

**TÜRK VERGİ İCRA HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ
KORUNMASINA VE TAHSİLATINA İLİŞKİN YÖNTEMLERİN
MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tülay BARAN

**Haziran 2024
DENİZLİ**

**TÜRK VERGİ İCRA HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ
KORUNMASINA VE TAHSİLATINA İLİŞKİN YÖNTEMLERİN
MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Ana Bilim Dalı
Maliye Programı**

Tülay BARAN

Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Haziran 2024

DENİZLİ

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Tülay BARAN

ÖNSÖZ

Doktora eğitim sürecimde değerli bilgi ve deneyimlerini bana aktararak yol gösteren, desteklerini ve emeklerini benden esirgemeyen, öğrencisi olmaktan her daim gurur duyduğum kıymetli danışmanım Prof. Dr. Ersan Öz'e,

Tez izleme komitemde yer almayı kabul edip her kapısını çalışımda bilgileri ve önerilerini hiç sakınmadan bana aktaran kıymetli hocam Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a, bu yolda bana hep pozitif yaklaşarak tezimin oluşumunda büyük katkısı olan kıymetli hocam Prof. Dr. Engin HEPAKSAN'a,

Tez sürecinde araştırmalarımı yaparken beni cesaretlendiren farklı bakış açıları ile tezin şekillenmesinde önemli katkısı olan değerli hocam Doç. Dr. Yıldırım TAYLAR'a,

Doktora savunma sınavımda kıymetli görüş ve önerileri ile tezime katkı sağlayan değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Umut TEPEKULE'ye

Uzun yıllar idari yargı tecrübesi olan ve bu tecrübelerden sıklıkla yararlandığım İstanbul 3. Vergi Mahkemesi Başkanı sayın Mustafa BALCI'ya,

Tezimin alan araştırması hazırlığında yoğunluğuna rağmen bana destek veren değerli hocam Prof. Dr. Kamil ORHAN'a,

Bu süreci benimle yaşayan ve tüm samimiyetiyle varlığını derinden hissettiğim arkadaşım Öğr. Gör. Atike Nur DURAK'a, deneyimlerini ve çalışmanın analizinde değerli bilgilerini benimle paylaşmaktan yorulmayan kader arkadaşım Öğr. Gör. Fatma Özge ÖZGEN ÖNEY'e, akademik hayatın bana kazandırdığı ve uzakta olsa da her daim yanımda hissettiğim tecrübelerini benimle paylaşan değerli arkadaşım Öğr. Gör. Dr. İlkey GÖKTAŞ'a,

Tez dönemim boyunca gerek zor günümü gerekse de mutluluğumu benimle gönülden paylaşan her zaman bana güç veren babam Haydar BARAN'a ve ablam Gülay BARAN SALMAN'a, küçücük yürekleriyle beni cesaretlendiren ve tezimi savunmamı sabırla bekleyen yeğenlerim Eda Naz SALMAN ve Baran SALMAN'a çok teşekkür ederim

Tülay BARAN

Denizli, 2024

ÖZET

TÜRK VERGİ İCRA HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA VE TAHSİLATINA İLİŞKİN YÖNTEMLERİN MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

BARAN, Tülay
Doktora Tezi
Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Haziran 2024, X + 450 Sayfa

Devlet fonksiyonlarını ertelemeden yerine getirebilmek için kamu alacaklarını vadesinde tahsil etmelidir. Mükellefin ise vergisini vadesini geçirmeden ödemesi zorunluluk arz etmektedir. Alacağın tahsilinin vadesinde yapılamaması üzerine ise devlet kamu icra hukukundaki cebren tahsil yöntemleri ile borçlu mükellefi takip edebilecektir. Öte yandan kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceğine dair bulgular tespit edilmesi halinde vergi idaresi alacak hakkını koruyabilmek için bazı uygulamalara başvurmak durumundadır.

Anayasa’da, Kanunlar’da ve diğer kaynaklarda mükelleflerin yükümlülüklerinin yanı sıra hakları da düzenlenmiştir. Mükellef hakkı, mükelleflere verilmiş olan bir hakkın ihlal edilmesi durumunda onları korumaktadır. Ancak devletin borç ödeme yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen veya alacağını tehlikeye düşürebilecek mükellefler hakkında alacağı koruma ve cebren tahsil hükümleri uygulayabilmesi sonucunda mükelleflerin taşınır ve taşınmaz mal varlıklarına, alacak ve haklarına müdahale yapılabilmesi de söz konusu olacaktır. Müdahalenin yapıldığı süreçte idare tahsil yetkisini kullanırken mükelleflerin anayasal ve kanuni haklarını zedeleyebilmektedir. Dolayısıyla kamu gücünün sınırsız bir şekilde değil ölçülü bir şekilde uygulanması esas olmalıdır.

Bu çalışmada kamu alacaklarının korunması ve cebren tahsilat sürecinde mükellef hakları ele alınmış ve hakların kullanımına aykırılık oluşturan durumlar yargı kararlarıyla da desteklenerek açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde mükellef hakları ile ilgili alan araştırması yapılmış olup netice olarak vergi idaresinin kamu alacağını koruma ve cebren tahsil uygulamaları aşamasında mükellef haklarını göz ardı edebildiği, kamu gücünün ölçsüz kullanılması sonucu meydana gelen mükellef haklarına aykırı uygulamaların yanı sıra Anayasal haklar ile çelişkili olan ve kanunun sistematığına uymayan durumların ortaya çıkabildiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, İhtiyati Haciz, Ödeme Emri, Haciz.

ABSTRACT

EXAMINATION AND EVALUATION OF METHODS REGARDING PROTECTION AND COLLECTION OF PUBLIC RECEIVABLES WITHIN THE SCOPE OF TAXPAYER RIGHTS IN TURKISH TAX EXECUTION LAW

BARAN, Tülay

Doctoral Thesis

Department of Public Finance

Adviser of Thesis: Prof. Dr. Ersan Öz

June 2024, X + 450 Pages

The state must collect public receivables on due date in order to fulfill its functions without delay. Taxpayers must pay their taxes on time. When the receivable cannot be collected within the due date, the state will be able to pursue the debtor through compulsory collection methods in public enforcement law. On the other hand, if it detects evidence that the collection of public receivables may be in danger, it may have to resort to some practices in order to protect its right to receivable.

The Constitution, Laws and other sources regulate the rights as well as the obligations of taxpayers. The right of the taxpayer protects the taxpayers in case of violation of a right granted to them. The State will be able to apply debt protection and forced collection provisions against taxpayers who fail to fulfill their debt payment obligations on time or who may jeopardize their receivables. At this stage, intervention can be made in the movable and immovable assets, receivables and rights of taxpayers. During the intervention process, the administration may violate the constitutional and legal rights of taxpayers in the exercise of its collection power. Therefore, it should be essential that public power be exercised in a measured manner, not in an unlimited manner.

In this study, taxpayer rights are discussed in the protection of public receivables and forced collection processes, and the situations that violate the use of rights are explained by supporting judicial decisions. In the last part of the study, a field research on taxpayer rights has been carried out and as a result, it has been determined that tax administration may ignore taxpayer rights in the process of protection of public receivables and forced collection practices, as well as practices contrary to taxpayer rights that occur as a result of excessive use of public power, as well as situations that are in conflict with constitutional rights and do not comply with the systematics of the law.

Keywords: Taxpayer Rights, Precautionary Attachment, Payment Order, Attachment.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	viii
TABLolar	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE TAHSİLAT İŞLEMLERİ

1.1. Alacak Kavramı ve Sınıflandırması	5
1.1.1. Özel Alacak Kavramı.....	5
1.1.2. Kamu Alacağı Kavramı ve Türleri.....	7
1.1.2.1. Asli Kamu Alacakları.....	10
1.1.2.2. Fer'i Kamu Alacakları	12
1.1.2.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları	14
1.1.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	14
1.1.2.5. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar	14
1.1.3. Kamu Alacağı ve Özel Alacağın Karşılaştırılması	16
1.2. Kamu Alacağının Tahsili ve Hukuki Niteliği	17
1.2.1. Kamu Alacağının Tahsili Kavramı	18
1.2.2. Kamu Alacağının Tahsilinin Hukuki Niteliği	18
1.2.2.1. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Kamu Alacağının Tahsili	19
1.2.2.2. İdari İşlemin Türü ve Özellikleri Açısından Kamu Alacağının Tahsili.....	20
1.2.3. Kamu Alacağının Tahsilinde Uygulanan Temel İlkeler	21
1.2.4. Kamu Alacağının Korunması ve Cebren Tahsilinde Yetki	23
1.2.4.1. İdari Yetki Türüne Göre Tahsil Yetkisi	23
1.2.4.2. Kamu Alacağını Tahsil Etme Yetkisi Olan İdareler	31
1.2.5. Kamu Alacağının Tahsil Türleri	32
1.2.5.1. Rızaen Ödeme	32
1.2.5.2. Cebren Tahsil	33
1.2.6. Kamu Alacaklarının Tahsilatında Kamu Yararı	33
1.3. Kamu Alacağının Korunma Yöntemleri ve Cebren Tahsil Süreci.....	37
1.3.1. Kamu Alacağının Korunma Yöntemleri	37
1.3.1.1. Teminat İsteme ve Şahsi Kefalet	38
1.3.1.2. İhtiyati Haciz.....	44
1.3.1.3. İhtiyati Tahakkuk	50
1.3.1.4. Diğer Koruma Hükümleri	55
1.3.2. Kamu Alacağının Cebren Tahsili.....	63
1.3.2.1. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Öncesi İşlemler	64
1.3.2.2. Kamu Alacağının Cebren Tahsil Yöntemleri.....	72

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ KAPSAMI VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ

2.1. Hak Kavramı ve Sınıfsal Ayrımı.....	101
2.1.1. Kamusal Haklar.....	102
2.1.2. Özel Haklar	104
2.1.3. İnsan Hakları	105
2.2. Mükellef ve Mükellef Hakkı	106
2.2.1. Mükellef Kavramı	107
2.2.2. Mükellef Hakkı Kavramı ve Önem Kazanmasının Nedenleri	108
2.2.3. Mükellef Hakkının Tarihsel Gelişimi	113
2.3. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanakları	119
2.3.1. Anayasal Çerçeve Mükellef Hakları	120
2.3.1.1. Anayasanın Hukuki Dayanak Olması	120
2.3.1.2. Mükellef Haklarının Bağdaştırıldığı Anayasal İlkeler.....	121
2.3.1.3. Kamu İcra Hukukunda Mükellef Hakları ile Bağlantılı Anayasal Maddeler	131
2.3.2. Uluslararası Anlaşmalar Kapsamında Mükellef Hakları	144
2.3.3. Kanun Kapsamında Mükellef Hakları	147
2.3.4. Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerin Mükellef Hakları Bildirgeleri	148
2.3.5. Vergi İdaresi Kapsamında Mükellef Haklarının Korunması	157
2.4. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması	158
2.4.1. Genel Mükellef Hakları	158
2.4.1.1. Adil Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	159
2.4.1.2. Dilekçe Başvuru ve Bilgi Edinme Hakkı	159
2.4.1.3. Temsilci Kullanma Hakkı	162
2.4.1.4. Belirlilik Hakkı	163
2.4.1.5. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	164
2.4.2. Özel Mükellef Hakları	164
2.4.2.1. Tarh-Tebliğ Sürecinde Mükellef Hakları.....	165
2.4.2.2. Tahsil Aşamasındaki Mükellef Hakları	177
2.4.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları Süresince Mükellef Hakları	183
2.4.2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü Sürecinde Mükellef Hakları	189
2.5. Kamu Alacağının Tahsilinde Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergi Gayreti.....	198

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI VE CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI

3.1. Kamu Alacaklarının Korunması Sürecinde Mükellef Hakları.....	204
3.1.1. Teminat Uygulaması ve Şahsi Kefalet Müessesesinde Mükellef Hakları.....	205
3.1.1.1. Teminat İsteme Olgusunun Genişlemesi	205
3.1.1.2. Ödemeye Çağrı Yazısı Gönderilmeden Teminatın Paraya Çevrilmesi İşlemlerine Başlanmaması	210
3.1.1.3. Ödemeye Çağrı Yazısına Karşı Dava Açma Hakkı	211
3.1.1.4. Şahsi Kefalette Kefilin Hakları	212

3.1.2. İhtiyati Haciz Uygulamasında Mükellef Hakları	214
3.1.2.1. İhtiyati Haciz Sebepleri Kapsamında Mükellef Hakları	214
3.1.2.2. İhtiyati Haczin Mükellefe Uygulanması Sürecinde Mükellef Hakları.....	222
3.1.2.3. İhtiyati Hacize Karşı Başvuru ve Dava Açma Hakkı	229
3.1.2.4. İhtiyati Hacizin Geçerlilik Süresi ve Kaldırılması	237
3.1.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasında Mükellef Hakları	239
3.1.3.1. İhtiyati Tahakkukun Matrah Takdiri ve Yetki Kullanımında Mükellef Hakkı	239
3.1.3.2. İhtiyaten Belirlenen Tahakkuk Tutarının Düzeltilmesi ve Yürütmeyi Durdurma Kararı Talep Etme Hakkı	241
3.1.3.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasına Karşı Dava Açma Hakkı.....	242
3.1.4. Diğer Korunma Yollarının Uygulanması Sürecinde Mükellef Hakkı	243
3.1.4.1. Tasarrufun İptali Davalarında Mükellef Hakları	244
3.1.4.2. Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Dolayı Sorumlulukları Sürecindeki Haklar	248
3.1.4.3. Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Dolayı Sorumlulukları Sürecinde Haklar	256
3.1.4.4. Tahsil Edilen Kamu Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsup Hakkı	262
3.2. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Sürecinde Mükellef Hakları	263
3.2.1. Ödeme Emrinin Düzenlenmesinde Mükellef Hakları.....	265
3.2.1.1. Mükellefin İadesi Bulunması Durumunda Takas Talep Hakkı	266
3.2.1.2. Ödeme Emrine Karşı Üst Makama Başvuru Hakkı	266
3.2.1.3. Ödeme Emrine Karşı Kamu Denetçisine Başvuru Hakkı	267
3.2.1.4. Ödeme Emrine Karşı Düzeltme Talebi ve Şikâyet Yoluna Başvuru	268
3.2.1.5. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Hakkı	269
3.2.2. Mal Bildiriminin Yapılması Sürecine İlişkin Mükellef Hakkı	287
3.2.2.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Verilmemesi Gereği	287
3.2.2.2. Kamu Borcuna Yeterli Olabilecek Malvarlığı Gösterme Hakkı.....	288
3.2.3. Haciz Varakasına Karşı Dava Yolunu Kullanabilme Hakkı.....	289
3.2.4. Haciz Uygulaması Aşamasında Mükellef Hakları.....	290
3.2.4.1. Menkul Malların Haczi ve Satışı Sırasında Mükellef Hakkı	290
3.2.4.2. Gayrimenkul Malların Haczi ve Satışı Sırasında Mükellef Hakkı	310
3.2.4.3. Haczedilmezlikten Feragat Hakkı	325
3.2.4.4. Aciz Hali Tespitinde Mükellef Hakkı	326
3.2.4.5. Haciz Uygulamasında Mükellefin Zamanaşımı İddia Etme Hakkı	329
3.2.4.6. Ölüm Halinde Mükellef Hakkı	330
3.2.5. Haciz Uygulamasına Karşı İdareye Başvuru ve Dava Açma Hakkı.....	333
3.2.5.1. Hukuka Aykırı Haciz İşlemlerinde İYUK'un 28/1 ve 28/3. Maddesi Çerçevesinde Tam Yargı (Tazminat) Davası Açma Hakkı	337
3.2.5.2. İstihkak Davası Açma Hakkı	341
3.2.5.3. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı ve Uygulanan Haciz İşlemleri Üzerine Yapılan Bireysel Başvurular Doğrultusunda Anayasa Mahkemesi Kararlarının İncelenmesi	346

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

NİTEL BULGULAR: İZMİR İLİ ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. Araştırmanın İçeriği	365
4.1.1. Soru, Konu, Amaç ve Alan	365
4.1.2. Yöntem ve Sınırlılıklar.....	366
4.1.3. Bulgular.....	368
4.1.3.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	368
4.1.3.2. Katılımcıların Vergi İcra Deneyimleri ve Deneyimin İfadeleştirilmesi.....	370
4.1.3.3. Katılımcıların Kamu Borcunun Ödenme ve Ödenmeme Sebepleri Konusundaki Görüşleri	372
4.1.3.4. Katılımcıların Alacağın Korunması ve Cebren Tahsil Sürecinde İdare İle Mükellef Arasındaki Menfaat Dengesine İlişkin Görüşleri.....	376
4.1.3.5. Katılımcıların Uygulanan İhtiyati Hacizin Mükellefin Mülkiyet Hakkını Etkilemesine İlişkin Görüşleri.....	379
4.1.3.6. Katılımcıların Gönderilen Ödeme Emirlerine Karşı İzlenilen Yola İlişkin Görüşleri	382
4.1.3.7. Katılımcıların Mücbir Sebep Hali Durumunda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresinin Belirsizliğinin Anayasal Haklar Çerçevesinde Değerlendirmesi	384
4.1.3.8. Katılımcıların Ödeme Emrine İstinaden Açılan Davada Vergi Hesaplamasında Hata Olduğunun İleri Sürülebilirliği Konusundaki Görüşleri.....	386
4.1.3.9. Katılımcıların Cebren Tahsil Sürecinde Verilebilecek Hapsen Tazyik Cezasına İlişkin Görüşleri.....	389
4.1.3.10. Katılımcıların Haciz Uygulanması Aşamasında İdarenin Zor Kullanma Yetkisine İlişkin Görüşleri	391
4.1.3.11. Katılımcıların Elektronik Haciz Uygulanması Sonucu Mükellefin Ticari Hayatını ve Ekonomik Durumunu Etkilemesine Yönelik Görüşleri.....	393
4.1.3.12. Katılımcıların Mükellefin Malvarlığının Bulunmaması Durumunda İdarenin Aciz Belgesi Düzenlemesi Konusundaki Görüşleri	395
4.1.3.13. Katılımcıların Mükellef Hakları Kurulunun ve Ombudsman Kurumunun Vergiye Gönüllü Uyum Sağlayabilme Konusundaki Görüşleri ..	398
4.1.3.14. Katılımcıların Mükellef Haklarının Farkındalığına ve Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyum Sağlayabilmesine Yönelik Görüşleri	400
SONUÇ	410
KAYNAKÇA.....	423
EKLER.....	444
EK 1: Doktora Tez Araştırması Görüşme Metni	445
EK 2: Etik Kurul İzni	447
ÖZ GEÇMİŞ	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kamu Alacakları	10
Şekil 2. Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri.....	38
Şekil 3: Hakların Sınıflandırılması	102
Şekil 4: Mükellef Hakları ile Bağlantılı Olan Anayasal İlkeler	122
Şekil 5: 1995-2020 Yılları Arasında Türkiye'nin Fiili Vergi Yüğü ile Tahmini Vergi Kapasitesi.....	203
Şekil 6: Teminat İstenmesini Gerektiren Haller.....	207
Şekil 7: Limited Şirket Ortaklarının Takibi Sürecinde Vergi Dairelerinin İzlemesi Gereken Usul ve Esaslar	251
Şekil 8: 6183 sayılı Kanun ve VUK'ta Düzenlenen Kanuni Temsilcilerin Sorumluluk Sınırları.....	259
Şekil 9: Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sebepleri	271
Şekil 10: Aciz Halinin Mükellef Açısından Uygulama Sonuçları	328

TABLOLAR

Tablo 1: Özel Kanunlarda Tahsili Emval Kanununa ve 6183 sayılı Kanuna Göre Tahsili Yapılan Alacaklar.....	15
Tablo 2: İhtiyati Haciz ile Kesin Hacizin Karşılaştırılması	46
Tablo 3: İhtiyati Haciz ile İhtiyati Tahakkuk Arasındaki Farklar.....	52
Tablo 4: Kamu İcra Hukukunda Mükellef Hakları ile Bağlantılı Anayasa Maddeleri.....	132
Tablo 5: Kanada Mükellef Hakları Bildirgesi.....	149
Tablo 6: ABD Mükellef Hakları Bildirgesi	150
Tablo 7: Avusturalya Mükellef Hakları Bildirgesi	151
Tablo 8: İngiltere Mükellef Hakları Bildirgesi (HMRC Şartları)	152
Tablo 9: Yeni Zelanda Mükellef Hakları Bildirgesi	153
Tablo 10: Fransa Mükellef Bildirgesi	154
Tablo 11: Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi	155
Tablo 12: Türkiye Revize Mükellef Hakları Bildirgesi Örneği	156
Tablo 13: 1995-2020 Yılları Arasında Türkiye'nin Fiili Vergi Yüğü, Tahmini Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti İndeksi.....	202
Tablo 14: Görüşmecilerin Demografik Özellikleri	369
Tablo 15: Vergi İcra Deneyimi ve Sözcüklerle İfadesi.....	370
Tablo 16: Kamu Borcunun Vadesinde Ödenme Sebepleri	373
Tablo 17: Kamu Borcunun Vadesinde Ödenmeme Sebepleri	375
Tablo 18: İdarenin Mükellefin Menfaatini Önemseme Durumu	377
Tablo 19: İhtiyati Haciz Uygulanmış Mallar Üzerinde Tasarrufta Bulunulamamasının Mülkiyet Hakkına Etkisi	380
Tablo 20: Ödeme Emrine Karşı Gösterilen Tutum	383
Tablo 21: Mücbir Sebep Halinde Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süre Belirsizliği	385
Tablo 22: Ödeme Emrine Açılan Davada Vergilendirme Hatasının Bulunduğunun İleri Sürülebilirliği	387
Tablo 23: Hapisle Tazyik Cezasının Mükellefin Kişilik Hakkına Etkisi.....	390
Tablo 24: Haciz Uygulamasında Zor Kullanmanın Anayasal Haklara Etkisi	391
Tablo 25: Elektronik Hacizin Mali Kredibilite ve Ticari Hayata Etkisi	393
Tablo 26: Tahsil Dairesinin Aciz Belgesi Düzenlememe Sebebi	396
Tablo 27: Mükellef Hakları Kurulu ve Ombudsman Kurumunun Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi	399
Tablo 28: Mükellef Haklarının Farkındalığı İçin Öneriler	401
Tablo 29: Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanması İçin Öneriler	404

KISALTMALAR

6183 sayılı Kanun	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
VUK	: Vergi Usul Kanunu
İİK	: İcra İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
(A/1 TGT)	: Seri A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Sözleşmesi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
ABD IRS	: (Internal Revenue Service) ABD Gelir İdaresi Servisi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisine sahip olan devletin kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanması için alacağını zamanında tahsil etmesi ve mükelleflerin de borcunu vadesinde ödemesi gerekmektedir. Kamu alacağının tahsilini yapacak olan idare, alacağın tahsilinin tehlikeye düşmemesi için mükelleflere kamu alacağını koruma müesseselerini uygulayabilecektir. Ayrıca vergi idaresi kamu borcunu vadesinde ödemeyen mükelleflere de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan cebren tahsil yöntemlerini kullanarak takip başlatabilecektir. Kamu alacağının kendine özgü bir Kanuna dayanarak tahsil edilmesinin özünde kamu yararı kavramı yatmaktadır. Bu kavram doğrultusunda egemenlik gücü de kullanılarak tahsil işlemleri gerçekleştirilecektir.

Mükelleflerin vergilerini rızaen ödemeleri esastır. Rızaen ödeme durumu gerçekleşmediğinde ise vergi idaresi cebren tahsil yollarına başvuracaktır. Elbette ki idare bu yetkisini kullanırken ölçülü hareket ederek mükelleflerin Anayasa'dan ve Kanunlar'dan kaynaklı hak ve özgürlükleri konusunda özenli davranarak kamu yararını gerçekleştirmeye çalışacaktır. Mükellef hakkı asli ve tali kaynaklarda mükelleflere tanınmış olan bir hakkın ihlal edilmesi durumunda mükellefi korumaktadır. En başta mükellefin insan olmasından kaynaklı haklar Anayasa'da ve vergi mükellefine tanınmış olan uygulama sürecindeki haklar çeşitli Kanunlarda yer almıştır. Ancak vergilendirme sürecinde mükellef haklarının yer aldığı yasal bir dayanak bulunmamaktadır. Vergi uygulamalarında mükellef haklarının dikkate alındığı bir sistemde vergiye gönüllü uyumun da sağlanması söz konusu olacaktır.

Kamu alacağının korunması ve tahsili yöntemlerinin uygulanması sırasında herhangi bir icra organı kararı ile işlemler başlatılmamaktadır. Tahsilat işlemleri idarenin yetkisinde gerçekleşmekte ve idare bu yetkisini bağlı yetki ve takdir yetkisi şeklinde kullanmaktadır. Yetki kullanımı sırasında Anayasa'da ve Kanunlarda tanınmış olan mükellef haklarına aykırı olan durumlarla da karşılaşılabilir. Bu aykırılıklar mükelleflerin mülkiyet, adil yargılanma, hak arama özgürlüğü, mahkemeye erişim hakkı gibi birçok hakkın ihlal edilmesi şeklinde meydana gelmektedir. Bu çalışmanın amacı mükellef haklarının en çok ihlal edildiği kamu alacağının korunması ve tahsilatı sürecinde idarenin yetkilerini kullanırken mükellef haklarına aykırı uygulamalarının ortaya konulmasının yanı sıra hukuki dayanağının oluşturulması gereken işlemlerin belirlenmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde kamu alacağı kavramı ele alınmış olup kamu alacağının tahsili ve hukuki niteliği açıklanmıştır. Ayrıca alacağın tahsilinde kullanılacak temel ilkeler ve alacağın korunması ve cebren tahsili sürecinde tahsil yetkisi incelenmiştir. Bunun yanı sıra kamu alacaklarının tahsilindeki temel amaç olan kamu yararının çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Akabinde ise kamu alacağının korunma hükümleri olan teminat isteme ve şahsi kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri teorik çerçevede aktarılmıştır. Son kısımda ise kamu alacağının cebren tahsili için kullanılan teminatın paraya çevrilmesi, haciz ve iflas uygulamaları ele alınmıştır. Çalışmanın içeriği gereği birinci bölümde kamu alacağının korunma yolları ve tahsili teorik bazda ele alınmış olup mükellef haklarına aykırılık oluşturan işlemlere üçüncü bölümde yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise mükellef haklarının kapsamı ve hukuki çerçevesi incelenmiştir. Bu doğrultuda öncelikle hak kavramının sınıflandırılması yapılmış sonrasında da mükellef, mükellef haklarının tarihsel gelişimi açıklanmıştır. Ayrıca üçüncü bölümde incelenecek olan korunma yöntemleri ve cebren tahsil sürecinde ihlal edilen hakların daha anlaşılır kılınabilmesi için mükellef haklarının hukuki dayanakları Anayasal çerçevede verilmeye çalışılmıştır. Bunların dışında mükellef hakları uluslararası anlaşmalar kapsamında, kanun kapsamında ve vergi idaresi kapsamında belirtilmiş olup Türkiye ve seçilmiş ülkelerin mükellef hakları bildirgeleri analiz edilmiştir. Bunun sonucunda Türkiye'nin mükellef hakları bildirgesinde güncelleme yapılması gereği sonucuna ulaşılmış ve revize bir bildirge düzenlenmiştir. Akabinde mükellef hakları genel ve özel mükellef hakları çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde incelenmiş üçüncü bölümde tekrara düşmemek adına cebren tahsil sürecinde mükellef haklarını oluşturan tecil, terkin, mahsup, tahsil zamanaşımı ve yersiz verginin geri iadesi bu bölümde teorik çerçevede ele alınmıştır. Bu haklar üçüncü bölümde uygulamalara uyarlanarak aktarılmıştır. Tahsil süreci dışında tarh-tebliğ, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları kapsamındaki mükellef hakları da açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise spesifik olarak Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında kamu alacağının korunma yöntemleri ve cebren tahsili aşamasındaki mükellef hakları incelenmiştir. Vergilendirme sürecinde yetkiyi elinde bulunduran devlet kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmemesi adına kanundaki koruma hükümlerini uygulayacaktır. Ayrıca kamu alacağının tahsilinin de

sorunsuz bir şekilde yapıp devletin hazinesine aktarılması gerekmektedir. Belirtilen yöntemlerin uygulanması mükellef tarafında birçok özel durumu ortaya çıkartabilmektedir. Üçüncü bölümde kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden teminat istenmesi ve şahsi kefalet uygulamalarında mükellef hakları incelenmiştir. Teminata özellikle teminat isteme şartları incelenmiş ve ihtiyati hacizle ortak sorun olan somut delil tespitinin gerekliliği ortaya konulmuştur. Akabinde mükellef haklarının en çok ihlal edildiği koruma yöntemi olan ihtiyati haciz tüm yönleriyle ele alınmış sebepleri, uygulanma süreci ve dava açma aşamasında ne gibi hakların olduğu araştırılmıştır. Kanunda netleşmemiş olan itiraz sürecine ve hukuki olmayan ve ihlal yaratan durumlara da değinilmiştir. İhtiyati hacizi takiben ihtiyati tahakkuk sürecindeki mükellef haklarının yanı sıra uygulamada sıklıkla problem yaşanan limited şirket ortakları ve kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumlu tutulması aşamasında yaşanan problemlere ve idarenin mülkiyet hakkını ihlal edici işlemlerine değinilmiştir.

Üçüncü bölümün ikinci kısmında ise kamu alacağının cebren tahsilatı sürecinde ödeme emri, mal bildirim, haciz varakası, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı sürecindeki mükellef hakları ve mükelleflerin anayasal haklarının ihlalleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu doğrultuda mülkiyet hakkı, tasarruf hakkının kısıtlanması, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, insan onuruna ve saygınlığına aykırılık gibi daha birçok hak ihlallerinin yapılmış olduğu tespit edilmiştir. Bunların dışında mükelleflerin hacizde özel durumlar olarak nitelendirilen aciz hali, zamanaşımı ve ölüm konularında kanun tarafından tanınmış hakları açıklanmıştır. Son kısımda ise haciz uygulamasından dolayı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile istihkak davaları incelenmiştir. Ayrıca tüm yargı yollarının tüketilmesi sonrasında mükelleflerin son aşamada gidebileceği Anayasa mahkemesine bireysel başvuru hakkı ele alınmış ve verilen anayasa mahkemesi kararları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümde ise kamu alacağının korunması ve cebren tahsili sürecinde hazırlanan teorik çalışmanın uygulamadaki yansımaları görebilmek adına alan araştırması yapılmıştır. Araştırma İzmir ili genelinde haklarında haciz işlemi uygulanmış mükellefler ve cebren tahsil sürecinde uzman vergi icra avukatları ve meslek mensupları (yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler) ile yapılan görüşmeler doğrultusunda yapılmıştır. Alan çalışmasındaki amaç, İzmir ili örneği ile kamu alacağının korunması ve cebren tahsil yöntemlerinin mükelleflere uygulanması aşamasında tanınmış olan birtakım hakların varlığından haberdar olup olunmadığının tespitini yapmak ve

bu yöntemlerin temel hak ve özgürlükler çerçevesinde hukuka uygunluğunun veya aykırılığının değerlendirilmesini sağlamaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılarak bulgular analiz edilmiştir. Araştırmanın deseni fenomenoloji olup tüm katılımcıların deneyimleri gözlemlenmiştir. Veriler katılımcılarla yüz yüze, derinlemesine görüşme tekniği ile toplanmıştır. Elde edilen veriler içerik analizi ve betimsel analiz yöntemi aracılığıyla incelenmiştir. Katılımcılara kartopu yöntemi kullanılarak ulaşım sağlanmıştır. Görüşmeler bulgular kısmında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Yapılan içerik analizi sonucunda kamu alacağının korunması ve cebren tahsili sürecinde mükellef haklarından haberdar olup olunmadığı, alacaklı idarenin uygulamış olduğu yöntemlerin uygunluğu veya aykırılığı, idarenin menfaat dengesini sağlayıp sağlamadığı, Anayasal hak ihlalinin olup olmadığı gibi birçok soruya cevap alınmış ve yapılan görüşmelerden çıkan sonuçlar tablolar halinde verilmiştir. Verilen yanıtlara göre katılımcıların % payları ve sayıları belirlenmiş görüşmeler neticesinde katılımcıların cevaplarından bazıları her bir soru bazında paylaşılmıştır. Çalışmadan kamu alacağının korunması ve cebren tahsil yöntemlerinin mükelleflere uygulanması ile mülkiyet hakkının, adil yargılanma hakkının ve mahkemeye erişim hakkı gibi hakların zedelendiği durumların ortaya çıkabileceği, uygulamaların onur kırıcı, ticari hayatı olumsuz etkileyebileceği sonuçları elde edilmiştir. Bunun yanı sıra idarenin uygulamalarında menfaat dengesini sağlayamadığı, ölçülülük ilkesine aykırı olabilecek durumlarla karşılaşıldığı, kanunda yer alması gereken bazı durumların açıkça belirtilmemesi sebebiyle hak ihlallerinin meydana geldiği gibi bulgular ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE TAHSİLAT İŞLEMLERİ

Alacak kavramı hukuki niteliği itibariyle hem özel hukuk hem de kamu hukuku dallarında taraflara atfedilerek kullanılmaktadır. Bu bölümde öncelikle alacak kavramı açıklanacak olup kamu alacağının hukuki niteliğine ve türlerine değinilecektir. Akabinde ise kamu alacağının tahsilat işlemlerinde kullanılan ilkeler, tahsilat yetkisinin kapsamı, tahsilatta kamu yararının incelenmesi, tahsilatın etkinliği için vergiye gönüllü uyum ve vergi gayreti ile kamu alacağının korunma yolları ve cebren tahsil süreci konuları ele alınacaktır.

1.1. Alacak Kavramı ve Sınıflandırması

Alacak bir hesap ilişkisinden dolayı henüz alınmamış olan para, mal ve benzeri şeyler¹, birini halihazırda veya sonrasında bir şey yapmaya veya yapmamaya veya kendisine bir şey vermeye zorlama hakkı² olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle alacak, taraflar arasındaki bir mali ilişki nedeniyle borçlu olan taraftan henüz ödenmemiş olan para, mal veya bir nesne olarak ifade edilmektedir. Borç ise geri ödenmek üzere bir kimseden alınmış olan para ya da yapılmış bir işin karşılığı olarak verilmesi gereken para veya onun yerine geçebilen şey olarak tanımlanmaktadır. Alacaklı ve borçlu temel ilişkide yer alan taraflar olup alacaklı taraf etken öge iken borçlu taraf verme veya ödeme yükümlülüğü altında olduğu için edilgen öge konumundadır³. Alacaklar alacağın niteliği ve hukuki dayanakları, ödenmesi, korunması, cebren tahsili ve yargılama mercileri bakımından özel ve kamu alacağı şeklinde iki ayrı kategoride incelenebilmektedir. Bu başlık altında öncelikle özel alacaklar akabinde ise kamu alacakları açıklanacak son aşamada bu iki alacak türünün karşılaştırması yapılacaktır.

1.1.1. Özel Alacak Kavramı

Özel borç-alacak ilişkileri akitten (sözleşme), haksız iktisap ve haksız bir fiil nedeniyle sebepsiz zenginleşme ile mal iktisabından meydana gelmektedir. Bu ilişkinin koşulları da taraflar arasında serbest bir şekilde belirlenmektedir. Özel alacakların her iki

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, sozluk.gov.tr.

² Ramazan Arslan, “Borçlunun Üçüncü Kişide Bulunan Alacağının Haczi, Haczin Üçüncü Kişiyeye Bildirilmesi ve Sonuçları”, AÜHFD, 65(4), Ankara, 2016, s. 3218.

³ Efrail Aydemir ve Türkan Çağlar, *İflasın Ertelenmesi ve Konkordato*, Ankara, 2010, s. 3.

tarafı gerçek ve tüzel kişilerden oluşmakta olup kamu alacağından farklı olarak taraflar eşit hukuki statüye sahiptirler⁴. Kişiler arasındaki özel borç ilişkilerinden doğan borcun ödenmemesi durumunda devletin icra organları ile taraflar alacağını elde edebilecektir. Özel hukuk ilişkileri sebebiyle alacak hakkının tahsili Genel İcra Hukuku kapsamında 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) hükümleri çerçevesinde gerçekleşmektedir⁵. Türk hukukunun İcra ve İflas Kanunu, İsviçre Hukukunun Takip ve İflas Hakkında Federal Kanunundan (Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG)) alıntı yapılarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla iki kanun arasında kanuni organlar, kararlar ve kararlara karşı hukuk yolları birbirine benzemektedir⁶.

Sözleşme ve sebepsiz zenginleşme kavramları alacağın kamu alacağı mı özel alacak mı olduğunun tespit edilmesi açısından önemlidir. İdarenin sözleşmeleri idari sözleşmeler⁷ ve idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu şekilde bir ayırım yapılmasının sebebi ise sözleşmenin tabi olacağı hukuk kuralları ile sözleşmenin tarafları arasında meydana gelecek uyuşmazlıklar durumunda çözüm merciinin belirlenmesidir⁸. Sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar kamu alacağı olarak değil özel alacak olarak nitelendirilmektedir. Sebepsiz zenginleşmede hukuksal sebep bulunmadığı için zenginleşen taraf oluşan zenginliği hukuki bir nedene dayanarak kazanmadığından dolayı bir tür haksız kazanç elde etmiş sayılmaktadır⁹. Haksız fiil veya haksız iktisaptan doğan alacaklar da sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar içinde değerlendirilmektedir. Hem haksız fiil hem de haksız iktisaptan kaynaklanan sebepsiz zenginleşme nedeniyle devlet malına zarar verilmiş veya devlet aleyhine zenginleşilmiş ise meydana gelen bu alacak 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirilmeyecektir¹⁰. Danıştay bir kararında¹¹ sözleşmenin idari sözleşme sayılabilmesi için kamu hizmetinin yürütülmesini sağlama amacı olması ve taraflardan

⁴ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2022, s. 18.

⁵ Hakan Arslaner, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili*, Ankara, 2010, s. 109.

⁶ Cengiz Serhat Konuralp, *İcra ve İflas Hukukunda İhtiyati Tedbirler*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.19.

⁷ İdari sözleşme türleri müşterek emanet sözleşmesi, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesi, mali iltizam sözleşmeleri, kamu istikraz sözleşmesi, idari hizmet sözleşmeleri, maden işletme imtiyazı sözleşmeleri, orman işletme sözleşmeleri ve yap-işlet-devret sözleşmeleri şeklinde oluşturulmaktadır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Zehra Odyakmaz, “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 1998, s. 5.)

⁸ Z. Odyakmaz, “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”, s. 6.

⁹ Ali Bakkal, “Borçlar Hukukunda Sebepsiz Zenginleşme Kurumunun Genel Şartlarından Fakirleşme Üzerine Mukayeseli Bir Tetkik”, *Harran Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 2, 2001, s. 15.

¹⁰ T. Budak ve S. Benk, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, s. 70.

¹¹ Danıştay 10. D.’nin 12.12.2018 tarih ve E. 2015/2790, K.2018/3088 sayılı kararı.

en az birinin bir kamu tüzel kişisi olması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca idari sözleşmelerin idare lehine özel hukuku aşan bir takım yetkiler barındıran sözleşmeler olduğunu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 2. maddesi¹² gereğince tahkim yolu öngörülmemiş olması şartıyla idari sözleşmelerden kaynaklı olan alacakların takibinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹³ (6183 sayılı Kanun) hükümleri kapsamında yapılacağı ifade edilmiştir¹⁴. İdari sözleşmeler 6183 sayılı Kanun ile takip edilirken idarenin özel hukuk sözleşmeleri özel hukuk çerçevesinde düzenlenmektedir. İdarenin özel hukuk sözleşmelerinden doğan alacakları kamu alacağı olarak değerlendirilmemektedir¹⁵. Cebri icra hukukunun iki alt dalı olarak sınıflandırmak gerekir ise genel icra hukuku özel alacakların takip ve tahsil işlemlerini hüküm altına alırken, vergi icra hukuku kamu gücünü elinde bulunduran kamu kurumlarının ilgili kanunla çerçevelendirilmiş alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini hüküm altına almaktadır.

1.1.2. Kamu Alacağı Kavramı ve Türleri

Kamu alacağı, devletin yüküm veya borç ilişkisinden dolayı idari işlemlerle elde ettiği kamu gelirleri olarak tanımlanabilmektedir. Devlet kamu hizmetlerinin karşılanması ve yürütülmesi için Anayasa'dan aldığı yetkiye dayanarak mali yükümlülükler koymaktadır. Ayrıca mali yükümlülüklerin tümü idare hukuku kapsamında bir idari işlem konusunu oluşturmaktadır¹⁶. Kamu hukukundan kaynaklanan alacak taraflarından biri egemenlik gücüne sahip olan devlet iken özel hukuk alacaklarında tarafların egemenlik gücü bulunmamakta ve taraflardan birinin diğerine kıyasla üstünlüğü söz konusu olmamaktadır.

Kamu alacağı kavramı Türk mali literatürüne 6183 sayılı Kanun ile girmiştir. Türk vergi icra hukukunda kamu alacağının takip usulü kapsamında özel bir kanun benimsenmiş iken yabancı ülke örnekleri incelendiğinde İsviçre hukukunda hem kamu alacağı hem de özel alacakların takibinde İsviçre İcra ve İflas Kanununun hükümlerinin

¹² İYUK Md.2: “Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar”.

¹³ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 21/7/1953 tarihinde kabul edilmiş 28/7/1953 tarihinde 8469 sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışma içinde 6183 sayılı Kanun şeklinde kısaltılarak kullanılacaktır.

¹⁴ Mustafa Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, İstanbul, 2021, s. 215.

¹⁵ Tamer Budak ve Serkan Benk, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, *Business and Economics Research Journal*, 2(2), 2011, s. 70.

¹⁶ Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumurulu, *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1992, s. 161.

uygulandığı dikkat çekmektedir¹⁷. Vergi icra hukuku Alman literatüründe ise Vollstreckung im Steuerrecht olarak ifade edilmekle beraber Fransız ve İngiliz mali literatüründe vergi icra hukuku şeklinde bir tanım geliştirilmemiştir. Alman vergi hukukunda vergi borçlarının takibi için özel olarak bir kanun bulunmamaktadır. Vergi alacaklarının zor kullanılarak tahsili Alman Vergi Usul Kanununun içinde yer alan icra yöntemine göre yapılmaktadır¹⁸. Alman vergi hukukunda vergi ve benzeri alacakların cebren takibi Alman Vergi Usul Kanunu tarafından yapılmakta iken bu alacakların iflas yolu ile takibi Alman İflas Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Öte yandan kamu alacağı para cezasından oluşuyor ise bu alacakların iflas yolu ile takibi hukuken mümkün görünmemektedir¹⁹.

Kamu alacağı 6183 sayılı Kanun'un 1.maddesinde; *“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur”* şeklinde tanımlanmıştır. Madde hükmünü toparlayacak olursak bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için alacağın kurum olarak öncelikle devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekmektedir. Ayrıca kamu alacağının asli, fer’i kamu alacaklarından ve kamu hizmeti uygulamasından kaynaklanması söz konusudur. Bunun yanı sıra kamu alacağının sözleşmeden ve sebepsiz zenginleşmeden (haksız fiil ve haksız iktisap) doğmamış olması gerektiği maddede açıkça belirtilmiş olup kapsama alınan kamu alacaklarının takip masrafları için de 6183 sayılı Kanuna göre işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kamu hizmeti sunmakla yükümlü olan devlet yaptığı harcamaların finansmanı için özel kesimden kamu kesimine aktarım sağlamaktadır²⁰. Kamu hukukundan doğmuş olan kamu gelirleri vergilendirme süreci kapsamındaki tahakkuk aşamasından sonra tahsil edilebilir hale gelerek kamu alacağı niteliğine ulaşmaktadır²¹. Kamu alacağı daha

¹⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.147.

¹⁸ Selahattin Tuncer, “Türk Vergi İcra Sistemi”, *Yaklaşım Dergisi*, 148, Ankara, 2005, s.9.

¹⁹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.145.

²⁰ Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*,153, İstanbul, 2001, s. 116.

²¹ A. Gerçek, *Kamu Alacağının Takip Hukuku*, s. 2.

ayrıntılı olarak, devletin ve yetkili idarelerin kamu kudretinden doğan alacaklarıyla vergi, resim, harç ve benzeri kamu hizmetlerine karşılık olarak alınan paralar ve kamu hizmetlerinin uygulanmasıyla idari sözleşmeden doğan alacaklar şeklinde de tanımlanabilmektedir²². Sözleşme bilindiği üzere iki tarafın birbirine uygun şekilde rızalarının yazılı veya sözlü bir şekilde belirtilmesidir. Sözleşmeler idari, ticari ve medeni olabilmektedir. Kanunda belirtilen sözleşme ise idari sözleşmelerdir. Dolayısıyla ticari ve medeni akitlerden doğan alacaklara 6183 sayılı Kanun uygulanmayacaktır²³.

Özel hukuk ilişkisinden doğan alacağın vergi dairesi tarafından 6183 sayılı Kanuna göre düzenlenen bir ödeme emrine bağlanması durumunda borçlunun vergi mahkemesine başvurması ve işlemin kaldırılmasını talep etmesi mümkün olmaktadır²⁴.

Kamu tüzel kişinin kamu hukuku işlemlerinden doğan konusu nakdi alacak olarak belirlenmiş bir mali yükümlülük olan kamu alacağının unsurları, kanunla öngörülmüş olma, nakdi olma, kamu hukuku işleminden doğma ve kamu tüzel kişiliğine ait olma şeklinde sıralanabilir²⁵. Alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilmesi durumunda alacak kamu gücüne dayalı olarak ve kamu hukuku çerçevesinde takip ve tahsil edilecektir. Dolayısıyla kamu alacağı sahibi kurumlar, devletin kullanacağı imtiyazları kullanma hakkını da elde edeceklerdir²⁶.

Kamu alacağı niteliğinde olan vergi alacağı ise kamu alacağının bir türü olup kamu alacağından daha dar kapsamlıdır. Vergi alacağı kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılıyorken kamu alacaklarının kamu hizmeti finansmanı dışında farklı amaçları da bulunmaktadır. Nitekim 1982 Anayasasının 73. maddesinin 1. fıkrasında kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak amacıyla herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu vurgulanmıştır. Bunun yanı sıra vergi alacakları kanundan doğarken kamu alacakları idari sözleşmelerden de doğabilmektedir²⁷. Netice itibarıyla vergi alacağına tipik bir kamu alacağı denilebilmektedir. Kamu alacağı vergi alacağına göre daha geniş ve kapsamlı bir kavramdır. Vergi alacağı ise dar ve spesifik bir kavram niteliğinde olup kamu alacağı kavramının altında yer almaktadır²⁸. Kamu alacağı

²² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2022, s. 342.

²³ M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı, İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara, 1995, s. 43.

²⁴ Akif Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Vergi Sistemi Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı*, Ankara, 1990, s. 122.

²⁵ Barış Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Ankara, 2019, s. 39.

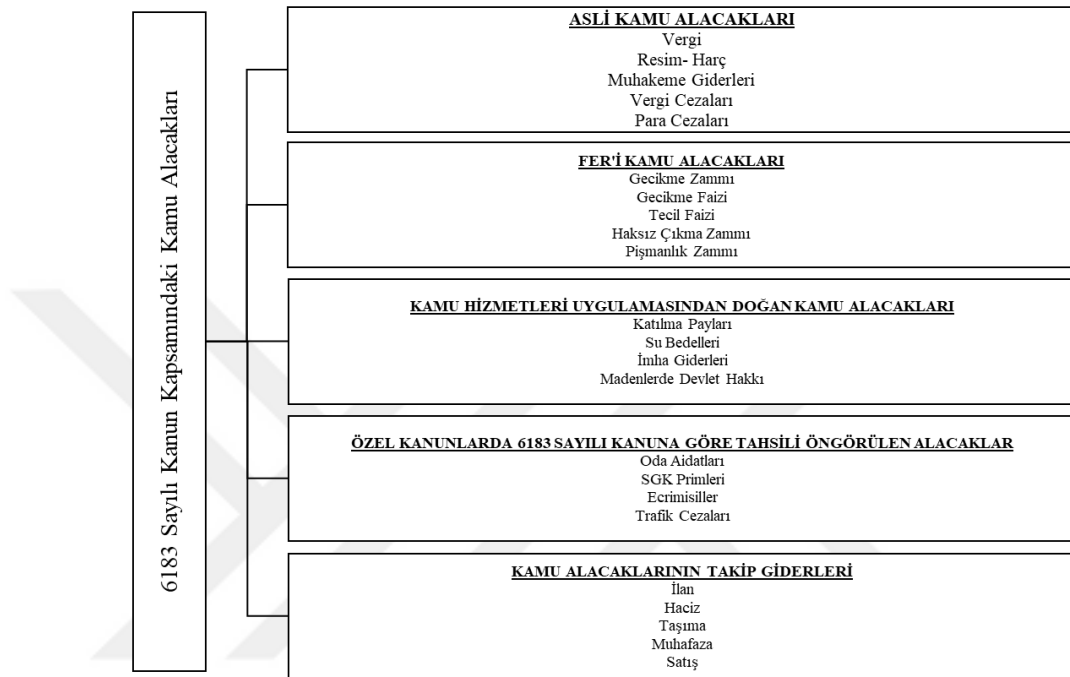
²⁶ T. Budak ve S. Benk, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", s. 62.

²⁷ A. Gerçek, *Kamu Alacağının Takip Hukuku*, s. 4.

²⁸ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, İstanbul, 2003, s. 254.

kapsamına alınan alacaklar asli, fer'i, kamu hizmetleri uygulamasından doğan ve takip giderlerini içeren kamu alacaklarının yanı sıra özel kanunlarda 6183 sayılı Kanuna göre tahsili öngörülen alacaklar şeklinde sınıflandırılabilir. Kamu alacağının çerçevesinin belirlenmesi açısından bu alacaklara kısaca değinmek gerekmektedir.

Şekil 1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kamu Alacakları



1.1.2.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacağı olarak nitelendirilen en önemli enstrüman vergilerdir. Vergi devletin veya yetki verilmiş kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları finanse etmek ya da kamusal görevlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla alınmaktadır. Vergiler kanuni esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında özel bir karşılığı olmayan geri verilmemek üzere kişilerden alınmaktadır²⁹. Vergiler mali gücü olanlardan güçleriyle orantılı bir şekilde alınmaktadır³⁰. Bir başka asli kamu alacağı olan harç ise 492 sayılı Harçlar Kanunu gerekçesinde, bireylerin özel menfaatlerine ilişkin olarak kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödeme olarak tanımlanmıştır. Belirli kamu kuruluşlarının sundukları kamusal hizmetler dolayısıyla bu hizmetlerden

²⁹ Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara, 2009, s. 171.

³⁰ A. Gerçek, *Kamu Alacağının Takip Hukuku*, s. 5.

yararlananlardan yararlanma karşılığında alınan paralardır. Harcın vergiden ayırddedilmesindeki en önemli özelliği verginin karşılıksız ancak harcın karşılıklı olmasıdır. Vergi ile benzer özelliği ise ikisinin de zora dayalı olarak alınmasıdır. Ayrıca harç alınabilmesi için verilen hizmetin kamu hizmeti olması gerekmekte olup ticari ve sınai bir hizmetin karşılığında alınan bedeller harç niteliğinde değildir. Asli kamu alacaklarından resim ise bir işin veya faaliyetin yapılmasına kamu kuruluşları tarafından izin verilmesi için ödenmesi gereken bedeldir. Resimler de harçlar gibi kamusal bir hizmetin karşılığı olarak ödenmektedir. Vergi, harç ve resmin ortak paydasını meydana getiren faktör ise kamusal güçtür³¹. Resim ödeyen mükellef bu ödeme sebebiyle bir menfaat elde ettiği için anılan kamu geliri vergiden ziyade harca benzemektedir ve çoğu zaman birbirlerinden ayırt edilmeleri zor olmaktadır. Resim ile harç arasındaki nüans farkı harcın somut bir hizmet karşılığı olmasının karşılığında resmin kişilere belirli işlemlerin yapılması aşamasında verilmiş olan yetki sebebiyle doğmuş olmasıdır. Resim de vergi gibi bir kanunla konulmakta olup konusu, oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil şekli ve müeyyidesi de kanunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Resim ve harçlar VUK'taki “vergi kanunu”, 6183 sayılı Kanundaki “kamu alacağı” terimleri kapsamına girmektedir. Resim sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar halinde VUK hükümleri, resim alacağının tahsilinde ise 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanmaktadır³².

Asli nitelikteki kamu alacakları kapsamındaki bir başka kamu alacağı da ceza soruşturma ve takipleri dolayısıyla yapılan yargılama giderleridir. Bu tür giderler de ilgililer yönünden kamu borcu, kamu idaresi yönünden asli nitelikteki kamu alacağını oluşturur³³.

Asli kamu alacakları içinde önemli bir payı olan kamu alacağı da vergi cezalarıdır. VUK kapsamında vergi kanunlarına aykırı hareketler sebebiyle verilen vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile 4458 sayılı Gümrük Kanununda yer alan vergi kaybına yol açan işlemler için uygulanan cezalar ile usulsüzlük cezaları asli kamu alacağı sayılmaktadır³⁴. Anayasa Mahkemesinin bir kararında³⁵ da vergi cezalarına ilişkin olarak “*Vergi Hukukunda yer alan vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların kanunlarda*

³¹ M. Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel Ve Özel Hükümler*, Ankara, 2019, s. 3-4.

³² Taner Karagözoğlu, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, 1975, s. 20.

³³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 11.

³⁴ Turgut Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara, 2018, s. 11.

³⁵ 3787 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun’a ilişkin Anayasa Mahkemesi Kararı, 24.06.1993, Esas no:1992/29, Karar no:1993/23.

belirtilen vergi suçlarını işlemeleri durumunda uygulanan mali ve hürriyeti bağlayıcı nitelikteki yaptırımlardır” hükmüne yer verilmiştir. Vergi suçlarının işlenmesinin caydırılması, vergi alacaklarının zamanında tahsili ve olası vergi kaybının engellenmesi gibi amaçlarla hukuki kurallarla düzenlenen yaptırımlar ilgili suçların cezasını oluşturmaktadır³⁶.

Para cezaları ise kamu düzenini sağlamak üzere çeşitli kanunların verdiği yetki ile kamu düzenini bozanlara uygulanan mali yaptırımlardır³⁷. Genel kanun olan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun³⁸ 16. maddesinde işlenen kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezaları ve idari tedbirler belirlenmiştir. İdari para cezaları ise Kabahatler Kanunu’nun 17. maddesinde açıklanmıştır.

İdari para cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderilecektir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin verdiği idari para cezaları ise aksine hüküm bulunmadıkça 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre kendileri tarafından tahsil olunacaktır³⁹.

1.1.2.2. Fer’i Kamu Alacakları

Fer’i kamu alacakları ise gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, izah zammı, haksız çıkma zammı ve pişmanlık zammı olarak belirlenmiştir. Fer’i kamu alacağı olarak kabul edilen gecikme zammı, kamu alacağının ödeme süresi geçmiş ancak ödenmeyen kısmı için vadenin bitim tarihinden ödeme gününe kadar uygulanmaktadır. Bu uygulamanın dar ve teknik çerçevede vergi alacaklarına değil cebrilik unsuru taşıyan her türlü kamu alacağına uygulanması söz konusudur⁴⁰.

Gecikme faizi uygulaması re’sen, ikmalen ve idarece yapılmış olan tarhiyatlarda dava yoluna gidilmeden kesinleşmiş olan tarhiyatlarda ve dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış olan kısmına gecikme faizi uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra uzlaşma

³⁶ Işıl Fulya Orkunoğlu, “Vergi Cezasının Hukuki Niteliğine Yönelik Görüşler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 3(33), 2007, s. 2143.

³⁷ Ahmet Erol, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kullanılan Kavramların Hukuki Boyutu” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (91), 2011, s. 28.

³⁸ 30/3/2005 tarihinde yürürlüğe giren Kanun 25772 sayılı Resmi Gazetede 31/3/2005 tarihinde yayımlanmıştır.

³⁹ İbrahim Organ ve Tülay Baran, “İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması”, *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 2020, s. 796.

⁴⁰ İbrahim Organ, ve Cansu Sevinç Ceyhan, “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması”, *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 7(1), 2020, s. 122.

yoluna gidilmiş vergiler kapsamında meydana gelmiş olan gecikmeler için gecikme faizi işlemektedir. Gecikilmiş olan süreler için 6183 sayılı Kanunda düzenlenen gecikme zammı oranında⁴¹ gecikme faizi hesaplanacaktır. Gecikme faizi her ne kadar gecikme zammı ile aynı oranda olsa da gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmamaktadır⁴². Netice itibariyle gecikme faizi vergilerin tahakkuk sürecinde meydana gelen bir gecikme olduğunda alınır iken gecikme zammı tahakkuk etmiş olan verginin zamanında ödenmemesi halinde uygulanacaktır⁴³.

Diğer bir fer'i kamu alacağı olan tecil faizi ise bir kısım kamu alacaklarının tahsilinin ertelenmesine istinaden ödemedeki gecikme için alınmaktadır⁴⁴. Tecilin uygulanabileceği kamu alacakları için kanun koyucu herhangi bir ayırım yapmamış olup asli ve fer'i alacaklar için tecil müessesesi kullanılmaktadır. Fakat özel kanunları çerçevesinde öngörülmüş olan bir haktan yararlanabilmek için belirli bir süre zarfında ödenme koşulu olan kamu alacakları tecil edilemeyecektir⁴⁵.

6183 sayılı Kanun'da 02.08.2022 tarihi öncesinde fer'i alacak olarak nitelendirilen haksız çıkma zammı ödeme emrine karşı dava açan borçlunun itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 oranında hesaplanan bir kamu alacağı olarak tahsil edilmekteydi. Bu zam mükellefin açmış olduğu davanın tamamen kaybedilmesi durumunda ödeme emrinde istenilen tutarın tamamı üzerinden ödenmekteydi⁴⁶. Ancak Anayasa Mahkemesi, 02.08.2022 tarih 31911 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 21.04.2022 tarih 2021/119 Esas, 2022/48 karar sayılı kararı ile Anayasaya aykırılığı gerekçesi ile haksız çıkma zammının iptaline karar vermiştir.

Fer'i kamu alacaklarından sayılan bir diğer alacak ise pişmanlık zammıdır. Hiç beyanname verilmemesi veya eksik beyanname verilmesi sebebiyle oluşan kusurlu davranışın giderilmesi amacıyla pişmanlık ve ıslah müessesesi kullanılmaktadır. Buna göre vergilerin süresi içerisinde ödenmemiş olması sebebiyle mükellefin haksız kazanımı

⁴¹ Gecikme zammı 8484 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 20.05.2024 tarihinden itibaren %4,5 olarak belirlenmiştir.

⁴² Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi- İlsan Matbaası, Ankara 2019, s.94.

⁴³ Duran Bülbül, *Türk Vergi Sistemi Gecikme Zammı Gecikme Faizi ve Tecil Faizi*, Ankara, 2003, s. 23.

⁴⁴ Zeynep Arıkan, "Vergi Borçlarında Tecil", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri / Yıl 2004 Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan*, s. 17.

⁴⁵ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 242.

⁴⁶ Fatih Saraçoğlu ve Rana Dayıoğlu Erul, "Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması Ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 2019, s.145.

bertaraf etmek ve süresi içinde borç ödemesini gerçekleştirmiş mükellefle arasındaki eşitliği sağlamak adına her ay ve kesri için pişmanlık zammı ödemesi gerekmektedir⁴⁷. Görüldüğü gibi vergi aslına bağlı olarak tahsil edilen kamu alacakları fer'i kamu alacağı niteliğinde olup 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilecektir.

1.1.2.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları

Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları da 6183 sayılı Kanun kapsamındadır. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin akit, haksız fiil ve haksız iktisap sebebiyle doğan alacakları dışında olan ancak belirtilen idarelerin kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları kamu alacağı olarak nitelendirilmektedir⁴⁸. Bu alacaklar katılma payları, su bedelleri, imha giderleri ve madenlerde devlet hakkı olarak belirtilebilir.

1.1.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Kamu alacaklarının takip giderleri ise, zamanında ve usulünce ödenmeyen kamu alacaklarının cebren tahsili amacıyla alacaklı kamu idaresi tarafından yapılan masraflardır⁴⁹. Bu giderler 6183 sayılı Kanunun üçüncü maddesinde belirtildiği üzere zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderlerden oluşmaktadır.

1.1.2.5. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

Yukarıda belirtilen kamu alacaklarının dışında bazı özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanarak alacağın takibinin yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. 6183 sayılı Kanunun 2. maddesinde bu kanundan önce yürürlükte bulunan Tahsili Emval Kanunu'na⁵⁰ atıfta bulunulmuş olan kanunlarda yer alan alacakların da bu kanuna göre tahsil edileceği açıklanmıştır. Belirtilen alacakların takibi ve tahsili 6183 sayılı Kanuna göre yapılmış olsa da bu durum alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır⁵¹.

⁴⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8(31), 2017, s.58.

⁴⁸ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s.8.

⁴⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2009, s. 8.

⁵⁰ 05.08.1909 tarihli Tahsil-i Emval Kanunu kamu alacaklarının tahsili için özel olarak getirilmiş bir Kanun olmuştur. Kamu alacağının sürüncemede kalmaması için tahsilinin ivedi bir şekilde gerçekleşmesi adına borçluyu zorlayan kuralları da içermektedir. 1953 yılına kadar uygulanmış yerini 6183 sayılı Kanuna bırakmıştır (S. Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, s. 252.)

⁵¹ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 37.

Tablo 1. Özel Kanunlarda Tahsili Emval Kanununa ve 6183 sayılı Kanuna Göre Tahsili Yapılan Alacaklar

Alacağın Mahiyeti	Özel Kanunlarında Tahsili Emval Kanunun veya 6183 sayılı Kanuna Atıf Yapılan Kanun Hükmü
Ecrimisiller	2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu md. 75.
SGK Primleri	5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md. 88 5458 Sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
Oda ve Borsa Aidatları	5590 Sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsaları ve Birliği Kanunu md. 25
Hazine Payı ve Trafik Cezaları	2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu md.35 ve md.115
Fon Gelirleri	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu
Serbest Bölge Gelirleri	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Değişik son fıkra: 14/7/2004-5217/1 md.)
Haksız Alınan İhracatta Vergi İadesi	261 Sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun md. 1
Kredi ve Yurtlar Kurumu Alacakları	351 Sayılı Yüksek Öğrenim Kredi Ve Yurt Hizmetleri Kanunu md.17
Tohumluk Kredi Borçları	4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Geçici 1 inci maddesinin (b) bendi (Mülga edilen 5254 Sayılı Muhtaç Çiftçilere Ödünç Tohumluk Verilmesi Hakkında Kanun md. 9)
Yolsuz Sarf edilen Köy Paraları	442 Sayılı Köy Kanunu md.45
Mutemet Zimmetinde Kalan Avanslar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu md.35
Asker Ailelerine Yapılacak Yardım	4109 Sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanun md.7
Çiftçi Mallarını Koruma Bedelleri	4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun md.15
Para Cezaları ve alacaklar	1567 Sayılı Türk Parasını Koruma Kanunu Ek md.4
Bandrol Ücretleri	3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanunu md.5

Kaynak: A. Gerçek, 2020, s. 10, M. L. Tombaloğlu, 2010, s.55 ve H. Arslaner, 2010, s.73.

Tablo 1’de belirtildiği üzere Tahsili Emval Kanunu’nun yanı sıra bazı özel kanunlardaki 6183 sayılı Kanuna yapılan göndermeler nedeniyle bu Kanunun uygulama alanı genişlemiştir. Sonuç itibariyle kamu alacağı sayılamayacak çoğu alacak 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilmektedir⁵². Tablo ’da yer alan SGK primleri, ecrimisil, fon ve diğer alacaklar da kamu alacağı niteliğinde takip edilecektir. Yalnızca kamu iktisadi

⁵² Recai Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, Ankara, 2005, s. 33.

teşebbüsleri özel hukuk tüzel kişiliği nedeniyle vergi icra hukukunun kapsamı dışında bırakılmıştır⁵³.

1.1.3. Kamu Alacağı ve Özel Alacağın Karşılaştırılması

Kamu alacağı ve özel alacaklarda kamu gücü devlet zorunun olduğunu göstermektedir. Kamu alacaklarında taraflardan birini oluşturan devlet özel alacağın tahsilinde tarafsızlık göstermekte ancak zorla yaptırım gücünü kullanmaktadır⁵⁴. Kamu alacağı ve özel alacakların karşılaştırılmasında öncelikle alacağın niteliğine göre uygulanan kanunlara değinmek gerekmektedir. Bu doğrultuda genel çerçevede kamu alacaklarının takip ve tahsili 6183 sayılı Kanuna göre yapılırken özel alacakların takip ve tahsilinin 2004 sayılı İİK'ya göre yapıldığı ifade edilebilir. İİK ile 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu birbirleri ile bağlantılı kanunlardır. Genel icra hukuku kapsamındaki alacaklar Türk Borçlar Hukukuna dayanmaktadır. Bunun yanı sıra genel icra hukuku Türk Ticaret Kanunu ve Medeni Kanun gibi özel kanunlardan yararlanırken vergi icra hukukunda yoğunlukta olarak Anayasa hukuku ve İdare hukuku gibi kamu hukuku dallarıyla ilgili kanunlardan yararlanılmaktadır. Kamu hukuku-özel hukuk ayrımı dikkate alındığında iki ayrı hukuki alan içine giren bu alacak türlerinin hukuki niteliğinin öncelikli olarak belirlenerek kendi kriterlerine uygun farklı icra prosedürlerini içeren kanunların uygulanması tabiidir⁵⁵.

Kamu alacakları birçok yönden özel alacaklardan farklılık göstermektedir. Farklı olan bu özellikler; kamu alacaklarının haczedilemezliği, kamu alacaklısının kabulü olmadan takas yöntemi ile ödenemeyeceği şeklinde sayılabilir. Bunların yanı sıra kamu alacağının rüçhan hakkına sahip olması özel alacak karşısında üstün konumda olduğunu açıkça göstermektedir. Kamu alacağını tahsil edecek olan idare alacağın tahsilini kendi organlarıyla ve re'sen harekete geçerek yapabilmektedir⁵⁶. Tahsil işlemlerine başlayabilme açısından genel icra hukuku işleyişinde alacaklı olan taraf borçlu adına doğrudan takibe başlayamamaktadır. Takibin başlatılabilmesi için icra ya da iflas dairelerine başvuru yapılması gerekmektedir. Kamu hukukunda ise vergi daireleri kamu gücünü kullanarak doğrudan vadesi gelmiş bulunan kamu alacakları için kamu icra

⁵³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara, 1992, s. 163.

⁵⁴ Selahattin Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, İstanbul, 1996, s. 411.

⁵⁵ Sümer Altay, "Özel Hukuka İlişkin Alacaklar Hakkında 6183 Sayılı Yasa'nın Uygulanmasından Doğan Sorunlar", *Legal Hukuk Dergisi*, 7(82), 2009, s. 3159.

⁵⁶ Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İstanbul, 2018, s. 45.

hukukuna dayanarak tahsil işlemlerini başlatabilmektedirler⁵⁷. Bu noktada kamu alacakları bakımından tahsil dairelerinin özel alacağın takibinde yer alan icra daireleri ile karşılaştırıldığında objektif açıdan işlem yürütebildiğini ifade etmek çok mümkün olmamaktadır. Çünkü vergi icrasında taraflardan birinin tahsil dairesinin kendisi olması sebebiyle kamu alacağının tahsil edilmesi aşamasında menfaat çatışması ortaya çıkabilecektir.

Alacağın korunması açısından özel alacaklarda yalnızca miktarı kesinleşmiş olan alacaklar için koruma mekanizması işlerken kamu alacaklarında henüz kesinleşmemiş alacaklar için de koruma hükümleri uygulanmaktadır. Bunların yanı sıra özel alacaklarda borcun ödenmesi gereken yer ve vadesi taraflarca belirlenirken kamu borcunda bu belirlemeler kanunlarda açık bir şekilde gösterilmektedir. Ayrıca özel alacaklarda borcun vadesi tek taraflı ertelenebilirken kamu alacaklarında tecil işlemi vergi idaresinin şartları inceleyip kabul görmesiyle yapılabilmektedir⁵⁸.

Kamu ve özel alacaklar için yargılama merci de farklı şekilde yapılanmıştır. Özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan hukuki bir uyuşmazlığı karara bağlayan mahkemeler hukuk mahkemeleri olup bunlar kendi içerisinde sulh hukuk, asliye hukuk ve özel hukuk mahkemeleri olarak üçe ayrılmaktadır⁵⁹. Kamu alacaklarında vergi alacağı için vergi mahkemesinde dava açılmakta iken diğer kamu alacakları için davalar idare mahkemesinde açılabilir. Özel alacaklar ve kamu alacakları için uyuşmazlıkları inceleyip çözüme kavuşturan yargı mercilerinin farklılık göstermesinin yanında yargılamanın usulleri ve icra prosedürleri de farklı hukuki esaslar dahilinde uygulanmaktadır⁶⁰.

1.2. Kamu Alacağının Tahsili ve Hukuki Niteliği

Vergilendirme sürecinde temel amaç olan idarenin vergiyi tahsil etmesiyle vergi alacağı ortadan kalkacaktır. Vergi alacağının ortadan kalkması vergilendirmenin son aşaması olarak önem kazanmaktadır. Tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsilat safhasını hazırlamak adına uygulanmakta ve vergi tahsil edilince vergilendirme işlemi sona ermektedir⁶¹. Bu anlamda kamu alacağının doğmasıyla başlayan süreç alacağın

⁵⁷ Zehra Taşöz, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği ve Vergi Alacaklarının Cebren Tahsil Prosedürü”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, (88), 2012, s. 148.

⁵⁸ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 27.

⁵⁹ Mehmet Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, Bursa, 2016, s. 14.

⁶⁰ S. Altay, “Özel Hukuka İlişkin Alacaklar Hakkında 6183 Sayılı Yasa’nın Uygulanmasından Doğan Sorunlar”, s. 3159.

⁶¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, 2011, s. 121.

tahsilatının gerçekleştirilmesiyle sona erecek ve tahsili gereken tutarın hazineye intikali sağlanacaktır.

1.2.1. Kamu Alacağının Tahsili Kavramı

Tahsilat alacakların toplanması ya da süresi içerisinde ödenmemiş olan alacakların borçludan yasal yollarla alınması şeklinde tanımlanmıştır⁶². Tahsilat kavramı özel olarak Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde “*verginin tahsili vergi kanununa uygun surette ödenmesidir*” hükmüyle yer almaktadır. Bu maddede yer alan tanım içeriği itibariyle ödeme eylemine karşılık gelmektedir.

Verginin tahsili vergi borcunun devlet yönünden ortadan kalkmasını belirten bir kullanımdır. VUK ve diğer kanunlarda borçlu yönünden düşünülmesi gereken ve rızaen ödemeyi düzenleyen hükümler bulunmaktadır. Bunun karşılığında vergi borçlusu devletin aldığı bir takım önlemlere rağmen borcunu rıza göstererek ödemeyebilir. Sürecin sonucunda ise vergi alacağı gecikmenin karşılığında zamlı olarak kamu alacağının tahsili hükümleri kapsamında devlet tarafından zorla tahsil edilebilecektir⁶³.

1.2.2. Kamu Alacağının Tahsilinin Hukuki Niteliği

Somut ve sübjektif olan bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile başlayan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili işlemi ile sona ermektedir. Tahsil aşaması farklı bir idari işlem özelliği taşımakla beraber hatalı uygulamalar idari ve yargısal denetime tabi olabilmektedir. Tarhiyat ve tahsilat işlemleri arasında temel işlem-sonuç işlem, bağlı-zincirleme işlem bağlantısı söz konusudur⁶⁴.

Yargısal içtihatlar çerçevesinde Anayasa mahkemesi idari işlemi “*kamu kurumu veya idare örgütü içinde yer alan idari makamlarca verilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili bulunması gereken işlem*” şeklinde tanımlamaktayken; Danıştay ise idari işlemi, “*vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ve yenilik yaratan irade açıklamaları*” şeklinde tanımlamıştır⁶⁵.

⁶² Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>.

⁶³ Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara, 2012, s. 130.

⁶⁴ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 109.

⁶⁵ Sevil Şin, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetim ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005, s. 49.

Kamu alacağının tahsili niteliği itibarıyla idari işlem olduğu için idari işlemlerin unsurları ve özellikleri çerçevesinde ele alınması yerinde olacaktır.

1.2.2.1. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Kamu Alacağının Tahsili

Kamu alacakları kamu idaresinin bütçesinde yer almakta ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilmektedir⁶⁶. Kamu alacağının tahsil işlemi devlet ve borçlu arasındaki alacak/borç ilişkisini sonlandırmak üzere gerçekleştirilen bireysel idari bir işlemdir. Bu nedenle idari işlemlerin yetki, sebep, konu, şekil ve amaç unsurlarının tümü kamu alacağının tahsilat işlemi bünyesinde de yer alacaktır. İlk olarak tahsil işleminde yetki unsuru ilgili idari işlemi hangi makam veya organın yapacağını gösteren unsurdur. Kamu alacağının tahsil işleminde yetki alacaklı kamu idaresinin mahalli veya diğer tahsil dairelerine verilmiştir. Yetki unsuruna aykırılık oluşturulacak şekilde uygulanan tahsil işlemi yetki unsuru bakımından sakat olacaktır⁶⁷.

İdari bir işlemin bir diğer unsuru konusudur. Kamu alacağının tahsilinin yetkili tahsil dairesi tarafından yapılabilmesi için alacağın kamu alacağı niteliğinde olması gerekmektedir. Bu nitelikte olmayan bir alacağın tahsilinin yapılmaya çalışılması o işlemi konu unsuru bakımından hukuka aykırı hale getirmektedir⁶⁸.

Kamu alacağının tahsilinde bir diğer idari işlem unsuru sebep unsurudur. İdari işlemlerin önemli bir unsuru olan sebep unsuru ise idareyi bir işlem yapmaya yöneltten hukuki ya da fiili etkenler olarak tanımlanabilmektedir⁶⁹. Vergilendirme sürecinde aşamalara bakıldığında tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin tahsil işleminin sebep unsuru olduğu görülmektedir. Dolayısıyla sebep sonuç işlemleriyle tahsilatın gerçekleşmesi söz konusudur⁷⁰.

Şekil idari işlemin önemli bir unsuru olup idari işlemlerin belirlenmiş şekil kuralları kapsamında yapılması gerekmektedir. İdarenin yapacağı işlemlerin sonuçlarını değerlendirebilmesi ve işlemin uygulandığı kişiye güvence sağlamak açısından idari işlemlerin belirli biçim ve usullerle yapılması gerekmektedir. İdari işlemin şekil unsuru iki anlamda incelenmektedir. Bunlardan ilki, iradenin dış dünyaya yansımasının maddi biçimi olup ikincisi ise idari işlemin uygulanmasında izlenen usuldür. Tahsil işlemleri

⁶⁶ Ersan Gündeşli, “Kamu Alacağı Kavramı”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 414, 2004, s.120.

⁶⁷ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 16.

⁶⁸ Serkan Ağar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Ankara, 2009, s.160.

⁶⁹ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, *İdare Hukukuna Giriş*, Bursa, 2013, s. 151.

⁷⁰ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 16.

Vergi Usul Kanununda, 6183 sayılı Kanunda ve diğer ilgili kanunlarda yer alan şekle uygunluk göstererek gerçekleştirilmektedir⁷¹. 6183 sayılı Kanun kamu borcunu vadesinde ödemeyenleri zorla alım yöntemlerine geçmeden önce uyarmak amacıyla farklı durumlara göre bir düzen oluşturmuş ve bu doğrultuda alacağın ödenmesi için kanunda ödeme emri düzenlemesi kabul edilmiştir. Bu belge ile kamu idareleri borcunu vadesinde ödemeyenleri açıklamalı bilgilerle yazılı bir şekilde uyarmaktadır⁷². Bu konuyla ilgili ayrıntılı bilgi çalışmanın ikinci bölümünde ödeme emri başlığı altında yapılacaktır.

İdari fonksiyon kamu yararının gerçekleştirilmesine yönelik olduğu için kamu yararı anlayışı vardır⁷³. Kamu alacağının tahsilat işleminin amaç unsuru kamu yararının gerçekleştirilebilmesi için sunulacak kamu hizmetlerinin finansmanı açısından gelirlerin toplanmasıdır⁷⁴. Tahsilat işlemiyle kamu hizmetlerinin mali kaynağının bir an önce elde edilmesi kamu yararı oluşturacaktır. Ancak bunun dışında bir amaçla yapılan tahsil işlemi amaç yönünden hukuka aykırılık gösterecek ve yapılan işlemin iptal edilmesi söz konusu olabilecektir⁷⁵.

1.2.2.2. İdari İşlemin Türü ve Özellikleri Açısından Kamu Alacağının Tahsili

İdari işlemler tek yanlılık, icrailik ve hukuka uygunluk karinesinden⁷⁶ yararlanma ve yargısal denetime tabi olma özelliklerine sahiptir. İdari işlemin uygulandığı ilgililerin rızası ve muvafakatı olmasa bile idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla ilgililerin hukuki durumları ya değiştirilebilecek ya da ortadan kaldırılabilir. İdari işlemlerin icrailiği ise idari kararların kamu yararını amaçlaması ve kararların alınmaları açısından kamu gücüne dayanılmış olmasından kaynaklanmaktadır⁷⁷. İdari işlemlerin bir başka özelliği de 1982 Anayasasının 125. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Maddede “*idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü mevcuttur. Dolayısıyla idarenin yaptığı işlemler yargısal denetime tabi tutulabilecektir.

⁷¹ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 61.

⁷² S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 189.

⁷³ Metin Günday, *İdare Hukuku*, Eskişehir, 2005, s. 56.

⁷⁴ D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 346.

⁷⁵ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 63.

⁷⁶ İdari işlemlerde iradenin açıklanması kendine özgü kurallarla ve usullerle gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple idarenin yaptığı işler aksi kanıtlanıncaya kadar hukuka uygun kabul edilmektedir. Oluşan duruma hukuk aleminde hukuka uygunluk karinesi denilmektedir. (Adnan Gerçek, “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 41, 2002, s. 118).

⁷⁷ Metin Günday, *İdare Hukuku*, s. 68.

Tahsil işlemi idari işlemlerin türü kapsamında tarh işlemine benzer şekilde bireysel ve sübjektif nitelikte bir idari işlemdir. Tahsil işlemlerinin uygulanması ile tarh aşamasında belirlenmiş olan kamu borcu her yükümlü açısından ayrı ayrı sona ermektedir. Tahsil işlemlerinde kamu borcunun ödenmesi kapsamında yükümlülerin belirli davranışlarda bulunmalarına sebep olacağı için de yükümlendirici işlem niteliğindedir. Ayrıca tahsil uygulamasıyla beraber kamu hukuku ilişkisi sona erdiğinden dolayı tahsil işlemi inşai yani yapıcı bir özellik taşımaktadır⁷⁸. İdare tarafından gerçekleştirilen tahsilatta tek işlemle tahsilin tamamlanması mümkün olmayabilmektedir. Cebren tahsilatta uygulanan her bir işlem sebep-sonuç ilişkisi ile bir önceki işleme bağlıdır. Her işlemin hukuka uygun olmasının yanı sıra zincir işlem içerisinde her bir halkada da sakatlığın bulunmaması gerekmektedir. Önceki işlemlerde meydana gelen sakatlıklar sonuç işleminin varlığını ortadan kaldıracabileceği için iptaline de sebebiyet verebilecektir. Bu noktada tahsil işlemi asıl, tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu için direkt iptal davasına konu olabilecektir⁷⁹. İdari işlemin kesinliği hukuki sonuç yaratabilmek için başka bir makamın onayına ihtiyacın olmamasını, yürütülmesinin zorunlu olması ise hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek şekilde uygulanmasını ifade etmektedir. Bu doğrultuda niteliği itibariyle kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan idari işlemlerin kamu alacağının tahsil ve takibi kapsamında olsa bile idari dava konusu edilmeleri dolayısıyla da iptal davasına konu olmaları mümkün görünmemektedir⁸⁰. Netice itibariyle tahsil işlemini ortadan kaldırmak için kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin iptal davasına konu olması gerekir.

1.2.3. Kamu Alacağının Tahsilinde Uygulanan Temel İlkeler

Kamu alacağının tahsili devletin kamu gücüne ve egemenlik hakkına dayanarak yapılmaktadır. Kamu alacağının takip ve tahsilinde alacaklara özel alacaklardan farklı olarak hukuki imtiyazlar ve idari usuller uygulanmaktadır. Ancak yapılacak olan tahsilat işlemlerinde devletin keyfi hareketinin önüne geçilebilmesi için birtakım ilkeler belirlenmiştir. Bunlardan ilki borçlunun menfaatlerinin korunması ve kolaylık sağlanması ilkesidir. Devlet mükelleflerden elde ettiği gelir kaynağını yok etmemek adına borcun ödenebilmesi için bazı müesseseler getirmiştir. Bu doğrultuda tecil-terkin ve tahsilatın

⁷⁸ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 110.

⁷⁹ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 59.

⁸⁰ Cem Tekin, “Amme Alacağının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Çözümünde Adli Yargı Organlarının Görevli Olduğu Davalar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 182, İstanbul, 2003, s.91.

geri bırakılması gibi uygulamalar kullanılıp ayrıca borcun ödenmesinde zaman, şekil ve yer açısından kolaylıklar sağlanması yönünde işlemler yapılmaktadır⁸¹.

Kamu alacaklarının tahsilinde diğer bir ilke ise kamu alacağının güvence altına alınması ilkesidir. Kamu borçlularına kolaylıklar getirilmesinin yanı sıra kamu alacaklarının da korunma altına alınması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'da kamu alacağının korunmasına istinaden birçok müesseseye yer verilmiştir. Aynı zamanda borçluların hızlı ve etkili bir şekilde kovuşturulmasına yönelik yöntemler de mevcuttur. Başka bir ilke ise hapis cezası verilmemesi ilkesidir. 6183 sayılı Kanun'da hapis cezasını gerektirecek hükümler⁸² bulunmaktadır. Ancak bu hükümler doğrudan doğruya kamu borcunun ödenmesi ile bağlantılı değildir. Borçlunun hapsedilmesi durumu bu kişileri iktisadi faaliyetlerinden uzaklaştıracak ve kamu borcunu ödemeye engel teşkil edecektir. Bu sebeple kamu alacaklarının tahsilinde borcun ödenmediği durumda hapis cezası verilmemektedir⁸³. Burada tazyik hapsi cezası yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu verilmektedir.

Tahsilde uygulanan bir başka ilke alacaklının para ile tatmin ilkesidir. Cebri icra hukukunda alacağın karşılanması için borçlunun malvarlığına el konulmakta ancak malvarlığının borca karşılık olarak alacaklıya devri gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla el konulan malvarlığı paraya çevrilerek alacağın tahsili sağlanacaktır⁸⁴.

Son olarak kamu alacağının tahsilinde alacaklı açısından önemli olan ilke ise iktisadi tahsilat ilkesidir. Bu ilke kamu alacağının en hızlı şekilde ve en asgari maliyetle hazineye intikal etmesinin sağlanmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla idare kamu alacağını toplarken toplama maliyetini en aza indirmeli ve cebren tahsilatı seri ve etkin şekilde yapmalıdır. Tahsilat masraflarının tahsil edilecek tutarı aşması iktisadi olmayan özellik gösterecektir⁸⁵. Netice itibarıyla kamu alacağının tahsilinin sağlanabilmesi için menfaat dengesi, alacağın korunması, ekonomik tahsil, hürriyetin kısıtlanmaması ve para ile ödeme ilkeleri tarafların durumları gözetilerek dikkate alınmaktadır.

⁸¹ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 347.

⁸² 6183 sayılı Kanun'un 55, 60, 108, 110, 111 ve 112. madde hükümlerinde hapis cezasını gerektiren durumlar mevcuttur.

⁸³ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 37.

⁸⁴ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s.22.

⁸⁵ Özgür Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 136.

1.2.4. Kamu Alacağının Korunması ve Cebren Tahsilinde Yetki

Kamu alacağının korunması ve cebren tahsili kapsamında vergi dairesinin kamu alacağının zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahsili amacıyla cebren tahsil ve koruma yöntemlerini uygulama konusunda yetkisi bulunmaktadır. Verilen bu yetkinin ise kanunlar çerçevesinde düzenlenmiş olan hükümlere uygun kullanılması esastır. Dolayısıyla vergi idaresi hukuka uygun işlem tesis ederek bu yetkisini kullanmak durumundadır. Hukuka aykırı yapılan işlemlerde mükelleflerin maddi ve manevi zararlarının meydana gelmesi halinde kusurlu sorumluluktan dolayı idareden zarar tazmini talep edilebileceklerdir⁸⁶. Tahsil dairesinde tahsil yetkisini kullanacak olan idari yapı içerisindeki memurlar, uygulama yaparken anayasa ve kanun hükümleri içerisindeki hak ve ilkeler doğrultusunda işlem yapmalı ve idarenin hukuka bağlı olduğunun her halükarda kamu alacağını hukuk dışı yöntemlerle tahsil etmemesi gerektiğinin bilincinde olmalıdır⁸⁷. Kamu alacağının korunması ve tahsili aşamasında idarenin gerçekleştireceği tahsil işlemi idare hukuku kapsamında re'sen icra edilmesi gereken bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Tahsili gerçekleştirebilecek idarelerin ise 6183 sayılı Kanun kapsamında yer alması gerekmektedir. Bu bölümde kamu alacaklarının tahsili öncelikle idari yetki türü çerçevesinde kamu alacağının korunma ve cebren tahsil aşamalarında bağlı ve takdir yetkisi başlıklarında incelenecek akabinde tahsil yetkisi olan idareler incelenecektir.

1.2.4.1. İdari Yetki Türüne Göre Tahsil Yetkisi

İdarenin görev ve yetkileri ilgili kanunlarda düzenlenmiştir. İdare uygulanacak hukuk kuralı kapsamında belirli işlemlerde bulunmak zorundaysa yetkisi bağlı yetki olarak adlandırılırken çeşitli kararlar arasında tercih yapma ve harekete geçme süresinde serbestliği varsa takdir yetkisi söz konusu olacaktır. Ancak bu iki yetki keskin sınırlarla ayırma tabi olmamakta idari işlemin bazı unsurlarında bağlı yetki mevcutken bazı unsurlarında takdir yetkisi bulunabilmektedir⁸⁸. İdarenin her türlü tek yanlı işlemi icrai nitelik taşımayabilir. İcrai kararlar ilgililerin hukuki durumlarında meydana gelecek yenilik ve değişiklik hukuk alanında meydana gelmektedir. Bunun maddi alanda da gerçekleşebilmesi için idarenin bazı işlem ve uygulamalarda bulunması gerekmektedir.

⁸⁶ Yıldırım Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, s.166.

⁸⁷ Burcu Aksüt Demirbaş, "Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi", *DEUHFİD*, 16 (Özel sayı), 2015, s. 4679.

⁸⁸ Adnan Gerçek, *Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara, 2006, s. 8.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak kanuni idare ilkesi kapsamında idarenin aldığı kararın re'sen icra edilebilmesi için yasal izne veya yasal dayanağa ihtiyaç vardır. Burada kolluk alanında yapılan işlemler örnek olarak verilebilir. Ancak idarenin icra yetkisi yok ise idari işlemlerin yürütülebilmesi için adli yargı ve adli icraya başvurulması gerekmektedir⁸⁹. İdari işlemlerde iradenin açıklanması kendine özgü kurallarla ve usullerle gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple idarenin yaptığı işler aksi kanıtlanıncaya ve yargıda iptal edilinceye kadar hukuka uygun kabul edilmektedir. Oluşan duruma hukuk aleminde hukuka uygunluk karinesi denilmektedir. Kamu idarelerinin faaliyetleri usulüne uygun olarak ortaya çıktıktan sonra kesintisiz ve sürekli olarak yerine getirilmektedir⁹⁰. Dolayısıyla hukuka uygunluk karinesine göre idari işlemler uygulandıkları andan itibaren mahkeme kararıyla iptal edilinceye kadar veya talep üzerine ya da kendiliğinden geri alınıncaya veya kaldırılıncaya kadar hukuka uygun kabul edilip uygulanmaya devam etmektedirler⁹¹.

1.2.4.1.1. Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Bağlı Yetki

Verginin temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesi vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yalnızca yasama organınca ve kanunla konulup, kanunla değiştirilip ve yine kanunla kaldırılabilmesi anlamına gelmektedir. Kanunilik ilkesiyle gözetilen temel amaç keyfi ve takdirli eylemlerin önüne geçmektir. Burada hukukun üstünlüğünün güvencesi oluşmaktadır⁹². Bağlı yetkinin kullanılmasında amaca ulaşabilmek için uygulanacak olan araç ve yöntemlerin belirli olması nedeniyle genellikle ölçülülük denetimine gerek olmamaktadır⁹³.

Kanunun üstünlüğü ilkesiyle yasama organınca çıkartılmış olan vergi kanunları hükümlerinin idare tarafından mutlak suretle uygulanması gereklidir. Bu sebeple vergi hukuku kapsamında idare bağlı yetkiyle işlem yapmak zorundadır. Vergi borcunun doğumundan tahsilatına kadar olan süreçte idarenin yetki sınırlarının kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Vergilendirme ve tahsilatla ilgili konular kanunlarda açık bir şekilde belirlenmeli ve idarenin takdirine bırakılmamalıdır. Bu işlemler sebebiyle idareye

⁸⁹ Metin Günday, *İdare Hukuku*, s. 68.

⁹⁰ Adnan Gerçek, “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, s. 118.

⁹¹ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara, 2011, s. 650.

⁹² Ersan Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004, s. 76.

⁹³ Jülide G. Erdem, “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(4), 2013, s. 1002.

verilecek olan takdir yetkisinin hukuki güvenlik, belirlilik, ölçülülük gibi anayasal kurallar çerçevesinde kullanılması gerekmektedir⁹⁴.

Kamu alacağının rızaen tahsilatında ödeme eylemi kendiliğinden ve süresi içerisinde yerine getirilmektedir. Cebren tahsilatında ise kamu borcunu ödeme yükümlülüğünün borçlu tarafından ve vadesinde yerine getirilmemesi durumunda hukuki zor ile alınması söz konusudur⁹⁵. Kamu borcunun vadesinde ödenmemesi durumunda kamu borçlusu için ödeme emri düzenlemesi bağlı yetki gereğidir. Dolayısıyla borcun süresinde ödenmemesi üzerine ödeme emrinin düzenlenmesi tahsil dairesinin takdirine bırakılmamış olup bu emri düzenlemek zorunlu kılınmıştır. Kamu alacağının vadesi dolmuş olsa dahi usulüne uygun bir şekilde ödeme emri gönderilmeden cebren tahsile başlanılamayacaktır⁹⁶. Cebren tahsilata ödeme emri düzenlenerek başlanmakta olup ödeme emrinin düzenlenme amacı kamu hizmetlerinin finansman kaynağını oluşturan kamu alacağının süratle tahsilinin yapılması ve böylece kamu yararının sağlanmasıdır. İdari işlemlerin amaç unsurunda sakatlıkların bulunması idarenin takdir yetkisi kapsamında düzenlediği işlemlerde meydana gelebilmektedir. Ancak idarenin bağlı yetki kapsamında düzenlemiş olduğu işlemlerde amaç unsuruna bağlı sakatlık iddiaları göz önünde tutulamamaktadır. Bağlı yetki durumunda sebep unsuru var ise idare Kanunda emredilen işlemi yapmak zorundadır. Bu doğrultuda 6183 sayılı Kanun'da 55. maddesinde açıklanmış olan ödeme emrinin sebep unsuru gerçekleştiğinde tahsil dairesi ödeme emrini düzenlemek zorunda olacaktır⁹⁷. İdare işlemle ilgili bağlı yetkiye sahip ise hakim yapılan idari işlem için sebep ve konu unsuru arasındaki bağı inceler ve verilen karar hukuka aykırı görülürse iptal edilebilir⁹⁸.

1.2.4.1.2. Kamu Alacağının Korunması ve Cebren Tahsilinde Takdir Yetkisi

Somut durumların oluşması ile karar alma ve işlem yürütme sırasında idareye tanınan serbest yetkiye takdir yetkisi adı verilmektedir. Takdir yetkisi idareye tanınmış olan bir ayrıcalıktan ziyade üstün kamu yararının sağlanması için verilmektedir⁹⁹.

⁹⁴ Yıldırım Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yayımlanmış Doktora Tezi, İzmir, s.84.

⁹⁵ Yusuf Karakoç, "Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, 246, 2002, 139.

⁹⁶ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 234.

⁹⁷ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 118.

⁹⁸ Kemal Gözler, *İdare Hukuku I.Cilt*, Bursa, 2003, s. 814.

⁹⁹ Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara, 2006, s. 176.

Mükelleflerin vergisel işlemlerini gerçekleştiren merci vergi idaresi olup idare kendisine verilen görevleri keyfiyete göre uygulayamamaktadır. Vergi kanunları vergi dairelerine belirli durumlarda takdir yetkisi tanımaktadır. Verilen takdir yetkisi konjonktüre uyum sağlayabilmek adına uygulamaya ilişkin konulara yöneliktir. İdareye belirli seçenekler arasından seçim hakkı tanınıyorsa (“yapabilir”, “tespit edebilir”, “değerlendirebilir”) bu durumda takdir yetkisinden söz edilebilecektir¹⁰⁰. Pek tabiidir ki kanun metninde yukarıda verilen edilgen fiillerin olması takdir yetkisinin verildiğinin anlaşılmasında yanıltıcı olabilir. Bu noktada özellikle idari işlemin sebep ve konu unsuru arasındaki ilişkinin incelenmesi gerekmektedir. İdarenin takdir yetkisini kullandığı durumların temelinde idari işlemin mutlaka sebep unsuruna dayanması esastır. İdareye tanınmış olan takdir yetkisi idari işlemin sebep ve konu unsurlarında bulunmaktadır¹⁰¹.

Takdir yetkisi idareye kanunun açık şekilde veya dolaylı olarak izin verdiği durumlarda kullanılacaktır. Bu yetkinin kullanımı sebepsiz ve soyut olmamalı ve belirli gerekçelere dayanmalıdır. İdare tarafından kullanılan takdir yetkisinin yargı organı tarafından denetlenmesi söz konusudur. Yetkinin sınırlarının belirlenmesi niyeti kötü olan veya uygulamada yetersiz olabilecek idarecilerin keyfi bir güç kullanımının önüne geçmesi açısından olumlu olacaktır¹⁰². Gerekçe ilkesi sayesinde de idarenin hukuka uygun hareket etme zorunluluğu doğacak bundan dolayı da kamu yararının gerçekleştirilmesi amacına ulaşılacaktır¹⁰³. Öte yandan idare takdir yetkisini kullanırken mükelleflerin kazanılmış haklarını zedeleyen ve geriye yürütülen işlemler yapmamalıdır¹⁰⁴. Esasen tahsil yetkisini kullanacak kamu otoritesinin adli veya idari yapıda olması sorun teşkil etmemektedir. Önemli olan takdir yetkisinin Yargıtay ve Danıştay içtihatlarında ne ölçüde somutlaştırıldığı ve uygulandığıdır¹⁰⁵.

İdare takdir yetkisini kullanacağı her somut durumun niteliklerini dikkate alarak konuyu değerlendirecek ve ulaşması gereken hukuki hedef için yetkisi kapsamındaki en elverişli araç ile orantılı şekilde işlem yapacaktır. İdarenin tasarrufuyla yapılacak işlemlere ölçülülük ilkesi çerçevesinde karar verilecektir. İdareler bu konuda temel

¹⁰⁰ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 38.

¹⁰¹ Sinan Seçkin ve Gül Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, Prof.Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 21(2), 2015, s.528. (06.11.2022).

¹⁰² Gerçek, *Takdir Yetkisi*, s.30,52.

¹⁰³ S. Seçkin ve G. Üstün, *İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi*, s.527.

¹⁰⁴ Ümit Süleyman Üstün, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), Konya 2013, s.274.

¹⁰⁵ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 275.

haklara aykırı olacak ölçüsüz tasarruflarda bulunmamalıdır. Ölçülülük ilkesi idarenin takdir yetkisini kullanırken sınırların çizilebilmesi adına hayati bir fonksiyon taşımaktadır¹⁰⁶. Uygulamaya bakıldığında idarenin takdir yetkisini kullanırken anayasal ve yasal sınırları ihlal ettiği ve yargının denetimi sonrasında idari işlemlerin iptal edildiği görülmektedir. Yapılan iptal işleminin yanı sıra idarenin kusurlu ve kusursuz sorumluluğu kapsamında tazminat ödenmesi şeklinde sonuç doğabilecektir¹⁰⁷.

Öte yandan Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'nin gelir idaresinin takdir yetkisini kullanırken Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin idari makamların takdir yetkilerini kullanmalarına ilişkin tavsiye kararlarına göre belirlenmiş olan ilkeler¹⁰⁸ çerçevesinde kullanmaları gerekmektedir¹⁰⁹. Devletlerin takdir yetkilerini kullanarak vergilendirme yetkisi kapsamında almış oldukları tedbirlerin mükellefler üzerinde aşırı bir şekilde zorluk oluşturmaması gerekmektedir. Bu doğrultuda mükelleflerin mali durumunu sıkıntıya sokabilecek yapıda olan ihtiyati haciz uygulamaları, vergi aslına oranla yüksek tutarda yapılan ihtiyati haciz ve haciz işlemleri, fazla ve yersiz alınmış olan vergilerin iade edilmemesi ve iadelerde faiz ödenmemesi mahkeme tarafından ölçülülük ilkesinin altında bulunan orantılılığa ihlal bir durum olarak değerlendirilmektedir¹¹⁰.

1.2.4.1.2.1. Kamu Alacağının Korunması Kapsamında Takdir Yetkisi

Kamu alacağının korunması aşamasında takdir yetkisinin en yaygın kullanıldığı korunma yöntemleri teminat, şahsi kefalet ve ihtiyati haciz olmaktadır.

6183 sayılı Kanunun 9. maddesinde teminat isteme sebepleri düzenlenmiştir. Madde kapsamı incelendiğinde teminat istenmesi için vergi ziyai ve kaçakçılık suçlarının varlığı ve ikametgahı Türkiye'de bulunmayan borçlunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğuna yönelik durumun oluşması gerekmektedir. Ancak vergi ziyainin

¹⁰⁶ J. G. Erdem, "Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri", s.990.

¹⁰⁷ Gerçek, Takdir Yetkisi, s.174.

¹⁰⁸ *Takdir yetkisini kullanan bir idari makam:*

**Yetkinin verilmiş amacından başka amaç güdemez;*

**Yalnızca somut olaya ilişkin öğeleri dikkate alarak nesnellığe ve tarafsızlığa uyar;*

**Hakkaniyete uymayan ayrımcılıktan kaçınarak yasa önünde eşitlik ilkesini gözetir;*

**İşlemin amacıyla, kişilerin hakları, özgürlükleri veya menfaatleri üzerindeki olumsuz etkileri arasında bir denge sağlar.*

**Söz konusu meseleyle ilgili olarak makul bir süre içinde karar alır;*

**Tüm idari ilkeleri her olayın özel koşullarını dikkate alarak tutarlı bir şekilde uygular (Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı No. R (80) 2).*

¹⁰⁹ Gerçek, Takdir Yetkisi, s.182.

¹¹⁰ Suat Şimşek, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, 159 Temmuz Aralık- 2010, s. 342.

varlığı ve kaçakçılık suçlarında takdir yetkisi bulunmamakta vergi ziyai cezasının verilmesini gerektiren hallerin mevcut olması durumunda teminat istenmek zorundadır. Bunun yanı sıra Türkiye’de ikametgahı bulunmayan borçlu hakkında ise idare takdir yetkisini kullanmaktadır¹¹¹. Kamu borçlusunun ikametgahının Türkiye’de bulunmaması sebebiyle teminat istenmesi özellikle dar mükellefler için getirilmiştir. Ayrıca teminat vergi ziyai ve kaçakçılık fiillerinin bulunması durumunda yalnızca VUK kapsamına giren vergiler için istenmesine karşın ikametgahın Türkiye’de bulunmaması durumunda VUK kapsamına giren vergilerle sınırlandırılmamakta tüm kamu alacakları için uygulanacaktır¹¹².

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik bir başka müessese ise şahsi kefalet müessesesidir. Teminat sağlayamayan kamu borçluları muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilmektedirler. Şahsi kefilin gösterilmesiyle alacaklı tahsil dairesi artık kamu borcunun tahsili için kefile cebren tahsil yollarını uygulayabilecektir¹¹³. Alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusunun teminat olarak gösterdiği her şahsi kefil kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla alacaklı tahsil dairesinin bu konuda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak takdir yetkisi keyfi olarak kullanılmayacak şahsi kefil müessesesinin koşullarının incelenip değerlendirmesi yapılacaktır¹¹⁴. Alacaklı tahsil dairesinin gösterilen şahsi kefil kabul etmeme nedenleri arasında teamül olarak kefilin kamuya ait ödenmeyen borçlarının varlığı, özel hukuk kapsamında ticari iş ilişkisi sebebiyle borcunu ödeyememesi, çekilen banka kredilerinin geri ödemelerinde yapılan gecikmeler ve temerrüde düşmesi sayılabilir¹¹⁵.

Kamu alacağının en önemli korunma yöntemlerinden ve takdir yetkisi kullanımının en yoğun olduğu müesseselerden biri olan ihtiyati haciz içinde barındırdığı takdir yetkisi sebebiyle idarenin ayrıcalıklı ve güçlü bir müessesesidir. Kamu alacağının korunma yöntemleri arasında önemli bir niteliği olan ihtiyati haciz yetki kullanımı bakımından temel hak ve özgürlükler kapsamında birçok probleme yol açmaktadır. İhtiyati haciz uygulamasındaki amaç kamu borçlusuna gelecekte yapılabilecek bir cebren

¹¹¹ Ü.S. Üstün, Takdir Yetkisi, s.280.

¹¹² Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s. 163.

¹¹³ Ahmet Güzel, “Amme Alacakları Bakımından Şahsi Kefalet Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, 98, 2007, s. 49.

¹¹⁴ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 175.

¹¹⁵ Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru Ve İdarenin Takdir Yetkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), Sivas 2021, s.262.

takibi sonuçsuz bırakmamak için borçlunun mal, alacak ve haklarına idare tarafından el konulması işlemidir¹¹⁶. İhtiyati haciz subjektif bir nitelik taşımanın yanı sıra sebepleri 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Aynı Kanunun 9. maddesinde yer alan teminatın istenmesi sebepleri aynı zamanda ihtiyati haciz sebeplerini oluşturmaktadır. Bunların haricinde borçlunun belli bir ikametgahının olmaması durumunda ihtiyati haciz uygulanması takdir yetkisi kapsamında olmayacak direkt ihtiyati haciz uygulanacaktır. Bir başka sebep ise borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma ihtimali durumudur. Burada idareye verilen yetki ihtimalin değerlendirilip takdir edilmesi olduğu için somut belgelerden ziyade araştırma sonucunda bir takım emareler sonucu ihtimaller değerlendirilerek ihtiyati haciz uygulanacaktır¹¹⁷.

Kamu alacağının korunma yöntemlerinden bir diğeri ise ihtiyati tahakkuktur. 6183 sayılı Kanunun 17. maddesinde düzenlenen ihtiyati tahakkuk sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen vergi ve resimler için uygulanmaktadır. İhtiyati tahakkukta kesinleşen bir tahakkuk söz konusu değildir. İleride tahakkuk edecek kamu alacağı için yapılan tahakkuk işlemi olarak ifade edilebilir¹¹⁸. İhtiyati tahakkuk uygulanan vergi, resim ve cezalar ilgili kanunları kapsamında ödeme zamanları gelmediği sürece tahsil olunamayacaklardır. Dolayısıyla bu alacaklar ödeme süresine kadar koruma altına alınması gerektiği için ihtiyati haciz uygulanacaktır¹¹⁹. Madde kapsamında yer alan ihtiyati tahakkuk sebeplerinin varlığının tespiti takdir yetkisi olan idare tarafından gerçekleştirilecektir. Herhangi bir sebebin varlığı halinde ihtiyati tahakkuka yetkili olanlar tarafından ihtiyati tahakkuk uygulamak için karar alınmaktadır. Kanun maddesinden de görüleceği üzere ihtiyati tahakkuka yetkili olanlar için “yazılı emir verebilir” ifadesinin kullanılması takdir yetkisini gösteriyor olsa da bu ifadenin keyfi şekilde karar verilmesi anlamında algılanmaması gerekmektedir¹²⁰.

1.2.4.1.2.2. Kamu Alacağının Cebren Tahsili Kapsamında Takdir Yetkisi

Kamu borçlularının borcunu kendi iradeleriyle ödemediği durumda alacağın cebren tahsil edilmesi söz konusu olacaktır. Tahsil işlemi idare hukuku açısından re'sen

¹¹⁶ Serdar Yılmaz, “Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi Ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması”, *AÜHFD*, 61(4), 2012, s. 1445.

¹¹⁷ Ü.S. Üstün, *Takdir Yetkisi*, s.276.

¹¹⁸ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, s. 253.

¹¹⁹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.161.

¹²⁰ E. Hepaksaz ve O. Avcı, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.263.

icra edilebilen yükümlendirici bir işlemdir. Dolayısıyla ödemenin mükellefin rızasıyla gerçekleşmediği durumda tahsil dairesi ödeme emri düzenleyerek zor kullanma yetkisine sahip olup cebren tahsil yoluna gidecektir. İdarenin bu noktada yetkilerini kullanmaması söz konusu olamayacaktır¹²¹. Bu kapsamda kamu alacaklısı ölçütü idari veya yargısal bir kimlikten ziyade kanunla öngörülmüş olan bir yetkiye sahip olmaktadır¹²².

Ödeme süresi içerisinde ödenmemiş olan kamu alacağı için cebren tahsil uygulanacak olup cebren tahsil şekilleri 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre cebren tahsil, kamu borçlusunun tahsil dairesine teminat göstermiş olması durumunda teminatın paraya çevrilmesi, idarenin takdir yetkisi kullanarak şahsi kefil kabul etmesi durumunda kefilin takibi, borçlunun borca yeterli gelen tutardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartların bulunması durumunda borçlunun iflasının istenmesi yollarından herhangi bir yolun uygulanmasıyla gerçekleştirilecektir.

Madde hükmünde hangi yolun tercih edileceği veya sırasıyla mı uygulanacağı açıklanmamıştır. Kamu borçlusunun iflasının istenmesi veya mallarının satılarak paraya çevrilmesi de mümkün gibi anlaşılmaktadır. Keza gerekli şartların bulunması durumunda borçlunun iflasının istenmesi hukuki sebep iken iflas uygulanabilmesi için gerekli şartların varlığı maddi sebebi oluşturmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 54/3. maddesinde “*istenebilmesi*” ifadesinin yerine “*istenmesi*” ifadesi takdir yetkisinden ziyade iflasın uygulanabilirliği vurgulanmaktadır. Fakat cebren tahsil şekli için maddenin fıkraları birlikte düşünülerek yorum yapılması kanunun amacına da uygun olacaktır. Alacağın güvence altına alınması bakımından cebren tahsilatı için teminat istenmesi veya şahsi kefilin kabulü, bunlar yoksa uygulanmış olan ihtiyati haczin vadesinin gelmesiyle şartların da elverişli olması durumunda kesin hacze dönüştürülmesi dikkate alınmalıdır. İflasın ise sırası geldiği zaman şartların sağlanmasıyla alacağın tahsili için kullanılacak bir müessese olduğu söylenebilir¹²³.

Cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasında çoğunlukla haciz yoluyla tahsil aşamasında takdir yetkisinin kullanılması söz konusudur. Haciz uygulanırken hem alacaklının alacağını elde etmesi hem de borçlunun mallarına el konulması nedeniyle menfaat dengesinin korunması gerekmektedir. Haciz aşamasında haciz kararı almak ve

¹²¹ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 360.

¹²² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 39.

¹²³ E. Hepaksaz ve O. Avcı, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.268.

zor kullanma şeklinde yetkiler tanınmıştır. Hacedilen malların saklanması, satışı, paraya çevrilmesi, ikinci artırmada bedeli ne olursa olsun satılacağı ve mal bildirimini dışında idarenin kendi yaptığı malvarlığı araştırmasında tespit edilen malların haczinin gerçekleştirilmesi şeklinde yetkiler kullanılmaktadır.

1.2.4.2. Kamu Alacağını Tahsil Etme Yetkisi Olan İdareler

6183 sayılı Kanun'un 3. 4. ve 5. maddesinde kanunun uygulanması bakımından yetkili kurumlar ve kişiler açıkça belirtilmiştir. Kanun'un 3. maddesinde tahsil dairesi *“Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını”* ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 4. maddesinde *“Amme idarelerinin bu kanunu tatbika salahiyyetli memurlarının vazifelerini teşkilat ve vazife kanunları veya bu konu ile ilgili diğer kanun veya mevzuat, mesuliyetlerini de mesuliyeti tesis eden kanunlar tayin eder”* ve 5. maddesinde ise *“Takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır. Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptırır”* şeklinde tahsil yetkisi hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanunun 5. maddesindeki hükme paralel olarak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla da kamu alacaklarının tahsil yetkisi Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı mal müdürlükleri, vergi daireleri ve gümrük müsteşarlığına bağlı tahsil daireleri de kamu alacaklarının tahsilinde yetkili kılınmışlardır¹²⁴. Bunların yanı sıra tekel idaresi, hazine saymanlıkları ve askeri ve mülki saymanlıklar da tahsile yetkili sayılmışlardır. Tahsil dairelerinde cebren takip ve tahsil işlemlerini yürütmek için icra ve satış servisleri bulunmaktadır. Cebri takip sürecinde haciz uygulaması, taşıma işleri, aciz durumu tespiti ve izlenmesi icra servisinin görevi olmakla beraber hacedilmiş malların koruma altına alınması ve satış işlemlerinin takibi satış servisinin görevi olarak belirlenmiştir¹²⁵.

Genel icra hukuku ile karşılaştırıldığında alacaklı kamu idaresi/ tahsil dairesine karşılık gelen mercii ise icra daireleridir. İcra takibi yapılırken alacaklı ve borçlu arasındaki menfaat dengesini sağlayabilecek en önemli organ tahsil dairesi/ icra dairesidir. 6183 sayılı Kanun kapsamında alacaklı taraf tahsil organı olarak görev yaptığı

¹²⁴ Muhsin Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, Ankara, 2018, s. 24.

¹²⁵ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 32.

için her ne kadar tahsil dairesi görevlilerine tarafsız olma zorunluluğu getirilmişse de taraflar arası menfaatlerin dengelenmesinde problemlerle karşılaşılabilir. Şu kadar ki alacaklı olan tarafın aynı anda tahsil dairesi olarak takip yapması hukukun temel ilkeleri başta olmak üzere, hukuk devletinin unsurları kapsamında hukuki güvenliğin sağlanmasına, Anayasaya, kuvvetler ayrılığına ve menfaat dengesine aykırılık gösterdiği ifade edilebilmektedir¹²⁶.

1.2.5. Kamu Alacağının Tahsil Türleri

Vergi borcu vergi alacağının tahsil edilmesiyle sona ermektedir. Tahsil süreci mükelleflerin varlıklarından vergi miktarına denk olan paranın devletin hazine hesaplarına aktarılması adına gerekli olan tüm mali işlemleri kapsamaktadır. Tahsil işlemiyle vergi alacağı ortadan kalkacaktır¹²⁷. Tahsil işleminin uygulanmasıyla vergi borcunun sona ermesi rızaen ödeme yolu ile kamu borçlusu tarafından, cebren tahsil yolu ile de kamu alacaklısı tarafından yapılmaktadır¹²⁸.

1.2.5.1. Rızaen Ödeme

Ödeme eylemi tahakkuk etmiş olan kamu borcunun borçlunun kendisi tarafından ya da borçlu namına üçüncü kişi aracılığıyla usulüne uygun şekilde kamu alacaklısının tasarrufuna geçirilmesiyle meydana gelir. Bu doğrultuda borcun rızaen ödenmesi “verme” olarak ifade edilebilir. Verme durumu kamu alacaklısı cephesinde kamu borcunu toplama şeklinde gerçekleşmektedir. Toplamada kamu borçlusu tarafından ödenen borçların usulünce yetkili kişi ve kurumlar tarafından alınması söz konusudur. Dolayısıyla verme işlemi, kamu borçlusunun borcunu süresinde ya da süresi geçtikten sonra da kendiliğinden ödemesidir¹²⁹. Tahsilat işlemlerinin hukuka uygun olmasının dışında borçların cebirden ziyade gönüllü olarak vadesinde ödenmesi devlet ile mükellef arasındaki güven bağının kurulmasına bağlıdır¹³⁰. Devlet ile mükellef arasında kurulan bu bağın temelinde mükellefin menfaatlerini korumak yönünde işlem yapan kamu idaresinin varlığı yatmaktadır. Mükelleflerin vergilerini rızaen ödemeleri vergi idaresinin

¹²⁶ Pınar Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, *DEUHFD*, 12 (Özel sayı), 2012, s. 332.

¹²⁷ A. Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Vergi Sistemi Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı*, s. 129.

¹²⁸ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 110.

¹²⁹ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 45,46.

¹³⁰ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.209.

istediği bir davranıştır. Vergi ödeme konusunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için mükellef haklarının korunması önemli bir konudur.

1.2.5.2. Cebren Tahsil

Kamu borçlusu tarafından ödenmeyen borcun tahsilini sağlamak için vergi dairesinin harekete geçmesi cebren tahsili ifade etmektedir¹³¹. Vergilerin ödeme sürelerinin son günü ilgili verginin vadesini göstermekte olup vadesinde borcunu ödemeyen borçlu için ilgili kanunlarda düzenlenmiş olan müeyyideler uygulanmaktadır¹³². Cebren tahsil süreci verginin aktif ve pasif süjesini yıpratıcı zorlu bir süreç olarak ifade edilebilir.

1.2.6. Kamu Alacaklarının Tahsilatında Kamu Yararı

Kamu yararı soyut bir kavram olarak nitelendirilmekte olup süreç içerisinde kavramın açıklanmasında bireysel yarar, ortak yarar ve toplum yararı şeklinde farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bireysel yarar esas alan görüşe göre toplumdaki her bir bireyin yararlarının toplamı kamu yararını oluşturacaktır. Ortak yarar esas alan görüşe göre kamu yararı kavramı bireysel yarar değil o toplumun ortak çıkarlarını ifade etmekte ve bireysel yararların da ortak yararın gerçekleşmesi durumunda sağlanacağını öne sürmektedir. Toplum yararını esas alan görüşe göre ise bireylerin yararları ile toplumun yararının çatışmasının mümkün olmadığı dolayısıyla toplum yararına aykırı olan bir bireysel yararın var olmayacağı önemsenmiştir¹³³.

Kamu yararı kavramı birden çok disipline bağlı olduğu için geniş bir anlam içermektedir. Bu anlam içerisinde sosyal adaletsizliklerin giderilmesi, eğitim, sağlık, konut ve sosyal güvenlik gibi kamu hizmetleri de girmektedir. Ekonomik kamu yararı için ise vergilerin, para cezalarının ve benzeri mali katkıların tahsilinin gerçekleştirilebilmesi ve ticari hayatın korunması örnek verilebilir¹³⁴. Öğretide kamu yararı kavramının somutlaştırılmasında yetkili organın yasama organı olduğu genel kabul görmektedir. Kamu yararının tespiti için asli yetkinin yasama organında bulunmasının

¹³¹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 110.

¹³² B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 141.

¹³³ Nermin Tombaloğlu, *Türk Yüksek Yargısında Kamu Yararı Kavramı*, (Basılmamış Doktora Tezi) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2013, s. 9, 12.

¹³⁴ Halit Uyanık, *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2013, s. 116.

yanı sıra idare de yasa ile verilen yetki çerçevesinde kamu yararının sağlanacağı işlemi yaparken kullanması gerektiği yolu ve araçları belirlemede yetkilidir¹³⁵. Kamu yararı çok fonksiyonlu bir kavram olup devletin doğrulamasını yapmak ve kamusal işlerin hukuka uygunluğunun ölçümünde kullanılmaktadır. Kamu yararı genel bir tanımdan ziyade ilgili olayda somut koşullar kapsamında belirlenmektedir. Biçimsel tanım dikkate alındığında kanunların kamu yararı çerçevesinde yapıldıkları varsayımı söz konusudur. Dolayısıyla yasama organının her bir kanun ile kamu yararını amaçlamış olması ve yönetimin de bu durumdan yararlanarak yapmış olduğu faaliyetler aksi kanıtlanmadıkça kamu yararı kapsamında değerlendirilmektedir¹³⁶. Anayasa mahkemesi kendisine yapılmış olan bir başvuruda¹³⁷ kamu yararına karar verecek organın yasama organı olduğunu, Anayasa Mahkemesinin kamu yararının belirlenmesinde takdir yetkisinin olmadığını öne sürmüş ve hem ekonomik hem de toplumsal müdahalelerin amacının kamu yararı taşıdığını belirtmiştir¹³⁸.

Vergilendirme işlemleri açısından icrai olsun veya olmasın genel amaç kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Kamu yararının somutlaştırılmış şekli kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması adına gelir elde edilmesi olarak ifade edilmektedir¹³⁹. Kanunların amacı kural olarak kamu yararının gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Genel amacın kamu yararı olmasının yanı sıra genel amaca ulaşabilmek için ikincil amaçlar da mevcut olabilmektedir. Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılınmıştır. Burada verginin alınmasındaki amacın kamu giderlerini karşılamak olduğu vurgulanmış olup kamu giderlerinin yapılmasıyla da topluma sunulacak olan hizmetler ile kamu yararının gerçekleştirilmesine yönelik alt amacın olması söz konusudur¹⁴⁰.

Kamu yararının gerçekleştirilebilmesi için kişilerin mülkiyet ve miras hakları var ise bunlar da sınırlandırılabilir. Bu durum 1982 Anayasası'nın mülkiyet hakkı kenar başlıklı 35. maddesinde,

¹³⁵ N. Tombaloğlu, *Türk Yüksek Yargısında Kamu Yararı Kavramı*, s. 31.

¹³⁶ Tekin Akıllıoğlu, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9 (1-3), 1988, s. 11.

¹³⁷ Anayasa Mahkemesi, (19/12/2013), Mehmet Akdoğan ve diğerleri, Başvuru No: 2013/817, 19/12/2013.

¹³⁸ Kürşat Akça, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Mülkiyet Hakkı", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı 1, s.585.

¹³⁹ Gülşen Gedik, "Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış" Vergi Hukuku Konferansı: Genç Hukukçular/ Yeni Yaklaşımlar, İstanbul, 2014, s. 33.

¹⁴⁰ A. Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s. 149.

► *"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.*

► *Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.*

► *Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."* şeklinde belirtilmiştir. Buna göre kamu yararı amacıyla mülkiyet hakkının sınırlandırılabilmesi açıklanmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) ek 1 no'lu protokolün mülkiyetin korunması kenar başlıklı 1. maddesinde ise;

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Protokolün bu maddesinde de yalnızca kamu yararı amacıyla bir kimsenin mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği ifade edilmiştir.

Anayasanın 35. maddesinde yer alan kamu yararını anayasa koyucu Anayasanın 73. Maddesi çerçevesinde kamu giderlerini karşılama amacıyla somutlaştırmıştır. Kamu giderlerinin finansmanını sağlama amacıyla verginin salınıp tahsil edilmesinin kamu yararına dayanan bir amaç gözetmesi tartışılmaz bir durumdur. Kamu yararını sağlamak adına kanuni temeli bulunmak kaydıyla mülkiyet hakkına ölçülü bir biçimde müdahale edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır¹⁴¹. Toplum yararının sağlanması için mülkiyet hakkına müdahale edilmesi mümkün olmakla birlikte müdahalenin de sınırlarının kesin ve net bir şekilde çizilmesi gerekmektedir¹⁴².

Kamu icra hukukunda takip ve tahsil edilecek olan alacak sıradan bir alacak değil devletin alacağıdır. Bu bakımdan sıradan bir alacağın takibinden daha imtiyazlı bir şekilde yapılması esastır. Alacaklı taraf devlet olduğu için bir açıdan değerlendirildiğinde devletin mülkiyet hakkının ihlal edilmesinden söz edilebilmektedir. Kamu alacağının tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi vergilendirme

¹⁴¹Y. E. Yılmazoğlu, Mülkiyet Hakkının Korunması, s.313.

¹⁴²Yıldırım Taylar, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük Ve Ödevlerine Etkisi", DEUHFED, 16(Özel sayı), 2015, s. 4980.

süreçlerinden geçmesi gerektiğinden dolayı hukuki niteliği açısından diğer alacaklara nispeten farklı bir yapıya sahiptir. Önemli ve korunmaya değer bir alacak olan kamu alacağının tahsili yapılırken alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesinin gözetilmesi açısından dengenin tamamen alacaklı devletin lehine olacak şekilde sağlanmaması önem arz etmektedir¹⁴³.

Tahsil yetkisi çerçevesinde uygulanan işlemler de tahsile yetkili idare tarafından belirlenmiş olan usul ve şekil kurallarına aykırı olmayacak şekilde kanunlar kapsamındaki hukuki sebepler dayanağında kamu yararının gerçekleştirilmesi amacıyla yapılmaktadır¹⁴⁴. Cebren tahsilata ödeme emri düzenlenerek başlanmakta olup ödeme emrinin düzenlenme amacı kamu hizmetlerinin finansman kaynağını oluşturan kamu alacağının süratle tahsilinin yapılmasıyla kamu yararının sağlanmasıdır. İdarenin bağlı yetki ile donatılmış olması kanuni idare ilkesinin bir sonucunu oluşturmaktadır. Kamu alacağının tecili, idarenin mükellefe süre vermesi ve uzlaşma gibi müesseselerde idareye takdir yetkisi tanınmasının temel amacı kamu yararındır. İdarenin ödeme emri düzenlemesi ise bağlı yetki çerçevesinde olup 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinin birinci fıkrasındaki şartın gerçekleşmesi durumunda bu işlemin yapılması zorunluluk arz etmektedir¹⁴⁵. Hukuki çerçevede var olan bir kamu alacağının tahsilinin yapılabilmesi için düzenlenmiş bir ödeme emrinde amacın kamu yararı olmadığından bahsedilemeyecektir. Burada önemli olan durum devletin kamu hizmetlerinin finansmanında kamu alacaklarını kaynak olarak kullanması ve bu kaynakların da geciktirilmeden tahsilatlarının gerçekleştirilmesi apaçık kamu yararının sağlanacağını göstermektedir¹⁴⁶. Özel hukuk alacaklısı borçluyu takip edip alacağın tahsilini yaptığında alacak tutarını kendi malvarlığı değerine aktaracaktır. Sonrasında borçlunun malvarlığında meydana gelen durum özel hukuk alacaklısını ilgilendirmeyecektir. Fakat kamu alacaklısı alacağın takibi sonrasında da vergisel ilişkiler sebebiyle borçlunun malvarlığına yönelebilmektedir. Dolayısıyla yapılacak takibin ölçüsüz bir şekilde yapılması devletin kendi menfaatlerine de aykırı olabilmektedir¹⁴⁷. Devletin tahsilat hakkının varlığı tartışılmaz bir gerçektir fakat tahsilin cebren yapılması sürecinde mükellefe ölçüsüz uygulamalar gerçekleştirildiğinde

¹⁴³ P. Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, s. 331.

¹⁴⁴ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt-I Genel Esaslar*, Ankara, 2013, s.700.

¹⁴⁵ Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, Ankara, 2016, s. 286.

¹⁴⁶ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 334.

¹⁴⁷ P. Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, s. 333.

mükellefiyetliğin sona erdirilmesi söz konusu olabilecek ve devletin kasasına giren çeşitli vergi gelirlerinin de azalmasına sebebiyet verilebilecektir.

Örneğin Anayasa Mahkemesi kamu alacağının tahsilinin gerçekleştirilebilmesi bağlamında mükelleflerin kamuya ait olan borçlarını süresi içerisinde ödememesi sebebiyle borç tahsili bakımından aracına haciz konulması ve akabinde satışının yapılarak borcun tahsilatının bir kısmının veya tamamının yapılmasında kamu yararının var olduğunu belirtmiştir¹⁴⁸.

1.3. Kamu Alacağının Korunma Yöntemleri ve Cebren Tahsil Süreci

Kamu alacağı niteliği gereği özellikli bir alacaktır. Devlet vatandaşlarının ihtiyaçlarını kamu hizmeti sunarak karşılamaktadır. Nitekim kamu hizmetlerinin sunumu için finansmana ihtiyacı olup bu finansmanın da sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla finansman sisteminin daimiliğini oluşturmak için kamu alacağının ilerde tahsilinin yapılamaması şeklinde bir tehlikeyle karşılaşmamak amacıyla kamu alacağı kanunda belirtilen haller oluştuğunda vadesi öncesinde korunma altına alınmaktadır. Bunun yanı sıra idare tarafından uygulanan cebren tahsil yöntemleri ile tahsilatın uzaması önlenerek kamu alacağının hazineye intikali sağlanmış olacaktır. Kamu alacaklarının tahsil yöntemini açıklayan 6183 sayılı Kanun'un birinci kısmının ikinci bölümünde kamu alacaklarının korunmasına istinaden hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri başlığı altında incelenmiştir. Aynı Kanun'un ikinci kısmında ise kamu alacağının cebren tahsil hükümleri açıklanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde tahsil sürecinin temelini oluşturulması adına öncelikle kamu alacaklarının korunma yöntemleri akabinde cebren tahsilat süreci incelenecektir.

1.3.1. Kamu Alacağının Korunma Yöntemleri

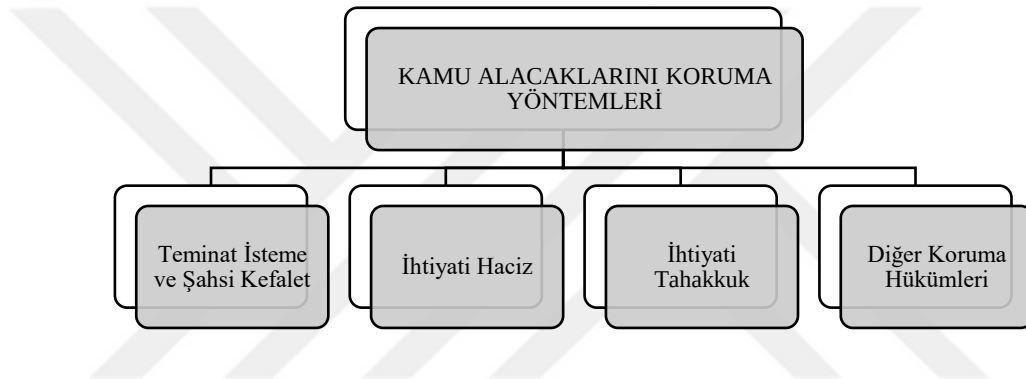
Devletin sunduğu kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilebilmesi için kamu alacaklarının tahsilatının sürelerinde yapılması önemli bir konudur. Alacağın tahsilinin riskli olması durumunda tahsil aşamasının gelmesi beklenip borç ödenmediği takdirde cebren tahsil aşamasına geçmek yerine, kamu alacağının korunmasına yönelik yolların kullanılması tahsilat işlemi açısından kamu alacaklısını avantajlı konuma getirecektir¹⁴⁹. Vergilerin vadesinde ödenmesi esastır fakat vergilendirme sürecinde mükelleflerin

¹⁴⁸ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s.316.

¹⁴⁹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 47.

vergiyi vadesinde ödeyemeyeceğine yönelik bir takım emareler görülmesi durumunda tahsil dairesi kamu alacağını koruma altına almak için kanunda yer alan işlemleri tesis edebilecektir. Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik bu yöntemlerin kullanılmasıyla cebren tahsil sürecinin işletilmesine gerek kalmadan alacağın tahsili sağlanabilecektir¹⁵⁰. Kamu alacağının korunma yöntemlerinin uygulamada yer alması idarenin tahsilatta güç kazanmasını sağlarken, borçlu için de maddi ödevini yerine getirmesi bakımından bir uyarı mekanizması oluşturmaktadır. Bu başlık altında korunma yöntemlerinden teminat ve şahsi kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri ele alınacaktır.

Şekil 2. Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri



1.3.1.1. Teminat İsteme ve Şahsi Kefalet

Teminat uygulaması mevzuatta iki ayrı idari işlem ile yer almaktadır. İlkinde mükellefin bir haktan faydalanabilmek için idareye teminat göstermesi¹⁵¹ ve idarenin de bu teminatı kabul edip işlem yapması durumu vardır. Teminat kabul etme konusunda tek taraflı idari yetki söz konusu olmakta ve idarenin teminatı kabulü gerçekleşmedikçe teminat ilişkisi kurulamamaktadır. İkinci olarak ise kamu alacağının korunması amacı ile teminat istenmektedir. Burada alacağın korunması için yükümlü tarafından bir başvuru yapılmadan idarenin kullanmış olduğu bir yetkiden söz edilmektedir. İdarenin gösterilecek olan teminatı kabul etmeme ve mükellefin teminat gösterememe gibi olasılıklar da mevcut olmaktadır¹⁵².

¹⁵⁰ Neslihan C. Karadağ, “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, *Maliye Dergisi*, 162 (Ocak-Haziran), 2012, s. 239.

¹⁵¹ Bir haktan faydalanabilmek için verilen teminatla ilgili kanun ve maddeler: VUK 112/2., 376., 153/A, AATUHK 48., Gümrük Kanunu 69/3., 80., İYUK 27/6., KDV 49., VİVK 19. Maddeler.

¹⁵² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 158.

Kanunda yer alan bir haktan yararlanabilmek için teminatın gösterilmemiş olması ihtiyati haciz kararı alınmasını gerektirmemektedir¹⁵³. Kamu alacağının tahsilinin yapılmadan önce tahsil ile ilgili bir risk ya da belirsizliğin olması durumunda alacağın teminat altına alınması öngörülmüştür¹⁵⁴. Teminat alacaklı konumunda olan devletin kamu alacağını tahsil etme aşamasında ortaya çıkabilecek risklere karşı kamu borçlusundan istenen karşılık ve güvence olarak tanımlanabilir. Bu müessesede önemli olan durum vergi alacağının tehlikeye girmiş olması ve kanunda alacağın tehlikeye girdiği kanaatine varılan hallerin bulunmasıdır¹⁵⁵. Teminat gösterme cebri bir işlem olmaktan ziyade mükelleflerin hak ve menfaatleri için yapılacak fakat mükellefin aksi bir eylemi cebri işleme tabi olacaktır¹⁵⁶.

6183 sayılı Kanun'un 9. -12. maddeleri arasında teminat müessesesi açıklanmıştır. 9. maddede *“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.”*

“Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir” hükmü yer almaktadır.

İlgili maddede teminat istenmesini gerektiren VUK kapsamındaki sebepler vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için uygulanırken Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusu bakımından teminat müessesesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dahil tüm kamu alacakları için uygulanmaktadır¹⁵⁷.

Mükelleflerin bazı dönemlerde hasılatlarını beyan dışı bırakmaları, giderlerini ve maliyetlerini fazla göstermeleri veya kaçakçılık ve suç içeren eylemleri gösterebilmeleri söz konusu olabilmektedir. Bu nedenlerle vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler VUK kapsamında idari ve mali nitelikteki yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir¹⁵⁸. 6183 sayılı Kanunun 9. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere vergi ziyai ve

¹⁵³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 97.

¹⁵⁴ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 105.

¹⁵⁵ H. H. Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 31.

¹⁵⁶ Muharrem Özdemir, *Vergi İcra*, İstanbul, 2019, s.36.

¹⁵⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.78.

¹⁵⁸ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 36.

kaçakçılık hallerinde ve gerekli işlemlere başlanılmış olması durumunda mükelleflerden teminat istenecektir. Teminatın miktarı vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre tespit edilmektedir. Tespit sonucunda gerekçeli olarak ön raporun düzenlenip vergi dairesine gönderilmesiyle vergi dairesi teminat istemek zorundadır¹⁵⁹. Şartların oluşması durumunda teminat inceleme elemanının takdiri ile değil kanuni zorunluluk olarak istenecektir. Ayrıca vergi incelemesi yapılması aşamasında teminat istenmesi vergi inceleme elemanı ile mükellef arasındaki bir yazışma ile yapılmayıp vergi idaresine gönderilen rapor üzerine gerçekleşmektedir.

Teminat isteme yetkisinin kullanılması aşamasında ise inceleme elemanı ve vergi dairesi arasında bir yetkinin dağılımı 6183 sayılı Kanunda açıkça belirtilmemiştir. İnceleme elemanının dışında idarenin de teminat istemesinin mümkün olup olmadığı netleşmiş bir konu olarak görülmemektedir. Bu durum mükellefler açısından hukuk güvenliğine aykırı sonuçlar yaratabilmektedir¹⁶⁰. Ancak inceleme elemanı da bunu keyfi olarak değil bir rapora dayandırmak üzere yapmakta ve Kanunda inceleme elemanı dışında vergi idaresinin teminat isteyemeyeceği şeklinde bir hüküm de bulunmamaktadır. Dolayısıyla hukuki bir kısıtlama olmaması nedeniyle vergi dairesi müdürünün de yetkisinin olduğundan bahsedilebilir.

İlgililerden teminat istenebilmesi için Danıştay'ın birçok kararında¹⁶¹ vergi incelemesine başlamanın yeterli olmadığı ifade edilmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi de bir kararında¹⁶² “...sadece vergi incelemesine başlanılmasının teminat için yeterli olmayıp vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi zıyaının yada kaçakçılık sayılan hallerin varlığına işaret eden bazı işlemlerin yapılmış olması gerektiği...” ifadesini kullanmıştır¹⁶³.

Madde hükmünden de anlaşıldığı üzere teminat uygulamasıyla henüz tarh aşaması tamamlanmamış olan kamu alacakları korunurken kamu alacağının tarh ve tebliğ edilerek tahsilinin yapılabilmesi aşamasında teminat istenmesi söz konusu olmayacaktır¹⁶⁴. Vergi

¹⁵⁹ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa, 2020, s. 168-169

¹⁶⁰ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 167.

¹⁶¹ Danıştay 7.D., 11.12.2001 tarih, Esas no: 2001/3434, Karar no: 2001/3856, Danıştay 9.D. 18.09.2003 tarih, Esas no:2001/2129, Karar no: 2003/4497, (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku*, s.434)

¹⁶² Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.05.2019 tarih, Esas no: 2018/142, Karar no: 2019/38, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2019-38-nrm.pdf>

¹⁶³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku*, s. 434.

¹⁶⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.150.

incelemesinin sonuçlanıp tarhiyatın yapılması sonrasında ise bu düzenleme kapsamında ihtiyati haciz kararı alınamayacaktır. İhtiyati haciz kararının alınabilmesi ve teminat istenebilmesi için vergi incelemesinin tamamlanmamış olması gerekmektedir¹⁶⁵.

6183 sayılı Kanunun 9. maddesinin 2. fıkrasında ise kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının olmaması durumunda alacağın tahsilinin tehlikede olduğuna yönelik tahsil dairesinin teminat isteyebileceği belirtilmiştir. Yerleşim yeri kişilerin sürekli kalma niyetiyle oturdukları yer olup yerleşim yeri Türkiye’de olmayanların kamu borcunu ödememe riski ve Türkiye’deki varlıklarını satıp kaçma olasılığı yüksektir. Tahsil dairesi kamu borçlusunun ivedilikle varlık, işyeri yada demirbaşlarının tamamını veya bir kısmını elden çıkarttığını tespit etmesi durumunda ilgili kişilerden veya kurumlardan teminat isteyebilecektir¹⁶⁶. Madde hükmünde hangi durumlarda tahsilin tehlikede olduğu belirtilmese de borçlunun kamu alacağının karşılıksız kalmasına yönelik yapmış olduğu bütün eylemler ödememe riskini taşımaktadır.

Öte yandan kamu alacağının vergi kaçakçılığı iddiası üzerine teminat altına alınması vergi hukukunun dışında ceza usul hukukuyla da bağlantılıdır. Bu madde kapsamında mükelleften teminat istenmesi ancak teminatın gösterilememesi durumunda ihtiyati haciz işlemi alacaklı vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Fakat mükellefin bir suçla bağlantılı olarak malvarlığı üzerinde idare tarafından yapılp ceza hakimî tarafından işlem yapılmaması usuli güvence eksikliği olarak değerlendirilmektedir¹⁶⁷. Bunların dışında Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda¹⁶⁸ VUK’un 359. maddesinde açıklanan kaçakçılık suçuna iştirak edenlerden de menfaat gözetip gözetmediğine bakılmaksızın teminat istenmesi gereği belirtilmiştir¹⁶⁹.

Teminat uygulamasında kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi durumunda kamu alacaklısının isteği üzerine kamu borçlusu tarafından 6183 sayılı Kanunun 10.

¹⁶⁵ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 39.

¹⁶⁶ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s.111.

¹⁶⁷ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 168.

¹⁶⁸ Danıştay 7.D., 16.04.1992 tarih, Esas no: 1988/23, Karar no: 1992/1123, (M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 38.)

¹⁶⁹ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 38.

maddesinde¹⁷⁰ belirtilen türden teminatlar güvence olarak gösterilebilecektir¹⁷¹. Uygulama çerçevesinde teminat olarak alınan taşınır mallar özelliklerine göre koruma altına alınmaktadır. Para, kıymetli evrak, altın ve değerli madenler bir makbuz karşılığında tahsil dairesi veznelerinin kasalarında muhafaza altına alınırken taşınmaz mallar için ilgili sicil dairelerinde taşınmazlar ipotek altına alınmaktadır¹⁷².

Teminat isteme esasen kamu borçlusu için uygulanmaktadır ancak ilgili duruma göre vergi sorumluluğu olan kanuni temsilci, mirasçı, kefil, limited şirket ortağı ile işi devralanlardan da istenebilmektedir. Teminat uygulaması mükelleflerin malvarlıkları üzerindeki tasarruf haklarını sınırlandıran ve menfaatlerini zedeleyen idari bir işlem olarak değerlendirilmekte olup teminat isteme yazısı muhatabı tarafından tek başına idare mahkemelerinde iptal davasına konu edilebilecektir¹⁷³.

Teminat istenmesi incelemenin başlamasından ön raporun düzenlenip vergi dairesine gönderilmesi ve vergi dairesinin talebi üzerine yapılacaktır. Ancak teminat istenmesi için gereken süre açısından 6183 sayılı Kanunda herhangi bir açık hüküm bulunmamaktadır. Bu süre Seri A Sıra no 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde (A/1 TGT) açıkça VUK'un 14. maddesine atıf yapılarak 15 gün olarak belirtilmiştir. Nitekim Kanunun 8. maddesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında VUK hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda teminat istenmesi aşamasında verilecek süre 15 günden az olmamalıdır¹⁷⁴. Özellikle mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığı durumda kendisinden teminat istenmesi halinde verilen bu süre zarfında malvarlıklarını elden çıkarması mümkün olabilmektedir. Elbette ki kanuni yollar uygulanarak alacağı takipsiz bırakmak için yapılan elden çıkarma işlemleri ortadan kaldırılabılır ancak bu süreç çok uzun zaman alabilmektedir. Bu sebeple 6183 sayılı Kanunun 13. maddesinde açıklanan ihtiyati hacizin süreyle sınırlı olmaksızın uygulanması yerinde olacaktır.

¹⁷⁰ "1. Para, Bankalar tarafından verilen süresiz ve şartsız teminat mektupları ile sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetleri, 3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.), 4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.", 5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar".

¹⁷¹ Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Eskişehir, s. 240.

¹⁷² S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 320.

¹⁷³ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 166.

¹⁷⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.150.

Teminat istenmesi yapılan ilk hesaplamalara göre gerçekleştiği için yapılan araştırma ve incelemeler sonucu kamu alacağı alınan teminattan yüksek olabilmektedir. Bunun dışında teminat değerlerinde zaman içerisinde düşüklük meydana gelebilmekte ve bunun tamamlanması gerekmektedir. Ayrıca kamu borçlusunun tercihinine bağlı olarak teminatın değiştirilmesi de söz konusu olabilecektir. Kamu borçlusunun ödeme yapmasıyla veya tahakkukun iptaliyle idareye verilmiş olan teminatın geri alınması söz konusu olabilmektedir¹⁷⁵.

6183 sayılı Kanun'un 11. maddesinde ise kanunda belirtilen türlerde teminat gösteremeyen kamu borçluları için şahsi kefalet gösterebilme imkânı tanınmıştır. Maddede *“10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir”* hükmü yer almaktadır.

Şahsi kefil müessesesi kamu alacağının riske girmesini önlemek adına önemli uygulamalardan biridir. Teminat gösteremeyen kamu borçlusu şahsi kefil göstererek ihtiyati haciz ve diğer güvence önlemlerinin uygulanmasının önüne geçebilir. İdare cephesinden bakıldığında ise teminat gösterecek malı olmayan kamu borçlusunun hacze konu olacak malı olmadığı da yüksek ihtimaldir. Bu sebeple alacağın güvence altına alınabilmesi adına şahsi kefil uygulaması idare açısından da avantajlı olabilmektedir¹⁷⁶. Şahsi kefil gösterilebilmesi için kamu borçlusunun teminat olarak gösterebilecek malları olmamalıdır. Borçlunun kanunda belirtilen türden teminat gösterilebilecek malı varsa alacaklı tahsil dairesinin şahsi kefil kabul etmemesi gerekmektedir¹⁷⁷. Şahsi kefil olarak gösterilecek kişinin muteber (toplumda saygın ve taahhütlerine sadık) ve ekonomik durumunun kamu borcunu karşılamaya müsait olması gerekmektedir¹⁷⁸. Kamu borçlusunun kefil olarak göstereceği kişi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak kamu borçlusuyla beraber borcu ödemeye yükümlü kılınmıştır. Alacaklı tahsil

¹⁷⁵ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 326.

¹⁷⁶ H. H. Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 41.

¹⁷⁷ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 49.

¹⁷⁸ H. H. Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 42.

dairesi ise müteselsil sıfatından dolayı kamu alacağını müteselsil kefilden tahsil edebilecektir¹⁷⁹.

Teminat hükmünde sayılan eşyalar ise 6183 sayılı Kanunun 12. maddesinde açıklanmıştır. Kanunda belirtilen yerlerde¹⁸⁰ bulunan ve işyerinin çalıştırılmasında kullanılan mallar işletmeden kaynaklanmış olan kamu alacakları için teminat niteliğindedir. İşyerlerinin faaliyetleriyle bağlantılı olan vergiler¹⁸¹ ve bunlara bağlı olarak kesilen vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi asli ve fer'i kamu alacakları için işyerindeki eşyalar teminat olarak gösterilebilecektir. Emlak vergisi veya işletmeye ivazsız intikal gerçekleştiğinde hesaplanan veraset ve intikal vergisi için işyerindeki eşyalar teminat hükmünde olamayacaktır. Teminatın niteliğinin belirlenmesinde İİK'nın 270¹⁸². ve 271¹⁸³. maddeleri saklı tutulmuştur. Maddede bahsi geçen işyerlerinin mülkiyetinin başkasında olması ve bir noter sözleşmesi temelinde ve içinde eşyalarla kiralanmış olması durumunda bu eşyalar ve burada kalanlara ait mallar teminat hükmü dışında sayılacaktır. Ayrıca Medeni Kanunun 688. ve Borçlar Kanununun 222. maddelerine istinaden yapılan istihkak iddiaları saklı kalmak şartıyla, bu işyerlerindeki mallar hakkında yapılan istihkak iddiaları kamu idaresinin teminat hakkını ihlal etmeyecektir¹⁸⁴. Teminat hükmünde olan eşyaya getirilen sınırlama ile taşınmaz sahibinin demirbaş eşyaları korunma altına alınmaktadır. Bu şekilde taşınmaz sahibinin kiracının borcunu ödemek zorunda kalması ortadan kaldırılmış olmaktadır. Madde hükmünün geçerli olabilmesi için demirbaşların kira sözleşmesinde belirtilmesi ve sözleşmenin de noter onaylı yapılması gerekmektedir¹⁸⁵.

1.3.1.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz müessesesi 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirlenen sebeplerin olduğu durumda uygulanan ve kamu alacağının güvence altına alınmasında kullanılan en etkili yoldur. İhtiyati haczin tanımı kanunda yapılmamış ancak Bağımsız

¹⁷⁹ Mustafa Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara, 1999, s.91.

¹⁸⁰ Bar, otel, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane ve genelevler.

¹⁸¹ Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, geçici vergi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, harçlar ve ecrimisiller.

¹⁸² İİK'nın 270. maddesinde kiralanmış olan mekanda kiracıya ait eşya üzerinde kira alacağı için hapis hakkı açıklanmıştır.

¹⁸³ İİK'nın 271. maddesinde kiracının kiralanın yerden gizlice ve zorla götürmüş olduğu eşya üzerindeki iyi niyetli kiralayan kişinin hakkı açıklanmıştır.

¹⁸⁴ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 329.

¹⁸⁵ Kazım Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, Ankara, 2015, s.112.

Vergi Daireleri Yönergesinde “*ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geldiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze ihtiyati haciz denir*” şeklinde tanımlanmıştır¹⁸⁶. İhtiyati haczin temel amacı, henüz tahakkuk etmemiş ileride tahakkuk edecek olan, ödeme vadesinin ilerideki bir tarihte geleceği ya da ödeme emri gönderilecek olan bir vergi alacağının tahsilatının riske atılmaması adına, cebren tahsilin gerçekleştirilememesi niyetiyle borçlunun mallarını kaçırmamasını önlemektir¹⁸⁷. Amerikan hukukunda ise alınacak ihtiyati haciz kararı vadesi gelmiş olmasına rağmen ödenmeyen borçlar için uygulanmaktadır¹⁸⁸. İdari işlem teorisi kapsamında ihtiyati haciz idari bir işlem olup cebri teminat sağlayıcı bir niteliğe sahiptir. İhtiyati haciz yine bir idari işleme dayanmakta ve idarenin re’sen harekete geçmesiyle uygulanmaktadır. Teminattan farkı ise güvence olarak idareye sunulacak değerlerin mükellefler tarafından belirlenmeyip idarenin bu değerleri re’sen belirlemesidir¹⁸⁹.

İİK’da ihtiyati haciz işlemine yetkili mahkeme tarafından karar verilecektir. Buna göre ihtiyati haciz bir mahkemenin kararı ancak ihtiyati hacizin uygulanması icra dairesinin işlemi olmaktadır. Kamu icra hukukunda ise gerek ihtiyati haciz kararı alınması gerekse bu kararın uygulanması idari işlem niteliğindedir¹⁹⁰. İhtiyati hacizin subjektif bireysel bir işlem olmasının yanı sıra borçlunun malları üzerinde tasarruf yetkisini kaldırması sebebiyle yeni bir hukuki durum yarattığı için yapıcı bir işlem olarak ifade edilmektedir. Ayrıca kamu borçlusunu yükümlülük altına aldığı için yükümlendirici bir işlem olduğu da belirtilebilir. İhtiyati haciz uygulaması teminat istenmesinden daha ağır sonuçlara yol açabilmektedir¹⁹¹. Hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olan mükelleflerin durumu kesin hacizle sonuçlanabileceği için ciddi bir müessese olup mükellefler üzerinde gerek tasarruf hakkı gerek ise mülkiyet hakkı bakımından olumsuzluklar yaratabilmektedir.

¹⁸⁶ Mustafa L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ankara, 2011, s.113.

¹⁸⁷ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 370.

¹⁸⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 177.

¹⁸⁹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 118.

¹⁹⁰ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 174.

¹⁹¹ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 186.

Tablo 2: İhtiyati Haciz ile Kesin Hacizin Karşılaştırılması

İhtiyati Haciz	Kesin Haciz
Tahakkuk etmemiş alacaklar ile Tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi geçmemiş kamu alacakları için geçerlidir	Tahakkuk etmiş ödeme süresi geçmiş kamu alacaklarında geçerlidir.
Ödeme emri tebliğ edilmeyen alacaklarda uygulanmaktadır	Ödeme emri çıkartılmış olması gerekir
Haciz uygulanan mallar paraya çevrilmez	Haciz uygulanan mallar paraya çevrilir
Dava açma süresi 15 gündür.	Dava açma süresi Kanunda belirtilmediği için genel süre 30 gündür.
Vergi mahkemesine dava açılması tahsilat işlemini durdurmaz.	Vergi mahkemesine dava açılması tahsilat işlemini durdurmaz.

Kaynak: M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.72.

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ihtiyati haciz nedenleri ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır. Maddede belirtilen durumların varlığı halinde idare derhal ihtiyati haciz uygulamak zorundadır. İhtiyati haciz belli bir süre için konulmadığı gibi haciz kaldırılmadığı müddetçe de devam etmektedir. Bu durumda idarenin yetkisi bağlı yetki niteliğindedir¹⁹². Dolayısıyla ihtiyati haciz yolu için takdir yetkisi kullanılmayacak, şartlar oluştuğu takdirde derhal uygulanacaktır.

İhtiyati haciz kararının uygulama süresi ise kesin haciz yetkisinin kullanılmasının söz konusu olacağı süreye kadardır. 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde belirtilen borçluya ödeme emrinin gönderilmesini takip eden 15 günlük sürenin dolmasıyla haciz uygulamasına geçilebilecektir. Dolayısıyla ihtiyati haciz uygulaması 15 günlük ödeme süresi içinde de kullanılabilecektir¹⁹³. İhtiyati haciz işlemlerinde ödeme emri çıkarılmamaktadır¹⁹⁴.

İhtiyati Haczin nedenleri 6183 sayılı Kanunun 13. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

- “9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
- Borçlunun belli ikametgahı yoksa,

¹⁹² Recai Dönmez, R, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Eskişehir, 1998, s. 20.

¹⁹³ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 178.

¹⁹⁴ Hasan Özkan, *İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz ile Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz*, Ankara, 1997, s. 403.

- *Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,*
- *Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,*
- *Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,*
- *Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,*
- *İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren hallerin varlığı”.*

Kanunda teminat gösterilmesi gereken haller aynı zamanda ihtiyati haciz sebebi olarak yer almıştır. İki yöntem de kamu alacaklarının korunma yöntemi olup kamu alacağının bu yöntemlerden biri ile güvence altına alınması durumunda diğerinin uygulanması yoluna gerek bulunmayacağı belirtilmektedir. Teminata bağlanmış bir kamu alacağı için teminatın alacağı karşılması söz konusuysa ihtiyati haczin uygulanmasına gerek olmayacak ancak teminat kamu alacağını karşılamıyorsa karşılamayan kısım için ihtiyati haciz uygulanabilecektir¹⁹⁵.

İhtiyati haciz uygulamasında özel hukuktaki gibi bir mahkeme kararı bulunmamaktadır. Kanuni koşulların gerçekleşmesi durumunda haciz varakası matbu olarak düzenlenecektir¹⁹⁶. İhtiyati haciz kararının alınabilmesi için öncesinde düzenlenmiş olan haciz varakasının onaylanması gerekmektedir. Haciz varakası İİK uygulamasında yer almayan yalnızca kamu icra hukukunda haczin uygulanması öncesi tahsil dairesi tarafından düzenlenmesi gereken bir belgedir¹⁹⁷. İhtiyati hacze karar verme yetkisi mahallin en büyük memuru tarafından verilecektir. Dolayısıyla yetki illerde vali ilçelerde kaymakam, alacaklı idarenin ise il özel idaresi olması durumunda da vali, belediye olması durumunda ise belediye başkanlarına aittir. Valinin verecek olduğu bir ihtiyati haciz kararının vali yardımcısı tarafından verilmesi haciz kararının usulüne uygun alınmadığını göstermektedir¹⁹⁸. Genel bütçeye dahil gelirlerde ise haciz yetkisi Vergi

¹⁹⁵ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.188.

¹⁹⁶ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 343.

¹⁹⁷ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 510.

¹⁹⁸ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 111.

Dairesi Başkanına ait olacaktır. İhtiyati haczin tatbikinde tek yetkili olan başkan bu yetkisini grup müdürü veya müdüre devredemeyecektir¹⁹⁹. Böylesine takdir olgusu geniş ve bir o kadar da önemli olan kararın yetkisinin vali, kaymakam ve belediye başkanlarında olması hem alacaklının hem de karar makamının tahsil dairesi olmasının getirdiği riskleri az da olsa ortadan kaldırmaktadır.

İhtiyati haciz uygulamasında kesin haciz hükümleri dikkate alınarak kamu alacağını karşılayacak şekilde mükellefin menkul, gayrimenkul, alacak ve haklarına el konulmaktadır. İhtiyati haciz uygulanmış olan mallar ihtiyati haciz tutanağına icra memurunca kaydedilmektedir²⁰⁰.

İhtiyati haciz uygulamasında varlıkları üzerinde zilyet veya malikin sahipliğinde bulunan haklar usulüne uygun bir şekilde kamu alacağını karşılamak üzere kamu alacaklısının kullanımına hazır tutulmaktadır²⁰¹. Hacedilmiş olan mallar üzerinde istihkak iddiası olması durumunda satışın ve paraya çevirme işlemlerinin iddiaların çözüme kavuşturulması sonrasında yani ihtilaflı durumun çözülmesiyle söz konusu olacaktır. Danıştay 13. Dairesinin bu konu hakkında verdiği bir kararda “*menkul mallar borçlunun veya üçüncü kişinin elinde bulunması durumunda haciz sırasında istihkak iddialarının haciz tutanağına geçirilmesini ve usuli işlemlerin yerine getirilmesi ve ancak bu halde satış işlemlerinin gerçekleştirilebilmesini*” ifade etmiştir²⁰². Aksi takdirde istihkak iddiasında haklı çıkılması durumunda geriye dönük işlem yapmak imkânsız hale gelecek keza böyle bir durumda mükellefin mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale yapılmış olacaktır.

İhtiyati haczin kesin hacze dönüşümü yapılmaksızın ihtiyaten hacedilmiş olan malların satışı ve paraya çevrilmesi işlemleri yapılamamaktadır. Ancak A/1 TGT ile eklenen ibareye göre ihtiyaten hacedilmiş olan malların beklemesi durumunda bozulmaya, çürümeye ve değer düşüklüğüne uğraması ihtimali varsa bu malların satılıp derhal paraya çevrilmesi ve elde edilen rakamın teminat olarak muhafaza altına alınması söz konusu olabilecektir. İİK uygulamasında da ihtiyati haciz uygulanmış bir mal için satış talep edilememektedir (İİK, m. 108/1). Yalnızca değeri hızlıca düşen ve korunması maliyetli olan malların satılmasına icra memuru her zaman karar verebilmektedir (İİK,

¹⁹⁹ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 64.

²⁰⁰ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 194.

²⁰¹ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 339.

²⁰² Danıştay 13. D., 01.06.2012 tarih, Esas no:2008/1697, Karar no: 2012/1451, (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku*, s. 533.)

M.113/2). Böylelikle mükellefin malları üzerindeki mülkiyet hakkı malın satışından elde edilmiş olan para üzerindeki mülkiyet hakkına dönüşecektir²⁰³. Borçlunun tasarruf yetkisinin kısıtlanması adına kesin hacizle ihtiyati haciz arasında bir fark bulunmamaktadır. Ancak ihtiyati haciz, paraya çevirme ve tahsil işlemleri şeklinde kesin hacize benzer şekilde sonuçlanmamaktadır. İhtiyati haczin teminat gösterilerek kaldırılabilmesi mümkün olup teminatın paraya çevrilmesi yoluyla kamu alacağı tahsil edilebilecektir²⁰⁴. İhtiyati haczin uygulanmasıyla mükellefin malları üzerindeki tasarruf yetkisi ortadan kalkacak ve kamu alacaklısı süreç sonunda alacağın cebren tahsil edilebilir hale gelmesiyle yani kesin hacze dönüşmesiyle ihtiyaten haczetmiş olduğu malları paraya çevirebilecektir²⁰⁵. Ayrıca iptal davasına konu edilen işlemler kapsamında da tasarruf edilen mallar, bu mallar elden çıkarılmış ise elden çıkaranın diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 27. ve 30. maddeleri arasında belirtilen işlemlerin gerçekleştirilmesi durumunda yapılan işlemler hükümsüz sayılacaktır. Nitekim ihtiyati haciz uygulamasının işlevi de kamu alacağının korunması olduğu için bitirilmiş işlemlerin sonradan iptalinin yapılması yerine vadesi henüz gelmemiş alacakların korunması sağlanmaktadır²⁰⁶.

İhtiyati haciz uygulaması borçlu tarafından teminat gösterilmesi (6183 sayılı Kanunun 10. maddesinin 5. fıkrasında yer alanlar hariç)²⁰⁷, idare tarafından kesin hacze dönüştürülmesi veya yargı organlarınca kaldırılması durumunda sona ermektedir²⁰⁸. İhtiyati hacze karşı haczin tatbikinden, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil dairesinin görev alanında bulunan mahkemeye dava açılabilir. Dolayısıyla güvence altına alınacak olan alacak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara ait zam ve cezalar ise vergi mahkemesine, bunlar dışındaki kamu alacakları için idare mahkemesine dava açılabilir²⁰⁹. İhtiyati hacze karşı açılan davalarda işlemin unsurlarında yer alan sakatlıklar ve ihtiyati haciz sebepleri uyumsuzluk konusu yapılabilir. Ayrıca karar alınırken mahallin yetkili memurunun onayının olup olmadığı da incelenebilecektir²¹⁰. 1954 yılında yürürlüğe girmiş olan 6183

²⁰³ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.80.

²⁰⁴ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 173.

²⁰⁵ Yıldırım Taylar, “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olan Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, *Mali Pusula Dergisi*, 4(48), 2008, s. 74.

²⁰⁶ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.128.

²⁰⁷ “İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar”.

²⁰⁸ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 371.

²⁰⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 109.

²¹⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 121.

sayılı Kanun metninde ihtiyati haciz işlemlerine karşı davanın terimi itiraz şeklinde kullanılmış ve maddede “*haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler*” hükmü yer almıştır. 1982 yılı sonrasında itiraz ve temyiz komisyonlarının 2576 sayılı Kanunun 13. maddesi²¹¹ ile vergi mahkemesini ifade ettiği açıklanmıştır. Ancak değişen terimlerin henüz kanun metninde değişmemesi mükelleflerde dava usulü karışıklığına yol açabilmektedir. Zira mükellef itiraz deyimini vergi idaresine itiraz edilmesi gerektiği şeklinde algılayabilecektir.

1.3.1.3. İhtiyati Tahakkuk

Verginin normal tahakkuku VUK’un 22. maddesinde belirtildiği üzere “*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*”. İhtiyati tahakkuk ise Vergi Daireleri İşlem yönergesinde “*ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk*” şeklinde tanımlanmıştır²¹². İhtiyati tahakkuk henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarının kamu alacağının korunması çerçevesinde geçici olarak tahakkuk ettirilmesi işlemidir. İhtiyati nitelikte ve kamu alacağını korumaya yönelik bir uygulama olduğu için kesin bir tahsilat işlemi niteliğinde değildir²¹³. Yabancı ülke uygulamasına bakılacak olursa Amerika’nın vergi mevzuatında ihtiyati tahakkuk tedbiri Türkiye’deki ihtiyati tahakkuk uygulamasından daha ağır uygulanmaktadır. Amerikan mevzuatına göre vergi müdürü mükellefin Amerika’yı terk etmek, mallarını kaçırmak ve gizlemek gibi vergiyi ödememe yollarına başvurduğu kanısına varırsa o mükellef için derhal tediye tarihi belirlenmekte ve tahsilat beyanname ve vade tarihi beklenmeden hemen yapılmaktadır²¹⁴.

İhtiyati tahakkuk uygulamasıyla VUK’ da belirtilen normal tahakkuk işlemleri gerçekleşmeden verginin tahakkuku yapılmaktadır²¹⁵. İhtiyati tahakkuk işlemi yalnızca kaynağı vergi olan kamu alacaklarına uygulanmakta olup bunun dışındaki kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulanmamaktadır. 6183 sayılı Kanunun 17.

²¹¹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanunun 13.maddesi gereğince;

► İtiraz komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimleri, Vergi Mahkemesi, Vergi ihtilafı deyimi, vergi davası,

► İtiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşımaktadır.

²¹² R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 243.

²¹³ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.165.

²¹⁴ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 364.

²¹⁵ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 81.

maddesinin birinci fıkrasındaki vergi ve resimin vergi kelimesinin dar anlamda ifade edildiğini dolayısıyla geniş anlamda vergi tanımında yer alan harçlar ve vergi benzeri gelirler için ihtiyati tahakkuk işlemi uygulanmayacağını göstermektedir²¹⁶. İhtiyati tahakkuk uygulanacak vergi ve resimler²¹⁷ ile bunların zam ve cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilmektedir. İİK’da yer almayan bu müessese özel alacaklar için uygulanmamaktadır. Özellikle İİK’nın temel niteliği ve tekniği bakımından bu Kanunda yer alması söz konusu olmamaktadır²¹⁸.

İhtiyati tahakkuk uygulaması 6183 sayılı Kanunun 17.- 20. maddeleri arasında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Kanunun 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk uygulanacak sebepler açıklanmıştır. Bu sebepler şöyle sıralanmaktadır:

- *”13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebebi*
 - 1. *9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin mevcudiyeti,*
 - 2. *Borçlunun belli ikametgahının olmaması*
 - 3. *Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri,*
 - 5. *Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunulması.*
- *Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girişilmiş olması*
- *Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında delillerin elde edilmesi”.*

İhtiyati tahakkuk sebeplerine bakıldığında kanun hükümlerinin birbirlerine atıf yapmasından dolayı VUK’un 344. maddesi çerçevesinde vergi ziyayı suçu ve 359. maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi sonucu idare teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamalarını beraber kullanacaktır²¹⁹.

İhtiyati haciz ile ihtiyati tahakkuk arasındaki farklar şu şekilde özetlenebilir:

²¹⁶ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 118.

²¹⁷ A/1 TGT’de yer alan bu vergiler: Gelir Vergisi (geçici vergi dahil, Kurumlar Vergisi (geçici vergi dahil), Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezalarıdır.

²¹⁸ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460 Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara, 1981, s.652.

²¹⁹ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 51.

Tablo 3: İhtiyati Haciz ile İhtiyati Tahakkuk Arasındaki Farklar

İdari İşlem Unsurları	İhtiyati Haciz	İhtiyati Tahakkuk
Uygulama alanı	Tüm kamu alacakları	Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen vergi ve resimler ile bu alacakların zam ve cezaları
Uygulanacak süre	Belirli değil	Belirli değil
Karar verme ve uygulama yetkisi	Alacaklı kamu idaresinin bulunduğu mahallin en büyük memuru kararı	Vergi dairesi müdürünün yazılı talebi Defterdarın veya Vergi dairesi başkanının yazılı emri ile uygulanır
Dava yolunu kullanma	İhtiyati haczin sebebine karşı dava açılır	İhtiyati tahakkukun sebebine ve miktarına karşı dava açılır
Dava açma süresi	15 gündür	15 gündür

Kaynak: M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.82.

İhtiyati tahakkuk ihtiyati haczin hangi tutarda alacak için uygulanacağını belirlemek maksadıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla alacak tutarı ihtiyati tahakkuk ile belirlenecek sonrasında ihtiyati haciz uygulanacaktır²²⁰.

Bir diğer ihtiyati tahakkuk sebebi kamu alacağının tahsiline engel olunması durumunun mevcudiyetidir. 6183 sayılı Kanunun 110. maddesinde kamu alacağının tahsili için kendisine takip işlemleri başlatılan borçlunun kamu borcunun tahsiline engel olmak veya zorlaştırmak için yapmış olduğu bir takım eylemler açıklanmıştır. Bunlar kamu borçlusunun mallarını kendi mülkünden çıkararak, telef ederek ya da değerden düşürerek, gizleyerek, kaçırarak, muvazaa yolu ile başkasına geçirerek veya aslı olmayan borçların ve alındıların olduğunu beyan ederek malvarlığını yok edip azaltması şeklinde olabilmektedir. Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında²²¹ teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olması hakkında delil bulunan olayda muvazaalı olan teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalanan kişilerin mallarına ihtiyati haczin uygulanacağı belirtilmiştir. Muvazaa özel hukukun bir kavramı olarak üçüncü kişilerden gerçek durumun gizlenmesi ve onları aldatmak amacıyla tarafların kendi aralarında hukuken geçerli olmayan bir konuda anlaşmalarıdır. Bu niteliği ile vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin gerçek durumun vergi dairesinden gizlenmesi amaçlanmıştır. Vergi idaresi gerçek durumun ortaya çıkartılması için yemin hariç her türlü delili kullanabilmektedir. Kanıtlama aşamasında kullanılan delillerin kanuna

²²⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 125.

²²¹ Danıştay 3. D.'nin 08.11.2012 tarih, Esas no: 2010/5785, Karar no: 2012/3582. (T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*,s.122).

uygunluğuna idari yargı karar verecektir²²². Bu doğrultuda teşebbüs muvazaalı ise ihtiyati tahakkuk uygulanabilecektir.

İcrai bir karara ve idari bir tasarrufa dayanan ihtiyati tahakkuk 6183 sayılı Kanun'da belirtilen hallerin varlığında ve vergi dairesi müdürünün yazılı talebi, defterdar veya vergi dairesi başkanının yazılı emri ile uygulanmaktadır²²³²²⁴. Vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar veya vergi dairesi başkanı ihtiyati tahakkuk için emir verebilecektir. Vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu illerde ilgili grup müdürü veya müdürün yazılı talebi üzerine vergi dairesi başkanı ihtiyati tahakkuk uygulanmasına karar verebilecektir²²⁵.

Adlarına ihtiyati tahakkuk kararı alınan mükelleflere, ihtiyati tahakkuk işleminin konusu olan vergi, resim ve cezalardan matrahı belli olanların itirazlı olup olmadığı dikkate alınmaksızın hesaplanan tutar üzerinden tahakkuk işlemi uygulanacaktır. Geçmiş yılların ve cari yılın geçmiş aylarında matrahı henüz belli olmayan 17. madde kapsamındaki vergi, resim ve cezalar geçici ve harici karinelere göre takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlar üzerinden hesaplanacak ve derhal tahakkuk edecektir²²⁶.

İhtiyati tahakkukun geçici olması ve bazen de matrahların geçici olarak ve ilk tespitlere göre hesaplanması sebebiyle kesin tahakkukla arasında fark olması doğaldır. İlk tahakkuk 6183 sayılı Kanun'un 19. madde esasları çerçevesinde kesin tahakkuka göre düzeltilir hatta bazen tamamen ortadan kalkması da söz konusu olabilir. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk uygulanmasıyla ödeme emri düzenlenip bunun üzerine kesin tahsilat yapılamamaktadır²²⁷. Beyan yoluyla yapılan tarhiyatta matrah idare tarafından yapılan tarhiyata göre belirlenerek tahakkuk etmiş ise mükellefin olağan dönemdeki beyannamesini vermesi üzerine idare tarafından beyan incelenecektir. İdarenin beyanı kabul etmesi durumunda tarhiyat gerçekleşmiş olacaktır. Tarhiyat tutarlarında farklılık mevcut ise beyana dayalı tarh doğru olarak kabul edilecektir²²⁸. İhtiyati tahakkuk zamanı

²²² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 121.

²²³ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 81.

²²⁴ 3 Temmuz 2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 161 no'lu "Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" kapsamında Vergi Dairesi Başkanlıklarının, bulundukları ilin adı ile Başkanlığa bağlı defterdarlık olarak görevlerine devam edeceğine karar verilmiştir. Bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 1/9/2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

²²⁵ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 76.

²²⁶ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 73.

²²⁷ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.179.

²²⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 193.

geldiğinde kesin tahakkuka dönüşeceğiinden alınan ihtiyati haciz kararları da vadesi geldiğinde kesin hacze dönüşmektedir²²⁹. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk uygulanmış olan vergiler kanunda belirtilen ödeme süreleri dolmadan tahsil edilemeyecek ancak bu alacaklar için derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Sonuç itibarıyla ihtiyati tahakkuk müessesesinin işlerliği ve etkinliği ihtiyati haciz ile beraber uygulanmasıyla ortaya çıkmaktadır²³⁰. İhtiyati tahakkukun kesin tahakkuka dönüşmesi ihtiyati haczin kaldırılmasını gerektirmemektedir. Ancak yukarıda da değinildiği gibi kesin hacze dönmesini de gerektirmemektedir. Kamu borcunun vadesi dolana kadar ihtiyati haciz devam edecek yine ödenmediği takdirde kesin haciz işlemleri uygulanacaktır²³¹.

İhtiyati haciz uygulamasında olduğu gibi ihtiyati tahakkuk işleminde de işlemin sebep ve tahakkuk miktarına karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir²³². Ancak itirazın değerlendirilmesi için ihtiyati tahakkuk kararı yeterli olmayıp yapılan işlemin ihtiyati haciz ile tamamlanmış olması gerekmektedir. Bu sebeple kendilerine ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanan mükellefler ihtiyati haczin yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler²³³. Danıştay'ın verdiği bir kararda ihtiyati haciz için gerekli şartların somut olarak belirlenmediği sürece ihtiyati tahakkuk uygulanamayacağı ifade edilmiştir²³⁴. Bu durumu örnekle açıklamak gerekirse; Mükellef adına yapılan bir vergi incelemesi sonrasında VUK 344. maddesi kapsamında vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durum tespit edildiğinde bu hem ihtiyati haciz hem de ihtiyati tahakkuk sebebi olacağı için ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanacaktır. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuka dava açılabilmesi mümkündür. Bir başka örnek de mükellefin katma değer vergisi beyannamesini kanuni süresinde bağlı bulunduğu vergi dairesine verdiği, verginin tahakkuk ettiği ancak ödeme vadesinin geçip verginin ödenmediği ve mükellefin de yurtdışına kaçtığı tespit edildiği varsayıldığında mükellefin yurtdışına kaçması hem ihtiyati haciz hem de ihtiyati tahakkuk sebebi olacaktır. Ancak mükellef vergiyi daha önce tahakkuk ettirdiği için ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmayacak ve tahakkuk eden tutar kadar ihtiyati haciz işlemi

²²⁹ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 135.

²³⁰ R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 243.

²³¹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.180.

²³² M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 170.

²³³ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 162.

²³⁴ Danıştay 4.D.'nin 13.05.2002 tarih, Esas no:2002/701, Karar no: 2002/1975. (K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 171).

uygulanacaktır. Bu sebeple yapılan işleme karşı mükellef sadece ihtiyati hacize karşı dava açabilecektir²³⁵.

1.3.1.4. Diğer Koruma Hükümleri

Kamu alacağının korunabilmesi için teminat, şahsi kefalet, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında rüçhan hakkı, iptal davası, kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler, kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğu ve fazla tahsil edilen kamu alacaklarının iadesi uygulamaları kullanılmaktadır. Bu başlık altında diğer koruma hükümleri açıklanacaktır.

Rüçhan hakkı kamu alacaklarının korunma yöntemlerinden biri olup 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde, *“Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur”* şeklinde hükme bağlanmıştır.

Kamu alacağının üçüncü kişilerin daha önceden koymuş oldukları hacize iştirak edebilmesi için öncelik şartı aranmayacak olup kamu alacağının doğmuş olduğu tarih fark etmeksizin iştirak edebilmesi mümkündür. Ancak bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlar; kamu alacağı için haciz kararının çıkmış olması, iştirak edilecek olan haczin kesin haciz olması ve iştirakin haczedilen malın paraya çevrilmesinden önce yapılmış olması gerekmektedir²³⁶. 6183 sayılı Kanunu 21/2. maddesinin hükmünde 2018 yılında yapılan değişiklikle gümrük vergisi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının ilgili eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsil edilmesinde rehinli alacaklardan sonra gelmesi söz konusu olacaktır. Dolayısıyla üçüncü kişi tarafından rehine tabi tutulmuş bir mal üzerine kamu idaresi sonradan bir haciz işlemi uygulamışsa malın satışı ve paraya çevrilmesi sonucu önce rehinli alacaklı alacağını tahsil edecektir. Kalan tutar olursa tahsil dairesi ve diğer üçüncü kişi alacakları arasında garameten paylaştırılacaktır²³⁷. İzmir Bölge Adliye Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda bankanın rehin koyduğu aracın sıra cetveli yapılmaksızın araç üzerinde rehin olmasına rağmen aracın motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) ödenmesinin öne sürüldüğü bir davada, rehin alacaklısının MTV öncesinde

²³⁵ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 79.

²³⁶ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 134.

²³⁷ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 374.

alacağının alması gerektiğini ödenen MTV borcunun geri istenmesi hükme bağlanmıştır²³⁸.

21. maddenin 1. fıkrasına göre genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde, İcra ve İflas Kanunu 268. maddesinin 1. fıkrasının son cümlesi hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu cümle rehinden önce ihtiyati ve icrai haciz bulunması durumunda kamu alacağı dahil olmak üzere hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceğidir. Dolayısıyla kamu alacağı olsa bile bu durumda rüçhan hakkı uygulanmayacaktır.

Kamu alacağına rüçhan hakkı tanınmış olmasaydı haciz cetvelindeki sıra dikkate alınacak ve kamu alacağının tahsilinin gerçekleştirilememe durumuyla karşı karşıya kalılabilecekti. Sağlanan bu öncelik hakkı sayesinde kamu alacağı korunmuş ve kamunun hacze iştiraki gerçekleşmiştir²³⁹.

Kamu alacaklarının korunma yöntemlerinden bir diğeri ise iptal davasıdır. İptal davası 6183 sayılı Kanun'da 24. ve 25. maddelerde açıklanmış olup davaya konu edilecek tasarruf ve muameleler ise 27.- 31. maddeleri arasında belirlenmiştir. 6183 sayılı Kanunun 27, 28, 29 ve 30. maddelerindeki hükümler İİK'nın 278, 279, 281 ve 282. maddeleri ile paralellik göstermektedir.

Kanunda belirlenmiş olan süreler içerisinde kamu borçlusunun yaptığı bağışlamalar, ivazsız tasarruflar, borçluyla yakınlık derecesi olan kişilere²⁴⁰ temlik edilerek bağışlama adı altında gösterilen tasarruflar ile kamu alacağının tahsilini imkânsız hale getirmek için yapılan tüm işlemler iptal edilerek hükümsüz sayılabilecektir. Bu şekilde alınacak olan güvence önlemleri ile borçlunun malları kaçırmak üzere girişmiş olduğu işlemler iptal edilecektir²⁴¹. Dolayısıyla kamu borçlusunun kanunda belirtilen tasarrufları sebebiyle kamu alacağının tahsilinin önüne geçilmesi amaçlanıyorsa buna istinaden yapılan tasarruflar geçersiz sayılarak alacağın tahsili için işlemler başlatılacaktır.

²³⁸ İzmir, Bölge Adliye Mahkemesi 12. Hukuk Dairesi, 16.02.2021 tarih, Esas no:2020/1089, Karar no: 2021/1422. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 582.)

²³⁹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.126.

²⁴⁰ 6183 sayılı Kanun 28/1. Maddesi: Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhrî hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, Anayasa Mahkemesinin 22/6/2023 Tarihli ve E: 2022/134, K: 2023/116 kararı ile iptal edilmiştir. İptal hükmü 16/06/2024 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

²⁴¹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 171.

Tasarrufun iptali davasının amacı mükellefin haciz veya iflastan önce yaptığı geçerli olan tasarruflar ile malvarlığından çıkartmış olduğu malların hala borçluya ait olduğu varsayılarak alacaklının alacağını elde etmesidir²⁴². Bu doğrultuda satış vaadi işlemi (tapuda şerh edilmemiş olması) gibi mükellefin malvarlığından henüz çıkmamış hak ve mallar için tasarrufun iptali davası açılmayacaktır²⁴³. Tasarrufun iptali davası ile kamu alacağının tahsilinin engellenmesi adına yapılmış olan birtakım tasarrufların butlanı gerçekleştirilmektir. Bu çerçevede inşa edilen işlemlerin iptali ile alacaklı idarenin dava konusu mal üzerinde cebri icra hakkı sağlanmış olacaktır. İptal davaları aynı haktan ziyade kişisel hakka ilişkin davalardır. Davaya konu olan mal üzerinde cebri icra yetkisi kullanılacak ve davanın konusunun taşınmaz olması durumunda davalı olan taraf, taşınmazın üçüncü kişi üzerine kaydı gerçekleşmiş olsa dahi taşınmazın haczini ve satışını isteyebilecektir. Ancak tapu kaydının iptali ve geri borçlu adına tescilinin yapılması için karar verilemeyecektir²⁴⁴. Yapılan bir tasarrufun iptali davasının dinlenilebilmesi için, tasarrufun kamu borçlusuna yapılması, kamu alacağının iptali istenmiş olan tasarruftan önce doğması, kamu alacağının vadesinde ödenmemiş ve icra takibinin kesinleşmiş olması gerekmektedir. Ayrıca haczedilen malların alacağı karşılamaması veya borçlunun malının bulunmamasının yanı sıra iptal davasının da zamanaşımı süresi içinde açılması gerekmektedir²⁴⁵. Borçlu mükellefin mallarının alacağa karşılık yetmemesi durumunda İİK kapsamında aciz belgesi ibrazı zorunlu kılınmış olmakla beraber 6183 sayılı Kanunda aciz belgesinin düzenlenmiş ve ibraz edilecek olması zorunluluk arz etmemektedir. Yargıtay bu konu ile ilgili vermiş olduğu bir kararda “*süresi içerisinde mal beyanında bulunmayan ve haczi mümkün malı olmadığını bildirenlerin veya beyan edilen malın takdir edilmesi ve yine de borca yetmediğinin anlaşılması durumunda borçlunun aciz halinde olduğu kabul edilerek iptal davasının açılabilirliğini*” hüküm altına almıştır²⁴⁶.

Tasarrufun iptali davasının açılabilmesi için tasarrufun meydana geldiği tarihten itibaren beş yılla sınırlandırılmış bir süre belirlenmiştir. Kanunda beş yıllık dava açma

²⁴² Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 368.

²⁴³ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 374.

²⁴⁴ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 298.

²⁴⁵ Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 26. Hukuk Dairesi, 13.01.2021 tarih, Esas no: 2019/735, Karar no: 2021/20 ve Yargıtay 17. Hukuk Dairesi 21.03.2019 tarih, Esas no: 2016/15100, Karar no: 2019/3351. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 606.)

²⁴⁶ Yargıtay 15. H.D’nin (24.06.2003), E. 2003/1643, K. 2003/3472. (M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 191)

süresini durduran veya kesen bir hal öngörülmemiştir. Bundan dolayı süre zamanaşımı süresi değil hak düşürücü süre olarak kabul edilmiştir²⁴⁷.

6183 sayılı Kanunun 26. maddesindeki beş yıllık hak düşürücü sürenin yanı sıra aynı kanunun 27. ve 29. maddelerde de süreler “*ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde*” şeklinde yer almakta ancak bu süreler dava açılma süresi olmayıp hangi tasarrufların iptal edilebileceğine yönelik belirlenmiştir. Bu doğrultuda davanın süresinde açılıp açılmadığının usul yönünden incelenmesinde öncelikle 26. maddeye göre sürenin dolup dolmadığı dikkate alınır akabinde dava süresinde açılmışsa tasarrufun iptal kapsamında olup olmadığı 27. ve 29. maddelere göre belirlenmektedir²⁴⁸. Sonuç itibarıyla tasarrufun iptali davası açılacak iken gerek iki yıllık gerekse de beş yıllık sürenin dikkate alınması esas olacaktır.

Tasarrufun iptali davasında davalı taraf ise kamu borçlusunun yanı sıra borçlu ile hukuki işlemlerde bulunanlar, kendilerine borçlu tarafından ödeme yapılan kişiler, mirasçılar ve kötü niyetli üçüncü kişilerdir²⁴⁹. Açılacak olan davada borçlu ve haklarında dava açılacak diğer kişiler arasında dava arkadaşlığı bulunmakta olup borçlu mükelleften malı satın alan üçüncü kişilerin sonradan dava konusu malı başka kişilere devretmeleri üzerine zorunlu dava arkadaşlığı meydana gelecektir. Yargıtay’ın verdiği bir karara göre bu durumda ayrı dava açılması gerekmeyecek mahkemece bu kişilere tebligat çıkartılması yeterli olacaktır²⁵⁰. Tasarrufun iptali davası alacağın miktarına göre değişmek üzere sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemelerinde açılabilecektir²⁵¹. Alacaklı kamu idaresi şartların varlığı halinde doğrudan tasarrufun iptali davası açabileceği gibi açılmış olan istihkak davasına karşılık olarak da açılabilmektedir²⁵². Alacaklı tahsil dairesi malın mülkiyetinin üçüncü kişiye geçip geçmediği konusunda kesin bilgiye sahip olmadığında malın borçluya ait olduğunu düşünerek istihkak davası açabilecektir. Üçüncü kişi ise malın kendine ait olduğunu ileri sürebilecek alacaklı ise borçlu mükellef ve üçüncü kişi arasındaki meydana gelen devir işleminin iptalini isteyebilecektir²⁵³.

²⁴⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.181.

²⁴⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 294.

²⁴⁹ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 124.

²⁵⁰ Yargıtay 15. H.D’nin, (21.10.1991), E. 1991/04234, K. 1991/04949. (K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.287.)

²⁵¹ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 300.

²⁵² Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 372.

²⁵³ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 188.

6183 sayılı Kanunun 28. maddesinde bağışlama sayılan tasarruflar açıklanmıştır. Borçlu mükellefin malının mülkiyetinin devredilmesi kapsamında sözleşmenin yapıldığı tarihe göre pek aşağı bir bedel belirlenmesi bağışlama hükmünde sayılacak ve tasarrufun iptali söz konusu olabilecektir. Ancak değer nasıl belirleneceği 6183 sayılı Kanun kapsamında açıklanmamıştır. Alacaklı tahsil dairesi değeri kendi belirleyebileceği gibi takdir komisyonu aracılığıyla da belirleyebilir. Tasarrufun iptali davasında emsal değer tespiti gerçeğe uygunluğu ise davaya bakan mahkeme aracılığıyla yapılacaktır. Bu doğrultuda Yargıtay'ın verdiği bir kararda tespiti bilirkişi aracılığı ile yapılabileceği açıklanmıştır²⁵⁴.

6183 sayılı Kanunun 29. maddesinde ise hükümsüz sayılan diğer tasarruflar belirtilmiştir. İptal davasının konusunu oluşturan bu tasarruflar borçlunun içinde bulunduğu ödeme güçlüğünde bazı alacaklarını diğerlerine kıyasla üstün tutarak onların temininin engellenmesidir. Zorunluluğun bulunmadığı bir durumda borçlu mükellefin daha önceden bir borç için rehin göstermesi, nakit ödemedi ziyade mal temlik yapması ve vadesi henüz gelmemiş olan bir borç için ödeme yapması bu tasarrufların iptalini gerektirmektedir²⁵⁵.

6183 sayılı Kanun'un 30. maddesinde borçlu mükellefin malının bulunmadığı veya kamu alacağına yetmediği durumda, kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı işlemlerle borçlunun maksadını bilen ve bilmesi gereken kişilerle yapılan bütün işlemlerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılacağı açıklanmıştır. Bu madde hükmü genel gibi görünse de içeriğinde önceki maddelere göre kesinlik ve netlik barındırmaktadır. Maddenin ön koşulu borçlu mükellefin kamu alacağının tahsiline yetecek tutarda malvarlığının olmamasıdır. Dolayısıyla yapılmış olan tasarrufların iptal edilebilmesi için ön şartın uygunluğu kapsamında öncelikle cebren tahsil yollarının uygulanması gerekecektir²⁵⁶. Hükümsüz sayılan tasarruflar için iptal davası açılmasında borçlu mükellefin kötü niyetinin olup olmaması önemli değil iken kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarruflarda kötü niyet faktörü aranmaktadır²⁵⁷. Maddeye göre borçlu

²⁵⁴ Yargıtay 15. H.D'nin, (03.02.1987), E. 1987/88, K. 1987/314. (Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 379.)

²⁵⁵ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 225.

²⁵⁶ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.318.

²⁵⁷ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 226.

mükellef ile işlemlerde bulunan kişilerin kötü niyetli oldukları alacaklı tahsil dairesi tarafından ispatlanması gerekmektedir²⁵⁸.

Rüçhan hakkı ve iptal davası dışında 6183 sayılı Kanun'un çeşitli maddelerinde kamu alacaklarını koruma hükümleri mevcuttur. Bu korunma yöntemleri;

- ▶ Kamu alacağını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar,
- ▶ Kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler,
- ▶ Tahsil edilen kamu alacaklarından yapılacak reddiyat sebebi ile uygulanacak mahsup işlemi,
- ▶ Kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğu, şeklinde sıralanabilir.

6183 sayılı Kanun'un 22. maddesinde kamu alacağını asıl borçlusundan kesip tahsil dairesine yatırmakla yükümlü olanların sorumluluğu açıklanmaktadır. Getirilen bu uygulama ile alacağın tahsili için vergi sorumlularının (GVK md. 94 ve KV md. 15. ve 30.) kanunda belirtilen zaman dilimlerinde kamu alacağını kesip vergi dairesine yatırması amaçlanmıştır. Kesinti yapacak gerçek ve tüzel kişiler istihkak sahiplerine ödeme yaparken onların gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaktadırlar. Yapılan tevkifatlar kanunda gösterilen sürede beyan edilip ödenmektedir²⁵⁹. 6183 sayılı Kanunun 22. maddesinin yanı sıra VUK'un 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu açıklanmıştır. Madde kapsamında yapılan veya yapılacak olan ödemelerde vergi kesmekle zorunlu tutulanların verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bunlarla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesi gereği açıklanmıştır. Ödemenin yapılması sonrasında asıl mükellefe rücu hakkı bulunmakta olup yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda alım satım yapan tarafların, hizmetten yararlananların ve yapılan işlemlere doğrudan katılan ya da menfaat sağlama amacıyla dolaylı olarak bağlantıda bulunanların müteselsil sorumlu olmaları söz konusudur²⁶⁰.

Bir başka kamu alacağını koruma yolu 6183 sayılı Kanunun 22/A maddesinde yer alan kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak olan işlemler ve bu işlemleri yapanların sorumlu tutulmalarıdır. Madde kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki doğrultusunda kapsamı sınırlandırılmış olan işlemlerin yapılmasından önce ilgililerin bakanlığa bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcunun olup olmadığının kontrolünün

²⁵⁸ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 334.

²⁵⁹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 165.

²⁶⁰ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 121.

sağlanması için belge aranması zorunluluğu düzenlenmiştir²⁶¹. Mükellefe verilecek olan vadesi geçmiş borcu yoktur yazısının geçerlilik süresi 15 gün olup belge elektronik ortamdan da alınabilmektedir. Bu belgeyi aramadan işlem yapan kurum ve kuruluşlara ise Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanacağı idari para cezası verilecektir. Ceza kurum bazında verilecek ancak kurum ilgili sorumludan bunu rücu edebilecektir. Ayrıca verilen idari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde idare mahkemesinde dava açma hakkı söz konusu olacaktır²⁶².

6183 sayılı Kanunun 23. maddesinde mükellefler için mahsup hakkı tanınmıştır.

Maddede bu hak; “*Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Önceden tahsili yapılan ancak kanuni sebeplerden ötürü reddiyatı gerçekleşen kamu alacaklarının istihkak sahiplerinin muaccel borçlarına mahsup edilmesi ve bu şekilde kamu alacağının korunması hükme bağlanmıştır²⁶³.

Kamu alacağının korunma yollarından bir diğeri de kanuni temsilcilerin kamu borçlarından dolayı sorumluluğudur. Temsilci başkasının nam ve hesabına işlem yaparak temsil ettiği kişiyi hak sahibi yapan veya borçlu konuma getiren kişidir. Temsilcinin bu yetkiyi bir kanunun hükmünden alması durumunda kanuni temsil ortaya çıkacaktır²⁶⁴.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilcilerin kamu borcundan dolayı sorumlulukları açıklanmıştır. Tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kamu borçlarının tahsili malvarlıklarından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda bunların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenler borçtan dolayı şahsi mal varlıklarıyla sorumlu tutulacaklardır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ayrıca VUK’un 10. maddesinde²⁶⁵ düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından dolayı takip edilebilmesi için önce temsilciliğini

²⁶¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 140.

²⁶² K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.247.

²⁶³ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 135.

²⁶⁴ Binnur Çelik, “Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 7(7), 1999, s. 89.

²⁶⁵ “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar 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”

yaptığı tüzel kişilik adına usulüne uygun bir şekilde tarh ve tahakkuk edilerek kesinleşmiş bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir²⁶⁶.

Kanuni temsilciler için VUK’ taki düzenleme yalnızca vergi alacakları için uygulanacak olup kusurlu sorumluluk içermektedir. Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için üzerine düşen vergisel ödevleri yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Mükerrer 35. maddede ise kanuni temsilciler için kusursuz sorumluluk getirilmiştir. Bu iki ayrı Kanunda yer alan kanuni temsilciler ile ilgili maddeler vergi alacakları açısından örtüşmektedir²⁶⁷. VUK’un 10. Maddesinde öngörülmüş olan sorumluluk kanuni temsilcilik sıfatının kazanıldığı tarih ile sona erdiği tarih arasında kalan dönemde yerine getirilmesi gereken vergilendirme ödevleri ile sınırlı kusur sorumluluğudur²⁶⁸.

Mükerrer 35. maddesinin birinci fıkrasındaki kanuni temsilcinin sorumluluğu hükmü, Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanacağını ifade etmektedir. Gerek VUK gerekse 6183 sayılı Kanunda kanuni temsilcilerin şirketin borcunu ödemiş olmaları durumunda rücu haklarının da bulunduğu açıklanmıştır²⁶⁹.

Limited şirket ortakları şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı sorumludurlar. Taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemeleri durumunda sorumlulukları ortadan kalkacaktır. Ancak kamu borçları için limited şirket ortakları taahhüt ettikleri sermaye ile değil sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğuna kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda gidilebilecektir. Dolayısıyla ortak sermaye borcunu ödemiş olsa dahi kamu alacağının tahsilinden sorumlu olacaktır²⁷⁰. Maddeye 2008 yılında ikinci ve üçüncü fıkra eklenerek ortağın hissesini devretmiş olması durumunda dahi devir tarihi öncesindeki süreçte kamu alacakları bakımından sorumlu tutulacağı ve kamu alacağının doğmuş olduğu ve ödenmesi gereken tarihlerde pay

²⁶⁶ Danıştay 3. D., E. 2023/4005, K. 2023/3392 sayılı kararı, [Karar İçeriği \(danistay.gov.tr\)](https://www.danistay.gov.tr/).

²⁶⁷ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 210.

²⁶⁸ Danıştay 3.D, (28.09.2023), E. 2023/4421, K. 2023/3349 sayılı kararı, [Karar İçeriği \(danistay.gov.tr\)](https://www.danistay.gov.tr/)

²⁶⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 696.

²⁷⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 134.

sahiplerinin farklı kişiler olması durumunda bunların müteselsil sorumlu olacakları hüküm altına alınarak ortak sorumluluğu genişletilmiştir²⁷¹.

6183 sayılı Kanunun 36/A maddesinde yer alan kamu borcu sebebiyle yurtdışına çıkış yasağı ise yürürlükten kaldırılmıştır²⁷². Anayasada yer alan yerleşme ve seyahat özgürlüğünün kısıtlandığı yönünde eleştiri alan bu maddenin kaldırılması, mükellefin menfaat dengesinin sağlanması adına oldukça yerinde bir karar olmuştur²⁷³.

1.3.2. Kamu Alacağının Cebren Tahsili

Alacak hakkı kavramı bir tarafın diğer tarafı içinde bulunulan süreçte ya da ileride bir şey yapmaya veya yapmamaya ya da kendisine bir şey vermeye zorlaması olarak tanımlanabilmektedir. Hukuk kuralları çerçevesinde bu hakka sahip kılınan kişi olarak belirtilen alacaklının, borçluyu cebri icra hukuku kuralları doğrultusunda zorlama hakkı bulunmaktadır. Alacaklı taraf borçlu için başlattığı cebri icra takibinin kesinleşmesi ile borçlunun malvarlığı unsurlarına borcu karşılayabilecek ölçüde haciz konulmasını isteyebilecektir²⁷⁴. Kamu icra hukukunda da vergi borcunun rızaen ödenmemesi durumunda devlet gücünün kullanılması yoluyla tahsilin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vadesinde veya vadesinden sonra rızaen vergi borçlarını ödememeleri durumunda vergi zor kullanılarak tahsil edilecektir²⁷⁵. Kamu alacaklısının kamu gücüne ve re'sen işlem yapabilme yetkisine dayanarak kamu alacağını tahsil etmesi cebren tahsili tanımlamaktadır²⁷⁶. Vadesinde ödenmeyen borçlar için önemli hukuki sonuçlardan ilki gecikme zammının işlemeye başlaması olup ikincisi cebri icra takibine girişilmesidir²⁷⁷. Kamu alacağının cebren tahsiline başlanılabilmesi için kanuni süresi içerisinde borçlusu tarafından ödenmemiş olması tek başına yeterli olmayıp ayrıca borcun muaccel hale gelmiş olması, borçlusu temerrüde düşmüş kamu alacağı için ödeme emrinin de düzenlenmiş olması gerekmektedir²⁷⁸. Bu bölümde kamu alacağının cebren tahsili kavramı, cebren tahsil yöntemleri ve cebren tahsil süreci incelenecektir.

²⁷¹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 641.

²⁷² 13.02.2011 tarih 27857 sayılı Resmi Gazete kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²⁷³ B. Aksüt Demirbaş, "Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi", s. 4701.

²⁷⁴ R. Arslan, "Borçlunun Üçüncü Kişide Bulunan Alacağının Haczi, Haczin Üçüncü Kişiyi Bildirilmesi ve Sonuçları", s. 3218.

²⁷⁵ Özhan Uluatam, *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*, Ankara, 1990, s. 145.

²⁷⁶ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 46.

²⁷⁷ R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 234.

²⁷⁸ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 233.

1.3.2.1. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Öncesi İşlemler

Kamu alacağına cebren takip ve tahsil yollarını uygulayabilmek için alacağın kesinleşmiş olması gerekmektedir. Tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarından geçmiş ve kesinleşmiş bir alacak için cebren takibe başlanılabilirken kesinleşmeyen bir kamu alacağı için zorla tahsil hükümleri uygulanamamaktadır. Bu doğrultuda örneğin ihtiyati haciz hükümlerince kamu alacağı sayılan bir alacak için yargısal sürecin bitmemiş olduğu göz önünde tutularak cebren tahsil yollarına gidilemeyeceği açıktır²⁷⁹. Vergilendirme süreci içerisinde tahakkuk aşamasının tamamlanması ve borcun kesinleşmesinin akabinde borcun vadesinde ödenmediği durumda vergi idaresi ödeme emri düzenlemektedir. Kendilerine ödeme emri gönderilen mükellefler on beş gün içerisinde borçlarını ödemek veya mal bildiriminde bulunmak zorundadırlar. Ödeme emrinin gönderilmesi üzerine vergisini ödemeyen yükümlüler için borcun ödenmesi amacıyla cebren takip süreci işletilecektir²⁸⁰. Türk vergi icra hukukunda ödeme emrine rağmen borcunu ödemeyen mükellefler için kanunda belirtilen yollardan herhangi biri kullanılarak zorla tahsil işlemleri başlatılacaktır. Bu bölümde cebren tahsil için gerekli olan ön işlemler ele alınacaktır.

1.3.2.1.1. Kamu Alacağının Vadesinde Ödenmemiş Olmasının Tespiti

Kanunlarda belirtilen ödeme sürelerinin son günü vade tarihini göstermektedir. Beyan üzerine alınan vergilerde beyannamenin verilmesi üzerine tahakkuk fişi düzenlenerek vergi tahakkuk edecektir²⁸¹. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde ise vergi borcu kendisine tebliğ edilmiş olan yükümlü otuz günlük itiraz süresince herhangi bir yola başvurmazsa vergi tahakkuk etmiş olacaktır. Yükümlüler kendilerine verilen otuz günlük süre zarfında yargı yoluna gidebileceği gibi idari çözüm yollarını da kullanabilecektir²⁸². Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde taksit zamanlarından önce vergi tahakkuk etmişse taksit süreleri içerisinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitlerin tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir²⁸³. Vadesi gelen vergi borcu muaccel olacak ve vadesine rağmen ödenmediği durumda ise vade ile borcun ödeme

²⁷⁹ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 256.

²⁸⁰ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 139-140.

²⁸¹ M. Tosuner ve Z. Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 121.

²⁸² Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 61.

²⁸³ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 63.

tarihine kadar ya da cebren takibe başlanılan tarihe kadar gecikme zammı hesaplanacaktır. Borcun ödenmesi durumunda gecikme zammı da tahsil edilecek olup cebren tahsil yoluna gidilmesi durumunda ise gecikme zammı işlemeye devam edecektir. Hesaplanan gecikme zammı ödeme emrinde gösterilecek ve borcun ödenmediği her gün için hesaplanarak işlemeye devam edileceği belirtilecektir²⁸⁴.

Yükümlü, kendi adına düzenlenen bu tarhiyatın haksız bir işlem olduğunu öne sürerek vergi davası açma hakkına sahiptir. Dava açılması durumunda tahakkuk işlemi dolayısıyla verginin ödenecek duruma gelmesi yargı kararına kadar ertelenmektedir. Vergi mahkemesinin davayı reddetmesi üzerine vergi borcu tahakkuk edip ödenmesi gereken aşamaya gelecektir. Ancak yükümlünün mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu yönünde düşüncesi varsa tahakkuk eden vergiyi ödeyerek üst yargı mercilerine başvurma hakkına sahip olacaktır. Tahakkuk eden ve ödenen vergi, kanun yolları tamamen tüketilmediği için bu aşamada kesinleşmeyecektir. Yapılan başvurunun reddi durumunda vergi kesinleşecek ancak başvurunun haklı görüldüğü durumda vergi ödendiyse yükümlüye iade edilecek, ödenmediyse terkinin gerçekleştirilecektir²⁸⁵.

1.3.2.1.2. Ödeme Emrinin Tebliğ Edilmesi

Vergilendirme sürecinde tarh ve tahakkuk aşamasından sonra vadesi gelmiş, muaccel olmuş ancak vadesinde ödenmemiş kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmektedir. Düzenlenen ödeme emri tahsil işleminin yazılı olarak borçluya bildirilmesi işlemidir²⁸⁶. Danıştay bir kararında²⁸⁷ ödeme emrini “*kesinleşmiş zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak alacağı süresinde ödemeyenlere borçlarını ödemeleri ve mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge*” olarak tanımlamıştır²⁸⁸. 6183 Sayılı Kanun’un 55. maddesinde kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün içerisinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiğine dair ödeme emri gönderileceği belirtilmiştir. Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin nitelik ve tutarları, bu borcun nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği ve mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği açıklanmıştır. Ayrıca borçluya mal bildiriminde bulunmaması sebebiyle bildirimde

²⁸⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.214.

²⁸⁵ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 108.

²⁸⁶ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 165.

²⁸⁷ Danıştay 13. D., E.1973/5383, K.1974/2776 sayılı kararı. (Sedat Güner, *Tüm Mevzuatıyla birlikte 6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No:18*, Ankara, 1999, s. 186.)

²⁸⁸ S. Güner, *Tüm Mevzuatıyla birlikte 6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No:18*, s. 186.

bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapsen tazyik cezası²⁸⁹ verileceği ve gerçeğe aykırı bir şekilde bildirim yaptığı takdirde ise hapis ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanun'da yer verilen unsurlara 2001 Anayasa Mahkemesi 40/2'de yapılan değişiklik sonrası ödeme emrine karşı mükelleflerin başvuracağı yol bilgisi de eklenmiştir. Buna göre ödeme emrinde hangi kanun yolunun kullanılacağı, başvuru mercii ve başvurulacak süre belirtilmek zorundadır. Belirtilmeyen ödeme emirleri için genel dava açma süresinin kullanılabileceği Danıştay'ın farklı dairelerinin verdiği kararlarda görülmektedir²⁹⁰.

Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine alacaklı tahsil dairesi bağlı yetki kapsamında ödeme emrini düzenlemekle zorunlu tutulmuştur. Bir başka deyişle ödeme emri düzenlemek tahsil dairelerinin keyfiyetine bırakılmış bir idari işlem değildir²⁹¹. Ödeme emri niteliği itibarıyla kişisel, sübjektif, yürütülmesi zorunlu, kesin, yükümlülük ve yenilik doğurucu bir işlemdir²⁹².

Ödeme emri alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade beyanıyla düzenlenen bir idari işlemdir. İdari işlemler yetki ve şekil unsuru itibarıyla sadece kamu idareleri tarafından belirli şekle uygunluk göstermek şartıyla düzenlenebilmektedir. Diğer idari işlemlerde olduğu gibi ödeme emrinin düzenlenmesinde de amaç kamu yararını sağlamaktır. Dolayısıyla ödeme emri düzenlenmesi ile alacaklı idare için cebren tahsil yollarını kullanma yetkisi doğmuş olmaktadır²⁹³.

Ödeme emrinin tebliğine rağmen mükellef hem borcu ödemeyip hem de mal bildiriminde bulunmamış ise tahsil dairesinin hapsen tazyik cezası verebilmesi için İcra Ceza Mahkemesinden talepte bulunması gerekmektedir. Bu talebin yapılması sürecinde borçlunun kendisinde veya üçüncü kişilerde bulunan menkul/ gayrimenkul mallar ile alacak ve haklarını tespit ederek kamu alacağına karşılık gelen kadarına haciz uygulayacaktır²⁹⁴.

²⁸⁹ Verilecek olan hapis cezası mal beyanında bulunulmadığı için zorlama hapsi olarak verilecektir. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 111.maddesine göre mal bildirimini yapmakla beraber gerçeğe aykırı bir bildirim yapanlar ve yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar için üç aydan bir yıla kadar hapis cezası verilecektir.

²⁹⁰ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 204.

²⁹¹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.219.

²⁹² M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 233.

²⁹³ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 182.

²⁹⁴ Mahmut Coşkun, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara, 2011, s. 604.

Ödeme emrine karşı dava açılmış ve borcun tamamına itiraz edilmişse mal bildiriminde bulunulmasına gerek olmamakta ancak dava borcun belirli bir kısmı için açılmışsa diğer dava açılmayan kısım için mal bildiriminde bulunmak zorunlu olmaktadır. Vergi mahkemesi (itiraz komisyonu) ödeme emrine itirazı tamamen ya da kısmen reddetmişse, ret kararı üzerine kamu borçlusu kararın kendisine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde mal bildiriminde bulunmak zorunda kalacaktır²⁹⁵. Bunun yanı sıra gecikme zammı asıl kamu alacağının ödeme ve tahsilat gününe kadar işleyeceğinden dolayı ödeme emrine gecikme zammının ayrıca hesaplanacağına yönelik basılı damga konulmaktadır. Böylece gecikme zammı ödeme ve tahsilat gününde hesaplanarak tahsil edilmektedir²⁹⁶.

Ödeme emrinin ödenme aşamasına gelmiş olan kamu borcu için düzenlenmesi gerekmektedir. Uyuşmazlık aşamasında olan bir kamu alacağı henüz tahakkuk etmemiş veya ettiği halde kesinleşmemiş kamu alacağı için ödeme emri düzenlenemeyecektir. Buna ek olarak mükellefin mahsup talebinin de incelenmeden ve mahsubun uygun olup olmadığı kendisine bildirilmeden de ödeme emrinin düzenlenmemesi gerekmektedir²⁹⁷. Mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeden cebren tahsil uygulamasına geçilememektedir. Danıştay 9. Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda ödeme emrinin mükellefe tebliğinin sağlanmadan girişilecek bir haciz işlemi varlığında hukuka aykırılığın bulunduğu ve haciz işleminin iptalinin gerektiği ifade edilmiştir²⁹⁸.

Ödeme emri kamu borçlusu haricinde, müşterek borçlu ve kefile, kanuni temsilci ve limited şirket ortağı dışında yediemin depolarına da tebliğ edilebilmektedir²⁹⁹. Burada yediemin depoları da görevleri sebebiyle kendilerine teslim edilmiş olan malları talep edildiği zaman vermek mecburiyetindedirler. Yapılan talep doğrultusunda malların teslim edilmemesi durumu ortaya çıkarsa depo kamu borçlusu gibi sayılacak ve ödeme emri tebliğ edilerek cebren takibat başlatılabilecektir³⁰⁰.

²⁹⁵ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 188.

²⁹⁶ Burak Pınar ve Önder Alper, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklaması İle Uygulaması*, İzmir, 2004, s. 821.

²⁹⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.223.

²⁹⁸ Danıştay 9. Daire. 24.12.2019 tarih, Esas no:2016/12829, Karar no:2019/396. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 943.)

²⁹⁹ Danıştay 10. Daire., Esas no:1991/1904, Karar no:1993/1525. (B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 184.)

³⁰⁰ Danıştay 4. Daire., Esas no:1990/1840, Karar no:1991/930, (B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 184.)

Ödeme emrinin yabancı ülkelerde bulunan mükellefler adına düzenlenebilmesi Türkiye ile yabancı ülke arasındaki anlaşmaya bağlanmıştır. Bu şekilde bir anlaşma mevcut değilse cebren tahsil işlemleri yabancı ülkedeki borçluya uygulanamamaktadır. Ancak yabancı ülkede bulunan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına VUK'un 97. maddesi kapsamında borçlunun borcunu rızaen ödemesi için bildirim yapılabilir. Yabancı ülkede bulunan kamu borçlusunun Türkiye'de haczi mümkün malvarlığı olması durumunda ödeme emri bu kişilere ilanen tebliğ yapılabilir. Bu şekilde Türkiye'deki malların haczi yapıp bunların paraya çevrilerek kamu alacağının tahsil edilmesi mümkün olabilecektir³⁰¹.

Ödeme emri takip başladıktan sonra düzenlenmekte olup bu işlemler ayrı ayrı iptal davasına konu olabilmektedir. Ancak kamu icra hukukunda takibin hangi işlemle başlamış olduğuna dair açık bir düzenleme olmamakla beraber ödeme emrinin düzenlenmesi bir nevi borçlu için takip dosyası açıldığını göstermektedir. Ancak sonuçları tebliğ aşamasından sonra doğacak olan ödeme emrine karşı iptal davası açılması durumunda İİK' dan farklı olarak takibin de iptali durumu meydana gelecektir³⁰². 6183 sayılı Kanunda 15 gün olarak belirlenmiş olan ödeme emrine itiraz süresi İİK'da 7 gün içerisinde dilekçe ile veya sözlü bir şekilde icra dairesine yapılmaktadır.

Ödeme emrinin gönderilmesi üzerine açılacak davanın nedenleri kanunda ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır³⁰³. Buna göre ödeme emrine karşı mükellefler böyle bir borcunun olmadığını, böyle bir borcunun olduğunu ancak kısmen veya tamamen ödediğini veya borcun zamanaşımına uğradığını öne sürerek 15 gün içinde itiraz komisyonuna itiraz edebileceklerdir. Mükelleflerin bu sebepleri öne sürerek itiraz edebilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca ödeme emrine karşı dava açılması durumunda verginin tahsiline devam edilecek, tahsilat ancak kamu borçlusunun yürütmeyi durdurma talebinin olumlu cevaplanması üzerine durdurulabilecektir. 6183 sayılı Kanun'da vergi mahkemesinin vereceği karara istinaden üst mercilere gidilemeyeceği belirtilse de İYUK' un 45. ve 46. maddelerinde yer alan “*aksine hüküm bulunsa dahi vergi mahkemesi kararlarına karşı itiraz ve temyiz yolu açıktır*” hükmü 6183 sayılı Kanun hükümlerini geçersiz hale getirmiştir³⁰⁴. Dolayısıyla yürütmeyi durdurma kararı alınmadıkça tahsil işlemlerine devam edilecektir. Ayrıca İYUK' ta belirtilen üst yargı yolunun açık olması durumunun

³⁰¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 282.

³⁰² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 201.

³⁰³ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 166.

³⁰⁴ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 153.

6183 sayılı Kanun metnine işlenmesi mükellefin yargı yolunu kullanma hakkı bakımından önemlilik arz etmektedir.

6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde “*İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir*” hükmü yer almaktadır. İdarenin yapılan itirazları bu kadar kısa sürede karara bağlaması mümkün olamamaktadır. Mücbir sebebin meydana gelmesi sadece mükelleflere özgü olmayıp idare bakımından da söz konusu olabilir. Olağanüstü bir durumda vergi mahkemesinin belirtilmiş olan bu yedi günlük karara bağlama süresinin gün olarak belirlenmesi yerine iş günü olarak düzenlenmesi uygun olacaktır³⁰⁵. Uygulamada itirazların karara bağlanması daha uzun bir süreci kapsamaktadır. İdari düzeni sağlamaya yönelik bir süre olması sebebiyle yaptırımı söz konusu olmasa da mükelleflerin bu süre içerisinde cevap alma beklentileri meydana gelebilir.

1.3.2.1.3. Mal Bildirimi

Kamu alacağının cebren tahsilatı sürecinde tahsil dairesinin borçlunun mali durumu hakkında bilgi sahibi olması için mal bildiriminde bulunulması zorunluluk arz etmektedir. Bu sebeple kendisine ödeme emri gönderilen borçlu mükelleften borcunu ödemesi ödeyemiyor ise mal bildiriminde bulunması istenmektedir³⁰⁶. Mal bildirimi ile ilgili hükümler 6183 sayılı Kanun’un 59.- 61. maddeleri arasında açıklanmıştır. Maddeye göre mal bildirimi, borçlunun kendisinde veya üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarını içermektedir. Borçlu var olan mal, alacak ve haklarının borca yetecek miktarını, türünü, niteliğini, değerini ve her türlü gelirinin yanı sıra haczi mümkün olan malının veya gelirinin bulunmadığını da bildirmek zorundadır. Borçlu ayrıca mal bildirimi ile yaşayış tarzı itibarıyla geçim kaynaklarını ve borcunu ne şekilde ödeyebileceğini yazıya dökerek veya sözlü bir şekilde tahsil dairesine bildirmek zorundadır.

Kamu borçlusu kendisine gönderilen ödeme emri tebliğine karşı ödeme yapamayacaksa 15 gün içerisinde mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Mal bildiriminin yapılması idari bir işlem olarak sayılmamakla beraber idari bir işlem olan ödeme emri sonrasında borçlu için uyulması gereken bir durumu ifade etmektedir. Kamu borçlusu ödeme emrine itiraz etmişse davanın sonuçlanmasına kadar mal bildiriminde

³⁰⁵ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 204.

³⁰⁶ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 629.

bulunmasına gerek yoktur. Dava sonucunda ret kararı verilmişse bu kararın borçluya tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içinde borç ödenecek veya mal bildiriminde bulunulacaktır³⁰⁷. Ancak davanın kısmen açılıp reddedilmesi durumunda borçlu, kısmen ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır³⁰⁸.

6183 sayılı Kanun ile İİK karşılaştırıldığında; İİK’da borçlunun kendisine ödeme emri tebliğ edilmesinden itibaren 7 gün içinde borcu için ödemede bulunmaması veya borca karşı itiraz etmemesi durumunda aynı 7 günlük süre içerisinde mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. İtirazın varlığı durumunda itirazın iptaline ya da kat’i veya geçici olarak kaldırılmasına karar verilmesi durumunda ise borçlu kararın kendine tebliğinden itibaren 3 gün içerisinde mal beyanında bulunmak zorundadır. Borçlu eğer mal beyanında bulunmuyorsa alacaklı talebine istinaden, beyanda bulununcaya kadar icra mahkemesi hakimince 3 ayı geçmeyecek ve bir defa verilecek şekilde hapisle tazyik edilecektir (İİK, md.75-76). Borçlu sonradan edindiği malları ve gelirinde oluşan artışları ise edinme ve artma tarihinden itibaren 7 gün içerisinde daireye bildirmekle yükümlü kılınmıştır (İİK, md.77). 6183 sayılı Kanun ve İİK’nın mal beyanının yapılması ile ilgili hükümler paralellik göstermekte olup beyan sürelerinde farklılıklar olduğu görülmektedir. Ayrıca İİK’da itirazın iptaline ya da kaldırılmasına istinaden verilecek süre normal mal beyanı süresinden daha kısa olarak belirlenmiştir.

Mal bildiriminde bulunulması gereken hallerde borçlunun bu bildirimde bulunmaması üzerine bildirimde bulununcaya kadar aynı borç için bir defaya mahsus olarak ve 3 ayı geçmemek üzere hapsen tazyik cezası³⁰⁹ verilmektedir. Hapisle zorlama cezasının kararı 15 günlük süre bitiminden sonra tahsil dairesinin talebi üzerine icra mahkemesi tarafından verilerek Cumhuriyet Savcısınca infaz olunmakta ve bu karar temyiz edilememektedir. Zorlama hapsi Türk Ceza Kanunu’nun 50. maddesi kapsamında paraya veya farklı yaptırımlara çevrilememektedir. Ayrıca aynı borç sebebiyle birden fazla hapisle zorlama mümkün olmamakta ve borçlu mükellef hapse girmişse mal bildiriminde bulununca tahliye edilmektedir³¹⁰. Halihazırdaki kanunlar kapsamında mal

³⁰⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 224.

³⁰⁸ R. Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, s. 136.

³⁰⁹ Hapsen tazyik: Bir kimseyi yapmak zorunda olduğu bir edimi yerine getirtmek için hapsedmek, hapsederek zorlamak, hapsederek belirli bir davranışta bulunmaya zorlamaktır. (Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara, 2005, s. 454).

³¹⁰ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.248.

beyanında bulunmaya zorlama istisnası dışında kural açısından tazyik hapsi hukuk çerçevesinde uygulanmamaktadır³¹¹. Ödeme emrinde yer alan ve mükellefe bu yolla verilecek olan cezalar borç sebebiyle hapis niteliğinde değildir. Bu hükümler mükellefi mal bildiriminde bulunmaya ve doğruyu söylemeye davet etmek amacıyla kanunda yer almış olan hükümlerdir³¹². Ancak uygulama kapsamında çok sık başvurulmayan bir ceza türü olmakla beraber bu durum kanunların etkinliğinin azaldığını gösterebilmektedir³¹³. Hapisle tazyik cezası özüne bakıldığında mükellefi mal bildiriminde bulunmaya zorlama şeklindedir. Borçlunun hacze tabi malı olmadığını bildirmesi de mal bildirimini yerine geçmektedir. Aynı şekilde hapisle tazyik cezası için karar verilmesi durumunda mükellefin mal bildiriminde bulunması ile ceza sona ermiş olacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 61. maddesinde ise mal bildiriminde malı olmadığını belirten veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlular, sonradan edinmiş olduğu malları edinme tarihinden ve gelirindeki artışları artış tarihinden itibaren 15 gün içerisinde tahsil dairesine bildirmek zorundadırlar. Bu bildirim yapma yükümlülüğünün yerine getirilmediği durumda aynı Kanun'un 112. maddesine³¹⁴ istinaden 1 yıla kadar hapis cezası verilecektir. Sonuç itibarıyla hiç bildirimde bulunmama durumunda zorlama hapsi, gerçeği yansıtmayan bildirim veya malvarlığı artışlarını bildirmeme durumunda ise süreli hapis cezası verilmektedir³¹⁵. Kendilerine aciz fişi düzenlenmiş olan kamu borçluları için idare zamanaşımı süresi içerisinde kamu borçlusunu sürekli takip etmektedir. Bu süre zarfında mükellefler gelirdeki artışlarını veya mal edinmelerini idareye bildirmek durumundadırlar.

Mükellefe gönderilen ödeme emri ile o andaki mal varlığının mal bildiriminde belirtilmesi istenmektedir. Ancak ödeme emri alınmadan önce mal varlığı elden çıkarılmış olabilir. Ödeme emrinde bu fiili işlemlerin belirtilmesi istenmemektedir. Mükellef alacağın karşılıksız kalması adına taşınmazını hibe etme, yakını veya iş ortağına satma ya da fikri hakkın gelirini de yakın çevresine aktarmış olabilir. Bu şekilde kötü

³¹¹ E. Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, s. 454.

³¹² B. Pınar ve Ö. Alper, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklaması İle Uygulaması*, s. 839.

³¹³ Zekeriya Emir, "Amme Alacaklarının Tahsilinde Karşılaşılan Güçlükler ile Erken Ödeme İndirimi", *Vergi Raporu Dergisi*, 26, 2007, s. 50.

³¹⁴ Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

³¹⁵ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 209.

niyetli hareketlerin de önlenmesi adına yakın zamanda yapılmış olan hibe veya satış durumlarının da ödeme emrinde belirtilmesi istenebilir³¹⁶.

1.3.2.2. Kamu Alacağının Cebren Tahsil Yöntemleri

Kamu alacağı bir devletin en önemli finansman kaynağı olduğundan dolayı bu alacağın takip ve tahsili özel alacağa göre daha imtiyazlıdır. Kamu gücü ve egemenlik hakkına dayanarak yapılacak olan takip ve tahsil işlemleri, genel takip sisteminden farklı olarak daha basit, seri ve etkin şekilde işleyen yöntemler çerçevesinde belirlenmiştir. Kamu icra hukukunun konusunu oluşturan bu yöntemlerle kamu alacaklarının cebren tahsilatı düzenlenmektedir³¹⁷.

6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde ödeme süresi içerisinde ödenmemiş olan kamu alacağının tahsil dairesi tarafından zorla tahsil olunacağı hüküm altına alınmış ve takibatın yolları belirtilmiştir. Cebren tahsilatın bu yollardan herhangi birinin kullanılarak yapılabileceği açıklanmıştır. Borçlu mükellefe karşı takibat;

- *“Kamu borçlusunun tahsil dairesine önceden bir teminat göstermesi durumunda bu teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi*
- *Kamu borçlusunun borcuna yeter miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi*
- *Gerekli şartların sağlanması durumunda kamu borçlusunun iflasının istenmesi”* yollarından biri ile yapılabilecektir.

6183 sayılı Kanun'da cebren takip için belirtilen üç farklı yolun hangisinin öncelikli olduğu ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. Ancak tahsilin gerçekleştirilmesi için de devlet açısından en masrafsız ve en kısa yol seçilmelidir³¹⁸.

Cebren tahsilat için kullanılacak olan takip yolları karşılaştırılacak olursa; haciz yolu ile teminatın paraya çevrilmesi yolu birbirine alternatif olabilmektedir. Teminatın konusunu oluşturan borçlu tarafından gösterilmiş olan malvarlığının idare tarafından kabul edilmesi durumunda haciz uygulamasından önce teminatın paraya çevrilmesi yolu kullanılmalıdır. Belirtilen iki yola eş zamanlı olarak da başvurulması mümkün olması gerekmektedir. Buradaki gerekçe ise teminat bir mal olarak verilmişse ve alacağı

³¹⁶ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 198.

³¹⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 111.

³¹⁸ Bayraklı, H.H. *Vergi İcra Hukuku*, Afyonkarahisar, 2000, s.134.

karşılıyorsa aynı zamanda haciz yolu da başlatılıp tahsil dairesinin diğer alacaklıların gerisinde kalmasının önüne geçilmesidir³¹⁹. Bu başlık altında cebren tahsil yolları 6183 sayılı Kanun'daki sırası dikkate alınarak ve ilgili maddelerde İİK ile karşılaştırma yapılarak açıklanacaktır.

1.3.2.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Kefilin Takibi

Teminata bağlanmış olan kamu alacağının takibatı 6183 sayılı Kanunun 56. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Maddede önceden teminat gösterilmiş olan bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda borcun 15 gün içerisinde ödenmesi gerektiği, ödenmediği takdirde teminatın 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre paraya çevrileceği ya da kanunda gösterilen diğer yollar uygulanarak takip ve tahsile devam edileceği belirtilmiştir. Bu yolun kullanılması sürecinde ayrıca mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeyecektir³²⁰. Kamu borcunun ödenebilmesi için teminatın borcu karşılamaması durumunda karşılanamayan kısım için diğer cebren tahsil yollarına başvurulacaktır³²¹.

Maddede ifade edilen teminatlı alacak; 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi kapsamında tahsil dairesinin talebi ile, ihtiyati haczin kaldırılması, vergi borcunun tecili ve idari yargıda yürütmenin durdurulması kararının alınabilmesi için teminat gösterilmesi durumunda meydana gelmiş olabilmektedir³²². Teminata bağlanmış bir kamu alacağının vadesinde ödenmediği durumda borçluya ödeme emri çıkartılmamakta ancak uyarı yazısı gönderilmektedir. Teminatın paraya çevrilebilmesi için kamu alacağının kesinleşmiş olması gerekmektedir. Kesinleşme sonrasında ödemeye çağrı yazısının mükellefe gönderilmesi ve mükellefin verilen 15 günlük süre içerisinde borcunu ödememesi durumunda idareye vermiş olduğu teminat mal niteliğinde ise satışı yapıp paraya çevrilecektir. Teminatın para olarak verilmesi durumunda ise gelir olarak kaydedilecektir³²³.

Kanunun 57. maddesinde ise kamu borcundan dolayı kefil olmuş kişilerin ve sorumluların hangi esaslar doğrultusunda takip edilecekleri açıklanmıştır. Buna göre kefillerin, bunun dışında yabancı şahıs veya kurumların temsilcilerinin bu Kanun

³¹⁹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 197.

³²⁰ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.290.

³²¹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 211.

³²² M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 517.

³²³ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 194.

kapsamında ve asıl kamu borçlularına uygulanacak tahsil yöntemlerinin kullanılması yolu ile takip edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Maddede kefil kapsamında bir sınırlama yapılmamıştır³²⁴. Teminat kapsamına idare tarafından kabul edilen ve 6183 sayılı Kanun'un 10. ve 11. maddelerinde belirtilen maddi ve kişisel olmak üzere her türlü güvenceler girmektedir. Gösterilmiş olan kefil hakkında kovuşturma ise güvencenin paraya çevrilmesi işlemlerinin kapsamında değerlendirilmektedir. Kefil burada asıl borçlunun edimini taahhüt eden kişisel bir güvence olmaktadır³²⁵.

1.3.2.2.2. Haciz Uygulaması

Kamu alacağının haciz yolu ile takibi 6183 sayılı Kanun'un 56. maddesinde; borçlunun mal bildiriminde gösterdiği ya da tahsil dairesi tarafından tespit edilen, borçlunun kendisinde veya üçüncü şahıslar elinde bulunan menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarından kamu alacağının tahsili için yeterli olan miktarının tahsil dairesi tarafından haczolunması şeklinde hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanun'da haciz yoluyla takibin başlatılması için bir yol haritası bulunmamakta ve haciz süreci diğer maddeler de dikkate alınarak sistematik yorum yapılarak incelenmektedir. Haczin uygulanmasında takip edilmesi gereken süreç öncelikle ödeme emrinin tebliği, mal bildiriminde bulunma, haciz işlemlerinin başlatılması ve satışın gerçekleştirilip paraya çevirme işlemlerinin yapılması şeklindedir.

Haciz uygulaması başlığı altında haczin hukuki niteliği, yetkinin kullanılması, haciz uygulamasının süreci ve sonuçları incelenecektir.

1.3.2.2.2.1. Haciz Kavramı ve Haczin Hukuki Niteliği

Haciz uygulaması kamu alacağının en önemli tahsil yöntemlerinden biri olarak ifade edilebilir. Haciz kelime olarak bir alacağın ödenmesi için borçlunun parasına, aylığına veya malına icra dairesi tarafından el konulması şeklinde tanımlanmaktadır³²⁶. Başka bir şekilde ise haczin tanımı, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul mallarıyla alacaklarına ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konularak bu alacak ve hakların satılıp paraya çevrilmesi yolu kullanılarak kamu alacağının tahsilinin sağlandığı cebri takip yolu olarak yapılabilir³²⁷. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere vadesinde

³²⁴ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 595.

³²⁵ B. Pınar ve Ö. Alper, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklaması İle Uygulaması*, s. 843.

³²⁶ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>.

³²⁷ R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 236.

ödenmeyen bir kamu borcunun tahsili amacıyla borçlu mükellef adına takip başlatılacak ve haczedilebilir nitelikteki mal, alacak ve haklar hacze tabi tutularak malvarlığı türlerine göre özellikli satış süreci sonrasında paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilecektir.

Hukuka uygun bir şekilde haciz işlemlerinin yürütülebilmesi için yetki unsuru önem arz etmektedir. Haciz işlemi 6183 sayılı Kanun'un 62. ve 64. maddelerinde belirtildiği üzere tahsil daireleri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Keza aynı Kanun'un 5. maddesinde tahsil takibatının borçlunun veya mallarının bulunduğu mahaldeki kamu idaresinin tahsil dairesi tarafından yapılabileceği açıklanmıştır.

Hukuki niteliği itibarıyla haciz işlemi tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari bir işlemdir³²⁸. Haczin uygulanmasında ödeme emri düzenlenmesi ve tebliği, malların haczedilmesi, haczedilmiş malların satışı şeklinde birden fazla idari karar bulunmaktadır. Birden çok idari işlemin zincir işlem oluşturması söz konusu olup idarenin bu işlemlerinde hukuki ve maddi sebepler bulunmaktadır. İdarenin her bir işlemi sonraki işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla tahakkukun gerçekleştirilmesi ödeme emrinin, ödeme emrinin oluşturulması haciz işleminin, haciz işlemi ise satış işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır³²⁹.

1.3.2.2.2.2. Haczin Uygulanma Sürecinde Yapılacak İşlemler

Haczin uygulanması sürecinde öncelikle kamu borçlusu için takip yolunun haciz olduğunu belirleyecek bir haciz varakası düzenlenmektedir. Bunun yanı sıra borçlu mükellef hakkında malvarlığı araştırması idare tarafından ve borçlunun mal beyanında bildirdiği varlıklar üzerinden yapılmaktadır. Tespit edilen malların, alacakların ve hakların paraya çevrilmesi sonucu kamu alacağı tahsilatı gerçekleşecektir. Dolayısıyla paraya çevirme işlemlerinin gerçekleşmesi öncesi haciz varakası düzenleme, malvarlığı araştırması ve menkul ile gayrimenkul mallarda haczin uygulanması işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu kısımda satış ve paraya çevirme öncesinde yapılacak işlemler açıklanacaktır.

1.3.2.2.2.2.1. Haciz Varakasının Düzenlenmesi

Haciz varakası kamu borcunun takibinin yapılabilmesi için tüm bilgilerin yer aldığı, haczin nedeni ve hukuki dayanakları ile birlikte ödeme emrinin ayrıntılı

³²⁸ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 166.

³²⁹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.206.

bilgilerinin yer aldığı matbu bir belge olarak tanımlanabilir³³⁰. Haczin uygulanma aşamasında öncelikle idari bir işlem olan haciz varakasının düzenlenmesi gerekmektedir. Haciz varakası ödeme emrinin gönderilmesini takip eden 15 günlük sürenin verilmesine istinaden mükellefin ödeme yapmadığını tespit eden ve haczin uygulanabilirliği aşamasına geçildiğini gösteren bir ön işlem niteliğindeki işlemdir. Varaka düzenlenmesi işleminde konu bir malvarlığı olmamaktadır. Haciz varakası cebren takibi yürüten tahsil dairesi tarafından hazırlanırken alacaklı idarenin en büyük memuru tarafından da imzalanarak onaylanır. Düzenlenen haciz varakası haciz işleminin ön koşulunu oluşturmakta ancak tek başına haciz uygulaması için yeterli olmamaktadır³³¹.

1.3.2.2.2.2. Malvarlığı Araştırması ve Haczin Uygulanması

6183 sayılı Kanun'un 62. maddesinin 2. fıkrasında malvarlığı araştırması yapmakla yetkili olan idare açıklanmıştır. Buna göre kamu alacaklarının takibinin yapılması aşamasında haczedilebilecek malların tespiti amacıyla yapılacak olan mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak kamu alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetkinin alacaklı kamu idaresi tarafından da kullanılabileceği belirtilmiştir.

Malvarlığı araştırılması kapsamında haczedilecek malvarlığının tespiti kamu borçlusunun mal bildiriminde göstermiş olduğu mallarla sınırlandırılmamıştır. Tahsil dairesi gerekli gördüğü takdirde mal bildirimini dışında kendi tespit ettiği malları da haczedebilecektir. Ayrıca haciz tatbikinin başlatılması için borçlunun mal bildiriminde bulunması şart olarak belirlenmemiştir³³². Kamu borçlusunca yapılan malvarlığının bulunmadığına dair iddiaların gerçekliğini tespit etmek için tahsil dairesi öncelikle il genelinde olmak üzere borca yetecek menkul ve gayrimenkul mal araştırılmasına başlayacaktır. İl genelinde haczedilecek malvarlığı bulunamazsa veya yeterli gelmezse yurt genelinde incelemelere devam edilecektir³³³. Kamu alacağının tahsili için haciz uygulanması kapsamında borçlunun malı olduğu konusunda anlaşmazlık bulunmayan mallar haczedilecek ancak anlaşmazlık bulunan mallar itirazlar gündeme gelebileceği için

³³⁰ Ahmet Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, Ankara, 2010, s. 340.

³³¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 221.

³³² B. Pınar ve Ö. Alper, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklaması İle Uygulanması*, s. 916.

³³³ Recep Beyazkılıç ve Mesut Kaplan, "Mal Varlığı Araştırmalarında Usul ve Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, 226, 2007, 109.

haczedilmeyecektir³³⁴. Tereddütte bulunulan ve üzerinde üçüncü kişiler tarafından şerh düşülmüş malların haczinin en sona bırakılması gerekmektedir³³⁵.

Haciz işlemleri yapılırken menkul ve gayrimenkul mal niteliğinde olmayan gayri maddi mallar üzerindeki mülkiyet haklarının haczedilip haczedilememesi konusu önem taşımaktadır. 6183 sayılı Kanunda haczedilemeyecek mallar ve kısmen haczedilebilecek gelirler arasında gayri maddi mallar yer almamakla beraber Türk Ticaret Kanunu'nda bu mal ve hakların şirket kuruluş sözleşmelerinde aksine bir hüküm yoksa ticari işletmeye dahil olacağı belirtilmiştir. Bu sebeple borçluya aidiyeti kapsamında marka, ticaret unvanı gibi fikri mülkiyet hakları ile patent, endüstriyel tasarım gibi gayri maddi mal ve hakların haczinin yapılabildiğini belirtmek mümkündür³³⁶. 6183 sayılı Kanunun 63. maddesinde ise diğer hakların paraya çevrilmesinde alacaklı tahsil dairesi borçlu yerine geçerek intifa, paylaştırılmamış bir miras ve telif hakkı gibi hakları paraya çevrilebilir konumuna getirmesi için yükümlü kılınmıştır³³⁷. 284 No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere ileride tahakkuk edecek olan mallar için haciz uygulanamamaktadır. Bunun yanı sıra iştirak halinde bir mal varsa bu mal için öncelikle hissenin ferdileştirilmesi işlemi yapıp sonra haciz uygulanabilecektir³³⁸.

Borçluya ait malların, alacak ve hakların haczi kapsamında 6183 sayılı Kanunun 70. maddesinde haczedilemeyecek mallar³³⁹ ve 71. maddesinde kısmen haczedilebilen

³³⁴ M. Gülseven, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.408.

³³⁵ Metin Taş, *Vergi İcra Hukukunda Haciz*, Bursa, 2000, s. 28.

³³⁶ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 235.

³³⁷ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 951.

³³⁸ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 193.

³³⁹ 6183 sayılı Kanun 70. Madde Haczedilemeyecek Mallar:

“1. 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.

2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası

3. Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası

4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,

5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veya üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları

6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;

a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,

b) Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alet ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,

c) Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

gelirler³⁴⁰ açıkça belirtilmiştir. Kamu borçlusuna uygulanacak haciz işlemi için bu maddeler kapsamı dışına çıkılmaması gerekmektedir.

Hacedilemeyecek mallar belirlenirken borçlunun yaşamını sürdürebilmesi adına insani nedenler, haline münasip evinin belirlenmesi konut ve barınma hakkının korunması açısından, ibadete mahsus kitap ve eşyası inanç ve ibadet özgürlüğünden mahrum bırakılmaması için ve borçlunun mesleği ile ilgili eşyalar ise borcunu ödeyebilme imkanından mahrum bırakılmaması adına belirlenmiştir. Bu anlamda mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması, kamu yararı ve kamu düzeninin sağlanabilmesi dikkate alınmaktadır³⁴¹. Maddede yer alan mal ve hakların haciz dışı bırakılmasının sebebi kamu borçlusunun kendisi ve ailesini yoksullaştırarak devletin sosyal yardımlarına muhtaç bırakmamak ve ekonomik varlığının devamlılığını sağlamaktır³⁴².

Bu kısımda öncelikle menkul mallar resmi sicile kaydolup olmamalarına ve üçüncü kişilerin elinde olmasına göre ayırma tabi tutularak incelenecektir. Akabinde ise gayrimenkul mal ve gemilerin haczi açıklanacaktır.

1.3.2.2.2.3. Menkul Malların Haczi

Menkul malların haciz yöntemi 6183 sayılı Kanun'da çeşitli sınıflandırmalar altında açıklanmıştır. Kanunun 77. – 87. maddeleri arasında menkul malların haczi açıklanmıştır. Resmi sicile kayıtlı olmayan ve üçüncü kişilerin elinde bulunan menkul malların yanı sıra 77. maddenin ek fıkrasında resmi sicile kayıtlı olan menkuller için de

7. Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malul olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,

8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,

10. Askerlik malullerine, şehit yetimlerine verilen harp malullüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,

11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere hacedilerek satılabilir",

12. Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,

13. 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar"

³⁴⁰ 6183 sayılı Kanunun 71. Maddesi Kısmen Hacedilebilen Gelirler: "Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz.

Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz."

³⁴¹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 971.

³⁴² İlhan E. Postacıoğlu, *İcra Hukuku Dersleri*, İstanbul, 1982, s.330.

haciz işlemleri ayrıca açıklanmıştır. Bu kısımda menkul malların haczi, haczin zamanı, menkul malların haczedildikten sonra korunması konularına değinilecektir.

Menkul malların haczinde problemlerin sıkça yaşanması ve idarenin yetkilerinin ölçüsüz kullanımı söz konusu olabilmektedir. Bu ölçüsüz kullanım mükellef haklarının ihlaline yol açabilmekte, başta mülkiyet hakkı olmak üzere özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığına aykırılıklar ortaya çıkabilmektedir. Çalışmanın planlanması gereği malvarlığı hacizlerinde mükellef haklarına yönelik yapılan olumsuz uygulamalar üçüncü bölümde verilecek olup bu kısımda genel uygulama bilgilerine değinilecektir.

1.3.2.2.2.3.1. Borçlunun Elinde Bulunan Resmi Sicile Kayıtlı Olmayan Menkul Malların Haczi

6183 sayılı Kanunun 77. maddesinde borçlunun kendi elinde bulunan resmi sicile kayıtlı olmayan menkul malların haczi kapsamında her türlü menkul malların cins ve neveleri, nitelikleri, sayıları, miktarları ve tahmini değerlerinin haciz tutanağında tespit edilmek üzere haczolunacağı hüküm altına alınmıştır.

Haciz işlemlerini yapmak için görevine başlayan tahsildar veya icra memuru ilk olarak kendini tanıtacaktır akabinde her türlü menkul malların bilgilerini haciz tutanağına işleyecektir³⁴³. Mükellefler adına gıyapta yapılacak olan haciz işlemleri 6183 sayılı Kanunun 78/1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; haciz sırasında borçlu veya zilyet ya da vekiller, işçiler, müstahdem veya ailelerinden birisi kendilerini temsilen bulunmalıdır. Haciz sırasında bulunması gereken kişiler haciz yerinde bulunmazsa gıyapta haciz yapılmaktadır. Gıyapta yapılan hacizlerde zabıta memuru ya da muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişi hazır bulundurulmalıdır. Düzenlenecek olan haciz tutanağına haczin yapıldığı yer, gün, saat, haczedilen malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri, bu mallar hakkında istihkak iddiaları varsa bu iddialar ve benzeri gereken tüm hususlar yazılır ve haciz sırasında orada bulunan kişilerin tutanağı imzalamasıyla haciz tamamlanmış olacaktır. Böylece gıyapta yapılan hacizlerde düzenlenmiş ve imzalanmış tutanağın bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliğ olunacaktır.

Haciz sırasında haciz memurunun borçlunun malvarlıklarını haciz tutanağına kaydederken 6183 sayılı Kanunun 70. maddesinde belirtilmiş olan haczedilmeyecek

³⁴³ Altun, B., “Vergi Mevzuatında Menkul Malların Haczi ve Satışı”, *Mali Çözüm Dergisi*, 104 , 2011, s.226.

malları gözetmesi gerekecektir³⁴⁴. Hazırlanmış olan haciz tutanağı hukuki yönüyle bir idari işlem olup iptal davasına konu olabilmektedir. Dolayısıyla hazırlanması ve ilgili kişilere tebliğ edilmesi konusunda hukuka uygunluk esas alınmalıdır³⁴⁵.

Haczin yapılma zamanı 6183 sayılı Kanunun 78/4. maddesinde açıklanmıştır. Madde hükmünde menkul mallar için güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamayacağı belirlenmiştir. Normal haciz zamanı haricinde tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hasılat haczi ve borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller bu hükümden istisna tutulmaktadır³⁴⁶.

Tahsil dairesinin cebren tahsil işlemlerinde zor kullanma hükümleri 6183 sayılı Kanunun 80. maddesinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Menkul malların haczinde en önemli konulardan biri haciz uygulanması aşamasında zor kullanmadır. Madde hükmüne göre haczin yapılması sırasında istenilmesi durumunda kilitli ve kapalı yerlerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecburidir. Ayrıca gerekirse bu yerlerin zorla açtırılabileceği, kilit ve her türlü tertiplerin kırılabilceği ve haczolunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabileceği açıklanmıştır. Bunların yanı sıra borçlunun üzerinde haczi mümkün olan malların bulunması ve istenilmesine rağmen borçlunun bu malları rızası ile teslim etmemesi durumunda ya da üzerinde saklaması durumunda borçlunun şahsına karşı da zor kullanılacağı belirtilmiştir.

Zor kullanma yetkisi haczi yapan memurda olmayacak bu yetki yalnızca kolluk güçleri tarafından kullanılacaktır. Bir diğer önemli nokta ise zor kullanma sadece kamu borçlusuna yapılabilecektir. Borçlunun başkası üzerinde para bulundurması üçüncü kişiye karşı zor kullanma işlemlerinin yapılmasını gerektirmemektedir³⁴⁷.

Haczin uygulanmasında haczedilen malların değeri borçlu ve haciz sırasında bulunan kişilerin de görüşleri alınarak haciz memuru tarafından belirlenmektedir. Ancak kamu borçlusunun haczedilen malın türüne göre teknik değerlendirme yapılmasını talep etmesi doğrultusunda tahsil dairesinin gerek görmesi üzerine değerlendirme bilirkişi aracılığıyla yeniden yapılmaktadır³⁴⁸.

³⁴⁴ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 228.

³⁴⁵ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.238.

³⁴⁶ M. Gülseven, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 527.

³⁴⁷ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 228.

³⁴⁸ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 275.

Haczedilen menkul malların korunma altına alınması da önemli hususlardan biridir. Bu malların para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil olması durumunda bunlar tahsil dairesince koruma altına alınacağı 82. maddede ifade edilmiştir. Maddeden de anlaşılacağı üzere bu mallar tahsil dairesince kasa veya veznelerde korunmakta olup paranın haczedilmesi bile hemen mahsup işlemini gerektirmemektedir³⁴⁹. Diğer menkul mallar ise uygun bir yerde muhafaza altına alınmakta ya da güvenilir bir şahsa veya bu şahsın kefaletinde borçluya veya zilyede bırakılmaktadır. Haczedilmiş taşınır mallar emanete bırakılmışsa emanet bırakılan yerin bilgileri ve kime bırakıldığı, mallar için nasıl tedbirler alındığı ve tahsil dairesinin izni alınmadan malların kullanılmaması gereği borçlu ve haciz sırasında hazır bulunanlara duyurulup aynı zamanda imza altına alınmaktadır³⁵⁰. Bu bilgilerin belirtilmesine karşın 6183 sayılı Kanun'da güvenilir kişinin hak edeceği ücret konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İİK'da konu ile ilgili yönetmelik ve ücret tarifesi bulunmakta iken 6183 sayılı Kanun'da ve tahsilat tebliğinde bu konuya hiç değinilmemiştir³⁵¹.

1.3.2.2.2.3.2. Borçlunun Elinde Bulunan Resmi Sicile Kayıtlı Olan Menkul Malların Haczi

Borçlunun elinde bulunan ve resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczi 6183 sayılı Kanunun 77. maddesinin ek fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre menkul malların resmi sicile kaydolmuş olması durumunda bu malların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye tebligat gönderme yoluyla yapılmaktadır. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı kamu idaresi aracılığıyla posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilecek ve bu tebligata elektronik ortamda cevap verilebilecektir.

Madde kapsamında örneğin trafik siciline kayıtlı motorlu taşıtlar için trafik tescil müdürlüğüne, iş makineleri için ticaret odalarına, hava taşıtları için Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne, deniz taşıtları için de liman başkanlıklarına müzekkere yazılması gerekmektedir. Burada haciz kararının alınması ve ilgili sicilde kaydın tutulması iki ayrı işlem olup sonuçların doğması bakımından sicile işlenme tarihi önemli olmaktadır. Bunların yanı sıra ilgili protokollerle sicile doğrudan tahsil dairesi eliyle haciz koyma

³⁴⁹ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s. 773.

³⁵⁰ Bayraklı, H.H. (2009). *Vergi İcra Hukuku*, s. 177.

³⁵¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 237.

işlemleri de yapılabilmektedir³⁵². A/1 TGT’de Emniyet Genel Müdürlüğü’ne bağlı olan trafik şubelerine kayıtlı bulunan araçların sicillerine haciz uygulanmasının yanı sıra bu araçların çalınması ve kaybolması gibi olumsuzluklara karşı fiili haciz bir diğer adıyla yakalamalı haciz uygulanacaktır³⁵³.

1.3.2.2.2.3.3. Üçüncü Kişiler Elindeki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi

Borçlunun elindeki menkul malların haczinden farklı olarak 6183 sayılı Kanunun 79. maddesinde;

Üçüncü kişiler elindeki menkul malların, alacak ve hakların haciz yöntemi açıklanmıştır. Maddeye göre; *“hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü kişilerdeki menkul malların haczi, borçlu veya zilyet olan ya da alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilerle kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılacağı”* hüküm altına alınmıştır.

Maddede ayrıca tahsil dairesinin üçüncü kişilere tebliğ ettiği haciz bildirisinde; kamu borçlusuna olan borcunu yalnızca tahsil dairesine ödeyebileceği, kamu borçlusuna yapılacak herhangi bir ödemenin geçerli olmayacağı, elinde bulundurduğu menkul malı kamu borçlusuna değil yalnızca tahsil dairesine teslim etmesi gerektiği, teslim etmediği takdirde kamu borçlusuna yapılan ödemeler ve mal teslimlerinin bedellerinin tahsil dairesine ödemek zorunda olacağı ve bu maddenin 3., 4. ve 5. fıkra hükümleri de eklenerek bildirilmektedir. Tahsil daireleri tarafından düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı kamu idaresi vasıtasıyla, posta yolu yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilecek ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilecektir. Üçüncü kişilerin e-tebligat sistemine kayıtlı olmaması durumunda normal usul ile tebligat yapılacaktır.

79. maddenin 2. ve 3. fıkralarında; *“Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilir. Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın*

³⁵² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 234.

³⁵³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1006.

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

Ödeme emrine karşı itiraz süresi 7 günden 15 güne çıkarılmıştır. Ayrıca haciz uygulamasına istinaden dava yoluna gidilmesi de 30 gün olarak belirlenmiştir. Ancak haciz bildirisinin süresi kapsamında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla haciz bildirisine karşı da sürenin en az 15 güne çıkartılması uygun olacaktır.

Kanunun 79. maddesi elektronik haciz uygulamasının hukuki dayanağını oluşturmuştur. Üçüncü kişilerde bulunan varlıkların elektronik mecrada haciz uygulanmasına izin veren bu düzenleme kapsamında haciz bildirisini alan bankalar kamu borçlusunun alacağının varlığını kontrol edecek ve vadesi geçen kamu alacaklarının tahsili için borçluların banka hesaplarına elektronik ortamda haciz uygulayacaktır³⁵⁴.

Haciz bildirisi Danıştay kararlarında kesin ve yürütülebilir bir işlem olarak görülmemekte ve bu sebeple dava konusu edilemeyeceği şeklinde ifade edilmektedir. Fakat haciz bildirisine itiraz edilmemesi durumunda akabinde düzenlenecek ödeme emri ya da haciz kararına karşı dava açılabilirliği kabul edilmiştir³⁵⁵.

Ancak haciz bildirisi kendisine tebliğ edilmiş olan üçüncü kişinin bildirinin tebliği tarihinde asıl kamu borçlusuna kesinleşmiş bir borcu bulunmadığı takdirde borcun tahsili yoluna gidilemeyecektir³⁵⁶. Burada itiraz süresi hak düşürücü bir süredir. Süresinde itirazını yapmayan üçüncü kişiler kamu borcunu ödemekle yükümlü olacaklardır³⁵⁷. 6183 sayılı Kanunun 79/4. maddesinde üçüncü kişilerin itiraz süresi içerisinde itirazını

³⁵⁴ Engin Hepaksaz ve Betül Hayrullahoğlu, “E-Devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve E-Haciz”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 2011 , s.116.

³⁵⁵ Danıştay 3. Dairesi, 06.11.2019 tarih, Esas no: 2016/12319, Karar no: 2019/6042, Danıştay 9.Dairesi, 09.12.2019 tarih, Esas no:2016/14239, Karar no:2019/6663, Danıştay VDDK, 28.12.2016 tarih, Esas no:2016/1345, Karar no: 2016/1336. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1017.)

³⁵⁶ İbrahim Değirmenci, “Kamuya Borçlarda Alacak Haczi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 157, 2006, s. 139.

³⁵⁷ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 304.

yapamamış olması ile ilgili düzenleme mevcuttur. Buna göre; üçüncü kişi herhangi bir sebeple itiraz süresini geçirirse bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açma hakkına sahip olacak ancak yine kamu borçlusuna borcunun olmadığını veya malın kendinde bulunmadığını tahsil dairesine ispat etmek durumunda kalacaktır. Davanın açılması halinde teminat gösterilerek takibin durdurulması gerekmektedir. Davanın görülmesi sonrasında davasında haksız çıkan üçüncü kişi haksız çıkılan tutarın %10 u oranında inkâr tazminatı ödeyecektir. Aynı maddenin 6. fıkrasında ise alacaklı kamu idaresinin itirazın aksini ispat edebileceğine dair açıklama yapılmıştır. Buna göre; üçüncü kişinin itiraz etmesi durumunda alacaklı kamu idaresi bir yıl içinde üçüncü kişinin yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde ispat etmek durumunda olacak ve borcun ödenmesini isteyebilecektir. Burada alacaklı kamu idaresinin alacak davası açma hakkı doğmaktadır. Dolayısıyla haciz bildirisine karşı itiraz işlemine istinaden görülecek olan davalarda ilgili tarafa ispat yükü düşmektedir³⁵⁸.

Menkul malların istendiğinde aynen teslimi mümkün değilse malın değerinin ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda üçüncü kişilerin asıl borçluya rücu hakları saklı kalmaktadır. Aynen teslim edilemeyen bir malın bedelinin belirlenmesi sorun yaratabilmekte olup bedeli idarenin belirlemesiyle borçlu veya üçüncü kişinin belirlemesinde farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir³⁵⁹. Malın değerinin nasıl tespit edileceği hakkında maddede açık bir ifade yer almamakta ancak bu konu için aynı Kanunun hacizde değerlendirme hükümleri kapsamında işlem yapılabilir³⁶⁰.

1.3.2.2.2.4. Gayrimenkul Malların ve Gemilerin Haczi

6183 sayılı Kanunun 88. maddesi gayrimenkullerin ve gemilerin haciz usulünü açıklamaktadır. Taşınmazların kaydoldukları bir resmi sicil olduğu için bu malların haczi sicillerine işlenmek üzere tapu sicil müdürlüğüne ve gemi sicillerinin tutulduğu daireye gönderilen haciz kararı tebliği ile yapılmaktadır. Haciz bildirisi tebliğinin posta yerine elektronik ortamda da gönderilmesi mümkündür. Haczin konulmasında iki ayrı işlem uygulanmakta olup bunlardan biri haciz kararının alınması diğeri ise haciz açıklamasının sicile işlenmesidir. Sicile işleme gerçekleştikten sonra haciz işlemi uygulanmış sayılmaktadır³⁶¹.

³⁵⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 252.

³⁵⁹ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 439.

³⁶⁰ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 447.

³⁶¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 239.

Gayrimenkullere konulmuş olan haciz bunların hasılat ve menfaatlerini de kapsamakta olup kamu borçlusunun başka bir geliri yoksa kendisinin ve ailesinin geçimi amacıyla yeterli miktarda mahsulün ya da bunların satılması durumunda bedelinin uygun miktarı borçluya bırakılmaktadır (6183, m. 88/2). Örneğin bir gayrimenkul kiralanmışsa kiracılar da hacizden haberdar edilmeli ve kiranın artık tahsil dairesine ödenmesi istenmelidir³⁶². Tahsil dairesi hacze tabi tutulmuş gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi ile menfaat ve hasılatın toplanması amacıyla gereken tedbirleri almak durumundadır (6183, m. 88/3).

6183 sayılı Kanunun 62. maddesinin 4. fıkrasına göre ise haczolunmuş bir gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan önce borçlunun borcuna yeter tutarda menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak göstermesi durumunda konulan haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul mal veya alacak haczolunacaktır. Bu durumdaki gayrimenkulün idaresi ve işletmesine ayrıca hasılat ve menfaatine tahsil dairesi müdahale edemeyecektir.

1.3.2.2.2.3. Hacedilmiş Malların Satışı ve Paraya Çevrilmesi

Üzerine haciz konulan menkul ve gayrimenkul malların paraya çevrilmesi ile kamu alacağının tahsili sağlanmaktadır. Bu kısımda menkul ve gayrimenkul malların satışı ve paraya çevrilme usulleri açıklanacaktır.

1.3.2.2.2.3.1. Menkul Malların Satışı ve Paraya Çevrilmesi

Haciz uygulanmış menkul malların satışı ve paraya çevrilmesi aşamasında borçluya borcun temini için üç günlük süre verilmektedir. Mallar tahsil dairesince ve köylerde ihtiyar heyetince haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içerisinde satışa çıkartılacaktır. Borçlu mükellefe verilen üç günlük süre borcun ödenebilmesi için mali imkanlarının araştırılması ve hacedilecek malın satıştan kurtarılabilmesi için verilmektedir³⁶³. 6183 sayılı Kanunun 84. maddesinin 2. fıkrasına göre haczi yapılan menkullerin bozulma, çürüme ve bekletildiğinde değer kaybı yaşanacak durumları varsa satışına derhal başlanabilecek olup bu mallar pazarlıkla veya malın borsası varsa ilgili borsasında satılabilecektir. Menkul malların satışa çıkarılma süresiyle ilgili Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda³⁶⁴ hacedilen aracın üç ay içinde satışa çıkarılmadığı gerekçesiyle satış işleminin iptal edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

³⁶² M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı, İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 770.

³⁶³ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 134.

³⁶⁴ Danıştay 7. Daire, 08.05.2015 tarih, Esas no: 2011/443, Karar no:2015/2522.

Ancak 6183 sayılı Kanunda haczedilen menkul malların üç aylık süreçte satışa çıkarılmamasının herhangi bir yaptırımının olduğu belirtilmemiş olup süre belirtilmesinin gerekçesinin idarenin işlemleri hızlandırması olduğu değerlendirilmektedir³⁶⁵.

6183 sayılı Kanunun 85. maddesinin 1. ve 5. fıkrasında belirtildiği üzere menkul malların satışı tahsil dairesine ait satış deposunda satış komisyonu tarafından açık artırma yoluyla ve peşin ödeme ile yapılmaktadır. Malların ayrıca elektronik ortamda da satışı gerçekleştirilebilmektedir. Satılan malın bedeli ödenmeden mal teslim edilmeyecek ya da üç gün içinde ödenmesi için süre verilebilecektir. Açık artırma yoluyla satışa çıkarılmış olan mal en çok artıran kişiye satılacaktır.

Tahsil dairesinin veznesinde saklanan menkuller buradan teslim alınarak satış günü satış yerinde hazır bulundurulmaktadır. Menkul mallar borçluya veya zilyede bırakılmışsa bu malların satışları yerlerinde yapılmaktadır. Satış deposuna götürülmesi masraflı olan mallar da yerinde satılabilmektedir. 4369 sayılı Kanun ile yapılan madde değişikliğinde mahallinde satış için borçlunun rızasının alınması şartı kaldırılmış ve takdir tamamıyla tahsil dairesine bırakılmıştır³⁶⁶. 6183 sayılı Kanunun 85. maddesinin 3. ve 4. fıkrasında ise menkul mallar için yapılacak olan satışın yeri, tarihi, taşınırın türü ve özelliği önceden ilan edilecek olup tahsil dairesi bu aşamada ilanın şeklini, açık artırmanın tarzını, yerini ve gününü kamu alacaklısı ve kamu borçlusunun menfaati dikkate alınarak belirleneceği açıklanmıştır. Menkul mal satışının yapılmasından önce idarenin satış ilanının örneğinin menkul malın sahibi olan kişiye tebliğ zorunluluğunun olmadığı Danıştay'ın birçok kararında³⁶⁷ da hüküm altına alınmıştır³⁶⁸.

Menkul mallar için açık artırmaya katılacak olan kişilerden menkul mal değerinin %5'i tutarında paranın teminat olarak alınacağı aynı zamanda alacaklı kamu idaresinin teminat alınmayacak durumları belirleyebileceği ve para yerine teminat mektubu alınması kararı verebileceği açıklanmıştır³⁶⁹.

Açık artırmada menkul mal için verilecek bedel malın değerinin %75'inden daha az ise ya da hiç alıcı çıkmazsa 15 gün içerisinde tekrar satışa çıkarılacağı ve bedelinin ne olursa olsun satışının yapılacağı 6183 sayılı Kanunun 87/1. maddesinde ifade edilmiştir.

³⁶⁵ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1045.

³⁶⁶ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 140.

³⁶⁷ Danıştay 3. Daire, 15.05.2017 tarih, Esas no: 2014/3010, Karar no: 2017/3098, Danıştay 7. Daire, 28.05.2013 tarih, Esas no:2009/4908 Karar no: 2013/2928, Danıştay VDDK, 26.11.2014 tarih, Esas no: 2014/1119, Karar no: 2014/1209.

³⁶⁸ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1051.

³⁶⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1052.

Dolayısıyla malın satılmadığı durumda tekrar satışa çıkarılması ile alt sınır aranmayacak ve bedeli ne olursa olsun satılacaktır. İİK'nın 150/e maddesinde alacaklının taşınır rehininin satışını ödeme emrinin veya icra emrinin tebliğinden itibaren altı ay içerisinde isteyebilmektedir. Satış işlemi bu süre zarfında istenmezse ya da talep geri alınarak bu süre içinde yenilenmezse takip düşmektedir. Ancak 6183 sayılı Kanunda bu şekilde belirli süreler içinde satışın yapılmaması durumunda takip işlemlerinin düşmesi gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

6183 sayılı Kanunda menkul mal için ilk artırmada malın değerinin %75'inden aşağı bir tutarda değerlendirilmesi söz konusu değilken İİK'da hem taşınır hem de taşınmaz mallar için bu oran %50 olarak belirlenmiştir. İİK'nın 115. maddesi birinci ve ikinci ihalenin icra müdürünce ilanda belirlenmiş olan tarih ve saatte haczedilen malın muhammen kıymetinin %50'si üzerinden başlatılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu oranın 6183 sayılı Kanunda %75 olarak belirlenmesi İİK'ya kıyasla borçlunun menfaatini koruyucu olduğu söylenebilir.

İlk artırmada satılamayan menkul mallar için ikinci artırmanın farklı bir il veya ilçede yapılabileceği Kanunun 85/1 maddesinde belirtilmiştir. Ancak 6183 sayılı Kanunun 87/2. maddesinde; malın satışı yine de gerçekleşmezse 6 ay içerisinde tekrar satışa çıkartılacak ve pazarlıkla satılacaktır. Tüm yolların kullanılmasına rağmen menkul malın satışı gerçekleştirilemezse mal borçluya geri verilebilecektir. Bu halde haciz kendiliğinden kalkmayacaktır. Bu konuda takdir yetkisi idarede olup malın borçluya geri verilmesi yerine malın tekrar satışa çıkarılması kendi iradesinde olacaktır³⁷⁰.

Açık artırmaya katılan kişi malı almaktan vazgeçmesi durumunda veya verilen sürede malın bedelini ödemezse 6183 sayılı Kanunun 86 maddesinde iki farklı uygulama belirlenmiştir. Birincisinde mal ikinci kez artırmaya çıkartılır ve en çok artırana ihale edilir. İki ihale arasındaki oluşan fark, diğer zararlar ve fark üzerinden hesaplanacak tecil faizi oranında³⁷¹ faiz malı almaktan vazgeçen ilk kişiden tahsil edilecektir. İkinci uygulama ise ikinci artırmaya çıkıldığında malı alan kimse olmaması durumudur. Bu durumda ilk ihale bedeli, diğer zararlar ve ilk ihale bedeli üzerinden hesaplanacak tecil

³⁷⁰ R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 183.

³⁷¹ 7316 sayılı Kanun ile malı almaktan vazgeçen kişilere uygulanacak %5 yıllık faiz yerine tecil faizi uygulanmaktadır. 21.05.2024 tarihinden itibaren geçerli olan tecil faizi yıllık %48 aylık %4 olarak belirlenmiştir.

faizi oranında belirlenecek faiz malı almaktan vazgeçen kişiden tahsil edilecek ve mal kendisine terk edilecektir.

1.3.2.2.3.2. Gayrimenkul Malların Satışı ve Paraya Çevrilmesi

Haczedilmiş olan gayrimenkul malların satış şekli 6183 sayılı Kanunun 90. ve 91. maddelerinde belirtilmiştir. Satış komisyonları aracılığıyla fiziki veya elektronik ortamda açık artırma ile satılacak ve satışa çıkartılacak gayrimenkul için bilirkişi görüşü alınarak satış komisyonunca rayiç bedel belirlenecektir.

Satış komisyonu bilirkişinin değerlendirme görüşünü kabul etmek zorunda olmayıp değer gerçeğe uygun olduğu düşünülüyorsa tekrar bilirkişi tayini ile değer biçme yoluna gidilebilir³⁷². Tahsil dairesi satışa çıkartılacak gayrimenkuller için gerekli bilgileri içeren satış şartnamesi³⁷³ düzenleyecektir. Öte yandan Kanunun 93. maddesinde alacaklı tahsil dairesinin artırma tarihinden en az on beş gün önce gayrimenkul satışını ilan edeceği belirtilmiştir. İlanın içeriğinde satışın yapılacağı yer, gün, saat ve gayrimenkulün durumuyla ilgili bilgiler yer almakta olup ilanın ve ihale kararının birer örneği borçluya, vekiline ya da temsilcisine ayrıca gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı olanlardan adresi belli olanlara tebliğ edilmektedir.

Gayrimenkul ilanı o yerde çıkan günlük bir gazete ile aralıklarla iki defa yapılacaktır. Bunun yanı sıra ilan örneği halkın göreceği yerlere ve tahsil dairesi kapısına asılacak ayrıca gayrimenkulün bulunduğu yere göre ilan köy muhtarlığı veya belediye yayın araçlarıyla duyurulacaktır³⁷⁴.

6183 sayılı Kanunun 108. maddesinde kamu alacağının takip ve tahsilinin herhangi bir aşamasında görevli bulunan kimselerin, bu kanun gereğince paraya çevrilecek malların açık artırmaya ne kendi adlarına ne de diğer kimseler ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu artırmalardan mal satın alamayacakları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu malları üçüncü şahıslar aracılığıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp beş sene süreyle teferruğ yoluyla dahi satın alamayacaklardır. Bu madde hükmü

³⁷² H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 299.

³⁷³ 6183 sayılı Kanun Md. 92: Tahsil dairesinin düzenlediği şartnamede şu bilgiler yer almaktadır: “1. Gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adresi, 2. Gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası, durumu ve hususi vasıfları, 3. Gayrimenkulün artırmaya esas olarak biçilen rayiç değeri, 4. % 7,5 nispetindeki teminat tutarı, 5. Gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı, 6. Gayrimenkulün rehini suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden tercihan ödeneceği, 7. Ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı.”

³⁷⁴ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 333.

maddedeki ilgili kişilerin eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları için de geçerli olmaktadır. Verilen bu hükmün ihlali durumunda yapılan ihale feshedilebilir.

6183 sayılı Kanunun 94. maddesinde belirtildiği üzere artırmaya katılacak kişilerden gayrimenkulün rayiç bedelinin %7,5'u oranında teminat³⁷⁵ alınacaktır. Gayrimenkul açık artırmada en çok artırana ihale edilecek ancak teklif edilen artırma bedeli gayrimenkulün rayiç bedelinin %75'ini karşılaması gerekecektir. Bunun yanı sıra kamu alacağına rüçhan olacak başka alacak var ise artırma bedeli rüçhanı olan alacaktan fazla olmalı ayrıca yapılmış ve yapılacak olan masrafları da karşılamalıdır. Rehinden dolayı muaccel borçlar var ise bunlar satış bedelinden ödenecek ihaleyi alan kişiye yansıtılmayacaktır. Gayrimenkulün ayrılmasının mümkünü varsa ve bir kısmının satışı kamu alacağını karşılamaya yetiyor ise diğer kısım için ancak borçlunun talebi olursa satış işlemi gerçekleştirilecektir. Gayrimenkulün satışının yapılması ve paraya çevrilmesi sonucu kamu alacağı karşılanabiliyor ise gayrimenkulün teferruat niteliğinde olan ayrılabilir kısmı için borçlu mükellefin talebi olması durumunda satış gerçekleştirilecek onun dışında talep edilmez ise satış yapılmayacaktır. Bu durum mükellefin mülkiyet hakkının korunmuş olması bakımından önemlilik arz etmektedir.

Artırma şartlarının sağlanamaması durumunda en çok artıranın taahhüdü baki kalmak şartıyla artırma yedi gün uzatılacağı 6183 sayılı Kanunun 95. Maddesinde düzenlenmiştir. Yedinci gün aynı saatte en çok artıran kişiye taşınmaz ihale edilecektir. Menkul mal satışındakine benzer şekilde rüçhanlı alacağın ve masrafların karşılanması şartı aranacak ancak şartlar sağlanamazsa satış yapılmayacaktır. Hacedilen gayrimenkul mal ve gemiler satış komisyonunca yalnızca açık artırma usulüne göre satılıp paraya çevrilecek, pazarlık usulünün uygulanması söz konusu olamayacaktır³⁷⁶.

Gayrimenkul ihalesinin yapılamaması durumunda hangi yolun izleneceği 6183 sayılı Kanunun 96. maddesinde açıklanmıştır. Satışın yapılamaması durumunda teferruğu³⁷⁷ gerçekleşene kadar gayrimenkul üzerindeki haciz devam edecektir. Bu süre zarfında istekli çıkmazsa tahsil dairesi uygun gördüğü zamanlarda satışa çıkartacak ancak istekli çıkarsa 7 günlük ilana çıkılıp 6183 sayılı Kanunun 95. maddesi hükümleri

³⁷⁵ 6183 sayılı Kanunun 10. Maddesinde kabul edilen teminatlar gösterilebilecektir.

³⁷⁶ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 283.

³⁷⁷ İkinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebilir (6183, m. 98).

dahilinde mal en çok artırana ihale edilecektir. İİK'nın 150/e maddesinde ise alacaklı taşınmaz rehininin satışını ödeme emrinin veya icra emrinin tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde isteyebilmektedir. Satış işlemi bu süre zarfında istenmezse ya da talep geri alınarak bu süre içinde yenilenmezse takip düşmektedir. 6183 sayılı Kanunda bu şekilde belirli süreler içinde satışın yapılmaması durumunda takip işlemleri düşmesi gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Gayrimenkulün açık artırması sonucu satış bedelinin tahsil edilmesine yönelik işlemler ise 6183 sayılı Kanun'un 97. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre; gayrimenkulün ihale edildiği kişinin satış bedelini derhal veya kanunda verilen süreler dahilinde vermemesi halinde ihale kararı feshedilecek ve satış komisyonu tarafından yedi gün süreyle arttırmaya çıkarılacaktır. İhalenin feshine sebep olan kişi teklif ettiği bedel ile bir sonraki ihale bedeli arasındaki farktan ve diğer zararlarla beraber fark üzerinden hesaplanacak tecil faizi oranında faizden sorumlu olacaktır. Bu tutar ayrıca bir hükme gerek kalmaksızın teminattan mahsubu yapıldıktan sonra bakiyesi tahsil dairesince tahsil olunacaktır. Taşınmazların ihale usulü taşınırlardan bu yönde farklılık göstermektedir. İhaleyi ilk alan kişiden taşınmazın bedelinin tahsili yapıp mal kendisine bırakılmamaktadır.

Gayrimenkulün teferruğ edilmesi ve kamu borçlusuna geri verilmesinin düzenlendiği 6183 sayılı Kanun'un 98. maddesine göre; gayrimenkul alacaklı kamu idaresinin talebi üzerine satış komisyonunun vereceği kararla teferruğ edilebilecektir. Rayiç değerinin %50'sini karşılamak şartıyla alacaklı kamu idaresine teferruğ edilen gayrimenkulün sahibi teferruğ kararından itibaren bir yıl içinde kamu alacağının bedelini gecikme zamlarıyla beraber öderse gayrimenkulü geri alabilecektir.

Satış komisyonu teferruğ şartlarının sağlanıp sağlanmadığını kontrol edip şartların sağlanmış olduğu durumda teferruğ yapabilmektedir. Ancak karar verilmeden önce rayiç bedelin %75'ini karşılayacak bir alıcı çıkarsa bu karardan vazgeçilecektir. Teferruğ konusunda verilen kararlar bir idari işlem olduğu için hukuka aykırı işlemler sebebiyle yargı yolu açık olacaktır. Son olarak teferruğ edilen gayrimenkulün ilgili siciline tescil edilmesi gerekmektedir³⁷⁸.

Gayrimenkul ihalesinin fesih ve tescil işlemleri ise 6183 sayılı Kanunun 99. Maddesinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. İhalenin ilgililere tebliği tarihinden

³⁷⁸ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 190.

itibaren yedi gün içerisinde şikâyet yolu ile feshi, gayrimenkulün bulunduğu yerin icra tetkik merciinden istenebilmektedir. Tetkik merciinin vereceği karar on gün içinde temyiz olunabilecek ve temyiz talebini Temyiz İcra ve İflas Dairesi inceleyecektir. İhale edilen mal değerinin 50.000 lirayı aşması durumunda duruşma talep edilebilecektir.

Taşınmazın ihale edilmesi sebebiyle zarar gören taşınmaz üzerinde hak sahibi olan, olduğunu iddia eden ve ihaleye katılanlar ihalenin feshini isteyebileceklerdir³⁷⁹. İhalenin feshinin önemli sebeplerinden biri de ihaleye fesat karıştırılmasıdır. İhaleye fesat karıştırılması iradenin zedelenmesi ve bozulması anlamına gelmektedir. İhalelerde hile, hata, ikrah ve gabin de meydana gelebilmektedir. Bu eylemlerin en bilindik örneği ise isteklilerin tehdit ve zor kullanılarak ihaleye girmelerini önlemek gibi durumların ortaya çıkmasıdır³⁸⁰.

1.3.2.2.2.3.3. Gayrimenkul ve Menkul Malların Elektronik Ortamda Satışı

Menkul ve gayrimenkul malların satışının elektronik ortamda yapılabilmesi kapsamında hükümler 7316 sayılı Kanunun 5. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Açık artırma ilanda belirtilen gün ve saat aralığında teklif verme usulüyle yapılmaktadır. Satış ilanının farklı mecralarda yapılması durumunda elektronik ortamda yapılan ilan esas alınacak olup artırmanın sonucu izleyen ilk iş günü elektronik ortamda açıklanmış olacaktır. Bu ortamda satılamayan menkul mallar 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre pazarlık usulüyle fiziki veya elektronik ortamda satılabilecektir. Ayrıca artırma tarihinden önce teklif almanın yanı sıra tekliflerde kullanılacak asgari artırım bedelini, teklif verme sürelerini, alınacak teminat türünü, artırma sonucunu belirten ilanda yer alması gereken bilgileri ve elektronik ortamdaki satışla ilgili işlemleri belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır³⁸¹.

1.3.2.2.2.3.4. Hacze İştirak

Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi tarafından kamu borçlusunun mallarına konulmuş olan hacze iştirak edebilmesi 6183 sayılı Kanunun 69. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hacze iştirakin yapılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki hacze iştirak etmek isteyen kamu idaresi alacağının iştirak edilmek istenen haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması koşuludur. Tahakkuk henüz

³⁷⁹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.985.

³⁸⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 484.

³⁸¹ İmdat Türkay, "Devlet Tarafından Hacedilen Malların Ve Gayrimenkullerin Satışında Neler Değişti?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 210., Vergi Algı (vergialgi.com), (01.06.2022).

gerçekleşmemişse hacze iştirak mümkün olmayacaktır. Diğer bir koşul ise, iştirak edildiği tarihte haczedilmiş olan malların paraya çevrilmemiş olmasıdır. Haczedilmiş malların herhangi birinin paraya çevrilmiş olması durumunda o hacze iştirak edilemeyecektir³⁸².

Hacze iştirak edilmiş olması halinde hacizli mal bedelinden öncelikle haczi uygulayan kamu dairesinin alacağı tahsil olunmaktadır. Danıştay'ın bu konuyla ilgili verdiği bir kararında³⁸³ kamu alacağının kendisinden önce üçüncü kişilerin koyduğu hacze iştirak etmesine rüçhan hakkı sebebiyle izin verilmesi söz konusudur. Haczin bir kamu tahsil dairesi tarafından konulması durumunda ise haczi önce koymuş olan kamu tahsil dairesinin alacağının tümünü alması sonrasında fazla bakiye varsa diğer kamu tahsil dairelerinin hacze iştirak edebileceği ifade edilmiştir³⁸⁴. Özellikle haczedilmiş olan taşınmaz malların paraya çevrilmesi uzun bir süreci kapsamaktadır. Bu süre zarfında tahakkuk eden ve tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsili için başka bir kamu idaresinin hacze katılımının sağlanmasının bir engeli bulunmamaktadır³⁸⁵.

1.3.2.2.3. İflas Uygulaması

İflas “borçlarını ödeyemediği mahkeme kararıyla tespit ve ilan olunan iş adamının durumu, batkı, batıklık ve müflislik” olarak tanımlanmıştır³⁸⁶. İflas borçlunun borçlarını ödeyememesi durumunda tüm malvarlığının tasfiyeye tabi tutulmasıdır. Borç hukuku kapsamında tasfiye bir ticari kuruluşun kapanması veya batması sonucu hesaplarının kapatılarak geriye kalan para ve malların iflas dairesince alacaklılara paylarına düşen miktarın dağıtılması işlemidir³⁸⁷.

İcrai takibatta umumi icra hukukunda uygulanan kovuşturma şekillerine de başvurularak kamu alacağının tahsilinin sağlanabilmesi mümkün olmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde de belirtildiği üzere gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflası istenebilecektir³⁸⁸. Ancak borçlunun iflasını istemek vergi dairesi için menfaatine uygun olmayabilecektir. Kendinden önce rüçhanlı bir alacak olması halinde

³⁸² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 391.

³⁸³ Danıştay 4. Dairesi, 19.09.2017 tarih, Esas no: 2016/15495, Karar no: 2017/6244.

³⁸⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 965.

³⁸⁵ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 476.

³⁸⁶ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>

³⁸⁷ E. Aydemir ve T. Çağlar, *İflasın Ertelenmesi ve Konkordato*, s.10.

³⁸⁸ Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 1984, s. 100.

iflas talebi yapılması durumunda alacağını tahsil edememe gibi bir durumla da karşılaşabilecektir³⁸⁹.

Cebren tahsilat yollarından teminatın paraya çevrilmesi, haciz uygulaması ve iflas uygulamasının eş zamanlı yapılabilmesi mümkün olamamaktadır. İflas kararının verilmesinin akabinde borçlunun malvarlıklarından bir masa oluşturulacak ve iflas kararının kesinleşmesi sonrasında daha önce başlatılmış olan tüm takipler düşecektir. Bu sebeple iflasın yürütülmesi ile haciz ve teminatın paraya çevrilmesi yolu aynı anda kullanılamayacaktır³⁹⁰.

Diğer taraftan haciz ve iflas uygulanması yolları da kanun lafzı gereği birbirine alternatif sayılabilir. Ancak ölçülülük ilkesi gereği ve tahsilatın uzun sürmesinin tercih edilmeyeceği göz önüne alınarak haciz uygulanması yerine iflas yolu tercih edilmeyecektir. İflas yoluna gidilmesi durumunda kamu borçlusu tüm malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisini yitirecek dolayısıyla tahsilat borçlu için daha ağır şekilde sonuçlanacaktır. Ayrıca iflasın uygulanma sürecinin çok uzun olması ve bazı alacakların kamu alacağının önüne geçmesi riskine karşı bu noktada haciz uygulaması yoluna gidilmelidir³⁹¹. Kamu alacaklarının tahsilinde haciz yolu ve iflas yolu arasındaki en önemli fark iflas uygulamasında borçlunun tüm varlıkları tüm borçları için karşılık oluşturması ve alacaklıların borçluya karşı ayrı ayrı değil beraber hareket etmesidir. Haciz uygulamasında ise alacaklılar alacağını tahsil etmek için borçlunun varlıklarına birbirinden bağımsız olarak el koyabilmektedirler. Dolayısıyla iflas yolu külli bir takip yoluyken haciz uygulaması cüz’i takip yoludur³⁹².

İflas yolunun kullanılabilmesi için ayrıca kamu borçlusunun iflasa tabi olması gerekmektedir. Ticaret Kanununa göre yalnızca tacir sıfatını taşıyan kişiler iflasa tabi olabilmektedir. Tacir sıfatı taşıyan kişiler Türk Ticaret Kanunu’nun 12-17. maddeleri arasında açıklanmış olup bunun dışında bazı kanuni hükümler muayyen şartlar dahilinde tacir olmayan kişileri de iflasa tabi tutabilmektedir³⁹³. İflas yolu ile takip yapılabilmesi için öncelikle yetkili icra dairesine başvurunun yapılmış olması ikinci olarak ise yetkili ticaret mahkemesinden borçlunun iflasına karar verilmesinin istenmiş olması

³⁸⁹ Adnan Deynekli, *İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Ankara, 1998, s. 58.

³⁹⁰ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 198.

³⁹¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 197.

³⁹² R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 236.

³⁹³ Mehmet Akmansu, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları*, Örnek Matbaası, Ankara 1954, s.299.

gerekmektedir. Burada iflasa yetkili merci borçlunun muamele merkezinin bulunduğu yerdeki icra dairesi olup yetkili mahkeme ise borçlunun muamele merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesi, ticaret mahkemesi bulunmuyorsa asliye hukuk mahkemesidir. Kamu alacağının tahsilinin yapılabilmesi için borçlunun iflasını isteme yetkisi alacaklı olan kamu idaresindedir. İflas yolunu kullanacak olan alacaklı kamu idaresi yetkisini tahsil dairesi aracılığıyla kullanmakta olup bu talebin yazılı bir dilekçeyle yapılması gerekmektedir³⁹⁴. Danıştay'ın iflası istenen mükellefler ile ilgili verdiği bir kararda³⁹⁵ iflas işlemleri sona erene kadar vergilendirme kapsamındaki ödev ve sorumlulukların yerine getirilmesi aynı zamanda aktif bir mükellef gibi beyanname vermesi gerektiğini hüküm altına almıştır.

1.3.2.2.3.1. İflas Yolları

İflas yolu ile takipte İİK'da üç tür iflas yolu açıklanmıştır. Bunlardan ilki genel (adi) iflas yolu, ikincisi kambyo senetlerine özgü iflas yolu olmakla beraber belirtilen yollar takibe dayalı iflas yollarıdır. Üçüncüsü ise doğrudan doğruya iflas yoludur. Bu kısımda iflas yollarına kısaca değinilecektir.

1.3.2.2.3.1.1. Genel İflas Yolu

Genel iflas yolu genel haciz yolunun iflas hukukundaki karşılığı olup alacaklı tarafından icra dairesinde yapılacak olan iflas takip talebi ile başlamaktadır. Akabinde icra müdürünün borçluya gönderdiği iflas ödeme emrine karşı borçlunun borcunu ödemesi durumunda iflas takibi son bulacak ancak borç ödenmezse alacaklı taraf ticaret mahkemesine iflas davası açarak borçlunun iflasına karar verilmesini isteyebilecektir. Bu istem üzerine icra dairesi 3 gün içerisinde ödeme emri düzenleyerek borçluya gönderecek ve bu işlemle takip başlamış olacaktır³⁹⁶. Açılmış olan iflas davası basit yargılama usulü kapsamında ve duruşmalı olarak görülmektedir. Yargılamanın tamamlanmasıyla iflas takibinin kesinleştiği ilan edilmektedir. İlanın yapılmasını takip eden 15 gün içerisinde diğer alacaklılar iflası gerektiren bir durum olmadığını ileri sürerek itiraz edebilirler. Yapılan itirazlar uygun görülmez ise ticaret mahkemesi depo kararı vererek borçluya borcunu, faizi ve diğer giderleri ödemesi için süre vermektedir. Yükümlülüklerin süresi

³⁹⁴ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 539.

³⁹⁵ Danıştay 4. Daire, 18.11.2019 tarih, Esas no: 2016/6173, Karar no:2019/7488.

³⁹⁶ Recep Beyazkılıç, Suriye Kaya, Murat Sever, Ali Güler, Ümit Yiğit, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul, 2006, s. 444.

içinde yerine getirilmediği durumda artık borçlunun iflasına karar verilmektedir³⁹⁷. Ticaret mahkemesince verilen iflas kararı ile iflas resmen açılmış olmaktadır. Karara karşı karar tebliğinden itibaren 10 gün içerisinde istinaf yoluna gidilebilecektir. Ticaret mahkemesi iflas kararını derhal iflas dairesine göndermektedir. İflas dairesi ise kararı ivedilikle tapu dairesine, ticaret sicil memurluğuna, gümrük ve posta idarelerine, mahalli ticaret odalarına, sanayi odalarına, taşınır kıymet borsalarına, Sermaye Piyasası Kuruluna, Türkiye Bankalar Birliğine ve diğer lazım gelen kişi ve kurumlara bildirmektedir³⁹⁸.

1.3.2.2.3.1.2. Kambiyo Senetlerine Özgü İflas Yolu

Alacaklının alacağının bir kambiyo senedine bağlanmış olması durumunda bu iflas yolu tercih edilebilir ancak zorunlu değildir. Dolayısıyla kamu alacaklısı ister genel iflas yolunu isterse de kambiyo senetlerine özgü iflas yolunu kullanır. Bu yol kullanılacak olursa verilecek olan dilekçede ilgili senet yer almalıdır. Ödeme, itiraz ve dilekçe için kanunda belirtilmiş süre 5 gündür. Ayrıca icra müdürü ilk aşamada senedin niteliğini ve borcun muaccelliğini incelemek durumundadır³⁹⁹.

Bu yolu kullanacak olan alacaklı öncelikle icra dairesine başvurarak borçlu hakkında iflas talebinde bulunmaktadır. Bunun üzerine icra dairesi borçluya gönderilmek üzere iflas ödeme emri çıkartmaktadır. Ödeme emrini alan borçlunun borcunu süresi içerisinde ödememesi durumunda alacaklı olan taraf ticaret mahkemesinde iflas davası açacaktır⁴⁰⁰.

1.3.2.2.3.1.3. Doğrudan Doğruya İflas Yolu

Doğrudan doğruya iflas yolu icra dairesinde iflas takibi yapılma aşamasının bulunmadığı ve iflas davasının doğrudan açılabilirdiği bir yolu ifade etmektedir. Takipsiz iflas yolu olarak da adlandırılan bu yol hem alacaklının talebiyle hem de borçlunun talebiyle iflas davasının açılması olarak iki farklı şekilde kullanılmaktadır. İİK'nın 177. maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda borçlu için takip yapılmadan dolayısıyla ödeme emri düzenlenmeden doğrudan doğruya ticaret mahkemesine başvuruda bulunularak borçlunun iflasının istenmesi mümkündür⁴⁰¹. İİK'nın 177.

³⁹⁷ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 294.

³⁹⁸ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1123.

³⁹⁹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 122.

⁴⁰⁰ R. Beyazkılıç vd., *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 2006, s. 446.

⁴⁰¹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1124.

maddesinde bu şartlar borçlunun ikametgahının bulunmaması, taahhütlerinden kurtulmak amacıyla kaçması, alacaklı kamu idaresinin haklarını ihlal eden işlemlerde bulunması veya bu işlemlere teşebbüs etmesi, haciz yoluyla takip yapılması aşamasında mallarını saklaması, ödemelerini yapmaması, konkordatonun tasdik edilmemesi ya da sürenin kaldırılması ve ilama bağlı bir alacağın icra emriyle istenmesine rağmen ödenmemiş olunması şeklinde belirtilmiştir⁴⁰².

Ticaret mahkemesi alacaklının takipsiz iflas davası açması üzerine borçluyu mahkemeye çağırarak dinleyebilmekte, borçlu davete icabet etmez ise dava borçlu olmadan da görülebilmektedir. Bu davada alacaklı iflas sebeplerini ispatla yükümlü olmaktadır. Ticaret mahkemesinin ispatları yeterli görüp şartların varlığını tespit etmesi üzerine borçlunun doğrudan iflasına karar vermektedir. Bu kararın üzerine borçlu ise istinaf ve temyiz yollarına gidebilmekte olup kanun yoluna başvurması iflasın ilanına, iflas masasının oluşturulmasına ve birinci alacaklılar toplantısının yapılmasına engel olmayacaktır⁴⁰³.

İİK'nın 178. maddesinde ise borçlunun kendi müracaatı üzerine yapılan iflas açıklanmıştır. Maddenin birinci fıkrasında iflasa tabi olan borçlunun aciz durumunda olduğunu bildirerek bütün aktif ve pasifi ile alacaklılarının isim ve adreslerini gösteren mal beyanını iflas talebine ekleyerek yetkili mahkemeden iflasını isteyebileceği açıklanmıştır. Bununla beraber mal beyanının mahkemeye ibraz edilmemesi durumunda borçlunun iflasına karar verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Alacaklılar ise borçlunun bu talebinin hakkında yapılan takipleri ve borçlarını ödemeyi ertelemek için yaptığını ileri sürerek iflas talebi ilanından itibaren 15 gün içinde talebin reddi için itirazda bulunabilmektedirler⁴⁰⁴. İİK'nın 178. maddesinin 3. fıkrasına göre borçlunun alacaklarından biri borçluyu haciz yolu ile takip etmesi sonucunda borçlunun malvarlığının yarısı elden çıkmışsa kalan malvarlığının muaccel hale gelmiş ve vadesi 1 yıl içinde dolmak üzere olan diğer borçlarını ödemeye yetmeyecekse borçlu derhal aczini bildirerek iflasını istemeye mecburdur. Bu durumda borçlunun doğrudan iflasını talep etmesi yolunda mahkeme aciz halinin varlığını belirlemektedir. Bu durumda borçlunun

⁴⁰² M. Akmansu, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları*, s. 299.

⁴⁰³ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 124.

⁴⁰⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1125.

beyanındaki hata karar verilmesi aşamasında etkili olmayacak ve borçlunun temyiz hakkı bulunmayacaktır⁴⁰⁵.

1.3.2.2.3.2. İflas Süreci

Borçlunun iflasına karar verilmesiyle iflas açılmış sayılacak ve verilen kararda iflasın açılma günü ve saati belirtilecektir. Adına iflas kararı çıkmış olan borçlunun sıfatı müflis olarak nitelendirilmektedir. Kararı çıkaran iflas dairesi bu kararını ilan ederek ilgili yerlere bildirmenin yanı sıra müflisin mal varlıklarının defterini tutmaya ve iflas masasına girecek malların muhafazasını sağlamak için tedbirleri almaya başlamaktadır. Müflisin haczi mümkün olan bütün mal ve hakları deftere yazılarak iflas masası oluşturulmaktadır. Müflis mallar satılincaya kadar malik olmaya devam edecek ancak üzerinde tasarrufta bulunamayacaktır. İflasın açılması üzerine müflise uygulanan icra takipleri durdurularak düşmektedir. Sonuç itibariyle tüm alacaklılar iflas masasına adlarını yazdırarak masanın tasfiyesi ile elde edilecek olan para ile tatmin edileceklerdir⁴⁰⁶. Akabindeki süreç iflasın kapanması olacaktır. İflas dairesinin paraları dağıtması ile borçlunun iflasını isteyen mahkemeye son olarak rapor gönderecek ve ticaret mahkemesi iflas sürecinde eksiklikler ve hatalar gördüğü takdirde bu durumu icra mahkemesine bildirecektir. Mahkemenin tasfiyenin bitmiş olduğu yönünde görüşünde ise iflasın kapanmasına karar verir. Karar sonrasında istinaf ve temyiz yolları açık olacaktır. Son olarak iflas dairesi ticaret mahkemesi tarafından verilen iflasın kapanmasına dair kararı ilan edecektir⁴⁰⁷.

1.3.2.2.3.3. Kamu Alacaklarının İflas Yolu İle Takibi

Kamu alacağının iflas yoluyla takibi sürecinin 6183 sayılı Kanun'un 100. maddesinde, İcra İflas Kanununa atıf yapılarak bu Kanunun hükümlerine göre yapılacağı açıklanmıştır. Kamu borçlusuna İcra ve İflas kanunu hükümleri uygulanarak borçlunun iflası istenebilmektedir. Maddeye göre iflas dairesinin kamu alacaklarını iflas masasına dahil edebilmek için adlarına iflas açılan kişileri ve basit veya adi tasfiye türlerinden hangisinin uygulanacağını bulunan yerdeki kamu idarelerine zamanında bildirmeye mecbur olduğu açıklanmıştır. 6183 sayılı Kanun'un 101. maddesinde ise Konkordato müessesesiyle ilgili açıklama yapılmış ve kamu idaresince iflas talebi yapılmış olsa bile

⁴⁰⁵ Mustafa S. Özbek, "İflas Davasının Hukuki Mahiyeti", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(1), 2012, s. 265.

⁴⁰⁶ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 300.

⁴⁰⁷ M. Balci, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1144.

tasdik edilen konkordatonun kamu alacakları için zorunlu olmadığı hüküm altına alınmıştır.

İflas tasfiyesi sürecinde kamu alacaklısı da diğer alacaklılar gibi iflas idaresinde yer alarak iflas dairesi işlemlerine karşı dava açabilecektir. Ayrıca kamu alacaklısı kendi talebiyle bir iflas süreci başlatabilecek olmasının yanı sıra önceden başlatılmış bir iflas sürecine alacaklı sıfatıyla katılabilecektir. Kamu alacaklısının çıkarını olumsuz etkileyecek muvazaalı bir iflasın kesinleşmesine karşı iflasın ilanı sonrasında 15 gün içerisinde iflas talebinin reddi istenebilecektir⁴⁰⁸.

Kamu alacaklısının iflasa katılması durumunda alacağın takibinin diğer alacaklardan önce başlaması hüküm ifade etmeyecek olup ticaret mahkemesinin verdiği iflas kararıyla iflas açılmış olacaktır. Kararın kesinleşmesiyle kamu alacakları için başlatılanlar dahil müflisin malları üzerindeki icra takipleri yalnızca rehinin paraya çevrilmesi yoluyla başlatılanlar hariç olmak üzere düşmektedir. İflasın açılması müflisin borçlarını muaccel konuma getirecektir. İİK'nın 219. maddesi gereğince iflas müdürlüğü tarafından yapılan ilan ile bütün alacaklılara 1 ay içerisinde delillerini de sunarak alacaklarını kaydettirmeleri bildirilmektedir. Bildirilen alacaklar çerçevesinde iflas idaresi sıra cetveli oluşturacaktır. Bu aşamada tahsil dairesi iflas idaresine alacak bildirimini yapacak ve belirtilen sırada alacağını tahsil etmiş olacaktır⁴⁰⁹.

Sıra cetvelinin oluşturulmasında alacakları rehinli olan alacaklıların iflas masasındaki malların satış tutarları üzerinde rüçhan hakları mevcuttur. Bunun yanı sıra satılan malların satış tutarı üzerinden ilgili mallara ait olan ithalde alınan gümrük vergileri ile motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve bu vergiye bağlı olarak alınan taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, veraset ve intikal vergisi gibi malın aynından kaynaklı vergiler rehinli alacakların hemen sonrasında ödenmektedir⁴¹⁰.

1.3.2.2.4. Konkordato

Teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takibi ve haczin uygulanması dışında kamu alacağının zorla tahsil yollarından ilki konkordato talep eden borçludan bir miktar alacağın tahsilinin sağlanabilmesidir. İkinci ve en ağır olan ise borçlunun iflasının istenerek iflas alacaklıları içinde yer almak ve bu şekilde kamu alacağının tahsilatını sağlamaktır⁴¹¹. Borçlunun bir ya da birden daha çok alacaklı tarafından icra takibinde

⁴⁰⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s.286.

⁴⁰⁹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 287.

⁴¹⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1139.

⁴¹¹ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 485.

olması durumu cüz’i icra iken bütün alacaklılarına haczedilebilen malvarlığının tümü ile sorumlu olması ise külli icra olarak nitelendirilmektedir. Konkordato ise cüz’i ve külli icraya göre borçlu lehine hükümler taşıması sebebiyle yumuşatılmış toplu bir tasfiye yöntemi olarak kullanılmaktadır. Borçların ödenmesi bakımından yargı organları aracılığıyla borçların tasfiyesini sağlamasına hizmet eden bir yeniden yapılandırma şeklidir⁴¹². Konkordato müessesesi elinde olmayan sebeplerle işleri yolunda gitmeyen ve mali durumu bozulan ancak borçlarını kısmen ya da belirli bir süre içinde ödeyecek olan dürüst borçlular için getirilmiştir. Tacir olan veya olmayan gerçek ve tüzel kişilerin yanı sıra iflasa tabi olan veya olmayan gerçek veya tüzel kişi borçlular konkordato müessesesinden faydalanabilmektedir. Kamu borçlusu yetkili tetkik merciine vereceği dilekçeye konkordato projesi, bilanço, defterlerin durumunu gösteren cetvel, alacak ve borç listesini ekleyip müracaat ederek konkordato mühleti isteyebilmektedir⁴¹³.

Sermaye şirketlerinin borçlarının yeniden yapılandırılması İİK’da 179. maddede yer alan iflasın ertelenmesi hükümleri ile uygulanıyorken uygulama aşamasında birçok soruna yol açması sebebiyle 28.02.2018 tarihinde 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Konkordato hükümleri de iflasın ertelenmesi gibi uygulamada etkin olarak kullanılmamaktaydı. Bu sebeple konkordato hükümleri tekrar gözden geçirilmiş ve iyileştirilerek işlevi artırılmıştır. Yapılan düzenlemelerle borçlunun iflas etmesinin önüne geçilmesi ve borçlu ile alacaklılar arasındaki uzlaşma ortamının oluşturularak işletmelerin sona ermesi engellenmeye çalışılmıştır⁴¹⁴. Konkordato süresinin verilmesi ile borçluya karşı icra ve iflas takibi yapılamayacak, bu süre içerisinde konkordatonun mahkemede tasdikinin yapılması sağlanacaktır⁴¹⁵.

İİK’nın 285. maddesinin 3. fıkrasında Konkordato uygulamasında yetkili ve görevli mahkeme belirlenmiştir. Yetkili ve görevli mahkeme borçlunun iflasa tabi olup olmamasına göre farklı şekilde belirlenmiştir. Maddeye göre iflasa tabi olan borçlular için İİK’nın 154. maddesinin 1. ve 2. fıkrasında belirtilen borçlunun muamele merkezinin

⁴¹² Şakir Balcı, *Türk Hukukunda Konkordato*, Güncel Yayınevi, İzmir, 2007, s. 21.

⁴¹³ M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 841.

⁴¹⁴ Selçuk Buyrukoğlu, “7101 Sayılı Kanun Çerçevesinde Konkordato ve Kamusal Alacakların Durumu”, *Fiscaekonomia*, 3(1), 2019, s.260.

⁴¹⁵ Suat Taş ve Şerafettin Karakiş, “Konkordato Müessesesi ve Vergi Hukuku Bakımından Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 234, 2001, s. 91.

bulunduğu yerdeki mahkeme yetkili olarak belirlenirken, iflasa tabi olmayan borçlularda yerleşim yerindeki asliye ticaret mahkemesinin yetkili olacağı hüküm altına alınmıştır

6183 sayılı Kanun'un 101. maddesinde belirtildiği üzere kamu idaresinin iflas talebi var olsa bile tasdik edilmiş olan konkordato kamu alacakları için bir zorunluluk teşkil etmemektedir. 7101 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle İİK 294. madde “*Mühlet içinde borçlu aleyhine 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyati tedbir ve ihtiyatî haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez*” şeklinde belirlendiği için konkordato kararı tasdik edilmiş olan borçlu hakkında asliye ticaret mahkemesi tarafından belirlenen süre dahilinde 6183 sayılı Kanuna istinaden yapılacak olan takipler de dahil olmak üzere takip yapılması mümkün olmayacaktır. 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında takip ve tahsil yapılabilmesi için tayin edilen mühletin sona ermiş olması gerekmektedir⁴¹⁶.

⁴¹⁶ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1176.

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ KAPSAMI VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Vergilendirme işlemlerinde taraflardan birini oluşturan mükelleflerin vergi idaresi ile arasındaki ilişkilerin yürütülmesinde anayasal ve yasal düzende tanınan haklar mükellef hakkı olarak nitelendirilmektedir. Mükellef haklarının kapsamı ve hukuki çerçevesinin inceleneceği bu bölümde öncelikle hak kavramı ve hak kavramının sınıflandırılması, mükellef ve mükellef hakları kavramları, mükellef haklarının hukuki dayanakları ile mükellef haklarının sınıflandırılması konuları açıklanacaktır.

2.1. Hak Kavramı ve Sınıfsal Ayrımı

Hak kelimesi adaletin ve hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç olarak tanımlanmıştır⁴¹⁷. Hukuk sisteminin kişilere tanımış olduğu ve kişileri koruma altına alan yetkiler hak kavramını betimlemektedir. Hak sahipleri gerçek ve tüzel kişiler iken hakkın konusunu ise kişiler ve eşyalar oluşturmaktadır⁴¹⁸. Hak kavramını kamu hukukunda, özel hukukta ve devletlerarası hukukta adalet kavramına dayandırmak gerekmektedir⁴¹⁹. Hak olarak adlandırılan yetkilerin kullanılması insanın hak bilincine sahip olması ve bu bilincin farkındalığının artması durumunda anlam kazanmaktadır. Hukuki ilişkilerin temelinde hak kavramı yer almakta olup bu kavramın kapsamını belirlemek adına çeşitli teoriler oluşturulmuştur⁴²⁰. Bu teoriler temel olarak irade teorisi, menfaat teorisi ve karma teori olarak belirlenmiştir.

İrade teorisine göre hak sahibi sayılan kişi iradesini kullanarak hukuk düzenini harekete geçirme yetki ve olanağına sahip olmaktadır⁴²¹. Menfaat teorisine göre ise iradeyi de harekete geçirebilecek bir dışsal etkinin olabileceğini bunun da menfaat yani çıkar olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla hak: “Hukuk sisteminde korunan çıkar” olarak tanımlanabilmektedir⁴²². Bir kişinin menfaatinin hak olarak sayılabilmesi için hukuk düzenince tanınmış ve korunmuş olması gerekmektedir⁴²³.

⁴¹⁷ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>.

⁴¹⁸ Mustafa Dural, *Türk Özel Hukuku*, İstanbul, 2013, s. 1.

⁴¹⁹ Ertuğrul Perim, “Hak Kavramı Üzerine Düşünürlerin Sanatkarların Etkinliği”, *İzmir Barosu Dergisi*, 72(4), 2007, s.97.

⁴²⁰ Mehmet Emin Emini, “Hak Kavramı”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 2004, s.204.

⁴²¹ M. E. Emini, “Hak Kavramı”, s.206.

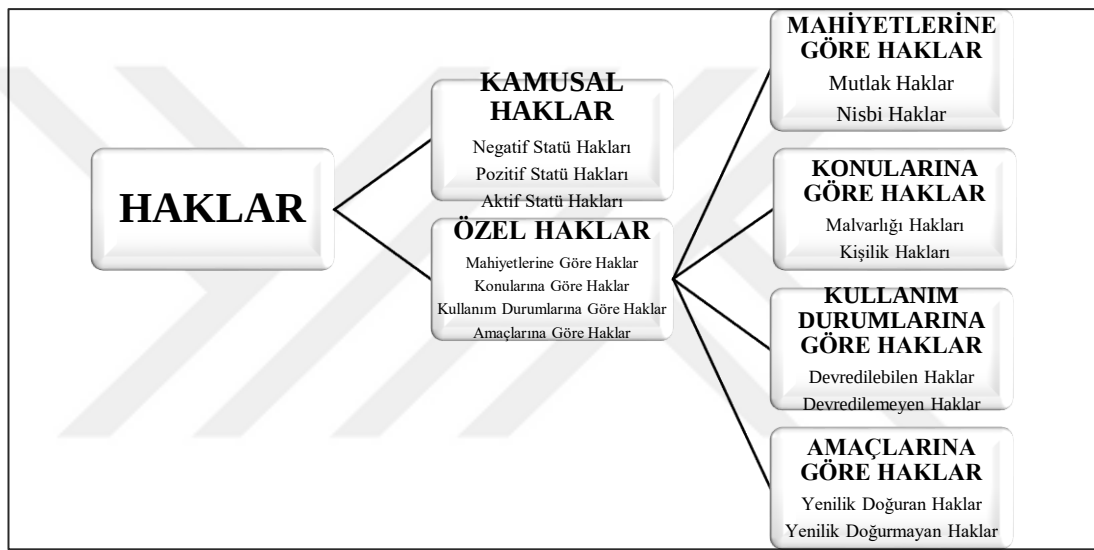
⁴²² Yonca F. Yücel, “Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (91), 2010, s. 335.

⁴²³ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Bursa, 2015, s. 110.

Karma teori ise irade teorisini ve menfaat teorisini orta noktada buluşturan bir teoridir. Karma teori hak kavramını hukukun koruduğu ve hak sahibinin bu haktan yararlanmasının kendi iradesine bırakıldığı bir menfaat olarak tanımlamaktadır⁴²⁴. Sonuç itibariyle hakkın açıklanmış olduğu bu teorilerde önemli noktalar kişilerin iradesi ve iradelerini harekete geçirecek olan menfaat sağlama durumudur. Bu faktörler tarafların hak sahibi olduklarının temel göstergelerini oluşturmaktadır.

Hak kavramının sınıfsal ayrımı hukuk alanlarına göre kamusal haklar, özel haklar ve insan hakları olarak kategorize edilebilir.

Şekil 3: Hakların Sınıflandırılması



2.1.1. Kamusal Haklar

Kamusal haklar temelini kamu hukukundan alan haklardır. Kamu hukuku devlet ile toplumun bireyleri arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla kamusal hakların konusu o toplumu oluşturan bireylerin egemenlik gücü olan devletten hangi tür hakları talep edebileceğidir⁴²⁵. Kamu hakları anayasa ve kanun gibi hukuki temellere dayanmakta olup herkese tanınmış olan haklardır. Bu haklar devlet tarafından kabul edilmiş ve pozitif hukukta yerini almış insan haklarından oluşmaktadır⁴²⁶. Kamu hakları Anayasada ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olup bu haklar kişi hak ve ödevleri, sosyal ve ekonomik

⁴²⁴ Aydın Turhan, “İnsan Hakkı Kuşakları Arasındaki Tamamlayıcılık İlişkisi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 2013, s. 361.

⁴²⁵ Neslihan Aybike Ceylan, “Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Sosyal Ve Ekonomik Haklar Ve Hakların Bütünlüğü İlkesi”, *Anasay Dergisi*, 2, 2017, 219.

⁴²⁶ Yasin Aydoğdu, “Türk Hukukunda Siyasi Haklar ve Siyasi Hakların Kullanılmasının Engellenmesi Suçu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 128, 2017, s. 42.

haklar ve ödevler ile siyasi haklar ve ödevler bölümlerinde yer almaktadır. Devlet ile bireyler arasındaki haklar işlevlerine göre Georg Jellinek tarafından ayrıma tabi tutulmuştur. Bu haklar negatif statü, pozitif statü ve aktif statü hakları olarak adlandırılmıştır.

Negatif statü hakları devlete negatif davranış ödevi yüklemekte olup bu hakların aşılamaz ve dokunulamaz olması söz konusudur. Devlet bireylerin bu haklarına karışamayacak ve müdahale edemeyecektir. Bu haklara örnek olarak mülkiyet hakkı, konut dokunulmazlığı hakkı, din ve vicdan hürriyeti, düşünce hürriyeti, dernek kurma hürriyeti ve basın hürriyeti verilebilmektedir. Negatif statü hakları bireyleri hem devlete hem de diğer bireylere karşı koruduğu için koruyucu haklar olarak da adlandırılmaktadır⁴²⁷.

Pozitif statü hakları ise devletin sosyal bir devlet olması gereğinden dolayı bireylerin devletten hizmet talep etmesinin yanı sıra devletin katkı sağlamasını ve yardım etmesini isteme hakkıdır. İsteme hakkı olarak da adlandırılan bu haklara konut hakkı, eğitim hakkı, sağlık hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti örnek olarak verilebilmektedir⁴²⁸.

Aktif statü hakkı devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin özgürlüklerini devlet içinde kullandıkları durumu ifade etmekte olup bu haklar vatandaşlık hakları ile bağlantılıdır. Aktif statü haklarına seçme ve seçilme hakkı, kamu hizmetlerine girme hakkı ve dilekçe hakkı örnek olarak verilebilmektedir⁴²⁹. Vergilendirme sürecinde mükellef hakları kamu hakları içinde yer almakta, kamu alacaklarının korunması ve tahsili uygulamalarında mükellefler hem negatif hem pozitif hem de aktif statü haklarına sahiptirler.

Jellinek'in hakları sınıflandırmasının yanı sıra Karel Vasak tarafından temel hak ve hürriyetlerin oluşturulduğu döneme ilişkin kuşak sınıflandırması yapılmıştır. Buna göre birinci kuşak haklar negatif ve aktif statü haklarını kapsamakta olup medeni ve siyasal haklar ile örtüşmektedir. Bu haklar 1789'da Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ve 1770 döneminde Amerikan İnsan Hakları Bildirgelerinde oluşturulmuştur. İkinci kuşak haklar pozitif statü haklarını içermekte ve devlete pozitif yönde görevler

⁴²⁷ A. Şeref Gözübüyük, *Anayasa Hukuku*, Ankara, 2013, s.171.

⁴²⁸ A. Ş. Gözübüyük, *Anayasa Hukuku*, s.174.

⁴²⁹ Zafer Gören, "Aktif Statü Hakları", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(3), 2016, s. 3304.

yüklemektedir. Bu haklar I. Dünya Savaşı sonrasında tanınan ancak uygulaması II. Dünya Savaşı sonrasına kalan ekonomik, sosyal ve kültürel haklardan oluşmaktadır. Üçüncü kuşak hakların oluşumu ise XX. Yüzyılın son çeyreğinde başlamıştır. Bu hakların oluşmasındaki önemli etken sömürge olmaktan kurtulan III. Dünya ülkeleridir. Bu haklara örnek olarak bilgi edinme hakkı, iletişim hakkı, çevre hakkı ve barış hakkı verilebilmektedir⁴³⁰.

2.1.2. Özel Haklar

Özel haklar ise özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kurallardan oluşmakta ve herkese eşit şekilde uygulanmaktadır. Özel hukuk kapsamında hak, hukuki açıdan korunan ve gerçekleşmesi bireylerin özgür iradesine bırakılmış olan menfaat olarak tanımlanmaktadır⁴³¹. Özel haklar mahiyetlerine, konularına, kullanımlarına ve amaçlarına göre sınıflandırılmıştır. Mahiyetlerine göre haklar mutlak ve nisbi haklar olarak iki başlık altında incelenmektedir.

Mutlak haklar bireylere en geniş yetkiyi veren haklar olduğu için kanunun belirlediği sınırlar içerisinde mutlak hakka sahip olan bireyler bu haklarını doğrudan kullanıp bu haklardan istedikleri gibi faydalanabilirler. Ayrıca daha üstün bir hakkı bulunmayan herkese karşı bu hakları ileri sürebilirler. Mutlak haklar şahıslar ve mallar üzerinde kullanımlarına göre ayrıma tabi tutulmuştur. Şahıslar üzerindeki mutlak haklara örnek olarak anne ve babanın velayet hakkı ile şeref ve haysiyet hakkı verilebilir. Mallar üzerindeki mutlak haklara ise fikri ve sınai haklar ve eşyalar üzerindeki aynı haklar örnek verilebilir.

Şahsi hak ve alacak hakları olarak da isimlendirilen nisbi haklar ise hak sahibine diğer kişi veya kişilerle aralarında oluşan hukuki ilişkiye dayanarak bu kişi veya kişilerden bir şeyin verilmesini, yapılmasını veya yapılmamasını isteme yetkisini veren haklardır⁴³².

Haklar konularına göre değerlendirildiğinde malvarlığı hakları ve kişilik hakları şeklinde sınıflamaya tabi tutulmuştur. Bir kişinin parayla ölçülmesi mümkün olan eşya üzerindeki hakları, alacak hakları ve kişinin borçları o kişinin malvarlığı haklarının

⁴³⁰ Y. Aydoğdu, “Türk Hukukunda Siyasi Haklar ve Siyasi Hakların Kullanılmasının Engellenmesi Suçu”, s. 45-46.

⁴³¹ Hüseyin Hatemi, *Medeni Hukuka Giriş Gözden Geçirilmiş 3. Bası*, İstanbul, 2004, s. 112.

⁴³² Erol Cansel ve Ali Naim İnan, “Aynı Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukukunun Konusu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(1), 1964, s. 346.

göstergesidir⁴³³. Malvarlığı haklarına alacak hakları, fikri ve sınai mülkiyet hakları ve taşınır ve taşınmaz eşyalar üzerindeki aynı haklar örnek olarak verilebilmektedir.

Kişilik (şahsiyet) hakları ise malvarlığı haklarındaki gibi maddi değil parayla ölçülemeyen hakları ele almaktadır. Şahsiyet hakları hususi haklardan olup şahısların kendi varlığının bütünlüğünü sağlamaktadır. Şahsiyet hakkı şahısların bedeni ve moral varlığının ve parayla ölçülemeyen fikri varlığının tümü üzerindeki haklardır⁴³⁴. İsim üzerindeki hak, ticari itibar ve buluş hakları şahsi haklara örnek olarak verilebilir⁴³⁵.

Kullanım durumlarına göre haklar devredilebilen ve devredilemeyen haklar olarak gruplandırılmıştır. Devredilebilen haklar bir kişiden diğer kişilere devri mümkün olan veya miras aktarımı ile geçen haklar olup geniş kullanımı malvarlığı haklarıdır. Devredilemeyen haklar ise yalnızca o hakka sahip olan kişilerce kullanılan haklardır. Bu haklar başkalarına devredilemediği gibi hakların miras yolu ile aktarımı söz konusu değildir⁴³⁶.

Özel haklar ayrıca amaçlarına göre yenilik doğuran ve yenilik doğurmayan haklar olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Yenilik doğuran haklar kanundan veya hakkın ilgilisiyle önceden yapılmış olan bir sözleşmeden doğmaktadır. Yenilik doğuran haklar kullanım amacına göre kurucu, değiştirici ve bozucu olmak üzere üç türe ayrılmaktadır⁴³⁷. Bu haklar dava yoluna giderek veya tek taraflı hukuki işlem yaratarak kullanılmaktadırlar. Bu sebeple hakkın sahibi olan kişinin tek yönlü iradesini beyan etmesi yeterli olacaktır. Hak sahibinin hakkı kullanması sonrasında bu işlemde vazgeçme durumu söz konusu olmayacaktır⁴³⁸. Yenilik doğurmayan haklar ise kullanılmaları sonucunda halihazırdaki durumda bir değişiklik oluşturmayan haklardır⁴³⁹.

2.1.3. İnsan Hakları

İnsan hakları ise insan olmanın dışında herhangi bir şart gerektirmeyen haklardır. İnsan hakları 2. Dünya Savaşı sonrasında yayınlanan uluslararası belgeler ile hukuki

⁴³³ Turhan Esener, *Hukuk Başlangıcı Genel Hukuk Bilgisi*, İstanbul, 2002, s. 147.

⁴³⁴ Hıfzı V. Velidedeoğlu, “Şahsiyet Hakları ve Fikri Haklar”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 5, 1939, s. 128-129.

⁴³⁵ W Siebert ve Bilge Öztan, “Şahsiyet Hakları İle İlgili Meseleler”, *AÜHFİD*, 26(1), 1969, 219.

⁴³⁶ Enver Bozkurt, *Hukuk Temel Kavramları*, Ankara, 2007, s. 213.

⁴³⁷ Hıfzı V. Velidedeoğlu, *Türk Medeni Hukuku, I. Cilt, Umumi Esaslar 6. Baskı*, İstanbul, 1959, s. 250.

⁴³⁸ Harun Demirbaş, *Yenilik Doğuran Haklar*, (Basılmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 2.

⁴³⁹ Ceyda Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, Ankara, 2016, s. 23.

anlamda korunmaya alınmıştır⁴⁴⁰. İnsan hakları evrensel ve doğuştan kazanılan haklardan olup insanların rengine, cinsiyetine, milliyetine veya dinine bağlı değildir. İnsan haklarının temeli ise doğal haklar öğretisi olan doğuştan sahip olunan devredilemez haklara dayanmaktadır. Doğal haklar öğretisinin ise çağdaş insan hakları doktrininin temelinde yer aldığı görüşü yaygın bir kabul olarak açıklanmaktadır⁴⁴¹. İnsana ait hakların varlığı ancak bir devlet düzeni içerisinde söz konusu olabilmektedir. İnsana özgü haklar doğrudan doğruya insanla ilgilidir. Bedeninden, manevi dünyasından, aklından, doğal çevresinden ve içinde yaşadığı toplumdan çıkan sorunlar, ilkeler ve kanunlar insanın doğumu öncesinden ölümüne kadar devam eder⁴⁴². İnsan hakları devletin hem koruyup hem de saygı duyduğu ve onun müdahalesine açık olmayan haklar olarak nitelendirilmektedir. Kişiliğin korunması üzerine kurulu olmasından dolayı insan hakları koruma hakları olarak da adlandırılmaktadır⁴⁴³.

İnsan haklarının Anayasa'daki görünüşleri, kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, başvuru hakkı, hak arama özgürlüğü ile seyahat ve haberleşme özgürlüğü ilkeleri kapsamında sayılabilmektedir. Bu hakların vergilendirme süreci içerisinde vergi mükelleflerine uygulanacak işlemlerde önemi artmaktadır. Öte yandan Anayasanın yanı sıra uluslararası hukukta da yer alan insan hakları kavramı hak ve kişiliğin korunmasını sağlamaktadır. Uluslararası hukukta İnsan Hakları Sözleşmeleri mükellef haklarına sınırlı da olsa koruma getiren sözleşmelerdir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi mükellef haklarının korunmasını sağlayan sözleşmelere örnek verilebilir⁴⁴⁴.

2.2. Mükellef ve Mükellef Hakkı

Mükellef vergilendirme sürecinde pasif vergi süjesi niteliğinde ve alacak borç ilişkisinin borçlu tarafında yer almaktadır. Türk vergi hukuku kapsamında vergi mükellefi kavramı vergi sorumlusunu da içine almaktadır. Mükellef haklarının kimleri kapsamına aldığını daha net görebilmek için mükellef kavramının neyi ifade ettiğini incelemek

⁴⁴⁰ Şule Şahin Ceylan, "İnsan Hakları: Hukuk İle Ahlak Arasında" *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* , (2) , 2020, s. 209.

⁴⁴¹ Yıldırım Torun, "İnsan Hakları", *Atatürk Üniversitesi Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi* , (16), 2007, s. 418.

⁴⁴² Ahmet Mumcu, *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*, Ankara, 1994, s. 3, 29.

⁴⁴³ İbrahim Organ, ve A. Gökhan Gölçek, "Anayasa'da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 10 (3) , 2017, s.122.

⁴⁴⁴ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 24.

gerekmektedir. Bu bölümde öncelikle mükellef kavramı açıklanacak akabinde mükellef hakkı ve mükellef haklarının gerekliliği incelenecektir.

2.2.1. Mükellef Kavramı

Mükellefin tanımı Vergi Usul Kanununun (VUK) 8. maddesinde yapılmıştır. Maddeye göre mükellef “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*”. Maddeden de anlaşılacağı üzere Türk vergi sistemi içinde yer alan vergi kanunları çerçevesinde kendilerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidirler.

Mükelleflerin vergi ödemenin yanı sıra beyanname düzenlemek, defter tutmak, vergi kesintisi yapmak ve bildirim yapmak gibi farklı ödevleri vardır. Ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda mükelleflere yaptırım uygulanmaktadır. Dolayısıyla mükellef maddi veya şekli borcu bulunan kişi olarak tanımlanabilir⁴⁴⁵.

Verginin mükellefi verginin asli unsuru olarak sayılmaktadır. Vergi kanunlarında mükellef olarak sayılacak gerçek ve tüzel kişilerin hangi verginin mükellefi oldukları ayrıca belirtilmiştir. Medeni Kanun kapsamında gerçek kişilik, bireylerin tek başına sahip olduğu kişilik olup çocuğun sağ olarak bütün halinde doğduğu anda başlamakta ve ölümle sona ermektedir. Tüzel kişilik ise hukuk düzeni tarafından kendilerine kişilik tanınmış olan üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir hedefe ulaşmak için örgütlenen kişi topluluklarıdır⁴⁴⁶. Mükelleflerin gerçek veya tüzel kişi olması haricinde tüzel kişiliği olmayan kuruluşların da vergi mükellefi olabilmesi mümkündür. Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şartı olmayıp vergi ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Öte yandan medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar vergi mükellefi olabilecekler ancak vergilendirmeye ilgili maddi ve şekli ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir⁴⁴⁷.

VUK’un 8. maddesinde verginin ödenmesi sürecinde mükellef yerine verginin ödenmesi için üçüncü kişilerin de sorumluluğu düzenlenmiştir. Tahsilat işleminin güvence altına alınabilmesi ve işlemlerin ivedilikle yapılabilmesi için vergi borcunun ödenmesinden başka kişilerin sorumlu olarak görülmesi vergi hukukunda yer alan bir uygulamadır. Verginin doğumuna neden olan kişi mükellef olurken verginin

⁴⁴⁵ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 10.

⁴⁴⁶ M. Tosuner ve Z. Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 54.

⁴⁴⁷ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon, 2018, s.46-47.

ödenmesinden dolayı kanunun sorumlu olarak gösterdiği kişi ise vergi sorumlusudur⁴⁴⁸. Vergi sorumlusu “*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu ile vergi mükellefinin arasındaki önemli fark mükellefin asıl vergi borçlusu olmasıdır. Vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşecek ve vergi mükellefin malvarlığından ödenecektir. Vergi sorumlusu ise kanunun emrettiği görevleri yerine getirmekle sorumlu olacak ve kanunda mükellefin yerine getirmek zorunda olduğu ödevler sorumlular için de geçerlilik taşıyacaktır⁴⁴⁹.

Mükelleflerin şahsında meydana gelen vergiyi doğuran olay yurtiçinde veya yurtdışında meydana gelebilmektedir. Mükellefler hem yurtdışı hem de yurtiçi kazançlarını Türkiye’de beyan ediyorsa tam mükellef, yalnızca yurtiçi kazançlarını beyan ediyorsa dar mükellef olarak sınıflandırılmaktadır. Bunun yanı sıra mükellefler vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yere göre ve vergi yükünün kendi üzerinde kalıp kalmamasına göre çeşitli açılardan ele alınmaktadır. Vergi kanunları kapsamında adlarına vergi tarh edilen kişiler kanuni mükellef, kanuni mükelleflerin ödedikleri verginin fiyat mekanizması ile başkalarına aktarılmasıyla vergi yükünü fiilen yüklenen kişiye ise iktisadi mükellef adı verilmektedir⁴⁵⁰.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergisel yükümlülük başlamaktadır. Vergiyi doğuran olay her ne kadar kanunlarca yasaklanmış olsa da niteliği itibariyle meydana geliyorsa ve bu faaliyetten gelir elde ediliyorsa vergilendirme yapılacaktır. Faaliyetin suç sayılması vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu engellemeyecektir⁴⁵¹.

2.2.2. Mükellef Hakkı Kavramı ve Önem Kazanmasının Nedenleri

Mükellef hakları, ihlal edildiği durumlarda mükellefe hukuki korunma sağlayan haklar olup bu haklar mükellefe talep yetkisi vermektedir. Talep yetkisi ise bir şey yapma veya bir şey yapmama şeklinde olumlu veya olumsuz olarak ortaya çıkabilmektedir. Olumlu haklara mükelleflerin bilgi alma hakkı örnek olarak gösterilebilirken olumsuz talepte bulunma hakkına örnek olarak özel hayatın gizliliği verilebilir⁴⁵². Mükellef haklarını koruma yaklaşımı çok eski dönemlere dayanmasa da insan haklarının korunması son çeyrek yüzyılda önem kazanmıştır. Vergi yönetiminin aktif olan yapıcı yaklaşımı, uluslararası gelişmeler ve mükelleflerin artan seçmen rolü mükellef haklarına verilen

⁴⁴⁸ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 11.

⁴⁴⁹ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 43.

⁴⁵⁰ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 91.

⁴⁵¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa, 2022, s.5.

⁴⁵² H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.132.

önemin artmasında hatırı sayılır bir rolü vardır⁴⁵³. Mükellef haklarının korunması ve aynı zamanda geliştirilmesi gerekmektedir. Hakların geliştirilmesindeki amaç ise mükelleflerin vergi tahsil eden organlar karşısında kendilerine tanınmış olan tüm haklarına özen gösterilmesi ve bu hakların uygulamada ihlal edilmemesidir. Verilen hakların dikkate alınmayıp mükellefin farklı şekillerde hukukunu sınırlama çabası içinde işlem uygulayan, hukuk normları dışında bu haklarına el atmaya çalışan ve buna yönelik tehdit ve zorlama yapanlar hakkında hukuki yaptırımların getirilmesi ve uygulanması gerekmektedir⁴⁵⁴.

Uygulanma usullerine göre mükellef hakları sınıflandırılabilen iki çeşit hak şeklinde incelenebilmektedir. Birinci sınıflamada vergi kanunlarına aykırı hareket etmeyen mükelleflerin vergi dairesinde yaptığı işlemlerde, vergi tahsilatında ve icra işlemlerinde doğru uygulamaların yapılmasını isteyen mükelleflerin haklarıdır. Bu sınıflamadaki haklar vergi yönetimi ve mükellefler arasındaki işlemlerden doğmaktadır. İkinci sınıflama ise VUK'un kapsamındaki uygulamalara yöneliktir. Mükelleflere vergi kanunlarına istinaden verilen haklar mevcuttur. Bu haklar kanunla yürürlüğe girmektedir⁴⁵⁵. Vergi hukukunda vergi yükümlüsü hakkı, birey ve insan hakkı ile ortak bir çerçevede ele alınmaya başlamıştır⁴⁵⁶. Mükellef hakkı, genel hukuk sistemi içinde bulunan temel insan haklarından kaynaklanan, anayasa, kanun, uluslararası anlaşmalar ve idari düzenlemelerde yer alan ve vergilendirme sürecinde meydana gelen işlemlerde ileri sürülebilecek haklar şeklinde tanımlanabilmektedir⁴⁵⁷.

Devletler toplumun kamusal ihtiyaçlarını karşılayabilmek için hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir. Mükelleflerin karşılıksız ve zorunlu olarak ödediği vergiler egemenlik gücü temelinde alınmaktadır. Devletler ihtiyaç duydukları finansal kaynakları bu temelden sağlamaktadırlar⁴⁵⁸. Vergi devletler için bir hak olmaktadır o ülkede yaşayan vatandaşlar için yerine getirilmesi cebri olan bir ödevdir⁴⁵⁹. Vergi alma

⁴⁵³ Mustafa Erkan Üyümez ve Aytül Bişgin, "A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The USA", *Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), 2016, s.67.

⁴⁵⁴ Ahmet Erol, "Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 89, İstanbul, 2011, s.20.

⁴⁵⁵ Feride Bakar, *Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2011, s. 3.

⁴⁵⁶ Billur Yaltı Soydan, "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", *Vergi Dünyası*, 227, 2000, s. 114.

⁴⁵⁷ F. Bakar, *Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, s. 4.

⁴⁵⁸ Zeynep Arıkan, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s. 5.

⁴⁵⁹ Mehmet Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tathioğlu, *Kamu Maliyesi Güncellenmiş 14. Baskı*, Bursa 2017, s. 130.

kanuni düzenlemeler ile sağlanmalı ancak vergi toplanırken kişilerin hak ve özgürlükleri ihlal edilmemelidir. Ülkelerin mali sistemlerinin teknolojik gelişmelerin yaşanması ile beraber otomasyona dahil olması vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacak ve mükellefler mali kayıtlarını elektronik ortamda yapabilecektir⁴⁶⁰. Teknolojik gelişmeler verimlilik ve maliyetlerde avantajların sağlanması açısından özel sektörün yanı sıra kamu sektöründe de kullanılmaktadır. Bu alanda geliştirilen e-maliye uygulamaları devletin hizmet sunumunu olumlu etkilerken öte yandan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini ivedilikle, verimli bir şekilde ve düşük maliyetle gerçekleştirebilmelerini sağlayacaktır. Diğer taraftan vergi idareleri ise mükelleflere ait bilgileri elektronik ortamda saklamaktadır. Dolayısıyla mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği konusu önem kazanmaktadır⁴⁶¹. Mükelleflerin vergilendirmeye ilgili işlemlerini ve kayıtlarını elektronik ortamda yapabilmeleri ve vergi idarelerinin ise elektronik altyapıyı yeni teknolojilerle birleştirerek kullanmaları mükellefler ile vergi dairesi arasındaki ilişkinin yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Teknolojik gelişmelerle vergi mükellefleri de vergiye gönüllü uyum sağlamaktadırlar⁴⁶². Dolayısıyla vergilendirme sürecinin bir tarafında egemenlik gücüne sahip olan devlet varken diğer tarafında yükümlülüklerini yerine getirmesi beklenen mükellefler vardır. Vergi almak devletin hakkıdır ancak bu hakkın sınırsız bir şekilde kullanılmaması gerekmektedir. Mükelleflere maddi ve şekli anlamda ödevlerini yerine getirirken belirli haklar tanınmalıdır. Devletin üstün gücü karşısında mükellefler de yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde haklarını kullanabilmelidir.

Vergileme kapsamında vergi idareleri tarafından başarı sağlayabilmek adına mükelleflerle iş birliği yapılması gerektiğinin mutlak olduğu analiz edilmiştir. Vergilendirme işlemlerinin mükellefle beraber yapılması gerektiğini dikkate almaya başlamış ve bu amaç doğrultusunda mükelleflerin vergi dairelerine güven duymalarını sağlayacak hedefler belirlemişlerdir⁴⁶³. Türkiye’de 5 Mayıs 2005’te kabul edilmiş olan Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun aracılığıyla gelir idaresinde yeni bir yapılanma ve anlayış doğrultusunda düzenlemeler getirilmektedir⁴⁶⁴.

⁴⁶⁰ Ersan Öz ve Doğan Bozdoğan, “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , 17 (2) , 2012, s. 68.

⁴⁶¹ Niyazi Özpehriz, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 294, 2006, s. 113.

⁴⁶² C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 36.

⁴⁶³ A. Gerçek, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 122.

⁴⁶⁴ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 35.

Son dönemlerde birçok çalışmada önemli derecede değinilen mükellef hakları dünya çapında da dikkate alınmakta olup hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde ayrıntılı olarak değerlendirilmektedir⁴⁶⁵.

Vergi idaresinde vergilendirme alanında etkinlik sağlanabilmesi açısından mükellef haklarının önemli olduğu vurgulanmaktadır. Mükelleflerin haklarını ve yükümlülüklerini bilmesi vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. Vergi idareleri de bu bağlamda gönüllü uyumu etkileyen hukuki ve idari faktörler kapsamında olan mükellef haklarının vergi kanunlarına uyumuna odaklanmışlardır⁴⁶⁶.

Kanunlar ve idari düzenlemelerle mükellef haklarının belirlenmiş olması mükelleflerin idareye güven duymalarını sağlayacaktır⁴⁶⁷. Ancak vergi hasılatının artırılması ve vergi tabanında genişlemenin sağlanması için vergi sistemlerinde yapılan geliştirme çalışmaları mevzuatı karmaşık hale getirmektedir. Vergi sistemi içinde mükellef haklarının bilinmesi için sadece vergi kanunlarına hâkim olmak yetmemekte, vergi idaresinin belirlediği düzenleyici işlemlerin de bilinmesi gerekmektedir⁴⁶⁸. Vergi kanunlarının etkilediği alanı tespit edebilmek için mevzuatın açık ve sade bir dille hazırlanması gerekmektedir⁴⁶⁹. Belirlilik ilkesi şeklinde teoride yer alan bu ilke vergi mevzuatının istikrar içinde olmasını dolayısıyla sıkça ve keyfiyete bağlı olarak değiştirilmemesini ifade etmektedir⁴⁷⁰. Hukuki belirlilik ile mükellefler belirsizliğe düşmeyecek ve bu anlamda sorun meydana gelmesi minimum düzeye indirilebilecektir. İdari düzenlemeler hazırlanırken hukuki belirlilik ilkesi dikkate alınması gereken bir husus olacaktır⁴⁷¹.

Gelişmekte olan birçok ülkede vergi yapılarının karmaşık olduğunun ortaya konması vergi deneyimlerinin gözden geçirilmesiyle sağlanabilmektedir. Sistemdeki karışıklık aynı zamanda vergiye gönüllü uyumu negatif yönde etkilemektedir⁴⁷². Bu doğrultuda Avrupa Birliği ülkelerini kapsama alan bir raporda vergi mevzuatının mükelleflerin ödevlerinin daha kolay şekilde yerine getirecekleri, hakları konusundaki

⁴⁶⁵ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.130.

⁴⁶⁶ R. Gökbunar ve G. Çetin, “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması”, s.24.

⁴⁶⁷ Hakan Üzeltürk, “Mükellef Hakları: Yansımalar”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, (7), 2005, s. 135.

⁴⁶⁸ Recep Kantekin, Anayasa Ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon - Ortahisar Örneği, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2019, s. 20.

⁴⁶⁹ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, 1982, s. 172.

⁴⁷⁰ E. Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, s. 60.

⁴⁷¹ Mustafa Erkan, Üyümez, “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 2016, s.80.

⁴⁷² Ali Çelikkaya ve Hüseyin Gürbüz, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme ve Finans, Bilgesel Yayıncılık*, 21(247), 2006, s.13.

bilgilere daha rahat şekilde ulaşabilecekleri, basit ve istikrarlı bir şekilde hazırlanması gerektiği yer almıştır⁴⁷³.

Vergi idaresinin mükelleflerle iş birliği yapması ve vergi sistemlerinin yapısının yanı sıra uluslararası anlamda ticaretin geliştirilmesi bakımından mükellef haklarının açık ve net bir şekilde belirlenmesi söz konusu olmuş ve yapısal vergi reformu kapsamında hem yerli mükellefler hem de yabancı yatırımcılar açısından bir kapsam belirlenmesi hedeflenmiştir⁴⁷⁴. Mükellef haklarının önemi uluslararası alanda da ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda uluslararası kuruluşların da mükellef haklarına yönelik çalışmaları bulunmaktadır. OECD'nin yaptığı bir araştırmaya göre temel vergi mükellefleri haklarının tüm sistemlerde mevcut olduğu belirtilmiştir. Çalışmada bahsi geçen haklar, bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı, temyiz hakkı, doğru miktarda vergiden fazlasını ödememe hakkı, kesinlik hakkı ve gizlilik hakkı şeklindedir⁴⁷⁵. OECD'nin 1990 yılında Vergi İdaresi ve Politikası Merkezi tarafından yayınlanmış olan raporda mükellef haklarının gelişiminin dört aşamada gerçekleştiği açıklanmıştır⁴⁷⁶.

► Modern vergi sistemlerinin oluşturulması ve temel mükellef haklarının kabulü, verginin tahsilatı ve yaptırım sürecinde alınan kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı

► Vergi idaresi ve mükellef arasında etkileşimin sağlanması için yasal ve idari çerçevenin oluşturulması ile mahremiyet ve el koyma konularında maddi ve usul hükümleri getirilmiştir.

► Mükellef haklarının açık şekilde kabulü ve resmi olarak ilan edilmesi, gelir idaresi ve mükellefler arasında şeffaflık ile beraber vergi çerçevesinin oluşturulması sağlanmıştır

► Son aşamada ticaret blokları ve birlikler oluşturularak uluslar üstü koruma sağlanmakta bu vesile ile mükellef hakları korunmakta ve koruma gün geçtikçe artırılmaktadır.

Uluslararası alanda düzenlenen anlaşmalar ve oluşturulan ticari yapılar mükellef haklarının korunması için vergi mükelleflerine yardımcı olmaktadır. Avrupa Birliği birliğe üye ülkelerin mükelleflerinin korunması adına tedbirler almaktadır. Üye ülkeler arasındaki vergileme farklılıklarının minimum seviyeye indirilmesi amaçlanmaktadır.

⁴⁷³ Suat Hayri Şentürk, "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 2014, s. 134.

⁴⁷⁴ Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, "Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(3), Eskişehir 2020, s. 1062.

⁴⁷⁵ OECD Taxpayers' Rights and Obligations—Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, 2003, s. 3.

⁴⁷⁶ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 34.

Mükelleflerin vergi kanunları ve vergi idareleriyle bağlantıları sebebiyle eşitsizlik yaratacak durumların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Buna ek olarak İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine gerekli korumayı sağlamaktadır. Ayrıca devletler arasında vergilemeye ilişkin iş birliği ve bilgi değişiminin sağlanması için yapılan sözleşmeler ile çifte vergilemeyi önleyici anlaşmalar vergi mükelleflerinin haklarını koruyacaktır⁴⁷⁷. Öte yandan uluslararası alanda meydana gelmiş olan gelişmeler sayesinde de mükellef hakları koruma altına alınmaktadır. Örneğin ABD’de “Mükellefin Avukatı İdaresi, İç Gelir İdaresi” ve daha birçok ülkede kurulmakta olan Ombudsman Kurumu gibi müesseseler mükellef haklarının korunmasına destek olmaktadır⁴⁷⁸. Bunların yanı sıra mükellef haklarının korunmasında birliklerinin rolü önemli derecede artış göstermiştir. Mükellefler birliği 1988 yılında kurulmuş ve 2000 yılında Dünya Mükellefler Birliği adını almıştır. Türkiye henüz bu birliğin üyesi değildir. Birliğin temel gayesi mükelleflere daha düşük vergi yükü dağıtan, vergi idarelerinin adil olmayan uygulamalarını engelleyen, devletin hesapları kapsamında şeffaf bilgilendirmeyi sağlayan yasal düzenlemeleri desteklemektir⁴⁷⁹.

2.2.3. Mükellef Hakkının Tarihsel Gelişimi

Mükellef hakları mükelleflerin vergilendirme işlemlerinde kendilerine tanınan yasal haklardır. Mükelleflere bu hakların tanınması bir taraftan da vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmış olduğunu gösterir. Mükellef haklarının gelişim tarihi incelendiğinde mükelleflere bir takım imkanların sağlanması ve hakların verilmesi ve devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ilk olarak 1215 yılında Magna Carta Libertatum’da gerçekleşmiştir⁴⁸⁰. Magna Carta, 19 Haziran 1215 tarihinde İngiliz Kralı John Lackland ile ülkedeki baronlar arasında yapılan 63 maddeden oluşan bir siyasi belgedir. Tarihin önemli anlaşmalarından biri olan bu belge sayesinde halka tanınan özgürlükler kişisel hakların da sağlanmasının önünü açmıştır⁴⁸¹. Ferman niteliğindeki Magna Carta Kralın yürürlükte bulunan kanunlara uygun hareket etmesini sağlamak ve bireylere birtakım hakları verebilmek adına ortaya çıkmıştır⁴⁸². Soylular ve din adamları yararına kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı bu belgenin 12.

⁴⁷⁷ Doğan Gökbel, Mükellef Hakları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmış Doktora Tezi, Eskişehir, 2000, s. 15.

⁴⁷⁸ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 38.

⁴⁷⁹ Selami Er, “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, *Sayıştay Dergisi*, 81, 2011, s. 9.

⁴⁸⁰ A. Gerçek, *İdarenin Takdir Yetkisi*, 121.

⁴⁸¹ M. Erdem vd., *Kamu Maliyesi Güncellenmiş 14. Baskı*, s. 117.

⁴⁸² Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s. 32.

maddesinde vergi toplama aşamasındaki keyfiyetin ortadan kaldırılacağına vurgu yapılmıştır. Ayrıca toplanacak olan verginin uygun seviyede olacağına işaret ederek ödeme gücü ilkesine atıf yapılmıştır. Vergilendirmedeki izin yetkisi ise Kraldan alınarak meclise tanınmıştır. Bu müdahale “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunsuz vergi olmaz” ilkelerinin dolaylı göstergesi olmuştur. Dolayısıyla kral meclisin onayı olmadan gelir toplayamayacaktır⁴⁸³. Halktan vergi talebinde bulunacak irade kral veya meclis olsa da mükelleflere yüklenecek verginin makul ve ölçülü olması gerekmektedir. Ancak Magna Carta hükümleri uygulamada çok başarılı olamamıştır. Yönetime geçen krallar vergi toplayabilmek için meclisin rızasını alma zorunluluğundan kurtulmak istemiş ve vergi koyma yetkisinin kendilerinde olduğunu savunmuşlardır⁴⁸⁴.

Vergilendirmede kralın yetkilerinin sınırlandırılmasını sağlayan bir başka belge ise Haklar Dilekçesidir. Haklar Dilekçesi 1628 yılında ilan edilmiş olup kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırması özelliği ile Magna Carta ile benzerlik göstermektedir. Haklar Dilekçesinin ilk maddesinde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi belirtilmiş olup parlamentonun onayı olmadıkça kralın mali yükümlülük getiremeyeceği, borçlanamayacağı ve bağış ve yardım kabul edemeyeceği hükmü yer almıştır. Dilekçenin ikinci maddesinde ise mali yükümlülüklerin ve cezaların yalnızca kanunlarla konulması gerektiği belirtilerek kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Tüm bunlara rağmen kral parlamentonun onayı olmadan vergi ve mali yükümlülük koyma yetkisini kullanmaya çalışırsa yetkinin geçerliliği olmayacaktır. Bu eylem sonucunda mükellefiyet ödevlerini gerçekleştirmeyenlerin ise bu yetkiye karşı tepkileri yasal olacaktır⁴⁸⁵. 16 Aralık 1689 tarihinde ilan edilmiş olan İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi hukuk devleti yapısının önemli noktası olan insan hakları ve özgürlükleri hükümlerini içermektedir. Siyasi rejimin işleyişi, düşünce özgürlüğü ve yargılama usullerini de kapsamına alan bildirgede en önemli konu kralın keyfi davranışlarının ve yetkilerinin sınırlandırılmasıdır. Bu bildirge ile krallar birçok yetkilerini parlamentoya vermişlerdir⁴⁸⁶. Bir diğer önemli bildirge “Tesviyeciler Manifestosu” dur. Tesviyeciler öncelikle 1647 yılında İngiltere'nin Özgür Halkının İlk Anlaşması veya Birinci Leveller (Tesviyeciler) Bildirgesini yayınlamışlardır. 1649 tarihli İngiltere'nin Özgür Halkının Anlaşması ise birtakım

⁴⁸³ E. Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, s. 22.

⁴⁸⁴ Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, Bursa, 2015, s. 53.

⁴⁸⁵ E. Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, s. 23.

⁴⁸⁶ Coşkun Can Aktan, ve Serdar Yay, “Tesviyeciler Manifestosu: Bir Sivil Anayasa Önerisi Anayasal Demokrasi ve Anayasal Hukuk Devletine Yönelik Eşsiz Bir Yazılı Anayasa Metni”, *Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 11(2), 2019, s.105.

sınırlamalar getiren önemli bir manifestodur. Bildirgenin 19. Maddesi temeli Magna Carta'ya dayanan keyfi vergilemenin olmayacağına dair hüküm getirmektedir. Maddede ayrıca iktidarın vergileme yetkisinin hukuki açıdan sınırlandırılması konusu önem arz etmiş ve vergi türleri bazında çeşitli konulara değinilmiştir⁴⁸⁷.

Mükellef haklarının önemsendiği önemli bildirgelerden bir diğeri Pul Kanunu Bildirgesi'dir. Bu bildirge özünde İngiltere'nin Amerikan kolonilerine yaptığı ekonomik baskıya bir tepki olarak varlık bulmuştur. 1765 yılında çıkartılan Pul Kanunu ile çeşitli ürün ve belgelere vergi konulmuştur. İngilizlerin sömürgeler üzerinde vergilendirme yetkisi bulunmadığı halde vergileri artırması sömürgelerin tepki göstermesine yol açmıştır. Bu olay üzerine Virginia Temsilciler Meclisi 1765 yılında toplanmış ve vergileme ile ilgili maddelerin de bulunduğu Pul Kanunu Bildirgesini yayınlamıştır. Vergilemeyle ilgili, “temsilsiz vergi olmaz”, “vergilemede kanunilik ilkesi”, “vergilendirme ve temel hak ve özgürlüklerin sınırı” ve “vergilendirmede uygunluk” ilkeleri hüküm altına alınmıştır⁴⁸⁸. İngiltere'nin daha sert kanunları yürürlüğe koyması durumunda 1774'de koloni temsilcileri toplanmıştır ve İngiltere'nin kendilerine herhangi bir mali yükümlülük getiremeyeceği dolayısıyla da sanayi ve ticaret alanında getirilmiş bütün kısıtlamaların kaldırılması gerektiği kararları alınmıştır. Akabinde 1776 yılında Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi yayınlanmıştır⁴⁸⁹. Diğer adı Virginia Haklar Bildirgesi olan Bağımsızlık Bildirgesinde devletin vergilendirme yetkisinin “temsilsiz vergi olmaz” ve “kuvvetler ayrılığı” ilkeleri kapsamında sınırları belirlenmiştir. Bağımsızlık ilanı sonrasında vergilendirme ve bütçe hakkı halkı temsil etmekte olan meclise geçmiştir⁴⁹⁰. Amerikan Bağımsızlık Bildirgesinde hiç kimsenin kamu yararına olmaksızın malları elden çıkarılamaz hükmü yer almaktadır. 1998 yılında başlayan yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında ABD Gelir İdaresi hizmet odaklı olmaktan ziyade etkin ve kaliteli hizmet sunmaya odaklanmıştır⁴⁹¹.

1789 Fransız ihtilalinin sonuçlanmasıyla da Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. Bildiride beyan edilen haklar sona erdirilmek istenen keyfi hareketlerin ortadan kaldırılmasını sağlamak amaçlıdır. Ayrıca bildiride beyan edilen haklar etkin bir özelliğe sahip olup sadece şekli anlamda değildir. Bildirinin 13.

⁴⁸⁷ C.C. Aktan, ve S. Yay, “Tevsiyeciler Manifestosu: Bir Sivil Anayasa Önerisi Anayasal Demokrasi ve Anayasal Hukuk Devletine Yönelik Eşsiz Bir Yazılı Anayasa Metni”, s. 111.

⁴⁸⁸ E. Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, s. 25-26.

⁴⁸⁹ F. Giray, *Maliye Tarihi*, s. 67.

⁴⁹⁰ E. Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, s. 26.

⁴⁹¹ M. E. Üyümez ve A. Bişgin, “A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The USA”, s.71.

maddesinde “*vergi, kudretleriyle orantılı olarak bütün vatandaşlara eşit olarak dağıtılmalıdır*” hükmü ve 6. maddesinde ise “*kanun önünde herkes eşittir, kanun herkes için aynı olmalıdır ve bütün vatandaşlar kanun önünde eşittirler*” hükmü yer almaktadır⁴⁹².

Türkiye’de mükellef haklarının gelişimine bakıldığında sürece Osmanlı İmparatorluğu dönemini de dahil etmek gerekmektedir. Bu anlamda ilk olarak incelenecek belge 1808 tarihinde ilan edilen Sened-i İttifaktır. Bu belgede iktidarın yetkilerini sınırlayan hükümler mevcut olup 7. şartında “fukara ve reayanın vergilendirilmesine, vergilendirme yaparken ölçülü olunması durumuna dikkat edilmesine değinilmiştir. Ayrıca “vergilerin kanuniliği ilkesi” ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkeleri hayata geçirilmeye başlanmıştır. Anayasal nitelikte olan bu belge Osmanlı İmparatorluğu zamanında ilk olarak iktidarı sınırlayan bir nitelikte olmuştur⁴⁹³.

Sened-i İttifak sonrasında mükellef haklarının önemini vurgulayan diğer belge ise 1839’da ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu’ dur. Sonradan Tanzimat Fermanı şeklinde anılan fermana göre vergi salma bakımından yeni kanunların çıkartılması gerekmektedir. Fermana vergiyle ilgili konuların kanunlar çerçevesinde açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Yasama görevini yerine getirmek için sürekli meclisler oluşturulmuştur. Devletin gelir ve gider hesaplarını yapmak ve bunları denetlemek için “Meclis-i Ahkâmı Adliye” kurulmuştur. Fermana birçok temel hak ve özgürlüklere yer verilmiş olup bunlar arasında günümüzdeki vergi sisteminde de önemli olan mali güce göre vergilendirme ilkesinin göstergesi olarak her ferdin emlak ve kudretine göre uygun vergi belirlenmesi olmuştur⁴⁹⁴. Ayrıca Fermana tanınmış olan temel hakların din farklılığı gözetilmeksizin herkeşe eşit olarak uygulanmasıyla vergilemede de eşitlik ilkesinin olduğunu gösterilmiştir⁴⁹⁵.

1856 yılında Islahat Fermanı yayımlanmış olup bu fermana herhangi bir sınıf ve din ayrımı yapılmaksızın herkese eşit işlem uygulama ilkesi ön planda olmuştur. Fermana göre vergiler devlet tarafından eşitlik ve adalet ilkesine göre toplanacaktır. 1876 yılında

⁴⁹² Jale Civelek, “1789 Fransız Bildirisi Ve 1948 Evrensel İnsan Hakları Bildirisi”, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 9 (1), 2011, s. 3-4.

⁴⁹³ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 22.

⁴⁹⁴ Berrin Günay ve Asım Furkan Tekir, “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24 (2), 2018, s. 725-726.

⁴⁹⁵ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 22.

yayımlanan Adalet Fermanında da Tanzimat ve Islahat Fermanlarında yer alan vergilendirme kapsamındaki hükümler ele alınmıştır⁴⁹⁶.

1876 yılında kabul edilen Kanun-i Esasi ilk yazılı anayasa olma özelliğini taşımakta olup geniş olarak kişi hak ve özgürlüklerini barındırmaktadır. Kanun-i Esasi hükümdarın iktidarına gerçek bir sınırlama getirmemektedir. Bunun sebebi kanunların yürürlüğe girebilmesi için padişahın onayının gerekmesidir. Fermanın 25. maddesinde verginin yasallığı ilkesi ilk kez bir anayasa hükmü olarak belirlenmiştir. Umur-u Maliye başlığını taşıyan 96. maddesinde ise temsilsiz vergi olmaz ilkesi anayasal çerçevede geçerli olmuştur. Ayrıca 20.maddeye göre de mali güç dikkate alınarak ölçülülük ilkesi ifade edilmiştir. Fermanda özellikle İstanbul'daki vatandaşların Osmanlıdaki diğer yerlerden daha üstün olmadığı ve dolaysız vergileri ödememelerinin mümkün olmadığına dikkat çekilmiş ve İstanbul vatandaşlarının da tüm vergilerden sorumlu olacağı belirtilmiştir⁴⁹⁷.

1921 yılında çıkartılan Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ise Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin toplanmasından sonra çıkartılan ilk Anayasadır. Bu anayasa milli mücadele döneminde çıkartılan bir anayasa olduğu için vergilendirme kapsamında bir hüküm taşımamaktadır⁴⁹⁸.

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk Anayasası olan 1924 tarihli Teşkilatı Esasiye Kanununda 84. ve 85. maddede vergi ödevi yer almıştır. Kanunun 84. maddesinde vergilerin devletin genel giderleri için toplanacağı ve genel giderler dışında mali yükümlülük getirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Anayasanın 85. maddesi ise vergilerin yalnızca kanunla konulacağını ifade ederek kanunilik ilkesinin geçerli olduğu açıklanmıştır⁴⁹⁹.

1961Anayasasında ise vergi ödevi 61. maddede yer almıştır. Maddeye göre: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür, vergi resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine*

⁴⁹⁶ Ersan Öz, “Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi”, *Mevzuat Dergisi*, 7(84), 2004.

⁴⁹⁷ B. Günay ve A. F. Tekir, “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, s. 727.

⁴⁹⁸ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, ve Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD*, 63(1), 2014, s. 89.

⁴⁹⁹ E. Öz, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, s. 42.

ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir” şeklinde vergi ödevi hüküm altına alınmıştır.

Günümüzde geçerliliğini koruyan 1982 Anayasasında ise vergi ödevi 73. maddesinde *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına⁵⁰⁰ verilebilir”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Anayasanın 73. Maddesinde görüldüğü üzere mükellef hakları bakımından mali güce göre vergilendirme yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılacağı yanı sıra kanunilik, kesinlik ve belirlilik gibi ilkeler de mükellef haklarının korunmasında önemlilik arz etmektedir.

Mükellef haklarının düzenlenmesi kanun ve anayasalar gibi çeşitli kaynaklarda yapılmıştır. Öneminin gün geçtikçe artması sebebiyle mükellef hakları konusunda idari yapılanma meydana gelmeye başlamıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığının 178 sayılı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede mükellef hakkı kavramına yer verilmemiş ancak 2005 yılında 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁵⁰¹ kabul edilmiş olup kanunun amacı Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasına ve teşkilatlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılmasıdır. Teşkilatlanmanın amacı yine Kanunun birinci maddesinde detaylıca açıklanmıştır. Amaçlar arasında *“mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak ve mükellef odaklı hizmet sunmak”* gibi mükellef haklarına yönelik olarak hükümler getirilmiştir. Bu amaçları yerine getirebilmek için de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ana hizmet birimlerinden biri olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı⁵⁰² oluşturulmuştur. Bu

⁵⁰⁰ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

⁵⁰¹ 05.05.2005 tarih 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

⁵⁰² Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının Görevleri:

- a) Vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak.
- b) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- c) Mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak.
- d) Mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak.
- e) Mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- f) Mükellef memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek.

başkanlığın önemli görevleri arasında mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek vardır. Ayrıca 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine eklenmiş olan 238/A maddesiyle Mükellef Hakları Kurulu kurulmuştur. Kurulun amacı ve görevi maddenin birinci fıkrasında “*mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığa önerilerde bulunmak*” olarak ifade edilmiştir. Kurul mükellef haklarının korunması ve bu hakların geliştirilmesi doğrultusunda çalışarak mükellefler açısından bir dayanak teşkil edecektir.

Çoğu ülkede olduğu gibi Türkiye’de de mükellef hakları, anayasa ve kanunların yanı sıra mükellef hakları bildirgelerinde yer almıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2006 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi ile Türk Gelir İdaresi mükellef odaklı olarak, kaliteli hizmet sunma anlayışıyla çalışmaya devam edeceği açıklanmıştır. Bildirgede Gelir İdaresinin saygılı ve dürüst olma ilkesi ışığında mükelleflerin vergi ödemesinin yalnızca bir yükümlülük olarak görülmediği vatandaş olma ve sorgulama haklarına da sahip olarak hizmet vereceği belirtilmiştir.

Mükellef haklarının gelişimi genel olarak değerlendirildiğinde vergilendirme yetkisinin kullanımı tarih içerisinde farklı boyutlar kazanmıştır. Tarihte yaşanan vergi isyanları sonucu meydana gelen değişikliklerden mükelleflerin ne kadar etkin olduğu anlaşılabilmektedir. Dolayısıyla ilk zamanlarda mükellef ödevlerinin ağırlığı söz konusu olurken süreç ilerledikçe mükelleflerin de sistem içerisinde önemli bir yeri olduğu gözlemlenmiş ve buna istinaden yeni yapılanmalar meydana gelmiştir.

2.3. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanakları

Mükellef hakları temel ve idari düzenlemeler şeklinde incelenebilecektir. Temel düzenlemeler anayasada, uluslararası anlaşmalarda ve kanunlarda yer almaktadır. İdari düzenlemeler ise mükellef hakları bildirgeleri ve idarenin mükellef haklarının korunmasına yönelik uygulamaları şeklindedir. Bu bölümde öncelikle mükellef haklarının temel düzenlemeleri incelenecek sonrasında idari düzenlemeler açıklanacaktır.

g) Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak.

h) Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

Mükellef hizmetleri, mükellef grupları ve sektörler ile bunların hizmet ihtiyaçları da dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilir.

2.3.1. Anayasal Çerçeve Mükellef Hakları

Anayasada temel haklar ve özgürlükler kapsamına alınan haklar mükellefler için de geçerli olmaktadır. Bu başlık altında mükellef hakları hukuki dayanak olan anayasa ve anayasada yer alan ilkeler çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.3.1.1. Anayasanın Hukuki Dayanak Olması

Anayasa toplumun temel yapıtaşı olup, insan hak ve özgürlüklerinin açıklanması ve güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Anayasa bir ülkenin iç hukuk sistemi hiyerarşisinde en üstün konumdadır. Kanun yapmak dahil olmak üzere devletlerin ve kişilerin yaptığı ve hukuk düzenini etkileyen her türlü kararların ve eylemlerin anayasaya uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir⁵⁰³. Öte yandan anayasa devletin keyfi hareketlerini önleyerek yönetilenlerin haklarını korumaktadır. Ayrıca bireysel özgürlükler anayasal güvence altına alınacak olup kişi hak ve özgürlüklerinin kullanım alanları belirlenecek ve böylece halk devlete karşı korunmuş olacaktır. Bu durumun oluşabilmesi için devletin hukuk devleti olması gerekmektedir. Hukuk devleti açısından resmî kurumlar hukukun kendisine tanımadığı hiçbir yetkiyi kullanamamaktadır⁵⁰⁴. Vergilendirme işlemleri kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilecek ve vergi kanunları aracılığıyla temel hak ve özgürlüklere ölçsüz şekilde ve aşırı müdahaleler var olan hak ve özgürlükleri kullanılamaz boyuta getirebilecektir⁵⁰⁵.

Hak ve hürriyetlerin özüne dokunmama kriteri Türk Anayasa Hukukuna Federal Alman Anayasasından örnek alınarak 1961 Anayasasıyla getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararında “*bir hakkın ya da hürriyetin kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılmaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici, amacına ulaşmasını önleyici ve etkisini ortadan kaldıran hükümler o hak ve hürriyetin özüne dokunur*” şeklinde bir tanım yapmıştır⁵⁰⁶.

Vergi yükümlüsünün Anayasa’dan kaynaklı hakları pür olarak vergi hukuku alanı için tanımlanmış haklar değildir. Bu haklar genel hukuk içerisindeki temel hakların her bir vergi mükellefinde spesifik olarak var olmaktadır⁵⁰⁷. 1982 Anayasasında doğrudan mükellef hakları ile ilgili bir başlık bulunmasa da birçok maddede mükellef haklarını

⁵⁰³ Yavuz Atar, “Anayasanın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü İlkesi ve Bu İlkenin Anayasada Yer Almasının Hukukî Sonuçları (Anayasa m. 11)”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 1989, s. 182.

⁵⁰⁴ Uygur Coşgun, “Dünden Bugüne Anayasacılık”, *Hukuk Gündemi*, 2015, 25.

⁵⁰⁵ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 5.

⁵⁰⁶ Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 147.

⁵⁰⁷ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 3.

barındıran hükümler bulunmaktadır. Özellikle 73. maddede yer alan vergi ödevi ile vergilendirmeye ilişkin temel unsurlar açıklanmıştır. Vergi ödevi başlığının yanı sıra Anayasa'nın 10. Maddesinde kanun önünde eşitlik, 20. maddesinde özel hayatın gizliliği, 35. maddesinde mülkiyet hakkı, 36. maddesinde hak arama hürriyeti, 74. maddesinde dilekçe hakkı ve 125. Maddesinde dava açma hakkı ile ilgili hükümler yer almaktadır.

2.3.1.2. Mükellef Haklarının Bağdaştırıldığı Anayasal İlkeler

Anayasanın üstünlüğü bir hukuk devleti içerisinde temel bir hükümdür. 1982 Anayasasının 11. maddesinin 2. fıkrasında Kanunların Anayasaya aykırı olamayacağı açıklanmıştır. Bunun yanı sıra 177. maddesinin e bendinde ise *“Anayasanın halkoylaması sonucu kabulünün ilanıyla birlikte yürürlüğe girecek hükümleri ve mevcut ve kurulacak kurum, kuruluş ve kurullar için yeniden kanun yapılması veya mevcut kanunlarda değişiklik yapılması gerekiyorsa bunlara ilişkin işlemler mevcut kanunların Anayasaya aykırı olmayan hükümleri veya doğrudan Anayasa hükümleri, Anayasanın 11 inci maddesi gereğince uygulanır”* hükmü açıklanmıştır. Buna göre eski Kanunların Anayasaya aykırı hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Kamu icra hukukunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun ise 21.07.1953 tarihinde kabul edilmiş ve 1924 Anayasasının yürürlükte bulunduğu dönemde çıkartılmıştır. Bu bilgiler doğrultusunda 6183 sayılı Kanunun 1982 sayılı Anayasa hükümleri karşısında geçerliliği kalmayan hükümlerinin tespit edilmesi bu hükmün Anayasada karşılığı varsa Anayasal hükmün uygulanması karşılığı yoksa Anayasaya uygun şekilde yorumlanarak uygulanması esas olmalıdır⁵⁰⁸.

Anayasada yer alan vergi mükelleflerine tanınan hakların anayasal ilkeler ile değerlendirilmesi, hakların dayandığı temeller açısından önemlidir. Bu anlamda mükellef haklarının kanunilik ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi ve ölçülülük ilkesi kapsamında incelemek gerekmektedir.

⁵⁰⁸ Cemal Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, *DEUHF*, 16, Özel sayı, 2015, s.4580.

Şekil 4: Mükellef Hakları ile Bağlantılı Olan Anayasal İlkeler

Kanunilik İlkesi
Sosyal Hukuk Devleti İlkesi
Hukuki Güvenlik İlkesi
Kanun Önünde Eşitlik İlkesi
Ölçülülük İlkesi

2.3.1.2.1. Kanunilik İlkesi

1982 Anayasasının 73. maddesinin 3.fikrasında yer alan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılır*” hükmü kanunilik ilkesinin göstergesidir. Anayasadaki bu hüküm ile vergileme işlemlerinde yürütme organının keyfi şekilde yükümlülük koyma durumuna önlem getirilmiş ve böylece mükellefler güvence altına alınmıştır⁵⁰⁹. Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin kanunla konulup, değiştirilip ve kanunla kaldırılmasını, hukuka uygun bir şekilde tarh edilip tebliğ edilmesinin akabinde tahakkuk eden vergi ve diğer kamu alacaklarının hukuka uygun bir şekilde tahsil edilmesini göstermektedir⁵¹⁰. Vergi hukukunda kanunilik ilkesi idarenin vergilendirme işlemlerini uygularken sadece kanuna uygun hareket etmesi değil bunun yanında yürütme organına verilen yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmiş olması durumunda Cumhurbaşkanının düzenleyici işlemlerine ve kanuna eşit ve hiyerarşi bakımından kanundan daha üstün kaynaklara uygun olarak davranılmasını gerektirmektedir⁵¹¹. Kanunilik ilkesi vergi ve benzeri mali yükümlülükler hakkındaki düzenlemelerin halkın rızasına uygun olarak halkın temsilcilerinin oluşturduğu yasama organı tarafından kesin, açık ve anlaşılır nitelikte gerçekleştirilmesini öngörerek hukukun üstünlüğünün güvencesini göstermektedir⁵¹².

Vergilerin kanuniliği ilkesi hem devlete hem de mükelleflere farklı şekillerde yansımaktadır. Kanunilik ilkesi gereği özel hükümleri içeren kamu icra hukuku alanındaki düzenlemelerin kanunla yapılması gerekmektedir. Kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin hükümler 6183 sayılı Kanunun 54. maddesinde teminat verilmişse paraya çevrilmesi, şahsi kefilin takibi, haciz ve iflas uygulaması şeklinde açıklanmıştır. Maddede

⁵⁰⁹ M. Kamil Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul, 2007, s.25.

⁵¹⁰ Y. Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1297.

⁵¹¹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 40.

⁵¹² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, Bursa, 2018, s. 263.

belirtilen usullerin dışında bir cebren takip yolu kullanmak kanunilik ilkesi gereği mümkün değildir. Cebren takip işlemleri yapılırken Anayasanın 13. maddesi⁵¹³ gereğince temel hakların sınırlandırılması ancak kanunla yapılabilecektir. 6183 sayılı Kanun mükellefin hem kişiliğine hem de malvarlığına müdahale etme özelliğine sahip olduğu için Kanunun keyfiliğe izin vermeyecek şekilde sınırlandırılması gerektiği esastır. Bu anlamda mükelleflerin temel haklarına müdahale edilmesi aşamasında uygulanacak yaptırımın şeklinin, oranının ve diğer faktörlerin önceden belirlenmiş olması hukuk devleti olmanın göstergesi olacaktır. Tüm bunların yanı sıra kanun çerçevesinde temel haklara müdahale şeklinde de işlem uygulanabileceği için yapılacak olan yorumların kanun amacına uygun, temel haklar dikkate alınarak ve madde hükmü sınırı içerisine kalarak yapılması gerekmektedir⁵¹⁴.

2.3.1.2.2. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet, sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalede bulunması gereken devlettir⁵¹⁵. Devlet sosyal politika araçlarını kullanarak toplum içerisindeki güçsüz, yoksul ve muhtaç kişileri koruma, çalışan durumunu iyileştirip, kişilere gelecek güvencesi sağlayıp, toplumun refah seviyesini artırmayı amaçlamaktadır⁵¹⁶. Başka bir tanımla sosyal devlet herkese insan onuruna yaraşır bir şekilde asgari bir hayat sağlayan ve gelir ve servet farklılıklarının azaltılmasını amaçlayan devlet olarak tanımlanabilmektedir⁵¹⁷. Dolayısıyla sosyal devlet vatandaşlarının sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenip insan haysiyetine yakışır bir asgari yaşama düzeyi sağlamayı amaçlamaktadır. 1982 Anayasası sosyal devlet anlayışını benimsemesinin yanı sıra mülkiyet ve miras haklarını, çalışma, sözleşme ve özel teşebbüs hürriyetlerini de kabul etmiştir. Ancak sosyal devlette mülkiyet hakkı dokunulmaz ve sınırsız değildir. Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı da belirtilmiştir⁵¹⁸. Sosyal devletin önemli değerleri arasında yaşam, özgürlük, işyeri güvenliği ve ücret güvencesi gibi temel

⁵¹³ Anayasa md.13: “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 Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”.

⁵¹⁴ C. Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, s.4586.

⁵¹⁵ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara, 2012, s. 137.

⁵¹⁶ Serdar Yay, “Tarihsel Süreçte Türkiye’de Sosyal Devlet”, 21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Dergisi, 3(9), s. 150.

⁵¹⁷ K. Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, s. 206.

⁵¹⁸ Y. Atar, Türk Anayasa Hukuku, s. 117.

konular yer almaktadır. Sosyal devlet ilkesi temel hakların kullanımında ekonomik ve toplumsal yapının dikkate alınmasını daha özelinde ise sosyal güç dağılımının göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir. Ekonomik alanda mülkiyet garantisi ile sanayi ve ticaret özgürlüğü önem taşımaktadır. Bu temel haklardan herkes hukuken eşit şekilde faydalanabilecektir. Ayrıca vergi kanunları ve idari kanunlar, sosyal devlet ilkesi ışığında çıkartılmalıdır⁵¹⁹. Sosyal hukuk devleti vergilendirme yükünün adil ve dengeli dağılımının yanı sıra mali güce göre vergilendirme için gerek kanunsal gerek idari anlamda önlemler almakla yükümlüdür. Bu önlemlerin alınmasının somut etkisi mülkiyet hakkı üzerinde görülmektedir⁵²⁰.

2.3.1.2.3. Hukuk Devleti ve Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti Anayasa mahkemesinin bir kararında şöyle açıklanmıştır: “*Hukuk devletinde kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar*”⁵²¹. Hukuk devleti, devlet müdahalesi ile mücadele ederken, sosyal devlet, devlet müdahalesini desteklemektedir. Özgürlük, yaşam ve mülkiyet hukuk devletinin temel değerlerini oluşturmaktadır. Bu değerlere karşı devlet müdahalesi gerçekleştiğinde hukuk devletinin ilkeleri ve kanunilik ilkesi koruma hükümleri sağlamaktadır⁵²².

Kamu icra hukukunun konusu devletin alacağının cebren tahsilatının yapılmasıdır. Bu tahsilat gerçekleştirilirken kişi ve negatif statü hakkı özelliği gösteren mülkiyet hakkı, konut dokunulmazlığı hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkına müdahale edilmektedir. Cebren tahsildeki amaç vergi borcunun mükellefin malvarlığından karşılanmasıdır. Dolayısıyla mükellefin malvarlığında bir azalma meydana gelecektir. Bu noktada tahsilatı gerçekleştirirken sosyal devletin gereği olan mükelleflerin ekonomik durumunu düzeltici uygulamalarda bulunulması beklenemez. Ancak devlet insan onuruna

⁵¹⁹ Z. Gören, “Aktif Statü Hakları”, s. 8,24.

⁵²⁰ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 479.

⁵²¹ AYM, 08.09.2022 tarih, Esas no:2022/67, Karar no:2022/103.

⁵²² Z. Gören, “Aktif Statü Hakları”, s. 8,24.

yakışır şekilde mükelleflerin asgari hayat standardını bozmamakla yükümlü olmalıdır⁵²³. Bireylerin doğuştan sahip oldukları onur ve saygınlığının yanı sıra yaşadığı süre zarfında ticari ilişkileri sebebiyle de onur ve saygınlığa sahip olabilmektedir. Hukuka aykırı fiiller sebebiyle bu kavramların zarar görebilme ihtimalleri de olasıdır. Bu sebeple oluşan zararların da tazmin edilmesi gerekmektedir⁵²⁴. Dolayısıyla cebri icra yöntemlerinin uygulanması aşamasında mükelleflerin asgari yaşam düzeyinin korunması ile kamu alacağının tahsilinin sağlanması arasındaki dengenin kurulması gerekmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi anayasada yer almamakta ancak hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak kullanılmaktadır. Hukuki güvenlik genel anlamda hukuk kurallarının uygulanmasındaki belirsizlik durumlarının ve kurallardaki ani değişiklik riskinin ortadan kaldırılmasına istinaden oluşturulan bir garanti ve koruma şeklinde tanımlanabilmektedir⁵²⁵.

Hukuk devletlerinde bireylerin kendilerini güvende hissedebilmeleri için kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olacağını daha önceden bilmeleri ve buna göre davranmaları gerekmektedir. Bireylerin yaptıkları faaliyetler önceden hukuka uygun iken bir idari düzenlemeyle sonradan hukuka aykırı hale gelebiliyorsa devlete güven sarsılabilmektedir. Bundan dolayı idare hukuku kapsamında idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi söz konusudur⁵²⁶. Hukuk devletinde kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı kanuni düzenlemelerle kişilerin korunması sağlanacaktır. Devletin yasal düzenlemeler dışına çıkıp işlem yapması devlete güvensizlik oluşturabileceğinden dolayı bu eylemlerden kaçınılması gerekmektedir.

Toplumda yaşayan bireylerin hak ve özgürlüklerinin güvencesi olan anayasal hukuk devleti; hukuki güvenlik ilkesini koruyacak kural ve kurumlar oluşturarak güven içinde hayatın sürdürülmesini sağlamaktadır⁵²⁷.

Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında geriye yürümezlik ilkesi önemli bir ilkedir. Geriye yürümezlik ilkesinin temel amacı, bireylerin ilgili işlemlerin yapılması aşamasındaki kurallar ile sorumlu tutmak ve hukuka olan güveni yok etmemektir. Bu doğrultuda ve bireylerin davranışlarını belirleyen kuralların varlığı onlara güvenlik

⁵²³ Türker Ertaş, “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, *DEUHFİD*, 16 (Özel sayı), 2015, s. 4750.

⁵²⁴ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s.216.

⁵²⁵ Mehpare Çaptuğ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 9(17), 2021, s. 139.

⁵²⁶ K. Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, s. 211.

⁵²⁷ Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat Ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 2017, s.111.

sağlayacak olup hukuk kurallarının geriye yürümemesi gerekmektedir⁵²⁸. Hukuki güvenlik ilkesi bünyesinde yer alan kesinlik olarak da nitelendirilen belirlilik ilkesi ise mükelleflerin ödemesi gereken verginin tutarının, zamanının ve ödeme şeklinin kesin ve açık bir şekilde bilmeleridir. Verginin miktarının yanı sıra tarh ve tahsille ilgili olan düzenlemelerin önceden belirlenmiş olması gerekmektedir. Burada kıyas yapmama ilkesi bir diğer deyişle kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Kıyas yasağı ise vergi kanunlarında açık bir şekilde belirlenmeyen konulardan benzerliği ileri sürülerek vergi alınması veya bu konunun vergi dışı bırakılmasının mümkün olmamasıdır⁵²⁹.

Devletlerin bazı alanlardaki önemli düzenlemeleri o devleti hukuk devleti olarak nitelendirmek için önemli bir paya sahiptir. Bu alanlardan en etkili olanlardan biri de kamu icra hukukudur. Şunu belirtmek gerekir ki kamu icra hukuku hem yasamanın hem yürütmenin hem de yargının uygulama kapsamı içerisindedir. Anayasada yer alan hükümler yasama, yürütme ve yargı organlarının yanı sıra idari makamlar ve kişiler için de bağlayıcılık taşımaktadır. Kanunilik ilkesi çerçevesinde herhangi bir konuda düzenleme söz konusu değilse kamu icra hukuku alanında işlem yapılamayacaktır. Dolayısıyla kamu icra hukukunun temellerinin atıldığı 6183 sayılı Kanundaki hükümlerin Anayasaya aykırı olmaması gerekmektedir. Aykırı olduğu takdirde işlemin iptali söz konusu olacaktır. Ayrıca 6183 sayılı Kanun çıkartıldığında 1924 sayılı Anayasa yürürlükteydi. Ancak bu dönemden sonra 1961 ve 1982 Anayasalarının kabulü gerçekleşmiştir. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun uygulaması eski dönemden ziyade hukukun ve içinde bulunulan sosyal hayatın gelişimiyle aynı doğrultuda yorumlanarak yapılmalıdır. Dolayısıyla kanun içerisinde geçerliliğini yitiren maddelerin ayıklanması gerekmektedir⁵³⁰. Kamu icra hukukunda hukuk devleti bağlamında kuvvetler ayrılığı ilkesinin de uygulanması önemli bir kuraldır. Bu ilke ile yasama, yürütme ve yargı erkleri arasında yetkilerin sınırlandırılması kamu düzeninin sağlanması bakımından elzemdir⁵³¹. 6183 sayılı Kanun gerçekten de içeriğinde günümüz şartlarına yeterince nüfuz etmeyen maddeler barındırmakta ve bazı maddelerin Anayasaya aykırılığı sebebiyle iptal edildiği görülmektedir. Ayrıca hem kamu alacağının korunması hem de cebri icra hükümlerinde Anayasal hakların önüne geçen hükümlerin de mevcut olduğu tespit edilmiştir. Bu konu üçüncü bölümde yargı kararları ile ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

⁵²⁸ Engin Öner, E. “Vergi Kanunlarında Geriye Yürümezlik İlkesi”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(98), 2019, s. 14.

⁵²⁹ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 9.

⁵³⁰ C. Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, s.4579.

⁵³¹ C. Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, s.4582.

2.3.1.2.4. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi

Kanun önünde eşitlik ilkesi Anayasanın 10. maddesinde açıklanmıştır. Maddede; *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”* hükmü yer almaktadır.

Eşitlik ilkesinin maddi ve şekli anlamı bulunmaktadır. Maddi anlamda eşitlik toplumdaki bireylerin sınıflandırılarak eşit durumdakilere eşit uygulamaların yapılması anlamına gelirken şekli anlamda eşitlik kanunların bireysel özellikler göz ardı edilerek herkese tarafsız uygulanması anlamına gelmektedir. Anayasanın 10. maddesi şekli anlamda eşitlik kapsamına girmektedir. Buna göre devletin anayasal hüküm olan kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda devlet ve vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşları yetkilerini kullanırken eşitlik ilkesini gözetmek durumundalardır. Eşitlik ilkesi adalet ilkesinden türetilmiş bir ilke olduğundan ve adaletin uygulanması toplumun bütünü için gerekli olmasından dolayı eşitlik ilkesi de toplumsal bir diğer deyişle kolektif bir yapıya sahiptir⁵³². Maddeye göre eşitlik ilkesi, farklı bir muamele yapılmasını gerektirecek özel bir durumu bulunmayan veya hukuki açıdan farklı bir statüde olmayan kanun önünde eşit durumda olan kişilere aynı işlemlerin tesis edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla kanun veya idari işlemlerle özel olarak belirlenmiş kişi veya gruplara ayrıcalık tanınacak işlemler uygulanamamaktadır⁵³³.

Eşitlik bireyler açısından temel bir hak olup bireyler bu ilke kapsamında eşit işlem görmeyi ve kendilerinin ayırma tabi tutulmamasını isteme hakkına sahiptirler. Eşitlik devlet organları ve idare makamları açısından uyulması zorunlu olan bir ilkedir ve bu doğrultuda organ ve makamların bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine göre hareket etmesi gerekmektedir. Eşitlik ilkesi anayasa yargısı ve idari yargı denetiminde mahkemeler tarafından kullanılan hukuka uygunluk kriterinin sağlanması bakımından öneme sahiptir. Anayasa Mahkemesi, kararlarında gereklilik, zorunluluk, işin özelliklerine ve ereklerine uygunluk gibi haklı neden kabul edilebilecek kriterlere de yer vermektedir⁵³⁴.

⁵³² Ahmet Tekin ve Öner Gümüş, “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefî Temelleri” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 39, Ocak 2014, s. 249.

⁵³³ Turan Yıldırım ve Muhammed Göçgün, “İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi” İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3 (2), 2016, s.42.

⁵³⁴ Y. Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 126.

Eşitlik ilkesi çerçevesinde bireylerin şekli eşitliği ile sınırlı kalınmamalı ve hakkın maddi sonuçlarında da eşitliğin sağlanabilmesi adına o anki sosyal gerçeklik de göz önünde tutulmalıdır⁵³⁵. Anayasada yer verilen temel insan hakları kapsamında bulunan genel eşitlik ve kanun önünde eşitlik ilkeleri vergilendirme açısından da dikkate alınması gereken önemli bir konudur. Vergilemede eşitlik ilkesi ülkelerin Anayasa Mahkemeleri tarafından geliştirilmektedir⁵³⁶.

Kamu icra hukuku kapsamında kanun önünde eşitliği sağlayacak temel ilkeler kaynağını Anayasadan almaktadır. Kamu alacağının tahsilatını yapmakla görevli olan tahsil organları eşitlik ilkesini uygulamakla yükümlüdürler. Kamu icra hukukunda tahsil dairesi aynı zamanda alacaklı olduğu için mükellef ve üçüncü kişilerin menfaat dengesini sağlaması gerekmektedir⁵³⁷.

2.3.1.2.5. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesinin temel amacı kamu gücünün gereksiz ve aşırı bir şekilde kullanımını önleyerek temel hak ve hürriyetleri güvence altına almaktır⁵³⁸. Ölçülülük ilkesinin yoğunlukta kullanıldığı alan idare hukuku olup bu ilke takdir yetkisi ile hukuka uygunluk arasındaki temel bağlantının sağlanmasına yarayan bir ilkedir. Temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahaleler kanunilik ilkesi kapsamında yasal bir dayanağa ihtiyaç duymakta ancak pratikte bu durumun mümkünlüğü bulunmamaktadır. Bu doğrultuda genel ilkeleri içeren düzenlemelere gidilmiş ve idareye yetkiler spesifik olmaktan ziyade genel olarak verilmiştir. İdare ise belirli amaçlar için gereken tedbirleri alarak temel haklara müdahale edebilmektedir. Bir diğer ifadeyle ölçülülük ilkesiyle idarenin kamu yararının sağlanması için aldığı önlemler ile bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması dengelenmeye çalışılmaktadır⁵³⁹. Almanya, İngiltere ve Fransa gibi ülkelerde ölçülülük ilkesi idare hukukunda doğarak anayasanın uygulanması sürecinde yer almışken Türkiye’de bu durum tersine gelişmiş, ölçülülük ilkesi öncelikle anayasa hukukunda geliştirilmiş sonraki süreçte idare hukukunda yerini almıştır⁵⁴⁰.

Yargı merciinde bir yorum ölçütü olan ölçülülük ilkesinin geliştirilmesinde Federal Alman Anayasa Mahkemesinin önemli payı bulunmakta olup mahkeme birçok

⁵³⁵ Z. Gören, “Aktif Statü Hakları”, s. 3298.

⁵³⁶ Feride Bakar, Adnan Gerçek, Fulya Mercimek, “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 2013, s. 71.

⁵³⁷ C. Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, s.4596.

⁵³⁸ Y. Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 148.

⁵³⁹ Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Ankara, 2002, s. 59.

⁵⁴⁰ J. G. Erdem, *Ölçülülük İlkesi*, s. 980.

kararında denetim ölçütü olarak ölçülülüğü kullanmaktadır. Anayasa Mahkemesi gibi idare mahkemeleri de ölçülülük ilkesini dikkate alarak uyuşmazlıkları çözümlemekte ilkeye aykırı bir şekilde uygulanan idari işlemleri ise iptal etmektedir⁵⁴¹.

Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık şeklinde üç alt ilkeye ayrılmaktadır. Elverişlilik, başvurulmuş olan önlem aracının hedeflenen amacın gerçekleştirilmesi için elverişli olması anlamına gelmektedir. Amaca ulaşmak için öngörülmüş olan tedbirin hedeflenen amacın gerçekleştirilmesinde etkili olamayacağı belirlenmiş ise düzenlenmiş olan uygulamanın elverişlilik ilkesine ve dolayısıyla ölçülülük ilkesine uyumlu olmayacağı söylenebilir⁵⁴². Elverişlilik ilkesine verilecek en somut örnekler kolluk ve idari yaptırımlar şeklinde verilebilir. Yüksek mahkemelerce kararlar verilirken elverişlilik unsuru gereklilik ve orantılılık ile birlikte değerlendirilmektedir⁵⁴³.

Gereklilik ilkesini Federal Alman Anayasa Mahkemesi “*aynı derecede etkili fakat temel hakkı hiç veya hissedilir şekilde daha az sınırlayan başka bir aracın seçilme imkânı yoksa o araç gereklidir*” şeklinde tanımlamıştır⁵⁴⁴. Gereklilik ilkesi ölçülülük uygulamasının ilk adımını oluşturmakla beraber sınırlandırma hareketinde en uygun ve yumuşak olan aracın seçilmesi ön planda olmaktadır. İlke kapsamında sınırlama aracının sınırlama amacına ulaşabilmek için gerekli olması önem arz etmektedir. Dolayısıyla sınırlama aracının elverişli olması yeterli olmamakta amaca ulaşması bakımından gerekli olmalıdır. Amaç daha yumuşak bir araçla gerçekleştirilebiliyorsa o araç tercih edilmeli, hak ve özgürlüğü daha az sınırlayıcı bir önlem ile aynı sonuç elde edilebiliyorsa sınırlama için başvuru olan yumuşak olmayan araç gerekli olmayacaktır. Ölçülülük denetiminin son aşaması ise orantılılıktır. Orantılılık denetiminde daha çok idarenin takdir yetkisinin sınırları denetlenmektedir. Bu süreçte mükelleflerin menfaati ile kamu yararı arasında menfaat dengesi kurulması gerekmektedir. Öte yandan karar verilirken adalet ve insan haysiyeti ilkelerinin dikkate alınması önem arz etmektedir⁵⁴⁵.

Vergilendirme işlemleri Anayasal güvenceye sahip olunan temel hak ve özgürlükler ihlal edilmeden yapılmalıdır. Özellikle vergilendirmede bireylerin en önemli ve temel hakkı olan mülkiyet hakkına müdahale edilebilmektedir. Mükelleflerin mülkiyeti dahilinde olan unsurlar vergilendirilirken anayasal sınırlar ve ilkeler

⁵⁴¹ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 328.

⁵⁴² Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, Bursa, 2012, s. 421.

⁵⁴³ Yücel Oğurlu, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara, 2002, s. 36.

⁵⁴⁴ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 334.

⁵⁴⁵ Y. Oğurlu, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, s. 36.

çerçevesinde yapılması önemli bir durumdur⁵⁴⁶. Bu noktada ölçülülük kavramının öze dokunma yasağından farkını belirlemek gerekecektir. Öze dokunma yasağı, kişilerin temel hak veya hürriyetlerinin hiçbir şekilde dokunulamayacak özünü ifade ederken, ölçülülük ilkesi bahse konu durum çerçevesinde kamusal menfaat ve bireysel menfaatlerin karşı karşıya gelmesi halinde temel hak veya hürriyetin sınırlanabileceği son seviyeyi belirlemek şeklinde ifade edilebilir. Dolayısıyla öz olarak belirlenen şey sınırlanamaz alanı temsil ederken ölçülülük ise sınırlanabilme eyleminde sınırı tespit etmektedir⁵⁴⁷.

Bu konu ile ilgili AİHM'nin verdiği Yukos/Rusya kararı ölçülülük ilkesinin en iyi örneğini göstermektedir. Mahkeme şirket aleyhine yürütülen haciz işlemlerinin amacının şirketin sahip olduğu varlıkların bir an önce kamuya aktarılması iddiasını incelemiştir. Şirket hakkında vergi soruşturulmasına başlatılmış ve akabinde icra takipleri yapılarak şirketin iflası verilmiştir⁵⁴⁸. Kararda şirkete kamu borcunun ertelenmesi, yapılandırılma yolunun açık olması, indirim yapılması gibi kolaylıklar sağlanmadığı bunun yanı sıra icra tazminatının tamamının ödenmesi şart koşulduğu, icra takibi süratle yapıldığı ve ek süre talebinin olumlu şekilde cevaplanmadığı belirtilmiştir. AİHM şirketin ilk önce ana üretim biriminin açık artırmaya çıkarılmasının ayrıntılı olarak değerlendirilmediğini belirtmiştir. Seçimin yapılırken kamu borçlusuna en az zarar verebilecek alternatif tercihleri değerlendirmek gerekirken şirketin ana üretim biriminin satışına karar verilmesi eleştiriye açık bir durum olmuştur. Devletin ulaşmak istediği hedefler ile başvuru şirkete icra işlemleri sırasında uygulanan tedbirler arasında adil bir dengenin kurulamaması sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğu ifade edilmektedir⁵⁴⁹.

Ölçülülük ilkesi unsurları kapsamında kamu icra hukuku bakımından bir değerlendirme yapılabilmesi için kamu icra hukukunun amacının kamu hizmetlerinin sürekliliği ve kamu giderlerinin karşılanması için finansmanın sağlanması olduğu belirtilebilir. Mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin kamu icra hukuku işlemleriyle sınırlandırılması ölçülülük ilkesi bağlamında incelenirken kullanılacak olan tahsil aracının bu amaca yönelik olması ve amaçla orantılı olup olmadığının tespiti büyük önem taşımaktadır⁵⁵⁰.

⁵⁴⁶ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 5.

⁵⁴⁷ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 327.

⁵⁴⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 270.

⁵⁴⁹ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 379, 385.

⁵⁵⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler*, Ankara, 2017, s. 370.

2.3.1.3. Kamu İcra Hukukunda Mükellef Hakları ile Bağlantılı Anayasal Maddeler

Kamu icra hukuku uygulama aşamasında 1982 Anayasasında yer alan hakların ihlal edilmemesi icra işlemlerinin sınırını oluşturmaktadır. Pek tabiidir ki hakların kullanılması da sınırsız bir şekilde olmamaktadır. Kamu icra hukukunda kamu alacağının tahsili için yapılan işlemlerin amacı kamu yararını sağlamaktır. Ancak kamu yararının sağlanması için hukuka aykırı ve hakların özünü ihlal eden uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir. Kamu icra hukuku kamu alacağı kapsamına giren alacakların tahsil sürecini, alacağın korunmasını, vadesinde ödenmemesi durumunda hangi yolların kullanılabileceğini ve bu yolların kullanılması sürecinde özellikli hususların neler olduğunu hüküm altına almaktadır. Kamu alacağının korunması ve cebren tahsili için kullanılan müesseselerin Anayasal haklar çerçevesinde hüküm ifade etmesi mükelleflere hukuka aykırı işlemler yapılmasının önüne geçebilecektir.

Mükelleflerin pasifleştirilmesi, tehdite maruz bırakılması ve haklarının hiçe sayılması o ülkede demokrasi ve hukukun eksik olduğunu gösterecektir. Vergilemede mükelleflerin hakları en az ödevleri kadar önemli olmaktadır. Çağdaş hukuk kurallarını kendine ilke edinen hukuk devletlerinde mükellef haklarına ve hukukuna özen göstermek gerekecektir. Öte yandan tanınan hakların çağın gereklerine uygun bir şekilde geliştirilmesi de gerekecektir⁵⁵¹. Kamu icra hukukunun işleyişi kendine özgü kurallar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu işleyiş sürecinde temel hak ve özgürlüklere dolayısıyla kişilerin hakimiyet alanlarına doğrudan doğruya müdahale edilebilmektedir. Anayasada açıklanan temel ilkeler ve hak ve ödevlerin kamu icra hukuku ile bağlantısının kurulması gerekmekte olup bu bağlantıya istinaden konulacak kuralların belirlenmesi ve belirlenen kurallar çerçevesinde yorumlama ve uygulama yapılabilmesi söz konusu olmalıdır. Öte yandan Anayasanın tüm hukuk normlarında olduğu gibi kamu icra hukuku bakımından da bağlayıcılığı ve üstünlüğü bulunmaktadır⁵⁵².

Tablo 4’te kamu icra hukuku ile yakın bağlantılı olan haklar verilmiş akabinde bu haklar açıklanmıştır.

⁵⁵¹ A. Erol, “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, s.19.

⁵⁵² C. Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, s.4568.

Tablo 4: Kamu İcra Hukukunda Mükellef Hakları ile Bağlantılı Anayasa Maddeleri

Madde No	Madde Başlığı	Madde No	Madde Başlığı
2	Cumhuriyetin Nitelikleri	35	Mülkiyet Hakkı
10	Kanun Önünde Eşitlik ⁵⁵³	36	Hak Arama Hürriyeti ve Adil Yargılanma Hakkı
12-13	Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği ve Sınırlanması	40	Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması
17	Kişinin Dokunulmazlığı, Maddi ve Manevi Varlığı	74	Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkı
19	Kişi Hürriyeti ve Güvenliği	74	Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı
20	Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması,	125	Yargı Yoluna Başvurma ve Yürütmenin Durdurulması Kararını Alma Hakkı
21	Konut Dokunulmazlığı		

Kaynak: 1982 Anayasasından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

2.3.1.3.1. Cumhuriyetin Nitelikleri

Anayasanın 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri açıklanmıştır. Buna göre; *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir”*. Anayasada cumhuriyetin nitelikleri başlığı altında Türkiye Cumhuriyeti’nin demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Devletin demokratik bir devlet olması durumunda sosyal bir hukuk devletinin varlığı söz konusu olacaktır⁵⁵⁴.

2.3.1.3.2. Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği

Temel hak ve hürriyetlerin niteliği ise Anayasanın 12. maddesinde yer almıştır. Maddede temel hak ve hürriyetlerin niteliği *“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder”* hükmü ile ifade edilmiştir.

⁵⁵³ Kanun önünde eşitlik maddesi 2.3.1.2.4 numaralı başlık altında incelendiği için tekrara düşmemek adına bu bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmamıştır.

⁵⁵⁴ Zeki Hafizoğulları, *“Türkiye Cumhuriyetinin Temel Nitelikleri”*, Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Paneli, Atatürk Kültür Merkezi Başkanlığı Yayınları, 1997, s. 24.

2.3.1.3.3. Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ise Anayasanın 13. maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre “*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 Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacaktır*”. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ile ilgili hükümde sınırlamanın gerekçe ve imkanlarından ziyade kanun koyucunun sınırlama yetkisi açıklanmıştır. Getirilen sınırlamanın uygulanması iki yol ile yapılmakta olup bunlardan biri Anayasal sınırlandırmalar iken diğeri ise kanun koyucunun inisiyatifine bağlı sınırlandırmalardır⁵⁵⁵. Temel hak ve hürriyetlerin korunmasında anayasada yer alan hükümler önemlilik arz etmektedir. Ancak daha da önemli olan konu anayasa hükümlerinin iyi bir şekilde yorumlanması ve uygulanması olacaktır⁵⁵⁶.

Anayasadan kaynaklanan sınırlandırmada dikkate alınması gereken nokta temel hakkın düzenlenmiş olduğu ilgili madde metninin kendisidir. Bu hakkın unsurları sınırlamanın da göstergesi olmaktadır. Kanun ile sınırlamalar ise Anayasanın temel hakları düzenleyen maddelerinde “*... hakkı/hürriyetine sahiptir. Bu hak/hürriyet kanunla sınırlanabilir*” şeklinde ifade edilmektedir. Bu durum basit kanun sınırlaması olarak ifade edilebilirken nitelikli kanun sınırlamasında ise anayasa ile çerçevelenen sınırın yanı sıra sınırlama getiren yasada bunun belirli koşullara dayanması ve belirli amaçlara hizmet etmesi söz konusudur⁵⁵⁷.

2.3.1.3.4. Kişinin Dokunulmazlığı, Maddi ve Manevi Varlığı

Anayasanın 17. maddesinde ise kişi dokunulmazlığı ve kişinin maddi ve manevi varlığı hükme bağlanmıştır. Maddede herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğu açıklanmıştır.

⁵⁵⁵ Mustafa Demirkol, “Kişi Hak Ve Hürriyetlerinin Korunması Karşısında Anayasa Madde.13, Bu Hükme Aykırı Yasal Düzenleme Ve Faaliyetlerin Anayasa Madde.11 Açısından Değerlendirilmesi”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, ICOMEP Özel Sayı, 2017, s. 22.

⁵⁵⁶ Z. Arslan, “Kişi Hak Ve Hürriyetlerinin Korunması Karşısında Anayasa Madde.13, Bu Hükme Aykırı Yasal Düzenleme Ve Faaliyetlerin Anayasa Madde.11 Açısından Değerlendirilmesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18(1), 2002, s. 154.

⁵⁵⁷ Zafer Gören, “Temel Hakların Sınırlanması- Sınırlamanın Sınırları”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 2007, s. 47.

Kişinin maddi ve manevi varlığının korunmasının özünde insan ihtiyaçları yer almakta ve bütün temel haklar da bu hakkın somut görünümünü oluşturmaktadır. Maddi ihtiyaçlar bireyin hayatta kalması ve varlığını sürdürebilmesi olarak değerlendirilebilirken manevi ihtiyaçları ise insan olmaya münhasır ve ahlaki bir varlığının oluşumu ile bağlantılıdır. Dolayısıyla kişilerin maddi ve manevi varlıkları bu ihtiyaçların giderilmesi ile korunmuş olacaktır. Kişilerin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkının dayanağı insan onurudur. Bu hak insan onurunun korunması adına anayasada yer almış bir haktır⁵⁵⁸. Devletler insan onuruna saygı gösterme ve onu koruma yükümlülüğü altındadırlar. Evrensel İnsan Hakları Bildirisi'nde *“insanlık ailesinin bütün üyelerinde bulunan onurun ve bunların eşit ve devredilmez haklarının tanınmasının dünyada özgürlük, adalet ve barışın temeli olduğu”* belirtilmiş, 1. maddesinde de *“bütün insanlar özgür ve onur ile haklar bakımından eşit doğarlar”* ifadeleri yer almıştır⁵⁵⁹.

2.3.1.3.5. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği

Anayasanın 19. maddesinde yer alan kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili madde hükmü; *“Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir. Şekil ve şartları kanunda gösterilen: Mahkemelerce verilmiş hürriyeti kısıtlayıcı cezaların ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi; bir mahkeme kararının veya kanunda öngörülen bir yükümlülüğün gereği olarak ilgilinin yakalanması veya tutuklanması; bir küçüğün gözetim altında ıslahı veya yetkili merci önüne çıkarılması için verilen bir kararın yerine getirilmesi; toplum için tehlike teşkil eden bir akıl hastası, uyuşturucu madde veya alkol tutkunu, bir serseri veya hastalık yayabilecek bir kişinin bir müessesede tedavi, eğitim veya ıslahı için kanunda belirtilen esaslara uygun olarak alınan tedbirin yerine getirilmesi; usulüne aykırı şekilde ülkeye girmek isteyen veya giren, ya da hakkında sınır dışı etme yahut geri verme kararı verilen bir kişinin yakalanması veya tutuklanması; halleri dışında kimse hürriyetinden yoksun bırakılamaz”* şeklindedir.

Kişi hürriyeti ve güvenliği hakkı kişinin bedeneni dilediği gibi hareket etme özgürlüğüne ve bu durumun devamlılığının güvencesine sahip olması anlamına gelmektedir. Kişinin keyfi olarak yakalanması, göz altında tutulması, zorla getirilip tutuklanması ve cezalandırılmasının yanı sıra hareket serbestisinin kısıtlanması

⁵⁵⁸ Ali Tarık Gümüş, “Türk Anayasasında Kişinin Maddi ve Manevi Varlığını Koruma Ve Geliştirme Hakkı”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 2005, s. 136.

⁵⁵⁹ Serkan Yolcu, *Anayasa Yargısında Sosyal Hakların Korunması*, 2018, Ankara, s.59,65.

durumunda bu hakkın varlığından söz edilememektedir. Bireylerin yalnızca kanunlarca belirlenmiş olan durumlar dışında özgürlüklerinden yoksun bırakılmaması kişi hürriyeti ve güvenliğini meydana getirecektir⁵⁶⁰. Bu maddenin özünde idarenin keyfi işlem ve eylemlerinin kısıtlanması amacı vardır. Gerek 6183 sayılı Kanun'da (md.60) gerekse de VUK'ta (md.359) hürriyeti bağlayıcı hükümlerin varlığı söz konusudur⁵⁶¹.

2.3.1.3.6. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması

Özel hayatın gizliliği uluslararası yapılan düzenlemelerde insan hakkı kapsamında değerlendirilmesi sonrasında Anayasalarda temel hak ve hürriyet olarak yer almıştır. Özel hayatın gizliliği ilk olarak Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10.12.1948 tarihli kararı ile ilan edilmiş olan İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile koruma altına alınmış ve Beyannamenin 12. maddesinde *“Hiç kimsenin özel yaşamına, ailesine, evine ya da yazışmasına keyfi olarak karışılmaz, onuruna ve adına saldırılamaz. Herkesin, bu gibi müdahale ya da saldırılara karşı yasa tarafından korunma hakkı vardır”* hükmüyle yer almıştır⁵⁶².

Hukukun diğer alt disiplinlerinde olduğu gibi kamu icra hukukunda da önemli bir hak olan özel hayatın gizliliği ve korunması Anayasa'nın 20. maddesinde hükme bağlanmıştır. Maddede;

“Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz”,

“Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz” ifadesi yer almaktadır.

Özel hayat bireylerin başkalarının bilgi sahibi olmalarını istemedikleri kendilerine özgü yaşam görünümleri olarak tanımlanabilmektedir. Özel hayata saygı hakkı, bireylerin özel hayatlarına meşru olmayan müdahalelerin engellenmesinin sağlandığı temel

⁵⁶⁰ Serap Keskin, “Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Hakkına İlişkin Anayasal Değişiklikler”, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 60 (1-2), 2002, s. 49.

⁵⁶¹ İ. Organ, ve A. G. Gölçek, “Anayasa’da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme”, s.125.

⁵⁶² Kerem Öncü, *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Ankara, 2019, s. 23.

haklardan biri olarak değerlendirilebilir. Öte yandan özel hayatın gizliliği hakkı insan hakları içerisinde anlaşılmasının ve çerçevesinin belirlenmesinin güç olduğu bir hak olarak değerlendirilebilir⁵⁶³. Özel hayat kavramının içerisine kişinin konutu, psikolojik ve psikiyatri durumlarına ilişkin gördükleri tedaviler, özel evrakları, yazışmaları, sözlü iletişimleri, hayat tarzları, kimlikler ve sırları gibi kişisel bilgileri girmektedir. Özel alanlarını başkalarının bilgisine açıp açmamak kişilerin kendi inisiyatiflerindedir. Maddede yer alan saygı ifadesi hukuki bir kavram niteliğinde hakka riayet etme anlamında kullanılmıştır. Dolayısıyla bu madde ile bireyin özel hayatı gerek devlet organlarının keyfi müdahalelerine karşı gerekse başka bireylerin müdahalelerine karşı korunmak istenmiştir⁵⁶⁴. Öte yandan devletin kamunun güvenliğini sağlayabilmesi için kişilerin özel hayatlarına istinaden müdahalede bulunmasının kaçınılmaz olduğu esastır. Yapılacak olan müdahalenin kanunlarca öngörülmüş ve keyfilikten arındırılmış bir sınırlandırma şeklinde olması gerekmektedir⁵⁶⁵.

Özel hayatın gizliliği hakkı ile gelir idaresinin mükellefin evine veya iş yerine girilerek özel hayatına müdahale etmesi sıkı sıkıya kurallara bağlanmış vaziyettedir. Mükellefler aşırı ve gereksiz müdahale durumunda bu haklarını ileri sürebileceklerdir. Bu konu hakkında OECD ülkelerindeki uygulamaya bakıldığında vergi soruşturması ve mükellef hakkında bilgi edinilmesi sırasında vergi idaresi personeli için getirilmiş sıkı kurallar mevcuttur. Bazı ülkelerde de mükellefe yapılacak ziyaret için rızasının alınması gerekmektedirken birçok ülkede ise mükellefin hanesine girebilmek için yetkili makamlar tarafından imzalanmış özel belgeye ihtiyaç duyulmaktadır⁵⁶⁶. Türk kamu icra hukukunda özel hayatın gizliliği hakkının icabı olarak gelir idaresinin mükelleflerin evinde, işyerinde veya üzerinde yapacağı arama işlemleri için hukuki dayanağı olan haklı bir gerekçe ve bir yargıç kararına ihtiyaç vardır. Bunun yanı sıra mükellefin özel hayatını barındıran gizli kalması gereken bilgilerin herhangi bir şekilde dışarı aktarılması gerekmektedir⁵⁶⁷.

Vergilendirme sürecinde de özel hayatın gizliliğine müdahalede bulunmaktadır. Vergilendirme kapsamında devlet mükellef hakkında bilgi toplama, toplanan bilgiyi saklama, koruma ve kamuyla paylaşmama yükümlülüğüne sahiptir. Özel hayatın gizliliği

⁵⁶³ Ali Korkmaz, “İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması” *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16 (1), 2014, s. 101.

⁵⁶⁴ Adnan Küçük, *Anayasa Hukuku Genişletilmiş 2. Baskı*, Ankara, 2012, s. 209.

⁵⁶⁵ B. Aktaş, *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu*, s. 33.

⁵⁶⁶ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 63.

⁵⁶⁷ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 153.

Anayasa, AİHS'nin yanı sıra TCK ve VUK'un 5. maddesinde kapsama alınmıştır. VUK'un 5. Maddesine göre vergi memurlarının, vergilendirme ve mahkemede görevli olan kişilerin mükellefin mali durumu ile ilgili bilgilerin üçüncü kişilere aktarımı yasaktır. Mükellefin mali bilgilerine sahip olmak yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama işlemleri ile gerçekleşmektedir. Vergi mahremiyeti ile özel hayatın gizliliği korunmakla beraber Anayasaya aykırı olmadan ölçülülük ilkesini ihlal etmeden bu hakka sınırlama da getirilebilmektedir. Bu sınırlandırmayı yapabilmek için hukuk kuralları uygulanırken sulh yargıcından arama kararının çıkartılması gerekmektedir⁵⁶⁸. Özellikle vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi VUK'a göre suç unsurudur. Dolayısıyla vergi mahremiyeti yasağına uymayan kamu personeline Kanunda belirtilen cezalar verilecektir.

2.3.1.3.7. Konut Dokunulmazlığı

Kamu icra hukukunda gözetilmesi gereken bir başka anayasal hak ise 21. maddede açıklanan konut dokunulmazlığı hakkıdır. Madde hükmü şöyledir; *“Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar”*. AİHS'nin 8. maddesinde ise *“...herkes konutuna saygı gösterilmesi hakkına sahiptir”* ifadesi ile konut dokunulmazlığı açıklanmıştır.

Konut dokunulmazlığında korunması istenen şey konutun kendisi değil içerisinde olan bireylerin kişisel haklarıdır⁵⁶⁹.

Konut dokunulmazlığı anayasada yer alan temel haklardan biri olup aynı zamanda özel hayatın gizliliği hakkının içinde de yer almaktadır. Madde incelendiğinde ilk cümlede konut dokunulmazlığına ilişkin hak net bir şekilde verilmiş akabinde ise bu hakka ilişkin istisnalar ayrıca belirtilmiştir. Konut dokunulmazlığı hakkı ile özel hayatın gizliliği hakkı arasında sıkı bir ilişkinin varlığı söz konusudur. Bu kapsamda konuta

⁵⁶⁸ Ceren Şarman, “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 355, İstanbul, 2011, s.204,207.

⁵⁶⁹ A Küçük, *Anayasa Hukuku Genişletilmiş 2. Baskı*, s. 211.

yapılabilecek bir müdahalenin özel hayatın gizliliğine yapılmış sayılacağı aşikardır⁵⁷⁰. Konut dokunulmazlığı hakkı ile yine Anayasanın 57. maddesinde açıklanan konut hakkı birbirisiyle karıştırılmamalıdır⁵⁷¹. Bireyler yaşamsal faaliyetlerine devam ederken gerek devlet gerekse toplum tarafından konutuna ve konutun içerisindeki özel hayatına müdahale edilmesini istememektedir. Bu noktada devlete büyük sorumluluk düşmekte fakat konut dokunulmazlığı hakkı anayasal olarak güvence altına alınmış olsa da sınırsız bir hak olarak belirtilmemiştir⁵⁷². Kanun hükmünü icra etmek ise hukuka uygunluk nedenleri çerçevesinde konut dokunulmazlığını ihlal suçunu oluşturmamaktadır. Örnek olarak icra memurunun haciz uygulamak için kanun uygulaması doğrultusunda borçlunun evine girmesi verilebilmektedir. Ancak kamu görevlisi tarafından görevin sağlamış olduğu gücün kötüye kullanılması şeklinde işlenmesi hali suçun nitelikli hali olarak düzenlenmiştir⁵⁷³.

2.3.1.3.8. Mülkiyet Hakkı

Kamu icra hukukunda dikkate alınması gereken en önemli haklardan biri de Anayasanın 35. maddesinde açıklanan mülkiyet hakkıdır. Maddede yer alan “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” ifadesi ile mülkiyet hakkı anayasal dayanak olarak koruma altına alınmıştır.

Anayasa mahkemesi bir kararında⁵⁷⁴ mülkiyet hakkını; “*ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır*” şeklinde bir başka kararında⁵⁷⁵ ise “*kişilere başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve tasarruf etme olanağı veren bir hak*” olarak tanımlamıştır.

Mülkiyet hakkı haklar içerisinde en temel kişisel hak olarak değerlendirilmektedir. Brunet mülkiyet hakkını “*Mülkiyet, hürriyet ve bağımsızlığın bir*

⁵⁷⁰ Suphan Olcay, “Konut Dokunulmazlığı Hakkı ve Konut Dokunulmazlığının İhlali Suçu”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), 2019, s. 234.

⁵⁷¹ Süleyman Sırrı Terzioğlu, *Anayasa Hukuku*, Adana, 2011, s. 80.

⁵⁷² Tuncay Sümbül, *Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Bakımından Konut Dokunulmazlığının İhlali Suçu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2019, s. 32.

⁵⁷³ M. Emin Artuk ve Esra Alan Akcan, “Konut Dokunulmazlığını İhlal Suçu (TCK, m.116)”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21 Özel sayı, İzmir, 2019, s.2722,2725.

⁵⁷⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, (1/7/2015) tarih, Esas no: 2015/39, Karar no: 2015/62.

⁵⁷⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, (10/04/2019) tarih, Esas no: 2018/136, Karar no: 2019/21.

şartıdır. İnsan mülkiyete serbestçe sahip olduğu takdirde hürriyetinden tam olarak istifade eder ve şahsiyetinin tam olarak inkişafını bulur. Binaenaleyh mülkiyet tecavüzden masun ve mukaddestir. Hiç kimse mülkiyetinden kamu menfaati sebebi ve gerçek değeri peşin ödenmeden mahrum edilemez” şeklinde tanımlamıştır. Adam Smith ise “bireysel mülkiyeti düşünce hürriyeti ile bir tutmaktadır. Ona göre mülkiyet hakkı çiğnendiği zaman düşünce hürriyeti de çiğneniyor” demektedir⁵⁷⁶.

Mülkiyet hakkına müdahale edilen uygulamalardan biri de vergi alınmasıdır. Vergilendirme işlemi ile devlet bireylerin mal varlıklarına gerekli durum ölçütünde el koymaktadır. Çağdaş toplum düzeninin kurulması için devlet tarafından sunumu gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin finansmanının temeli vergilerdir. Dolayısıyla vergileme eylemi yalnızca yetki kullanımı anlamına gelmemekte aynı zamanda siyasi bir zorunluluk olmaktadır⁵⁷⁷.

İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin sözleşmeye Ek Protokolün 1. maddesinde mükellef haklarının en çok ihlal edildiği bir hak olan mülkiyetin korunması ile ilgili düzenleme yer almıştır. Maddede;

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez” hükmü belirtilmiştir⁵⁷⁸. Protokolde yer alan maddenin ilk cümlesinde mülkiyete saygıyı açıklarken ikinci cümlesinde mülkiyetten yoksun bırakma ve bunun koşulları belirtilmiştir. İkinci fıkrada ise sözleşmeye taraf olan devletlerin mülkiyetten yararlanma hakkını kamu yararına uygun olarak düzenleme yetkisi açıklanmıştır⁵⁷⁹. Mülkiyet hakkının kamu yararı haricinde başka bir sebeple sınırlanması söz konusu olamayacaktır. Yapılan sınırlamanın çerçevesinde ise sınırlamanın kanunla yapılması, Anayasanın lafzına ve ruhuna uygun olması, demokratik

⁵⁷⁶ Suat Şimşek, *Türk Hukukunda Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2011/413, 2011, s. 3.

⁵⁷⁷ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 255.

⁵⁷⁸ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek 1. Protokol.

⁵⁷⁹ Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s.131.

düzen ve laik cumhuriyetin gereklerine uygunluk göstermesi ile beraber ölçülülük ilkesi doğrultusunda yapılması vardır⁵⁸⁰.

Mülkiyet hakkına yapılan sınırlamaların Anayasanın 35. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi kapsamında hakkın ihlaline sebep olup olmadığına yönelik üç aşamalı bir test yapılmaktadır.

- Müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmaması
- Yapılan müdahalenin kamu yararına uygun olup olmadığı
- Yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığı bir başka deyişle adil denge kurup kurmadığı ya da hakkın özüne dokunup dokunmadığı unsurları çerçevesinde değerlendirme yapılmaktadır⁵⁸¹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini “üç kural analizi” adı verilen metotla değerlendirmektedir. Buna göre; ilk kural mülkiyetten barışçıl bir şekilde yararlandırma ilkesidir. İkinci kuralda mülkiyetten yoksun bırakma durumu incelenirken üçüncü kuralda hukuka uygunluk koşulu ile mülkiyetin kullanılmasını kontrol etme yetkisi yer almaktadır⁵⁸². Mahkeme vergilendirme ile işlemlerde devletlerin geniş takdir yetkisinin bulunduğunu kabul etmekte ve makul bir mesnede dayanılmamış olması dışında kararlarına saygı duymaktadır. Adil denge testinin yapıldığı davalarda bile ülkelerin geniş takdir yetkisine sahip olduğu ve ihlal oluşmadığı kararları verilmiştir⁵⁸³.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında⁵⁸⁴ “*mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği, açıkça temelden yoksun ya da keyfiliği anlaşılmadıkça yetkisi bulunan kamu organlarının kamu yararının tespitinin yapılması konusundaki takdirine müdahalesinin söz konusu olamayacağı belirtilmiştir. Kararda ayrıca müdahalenin kamu yararına uygun olmadığını ispat yükümlülüğünün bunu iddia edene ait olduğu*” ifade edilmiştir.

⁵⁸⁰ K. Akça, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı, s. 567.

⁵⁸¹ Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı*, Ankara, 2018, s.6.

⁵⁸² Seher Çakan ve Orçun Avcı, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı”, *DEUHFİD*, 23(1), İzmir 2021, s. 647.

⁵⁸³ Adnan Gerçek, vd.; *Müellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 114.

⁵⁸⁴ AYM, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, §.

Kamu alacağının tahsili sürecinde idarenin mükellefe uyguladığı mülkiyet hakkına aykırı işlemler daha önceden belirlenmemiş ve öngörülemez nitelikte ise hukuki güvenlik ilkesine aykırılık gösterecektir⁵⁸⁵.

2.3.1.3.9. Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması

Anayasanın 40. maddesinde ise temel hak ve hürriyetlerin korunması ile ilgili esaslar açıklanmıştır. Madde metni şu şekilde düzenlenmiştir: *“Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, Resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır”*.

Temel hak ve özgürlüklere saygı ödevi tüm devlet organlarının anayasal ödevi olup bu ödevin ihmal edilmesi durumunda meydana gelecek olan hak ihlallerinin düzeltilme eylemi idari ve yargısal makamlar tarafından yapılmaktadır. İhlal iddiaları öncelikle derece mahkemeleri önünde ileri sürülerek değerlendirilecek buradan sonuç alınmadığı takdirde ikincillik olarak nitelendirilen Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulması gerekecektir⁵⁸⁶. Anayasa’nın 40. maddesinin birinci fıkrasında Anayasanın kendisine tanımış olduğu hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiğini düşünen kişiye, yetkili makamlara başvuru hakkı tanınmıştır. Başvuru imkanının sağlanmasını isteme hakkının ifade edilmiş olması kişilerin yapacağı müracaatın teorik olarak yeterli görülmediğinin sonucudur. Dolayısıyla Anayasadaki bu hükümle kişilerin hak ve özgürlüklerinin ihlali durumunda hak aramalarının kolaylaştırılması ve önlerine çıkabilecek engellerin kaldırılması konusunda devlete bir yükümlülük getirilmiştir⁵⁸⁷. Anayasanın 40. maddesinin ikinci fıkrasında ise devletin uygulamış olduğu işlemlerinde, ilgili bulunan kişilerin başvurulabilecek kanun yollarının yanı sıra başvuru mercilerini ve sürelerini belirtme zorunluluğu açıklanmıştır. Anayasanın 40. maddesine bu fıkranın eklenmesi üst düzey norm olarak değerlendirilmektedir. Getirilmiş olan bu yükümlülüğün uygulanması hukuki güvenliğin ve bununla beraber hukuk devleti ilkesinin mühim olan unsurlarından

⁵⁸⁵ Yıldırım Taylar, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, İstanbul 2020, s. 76.

⁵⁸⁶ Yunus Emre Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm Ve Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, İstanbul, 2021, s.10.

⁵⁸⁷ Emre Akbulut, “İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 81, 2009, s.3.

birini oluşturmaktadır⁵⁸⁸. Maddenin üçüncü fıkrasında ise kişilerin hak ve özgürlüklerinin devlet tarafından ihlali sonucunda zararın meydana gelmesi durumunda zararlar öncelikle devlet tarafından karşılanacak bilahare devlet ödemiş olduğu zararı sorumlu kamu görevlisine rücu edebilecektir⁵⁸⁹.

2.3.1.3.10. Bilgi Edinme, Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı

Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı Anayasanın 74. maddesinde düzenlenmiştir. Madde şu şekildedir;

“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir”.

“Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir”.

“Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler”.

Üçüncü kuşak haklar arasında kabul edilen bilgi edinme hakkı ise herhangi bir müdahale olmaksızın kamuya açık olan kaynaklardan bilgi edinmeyi sağlayan, devletin elinde olan ve genel itibarıyla erişilebilir nitelikte olmayan kaynaklardan bilgilendirilmeyi sağlayan bir haktır⁵⁹⁰. 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 4. maddesinin 1. fıkrasında koşulsuz herkesin⁵⁹¹ bilgi edinme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise ikameti Türkiye’de bulunan yabancılar ile faaliyetlerini Türkiye’de gerçekleştiren yabancı tüzel kişilerin kendileri ve faaliyet alanlarıyla ilgili olan bilgileri karşılıklılık ilkesi çerçevesinde talep edebilecekleri ve bu

⁵⁸⁸ Özge Aksoylu, “Anayasa Md. 40/2’nin Uygulanmasına İlişkin Belirsizliklerin K. 2022/1 Sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Değerlendirilmesi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 2023, s.27.

⁵⁸⁹ Fevzi Demir, *Anayasa Hukuku*, İzmir, s. 383.

⁵⁹⁰ Yusuf Ziya Polater, “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Devlet Sırrı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 122, 2016, s. 109.

⁵⁹¹ Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir ifadesi Anayasanın birçok maddesi ile ilişkilidir. Bu doğrultuda ifade; 1982 Anayasasının Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği başlıklı 12., Haberleşme Hürriyeti başlıklı 22., Din ve Vicdan Hürriyeti başlıklı 24., Düşünce ve Kanaat Hürriyeti başlıklı 25., Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti başlıklı 26., Bilim ve Sanat Hürriyeti başlıklı 27. ve Basın Hürriyeti başlıklı 28. Maddeleriyle ilgili olarak kullanılan özet ve sonuç ifadesini oluşturmaktadır (Ahmet Erol, *Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku*, Ankara, 2005, s. 19.).

kanun hükümlerinden yararlanabilecekleri açıklanmıştır. Ancak Türkiye'nin tarafı olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükler sözleşme hükümlerine göre belirlenebilecektir.

Dilekçe hakkı ise bu madde kapsamında çıkarılmış olan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanuna göre kullanılmaktadır. Bu kanunun uygulanması sırasındaki etkinsizlikler ve hatalı uygulamalar nedeniyle kişilerin özgürlük alanları daraltılabilmektedir⁵⁹². Bireyler kamu ile ilgili işlemlerde dilekçe haklarını kullanarak sorularına cevap alabilecek, şikâyetle bulunabilecek, dilek ve öneriler getirebileceklerdir. Bilgi edinme ve dilekçe hakları aralarında çok yakın ilişki bulunan haklardır. Dilekçe veren bir kişinin dilekçe ile beraber bilgi talep etmesi mümkün olduğu için kamu görevlisinin başvuruyu reddetmesi durumunda TCK'nın 21. maddesi kapsamında fail olabileceği belirtilmiştir⁵⁹³. Öte yandan herkes idari kurumun işleyişi ile ilgili şikayetleri kamu denetçiliği kurumuna yapabilmektedir. Kamu denetçiliği kurumuna bireylerin barışçıl idari çözüm yollarını tükettikten sonra başvurabilmeleri mümkündür. Ancak telafisi güç veya mümkün olmayacak zararların doğması ihtimalinin bulunması durumunda idari yola gidilmeden de başvurular kabul edilebilmektedir⁵⁹⁴.

2.3.1.3.11. Hak Arama Hürriyeti, Yargı Yoluna Başvurma ve Yürütmenin Durdurulması Kararını Alma Hakkı

Anayasal dayanağı olan ve kamu icra hukukuyla bağlantılı olan bir başka hak ise hak arama hürriyetidir. Hak arama hürriyeti Anayasanın 36. maddesinde “herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz” ifadesi ile hüküm altına alınmıştır.

Hak arama hürriyeti kişilerin hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmesi neticesinde ihlalin ortadan kaldırılmasını talep edip etmeyeceğine yönelik başvurusunda özgür olmasını aynı zamanda hak ihlali durumunda buna istinaden başvurulabilecek yolları ifade etmektedir. Dolayısıyla hak kelimesi yalnızca anayasada yer alan haklarla sınırlı olmayıp kişinin menfaatini içeren tüm haklar çerçevesinde değerlendirilmektedir.

⁵⁹² A. Erol, *Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku*, s. 19.

⁵⁹³ Gökhan Yaşar Duran, “Dilekçe Hakkının Kullanılmasının Engellenmesi Suçu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 142, 2019, s. 65.

⁵⁹⁴ Hasan Tahsin Fendoğlu, “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 2013, s. 24.

Kişilerin yargı yolunu kullanmasına engel olan her türlü kural aynı zamanda hak arama özgürlüğünün engellenmesi anlamına gelmektedir. Hukuku oluşturan temel ilkelere ve anayasaya aykırılık oluşturan kanunlara karşı hak arama özgürlüğüne sahip olabilmek ve bunların iptalini gerçekleştirebilmek demokratik bir yapının varlığını göstermektedir. Bu doğrultuda idari yargılama sürecindeki parasal sınırların varlığı da hak arama hürriyetini kısıtlayabilecektir.

Bireylerin kendileri için uygulanmış olan idari işlemlere karşı yargı yolunun kullanılması ise Anayasanın 125. maddesinde açıklanmıştır. Maddede “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. İdari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*” ifadesi yer almaktadır.

Anayasanın 125. maddesinde düzenlenmiş olan idarenin hareketlerine karşı yargı yolunun açık olması ve idarenin oluşturduğu zararı ödeme yükümlülüğü ile hukuk sisteminde idarenin sorumluluğu açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır⁵⁹⁵. Öte yandan idarenin uygulamış olduğu işlemlerin icrai niteliklerinin bulunması ve bu işlemlerin hukuka uygunluk karinesi çerçevesinde yapılması söz konusudur. Ancak idari işlemler için alınacak olan yürütmenin durdurulması kararları ile işlemler re’ sen ve fiilen icra edilmesinin ve hukuka uygunluk karinesinin geçerliliği durdurulmuş olacaktır⁵⁹⁶. Bu şekilde bir uygulamanın olması idarenin üstün gücünün ve imtiyazlarının bireylerin temel hak ve özgürlüklerine kolaylıkla zarar verme yolunu kapatacaktır. Özellikle idari yargıda sürecin uzaması kanunlara aykırı işlemlerin uzun süreli uygulanmasına neden olabilecek ve bu durum hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla yürütmenin durdurulması müessesesi dengeyi koruyucu bir orta yol olarak değerlendirilebilir⁵⁹⁷.

2.3.2. Uluslararası Anlaşmalar Kapsamında Mükellef Hakları

Ekonomik, ticari ve teknik alanlardaki değişiklikler ulusallığın haricinde uluslararası alanda da kendini göstermektedir. Ülkeler yabancı ülkeler veya uluslararası kuruluşlarla anlaşma yapmak durumunda kalmaktadırlar⁵⁹⁸. Uluslararası platformda

⁵⁹⁵ Veysel Dinler, “Devletin İktisadi Ve Sosyal Ödevlerinin Sınırı Açısından İdarenin Sorumluluğu” *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(1), 2008, s. 2.

⁵⁹⁶ Zehreddin Aslan, *Yürütmenin Durdurulması*, Alfa Yayınevi, İstanbul 2001, s.79.

⁵⁹⁷ Bahadır Kılınç, *Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması*, Ankara, 1998, s. 25.

⁵⁹⁸ M. K. Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, s. 27.

aralarında ticari ve ekonomik ilişki bulunan devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması uluslararası hukukun alt dalı olan uluslararası vergi hukukunu ortaya çıkartmıştır. Uluslararası vergi hukuku devletlerin kendi aralarındaki vergilendirme yetkilerinin kullanılması sonucu meydana gelen sorunları düzenleyen uluslararası hukuk kurallarının incelendiği bir disiplindir. Ayrıca bir devletin ulusal vergilendirme yetkisinin diğer devletlerin vergilendirme yetkileri ile çatışmasını önleyen hukuk kurallarının bütünü uluslararası vergi hukuku olarak tanımlanabilmektedir⁵⁹⁹.

İki veya daha fazla devlete ait olan vergilendirme yetkilerinin çatışması nedeniyle aynı vergi mükellefi ya da aynı vergi konusu sebebiyle aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla vergi alınması uluslararası çifte vergilendirme durumunu meydana getirmektedir. Bu kapsamda çifte vergilendirme ulusal bir mali problem olmanın ötesinde küreselleşme sürecini etkileyen ve ulusal düzeyde vergi politikalarını sınırlandıran uluslararası bir sorun konumundadır⁶⁰⁰. Kanunların mülkiliği ve şahsiliği ilkelerinin beraber kullanılması sonucu çifte vergilendirme problemleri meydana gelmektedir. Bu şekilde oluşabilecek çifte vergilendirme sorunları uluslararası vergi anlaşmaları ile giderilmeye çalışılmaktadır⁶⁰¹. Dolayısıyla mukim ve kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi arasında kalan ve bu sebepten dolayı çifte vergilendirilme tehlikesi yaşayan mükelleflerin sorunlarını en aza indirebilmek ve ortadan kaldıracı olmak için ülkeler arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımının sağlandığı uluslararası anlaşmalar yapılmaktadır.

Uluslararası etkileşimin artması ile ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Bunlardan ilki OECD ve Birleşmiş Milletler modelidir. OECD modelinde genel anlamda vergilendirme yetkisinin mükelleflerin yerleşim yerindeki devlete ait olduğu kabul edilmektedir. Birleşmiş Milletler modelinde ise OECD'nin genel esaslarının geçerli olduğu yerleşim yeri ilkesinin zayıflatılmış olduğu ve kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinin daha ağır bastığı görülmektedir. Türkiye'nin izlediği model incelendiğinde gelişmiş ülkelerde yaptığı anlaşmalarda Birleşmiş Milletler modeline yakın, gelişmekte olan ülkelerle yaptığı anlaşmalarda ise OECD modeline yakın hükümler taşıdığı görülmektedir⁶⁰². Uluslararası sermaye ve ticaret işlemlerinde

⁵⁹⁹ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon, 2019, s. 64.

⁶⁰⁰ Furkan Beşel ve Uğur Kızılgül, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(3), 2019, s. 302.

⁶⁰¹ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 23.

⁶⁰² D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 389.

olumsuzluk yaratan durumlar çifte vergilendirme ve ülkelerin ulusal vergi sistemleri dahilinde meydana gelen vergi yükünün farklılığıdır. Bu olumsuzlukların giderilmesi sürecinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yanı sıra uluslararası ekonomik bütünleşmeler sonucu oluşturulan örgütler, örgütün ilke ve amaçları doğrultusunda vergilendirmeye yönelik önemli kararlar almaktadırlar. Bu örgütlerin kararları üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırıcı nitelikte olduğu gibi üye devletlerin vergilendirme yetkilerinin bir bölümü de kuruluşlara devredilebilmektedir⁶⁰³.

Ekonomik bütünleşmelerde temel amaç mal, hizmet ve sermayenin mobilitesini kolaylaştıran bir pazar alanı oluşturmaktır. Bunu sağlayabilmek için ülkeler arasında vergileme işleminin minimuma indirilmesi gerekmektedir. Bütünleşmeler içindeki vergi mükelleflerine uygulanacak hakların benzerliği sağlanmaya çalışılır. Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında meydana gelen uyuşmazlıklar kapsamında alınmış olan yargı kararları ile birliğin kendi aldığı kararlar mükellefler için hem yükümlülük hem de haklar doğurmaktadır. Mahkemeler ise birliğin mükellefe tanıdığı hakları korumak mecburiyetindedir. Birlik hukukunun oluşabilmesi adına üye ülkeler kendi aralarında kendi vatandaşlarına özel bir vergi uygulaması kullanamayacaktır. Öte yandan Avrupa Konseyi ve OECD'ye üye ülkeler arasında üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin mobilitesindeki gelişmelere paralel olarak vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önleyebilmek amacıyla bilgi değişimini sağlayan sözleşmeler de yapılmaktadır. Bu sözleşmeler mükelleflerin bilgilerinin uluslararası alana aktarılmasını daha basit hale getirmenin yanı sıra mükellefin bilgilerinin korunmasını sağlayan hükümleri ile uluslararası alanda hakların korunması da gerçekleşmektedir⁶⁰⁴.

İnsan haklarını bölgesel olarak koruma altına alan ve mükellef haklarıyla ilgili maddeleri bünyesinde bulunduran bir başka belge de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir. Teknik anlamda uluslararası bir anlaşma olan AİHS, sözleşmenin tarafları olan devletlere birtakım yükümlülükler getirmektedir. Mevcut yükümlülüklere ek olarak bireylerin uluslararası hukuktan doğan bazı haklarının olduğu açıklanmakta ve bireylerin hakları uluslararası hukuk alanında üstün tutulmaktadır⁶⁰⁵.

AİHS'de direkt mükellef haklarıyla ilgili hükümden ziyade insan haklarıyla ilgili hükümler yer almıştır. AİHS'nin 1. maddesinde insan haklarına saygı yükümlülüğü, 6.

⁶⁰³ O. Pehlivan ve E. Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 69.

⁶⁰⁴ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 50.

⁶⁰⁵ H. Egeli ve M. Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", s.132.

maddesinde adil yargılanma hakkı, 7. maddesinde kanunsuz ceza olmaz ve 8. maddesinde ise özel hayata ve aile hayatına saygı hakkı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin sözleşmeye Ek Protokolün 1. maddesinde mükellef haklarının en çok ihlal edildiği bir hak olan mülkiyetin korunması ile ilgili düzenleme yer almıştır. Buna göre mükellefler kamu yararı ve kanunda belirtilen koşullara ve uluslararası hukuka uygun bir şekilde mal ve mülkünden yoksun tutulabilecektir. Keza devletlerin de mülkiyetin kullanılmasında kamu yararına uygunluk doğrultusunda gerekli gördükleri yasaları uygulayabilecekleri protokolde özellikle vurgulanmıştır.

2.3.3. Kanun Kapsamında Mükellef Hakları

Kanunlar Anayasaya aykırı olmamak üzere yasama organı tarafından çıkarılmış olan yazılı hukuk kuralı olmasının yanı sıra toplumsal hayatı da düzenleyen önemli bir kaynak konumundadır⁶⁰⁶. Anayasanın 73/3. maddesi hükmü gereğince vergi hukukunda kanunlar temel kaynak özelliği taşımaktadırlar. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği bu ilkenin yalnız bir kanun çıkartmayı yeterli kılmadığını ayrıca verginin temel unsurlarının (konu, mükellef, muafiyet, istisna, oran, tarh, tahakkuk, ödeme) açıkça belirlenmesinin gerektiğini de kapsamaktadır⁶⁰⁷. Verginin kanuniliği ilkesinden sapma olması durumunda bu ilkenin ihmal edilmiş olduğu her bir uygulama sorun yaratabilecek özellik taşıyacaktır. İlkenin kapsamının daraltılması veya ilkeden fedakârlık edilmesi durumlarında verginin taraf ve amacı kapsamında önemlenecek maliyetler meydana gelebilecektir⁶⁰⁸.

Mükellef hakları genellikle ülkelerin demokratik gelenekleri, kültürleri ve idari anlayışlarına göre kanunlarla veya mükellef hakları bildirgeleri ile düzenlenmiştir. Türk vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı bir sistematik içinde düzenleme sözkonusu değildir. Mükellef haklarına ilgili kanunlarda düzenlenmiş olan müesseselerde yer verilmektedir⁶⁰⁹. Türk vergi sistemi içerisinde Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında mükellef hakları düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu hakların ayrıntılı açıklanması genel ve özel mükellef hakları başlığı altında incelenecektir.

⁶⁰⁶ M. Tosuner ve Z. Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 17.

⁶⁰⁷ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 14.

⁶⁰⁸ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 19.

⁶⁰⁹ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 151.

2.3.4. Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerin Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakları bildirgesi mükelleflerin haklarının korunması ve vergi idaresinin mükelleflere yönelik kaliteli hizmet sunma ve sorun giderme doğrultusundaki almış olduğu kararlardır.

Ülkeler son dönemlerde mükellef haklarının korunmasını sağlayan mükellef haklarına ilişkin bildirgelerin yayımlanması yaklaşımını benimsemektedirler. Kanada “Declaration of Taxpayer’s Rights/1985”, İngiltere “Taxpayer Charter/1986”, Yeni Zelanda “Statement of Principles/1986”, Fransa “Taxpayer Charter/1987” ve Amerika Birleşik Devletleri “Taxpayer Bill of Rights/1988” bu sürecin öncüleri olmuştur. Türkiye’de ise mükellef haklarıyla ilgili ilk açıklama gecikmeli olarak 2006’da vergi mükellefi hakları bildirgesi ile yapılmıştır⁶¹⁰.

Mükellef hakları bildirgesini 1985 yılında yayınlayan Kanada ilk mükellef hakları bildirgesi yayınlayan ülke konumundadır. Bu belge idari nitelikte olmanın yanı sıra mükelleflere yasal destekten ziyade Kanada’nın gelirlerini iyileştirmeyi amaçlamıştır. İdari nitelikte çıkartılan ve yasal dayanağı olmayan bildirge mükelleflere hukuki koruma sağlayamamıştır⁶¹¹. Halihazırdaki bildirge ise Taxpayer Bill Of Rights revizyonlar yapılarak güncel halini almıştır. Kanada mükellef hakları bildirgesi içeriğinde 16 hakkı barındırmakta olup profesyonellik, saygı, dürüstlük ve iş birliğine ilişkin kurumsal değerler çerçevesinde düzenlenmiştir. Bildirgede her bir hak ayrı ayrı açıklanmış ve küçük işletmeler için belirlenen taahhütlere de ayrıca değinilmiştir⁶¹². Bildirge içerisindeki iki resmi dilde hizmet alma hakkı çalışmada karşılaştırılan diğer ülkelerin bildirgelerinde yer almamaktadır. Bunun yanı sıra şüpheli vergi planları konusunda zamanında uyarılmayı bekleme hakkı Türkiye dahil diğer ülkelerin bildirgelerinde yer almamakla beraber mükelleflerin gerek telafisi zor olan işlemlere girişmemeleri gerekse de vergiye gönüllü uyum sağlamaları bakımından önemli olarak görülebilir.

⁶¹⁰ M. E. Üyümez ve A. Bişgin, “A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The USA”, s.70.

⁶¹¹ Adrian J. Sawyer, “A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?”, *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 32(5), 2021, s. 1365.

⁶¹² Canada Reveue Agency, Taxpayer Bill Of Rights Guide Revision 2023.

Tablo 5: Kanada Mükellef Hakları Bildirgesi

Kanada Mükellef Hakları Bildirgesi
Yasaların Gerektirdiği Tutardan Fazlasını Ödememe Hakkı.
İki Resmi Dilde Hizmet Alma Hakkı.
Mahremiyet ve Gizlilik Hakkı
Resmi Bir İnceleme ve Ardından İtiraz Etme Hakkı.
Profesyonel, Saygılı ve Adil Davranılma Hakkı.
Tam, Doğru, Açık ve Zamanında Bilgi Alma Hakkı.
Kanunda Aksi Belirtilmedikçe, Tarafsız Bir İnceleme Yapılmadan İhtilaflı Gelir Vergisi Tutarlarını Ödememe Hakkı.
Yasanın Tutarlı Bir Şekilde Uygulanmasını Bekleme Hakkı.
Hizmet Şikayetinde Bulunma ve İdarenin Bulgularına İlişkin Bir Açıklama Alma Hakkı
Vergi Mevzuatını Uygularken Uyum Maliyetlerinin Dikkate Alınması Hakkı
Vergi İdaresinin Verdiği Kararlardan Sorumlu Olmasını Bekleme Hakkı
Olağanüstü Hallerden Dolayı Vergi Mevzuatı Kapsamında Ceza Ve Faizden Muaf Olma Hakkı
Hizmet Standartlarının Yayınlanmasını Ve Yıllık Olarak Raporlanmasını Bekleme Hakkı
Şüpheli Vergi Planları Konusunda Zamanında Uyarılmayı Bekleme Hakkı.
Seçilen Bir Kişi Tarafından Temsil Edilme Hakkı.
Misilleme Korkusu Olmadan Hizmet Şikayetinde Bulunma Ve Resmi İnceleme Talep Etme Hakkı

Kaynak: Canada Reveue Agency, Taxpayer Bill Of Rights Guide Revision 2023.

ABD mükellef hakları bildirgesi ABD vergi kanununda belirtilmiş olan mükellef haklarını 10 temel hak şemsiyesi altında toplamıştır. Haklar 10 temel başlık altında toplanmış olsa da Internal Revenue Service (IRS)’in elektronik platformunda her bir hak için yol haritası oluşturacak ayrıntılı bilgiler yer almaktadır⁶¹³. IRS minimum maliyetle maksimum kazanç sağlama yaklaşımından ziyade nitelikli ve verimli çalışmayı, mükelleflerine anlayış göstermeyi ve vergi kanunlarını adaletli ve dürüst bir şekilde uygulamayı hedefleyen bir kurum özelliği göstermektedir⁶¹⁴. ABD’de 1996 yılında mükellef hakları bildirgesinin getirilmesi ile var olan Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı iptal edilerek yerine Vergi Mükellefi Avukatlığı getirilmiştir. Avukatlık servisi diğer ülkelerin benzer nitelikteki kurumlarına göre daha yüksek yetkiye sahiptir⁶¹⁵.

⁶¹³Taxpayer Advocate Service, Internal Revenue Service, Taxpayer Bill Of Rights.

⁶¹⁴ Ahmet Tekin ve Ö. Sökmen Gürçam, “Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2016, s.1992.

⁶¹⁵ M. E. Üyümez ve A. Bişgin, “A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The USA”, s.71.

Tablo 6: ABD Mükellef Hakları Bildirgesi

ABD Mükellef Hakları Bildirgesi
Mükellefin Bilgi Edinme Hakkı
Kaliteli Hizmet Hakkı
Doğru Miktardan Fazla Vergi Ödememe Hakkı
IRS'nin (Gelir İdaresinin) Kararlarına İtiraz Etme Hakkı
Vergi Mükelleflerinin IRS Kararlarına Bağımsız Mahkemede Dava Açma Hakkı
Kesinlik Hakkı
Vergi Mükelleflerinin Yasal Süreç Haklarına Saygı Gösterilmesini (Gizlilik) Bekleme Hakkı
Mükellefin Bilgilerinin Kanun Tarafından İzin Verilmedikçe İfşa Edilmeme Hakkı
Mükellefin Temsil Edilme Hakkı
Eşit ve Adil Bir Vergi Sistemi Hakkı

Kaynak: Taxpayer Advocate Service, Internal Revenue Service, Taxpayer Bill Of Rights.

Avusturalya Vergilendirme Ofisi 1997 yılında yayınladığı mükellef hakları bildirgesini dünyadaki birçok bildirgeyi inceleyerek ve katılımcı bir süreçte paydaşların görüşünü alarak hazırlamıştır. Bildirge revize edilerek kısaltılmış şekilde kullanılmaya devam etmiş olup 20 farklı dilde yazılarak değişik kültürlerin anlaması da sağlanmış olmaktadır. Bunun yanı sıra Avusturalya Gelir İdaresi mükelleflerin vergi, idare ve haklarına bakışını ölçen anket çalışmaları yapmaktadır⁶¹⁶. Avusturalya mükellef hakları bildirgesinde mükellef haklarının belirtilmesinin yanı sıra mükelleften beklentiler de açıklanmıştır. Tabloda açıklanan mükellef haklarına paralel olarak mükellefin de idareye saygılı ve dürüst olması, vergilerin zamanında ödenmesi ve kayıtların sağlam bir şekilde tutulması gerektiği belirtilmiştir⁶¹⁷.

⁶¹⁶ Adnan Gerçek, vd.; *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, s.42-43.

⁶¹⁷ Australian Government Australian Taxation Office, Our Charter.

Tablo 7: Avusturalya Mükellef Hakları Bildirgesi

Avusturalya Mükellef Hakları Bildirgesi
Mükelleflere Adil, Saygılı, Nezaketli Ve Makul Muamelelerde Bulunma Hakkı
Aksi Tespit Edilmedikçe Mükellefin Dürüst Olduğu Ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Talep Etme Hakkı
Mükelleflerin Haklarını Anlamalarına ve Yükümlülüklerini Yerine Getirmelerinde Profesyonel Yardım Alma Hakkı
Mükelleflerin Temsilci Seçebilme ve Danışmanlık Hizmetinden Yararlanabilme Hakkı
Mükellefin Gizliliği Hakkı
Mükellefin Bilgi ve Verilerinin Saklı Tutulması Hakkı
Mükellefin Bilgilendirilme Hakkı
Mükellefin Doğru Bilgilere Erişme Hakkı
Mükellefin Vergi İşlemleri Hakkında Açıklama Talep Etme Hakkı
Mükellefin Şikâyetle Bulunma Hakkı
Mükellefin Uyum Sağlamasını Kolaylaştırma Hakkı
Vergi Dairesinin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olması

Kaynak: Australian Government Australian Taxation Office, Our Charter.

İngiltere’de 1986 yılında yayınlanmış olan mükellef hakları bildirgesi mükelleflere yardımcı olmayı, etkin bir hizmet sunmayı ve sorumluluğun belirlenebilmesi için adil olmayı yükümlenmiştir. Vergilerin toplanması ve vergi sisteminin uygulanmasından 2005 yılında “*Commissioners for Revenue and Customs Act*” (İç Gelir İdaresi) yerine kurulan “*Her Majesty’s Revenue and Customs*” (HMRC)(Gelir ve Gümrük İdaresi) sorumlu tutulmuştur.⁶¹⁸ HMRC 2008’de mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayacak olan hakların daha iyi belirlenebilmesi için çeşitli mükellef gruplarıyla geniş bir çerçevede çalışmalar yapmıştır. Ayrıca vergi sorunlarına odaklanarak vergi sisteminin daha açık, anlaşılır ve adil olduğunu göstermeye çalışmıştır. Bu minvalde halka açık toplantıların yanı sıra bir takım nitel analizler ve atölye çalışmaları gibi araştırmalar yapılmış ve birçok ülkenin belgeleri incelenip sentezlenerek en iyi sonuca ulaşmaya çalışılmıştır. Sonuç itibarıyla Your Charter başlığı altında düzenlenmiş olan belge 2009 yılında yayınlanmıştır⁶¹⁹. Bildirgenin daha anlaşılabilir nitelikte olabilmesi için 2020 yılında da güncelleme çalışmaları yapılmıştır⁶²⁰.

İngiltere mükellef hakları bildirgesinde gelir idaresinin mükellefin vergisel sorumluluklarını yerine getirmesi aşamasında yardımcı olacağını, optimal vergi avantajı,

⁶¹⁸ E. Hepaksaz ve O. Avcı, Mükellef Hakları, s.1068.

⁶¹⁹ Gerçek, A. vd.; *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi Ve Geliştirilmesi*, s.35-36.

⁶²⁰ Ökkeş Kısa ve Kadir Kartalçı, “Mükellef Haklarının Türkiyede Ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi” *Ekonomi ve Maliye İşletme Dergisi*, 5(1), 2022, s.20.

vergi kredisi ve diğer destekleri sağlamayı amaçladığı açıklanmıştır. Ancak kanunlara uymayan ve çiğneyen mükelleflere karşı sert önlemler alınacağı da belirtilmiştir. İngiltere gelir idaresi hizmet standartlarının anketler uygulanarak izlenmesini sağlamıştır. Dolayısıyla mükellef haklarının etkinliği bu şekilde ölçülebilmektedir⁶²¹.

Tablo 8: İngiltere Mükellef Hakları Bildirgesi (HMRC Şartları)

İngiltere Mükellef Hakları Bildirgesi (HMRC Şartları)
Vergiye Doğru Şekilde Almak İçin Mükellefle Birlikte Çalışmak
Vergisel İşlemleri Doğru Bir Şekilde Yapmak
Vergisel İşlemlerin Kolaylaştırılmasını Sağlamak
Mükellefe Karşı Duyarlı Olmak
Mükellefe Karşı Adil Davranmak
Mükellefin Kişisel Durumunu Dikkate Alıp Gerekli Desteği Sağlamak
Temsilci Edinme Hakkı
Mükellef Bilgilerinin Korunması Ve Gizliliğinin Sağlanması
Mükellefe Profesyonellik Ve Dürüstlük Değerleri Doğrultusunda Hizmet Sunmak

Kaynak: HMRC Charter Annual Report 2022 to 2023.

Yeni Zelanda'nın mükellef haklarına ilişkin mevzuat oluşturma konusunda zayıf bir geçmişinin olduğu belirtilmektedir. Bu konuda büyük ölçüde hakların belirlenmesi için idari bildirimlere odaklanılmıştır⁶²². Yeni Zelanda mükellef hakları kapsamında 1986 yılında "İlkeler Beyanını" (Statement of Principles) yayınlamıştır. Statement of Principles geleneksel bir tüzüğün dışında adından da belli olduğu üzere mükellefler için tasarlanmış bir dizi ilkeyi ortaya koymaktadır. Mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin bildirilmesiyle vergiye gönüllü uyumun sağlanacağı belirtilmiştir. Birtakım hakların ortaya konulduğu bu beyanda mevzuat desteğine sahip olan yükümlülükler ile birinci, ikinci ve üçüncü dereceden idari haklar bulunmaktadır⁶²³.

⁶²¹ HMRC Charter Annual Report 2022 to 2023.

⁶²² Adrian J. Sawyer, "Enhancing Taxpayers' Rights In New Zealand – An Opportunity Missed?", *Journal of Tax Research*, 18, 2020, s.21.

⁶²³ A. J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?", s. 1373.

Tablo 9: Yeni Zelanda Mükellef Hakları Bildirgesi

Yeni Zelanda Mükellef Hakları Bildirgesi
İyi, Hızlı, Saygılı Ve Verimli Hizmet Alma Hakkı
Gizlilik Hakkı
Aksi Tespit Edilmedikçe Mükellefin Dürüst Varsayılma Hakkı
Mükelleflerin Personeller Tarafından Bireysel İlgi Görmesi
Hak Ve Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi İçin Yardım Alma Hakkı
İtiraz Etme Hakkı
Denetim Yapılırken Hak Ve Yükümlülüklerin Mükellefe Açıklanması Hakkı
Mükelleflerin Yeni Zelanda Gelir İdaresi İle İlişkilerinde Dürüst Davranması Yükümlülüğü

Kaynak: New Zealand Government, Inland Revenue Our Charter.

Fransız vergi idaresi mükelleflerle arasındaki ilişkileri 2005 yılında yayınlamış olduğu vergi mükellefi bildirgesiyle en temelden ele almıştır. Bildirge verginin tahsilatını kolaylaştırmak adına idarenin ve mükelleflerin hak ve sorumluluklarını içermektedir. Bildirge çerçevesinde ele alınan konular aşağıda tablo halinde verilmiştir. Fransa’da ayrıca vergi denetimine tabi tutulmuş mükelleflerin hakları ve korunmalarının sağlanması için 1987 yılında Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Bildirgesi (La Charte Des Droits Et Obligations Du Contribuable Vérifié) yayımlanmıştır⁶²⁴. Reform niteliğinde olan bu bildirmede denetlenen vergi mükellefinin hakları resmi olarak belirlenmiştir. Denetimde ispat külfetinin mükelleften idareye yüklenmesi, zamanaşımı sürelerinin kısaltılması ve yerinde denetimde mükelleflerin savunma haklarının iyileştirilmesi gibi içerikler yer almıştır⁶²⁵.

Denetime tabi tutulmuş mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin yer aldığı Charte Des Droits Et Obligations Du Contribuable Vérifié 2024 yılında yürürlükte olan hükümler doğrultusunda tekrar yayınlanmıştır. Bildirmede;

- Denetimin ilk olarak yerinde yapılması konusunda denetçiden bilgi alınması,
- Kontrolün ilerlemesi sürecinde danışmandan bilgi istenebileceği,
- Denetim süreleri, açıklama veya gerekçelerin yazılı olarak bildirilmesi gerektiği,
- Denetçi ile anlaşmazlık durumunda neler yapılabileceği
- Kontrolün sonuçlanması gibi konular işlenmiştir ⁶²⁶

⁶²⁴Neslihan Karataş Durmuş, “Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması” *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, 2016 Temmuz-Aralık, s.113.

⁶²⁵Alexandre Gardette, “Tax Administration Powers And Taxpayer Rights”, *Netherlands_topic2.1_Gardette_France*, s.155.

⁶²⁶ Direction Générale Des Finances Publiques, Charte Des Droits Et Obligations Du Contribuable Vérifié, s.13.

Tablo 10: Fransa Mükellef Bildirgesi

Fransa Mükellef Bildirgesi	
Vergi idaresinin hayatı kolaylaştırmaya yönelik hizmetleri	
Mükelleflerin yükümlülükleri	
İdarenin mükelleflere saygısı ve onların haklarını kabul etmesi	
İyi niyet karinesinin varlığı	
Vergi denetimi sürecinde mükellef ve denetim elemanlarının yükümlülükleri	
❖	İdarenin adil davranması ve bu kapsamda; Alanında profesyonel olduğu, Mükellefe karşı tarafsız ve gerçekçi davrandığı, Mükellef ile ilişkisinde dengeyi araştırdığı, Şeffaf olduğu.
❖	Mükellefin sadık olması ve bundan kastedilen; Vergi deklarasyonunun doğru ve tam olması İdarenin bilgi taleplerine karşı açık, net, tam ve zamanında cevap verilmesi Durumları ne ise onu bildirmeleridir.

Kaynak: N. Karataş Durmuş, “Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, s.113.

Mükellef odaklı vergi idaresinin tüm dünyada oluşmaya başlaması ve Avrupa Birliği sürecine uyum sağlamak adına Türkiye’de de mükellef hakları üzerine çalışmalar yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Mükellef Hizmetleri Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş amaçları arasında vergiye gönüllü uyumu sağlamak ve kolaylaştırmak, mükellefleri vergi mevzuatından doğan hak ve ödevleri konusunda bilgilendirmek ve mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunabilmek ve mükelleflerin ödevlerini kolaylıkla yerine getirmeleri için gereken önlemleri almaktır⁶²⁷.

Türkiye’de mükellef hakları bildirgesi Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 2006 yılında yayımlanmıştır. On maddeden oluşan bu bildirmede hizmetin sunumu gerçekleştirilirken mükellef odaklı olunacağı ve hizmet alan herkesin memnun edileceği ve meydana gelecek sorunların çözümünün sağlanacağı belirtilmiştir. Türkiye’de mükellef hakları bildirgesinde yer alan maddeler şu şekildedir.

⁶²⁷ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 52.

Tablo 11: Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi

Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi
► “Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
► Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
► Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
► Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız
► Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
► Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
► Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
► Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
► Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
► Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.”

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi.

Maddelerden de görüldüğü üzere mükellef hakları bildirgesinde vergilendirme işlemleri sürecinde idarenin mükellefe verdiği hizmet anlayışı açıklanmış ve mükelleflerin bu süreçte sorunlarının çözülebilmesi için koruyucu önlemler alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellef hakları bildirgesi vergi idaresi tarafından çıkartılmış bir belge niteliğinde olup kanuni bir boyut taşımamaktadır.

Mükellef hakları bildirgesi mükelleflerin haklarının beyanından ziyade vergi idaresi ile mükellefler arasındaki samimi ve açık iletişimin olacağını öngören bir yapıya sahiptir. Bildirgedeki metin içeriğinin mükelleflerin gelir idaresi karşısında güçlü olabileceğini kabul gören bir yapıya ulaştırılması ve vergi incelemesi, kovuşturma ve itiraz yolları gibi temel vergilendirme müesseselerine yönelik haklara ilişkin kısa bilgilerin de yer alarak revize edilmesi gerekir⁶²⁸. Diğer ülkelerde haklar bildirgesi dönem dönem güncellenmektedir. Türkiye'nin haklar bildirgesi 2006 da çıkarıldığı gibi

⁶²⁸ Mehmet Abanoz, “Gönüllü Uyum İçin Bir Öneri: Mükellef Hakları Bildirgesi Revize Edilmeli Midir?”, *Yaklaşım Dergisi*, 22(261), 2014, s. 36.

kullanılmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'nin haklar bildirgesinin hak kayıplarının yoğun olarak yaşandığı alacağın cebren tahsil sürecindeki mükellef haklarını da kapsayan çerçevede maddelerin eklenerek yeniden düzenlenmesi ideal olacaktır.

Yukarıdaki bildirgeye ek olarak şu maddeler ile revize sağlanabilir:

Tablo 12: Türkiye Revize Mükellef Hakları Bildirgesi Örneği

Türkiye Revize Mükellef Hakları Bildirgesi Örneği
1- Yasaların Gerektirdiği Tutardan Fazlasını Ödememe Hakkı.
2- Hizmet Şikayetinde Bulunma ve İdarenin Bulgularına İlişkin Bir Açıklama Alma Hakkı
3- Vergi İdaresinin Verdiği Kararlardan Sorumlu Olmasını Bekleme Hakkı
4- Olağanüstü Hallerden Dolayı Vergi Mevzuatı Kapsamında Ceza ve Faizden Muaf Olma Hakkı
5- Şüpheli Vergi Planları Konusunda Zamanında Uyarılmayı Bekleme Hakkı.
6- Gelir İdaresinin Kararlarına İtiraz Etme Hakkı
7- Vergi Mükelleflerinin Vergi Dairesi Kararlarına Bağımsız Mahkemede Dava Açma Hakkı
8- Mükelleflerin Haklarını Anlamalarına ve Yükümlülüklerini Yerine Getirmelerinde Profesyonel Yardım Alma Hakkı
9- Mükelleflerin Temsilci Seçebilme ve Danışmanlık Hizmetinden Yararlanabilme Hakkı
10- Vergiyi Doğru Şekilde Almak İçin Mükellefle Birlikte Çalışmak
11- Mükellefin Kişisel Durumunu Dikkate Alıp Gerekli Desteği Sağlamak
12- Aksi Tespit Edilmedikçe Mükellefin Dürüst Varsayılma Hakkı
13- <i>"Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.</i>
14- <i>Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.</i>
15- <i>Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.</i>
16- <i>Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız</i>
17- <i>Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.</i>
18- <i>Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.</i>
19- <i>Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.</i>
20- <i>Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.</i>
21- <i>Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.</i>
22- <i>Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız."</i>

Kaynak: Seçilmiş ülke örneklerinin bildireleri incelenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 12'de belirtilmiş olan ilk 12 madde Türkiye'nin mükellef hakları bildirgesinde yer alması gerektiği düşünülen maddeler olup 13- 22. maddelerdeki haklar halihazırdaki bildirmede yer almaktadır.

Mükellef Hakları Bildirgesi dışında Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından Aralık 2022 tarihinde “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler”⁶²⁹ kitapçığı yayınlanmıştır. Ayrıca mükellef haklarının korunması için Türkiye’de birçok dernek, vakıf, sivil toplum ve meslek kuruluşlarının kurulduğu görülmektedir. Bunlar Vatandaşların Vergisini Koruma Derneği, Mükellef Hakları Platformu, Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği olarak sayılabilmektedir. Mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi adına güçlü bir yapılanma Bursa’da sayısı 20’yi aşan kurum ve kuruluşun bir araya gelmesiyle Mükellef Hakları Platformu meydana getirilmiş ve sivil toplum kuruluşları ile meslek odaları tarafından destek sağlanmıştır⁶³⁰. Bu platformda mükellef hakları kapsamında araştırmalar yapılmakta, konferans ve paneller düzenlenmekte, mükellef hakları ve vergi konusunda toplumsal bilinçlendirme çalışmaları yapılmaktadır⁶³¹.

2.3.5. Vergi İdaresi Kapsamında Mükellef Haklarının Korunması

Yasama organı vergi ilkelerine uygun bir şekilde vergilendirmeye ilgili düzenlemeler yapmaktadır. Yasama organının yapmış olduğu tasarrufların uygulama süreci ise yürütme organında bulunmaktadır. Yürütme organının da yasal düzenlemeleri gereği gibi uygulayabilmesi için kullandığı idari düzenlemeler mevcuttur. Bu doğrultuda yürütme organı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelikler, genel tebliğler, genel yazı ve genelgeler, sirküler ve özelgeleri kullanmaktadır⁶³². Bu kaynakların içerisinde özellikle tebliğ, sirküler ve özelgelerin mükelleflere yol gösterici özellikleri bulunmaktadır. Vergi idaresince çıkartılan bu kaynaklar doğrultusunda işlem yapılması durumunda mükelleflerin haklarının koruma altına alınması söz konusu olacaktır.

Vergi idarelerinde mükellefe bakış açısı değişmekte ve bu doğrultuda idari şeffaflık oluşturulmaktadır. İdari şeffaflığın sağlanması için vergi idareleri işlem yönergeleri ve vergi usulü kapsamında kurallar geliştirilmektedir. Geliştirme sağlanırken de mükelleflerin vergilendirme işlemlerini ve sürecini daha iyi ve basit bir şekilde

⁶²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler Kitapçığı, (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_r_ehberi.pdf).

⁶³⁰ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 53.

⁶³¹ İ. Türkay, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları- Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, s.154.

⁶³² A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 21.

anlamasına önem verilmektedir⁶³³. Dolayısıyla vergi idaresi cephesinde mükellef sadece vergi ödemekle yükümlü taraf olmaktan çıkarılmış, yükümlülüklerinin yanı sıra haklarının da varlığı ortaya konmuştur.

Öte yandan mükellefe tanınan haklar çeşitli kaynaklarda var olsa da önemli olan konu mükelleflerin bu haklarla ilgili bilgi sahibi olup olmadığıdır. Dolayısıyla kendilerine tanınan hakların farkında olmayan mükelleflerin belirli avantajlardan yararlanması söz konusu olmayacaktır⁶³⁴.

2.4. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef hakları özüne bakıldığı zaman insan haklarının vergilendirme alanındaki görünümü olarak ifade edilebilir. Vergilendirme işlemlerinin etkin ve adil bir şekilde yapılabilmesi için vergi dairesi ve mükellefler arasındaki ilişkilerde mükelleflere bazı hak ve imkanlar tanınmasının günden güne arttığı bir sistem oluşturulmaktadır⁶³⁵. Mükellef hakları sınıflandırılması iki gruba ayrılarak yapılabilir. İlk gruptaki haklar genel haklar bir diğer adıyla temel haklardır. Bu haklar vergi idaresi ve mükellef arasındaki işlemlerde ortaya çıkmakta olup vergilendirmeye ilgili kanunların uygunluğu, temel uygulama ve geçerliliğiyle ilgili olarak mükelleflerin talep ettikleri doğruluk ve etkinliği kapsamaktadır. İkinci grupta ise özel haklar diğer bir adıyla ikincil haklar yer almaktadır. İkincil haklar kanunlardaki özel olaylar ve işlemler için vergi kanunlarının uygulanması sürecinde esas alınacak usulleri kapsamaktadır⁶³⁶. Bu kısımda mükellef haklarının sınıflandırılması genel ve özel mükellef hakları olarak ayrıma tabi tutularak açıklanacaktır.

2.4.1. Genel Mükellef Hakları

Genel mükellef hakları vergi kanunlarının uygunluğu bakımından bağlantılı olan temel insan hakları kapsamında tüm mükellefler için geçerli olan haklar olarak tanımlanmaktadır⁶³⁷. Bu başlık altında genel mükellef hakları olarak adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi edinme hakkı, başvuru hakkı, temsilci kullanma hakkı, belirlilik hakkı, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı ve özel hayatın gizliliği incelenecektir.

⁶³³ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 54.

⁶³⁴ Ulvi Sandalcı, “Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 18(1), 2022, s. 340.

⁶³⁵ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 2012, s. 82.

⁶³⁶ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.133.

⁶³⁷ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 151.

2.4.1.1. Adil Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Mükelleflerin işlemlerinin yapılması aşamasında kendilerine adil, eşit ve saygılı davranılmasını aramak, gelir idaresi çalışanlarının mükelleflere davranışlarını şekillendiren bir haktır. Mükelleflerin oluşabilecek sorunlar için yardım talep etmeleri ya da herhangi bir aksaklık nedeniyle şikâyetle bulunmaları durumunda sorunlar, belirlenmiş olan hizmet standartları dahilinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmelidir. Bu hak Türkiye’de kanuni bir düzenleme ile ilgili değil mükellef hakları bildirgesi aracılığıyla gelir idaresi tarafından yapılan açıklama ile tanınmıştır⁶³⁸. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatlarında saygılı hizmet sunan, kişi haklarına ve gizliliğe önem veren çağdaş yönetime sahip hizmet verilebilmesi doğrultusunda çalışmalar yapılmaktadır. Bu minvalde 2001 yılında toplam kalite anlayışı çerçevesinde yedi ilde pilot uygulamalar başlatılmış ve olumlu sonuçlar alınınca diğer illerdeki vergi dairelerinde de toplam kalite yönetimi anlayışı doğrultusunda yönetim sistemi oluşturulmaya başlanmıştır⁶³⁹. Mükelleflerin adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı mükellefi yükümlülükleri ile tek taraflı başa çıkabilmek durumunda bırakmaktan ziyade idarenin desteği ile işlemlerini yürütebilmesi ve bu yönlendirmeye mükellefe kolaylık sağlanan bir haktır.

Mükellef ile irtibata geçen vergi dairesi personeli kendini tanıtarak mükellefin problemini anlamalı ve gerekli tüm bilgileri mükellef ile paylaşmalıdır. Yapılan işlem sırasında aydınlığa kavuşturulamayan konular için mükellefe ilerleyen süreçte bilgi verebilmek adına var olan iletişim bilgileri kontrol edilmeli ve ek bilgiler de alınmalıdır. Personel gerekli görüşmeleri sağlayarak mükellefleri yükümlülük ve haklarıyla ilgili bilgilendirmelidir. Bu aşamada idarenin mükellefe aktaracağı bilgiler açık , net, doğru ve tutarlı olmalı aynı zamanda mükellefler için konu bazında basılan rehber niteliğindeki basılı yayınlar anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır⁶⁴⁰.

2.4.1.2. Dilekçe Başvuru ve Bilgi Edinme Hakkı

Başvuru (dilekçe) hakkının Anayasa’da⁶⁴¹, Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunda yer almasının dışında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununda ve çeşitli

⁶³⁸ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 151.

⁶³⁹ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s. 136.

⁶⁴⁰ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 55.

⁶⁴¹ Kamu İcra Hukukunda Mükellef Hakları ile İlgili Anayasal Maddeler başlığı altında (2.3.1.3.11) Anayasal düzende açıklanmıştır.

kanunlarda hüküm altına alındığı görülmektedir. Başvuru hakkını kullanırken mükellefler vergilendirmeye ilgili bir işlemin ve tespitin yapılmasını yetkili makamlardan talep edebilmektedirler. Örnek verilecek olur ise VUK'un 13. maddesinde açıklanan mücbir sebep hallerinin tespit edilmesi ve vergilendirme işlemlerinin buna göre yapılması ya da VUK'un 17. maddesi kapsamında ek süre verilmesi için başvuru hakkı kullanılabilecektir⁶⁴².

Mükellefler idare ile aralarındaki uyuşmazlıkların barışçıl yollar ile çözümlenmesi için itiraz yollarına veya idare ile çözemeyeceklerini düşündükleri uyuşmazlıklar için yargı yoluna başvuru yapma haklarını kullanabilmektedirler. İdari yollara başvuru kapsamında uzlaşma, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi ve şikâyet yoluna başvurulması aşamasında başvuru hakkı kullanılabilir. Diğer taraftan mükellefler idari yola başvurmadan ziyade yargı yolunu tercih edebilmektedir. Yargı yollarının tamamının tüketilmesi sonrasında hala temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği düşünülüyorsa bireysel başvuru hakkı kullanılarak Anayasa Mahkemesine gidilebilmektedir. Ayrıca mükellefler idari işlemlerde tebliğ tarihinden, idari eylemlerde öğrenme tarihinden başlayarak 90 günlük bir süreç içerisinde Kamu Denetim Kurumuna başvuruda bulunabilmektedirler⁶⁴³. Kamu denetçiliği kanun tasarısı incelendiğinde denetçinin görevinin, *“idarenin işleyişi ile ilgili şikayetlerini, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını adalet anlayışı içinde insan haklarına bağlılık, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak, önerilerde bulunmak ve uzlaşmaya davet etmek”* olarak belirlenmiştir. Kamu denetçisi bir diğer adıyla “ombudsman” kamu idaresinin kararları, eylemleri ya da yapılmış olan ihmaller konularında vatandaşlardan gelen itiraz ve şikayetleri dikkate alan, hak ihlali, yetki suiistimali, hata, ihmal, gecikme, hakkaniyet dışı işlem ve kötü yönetime karşı vatandaşların korunması noktasında sorumluluğu olan bir makamdır. Bu kurum idari işlem ve eylemler bakımından denetim mekanizmasını oluştururken yargılamaya yetkinliği bulunmamakta olup mahkeme dışı çözüm üretilip yargının yükünü azaltmaya yönelik hizmet vermektedir. Ombudsmanın vermiş olduğu kararlar bağlayıcılıktan ziyade tavsiye niteliğindedir. İdareye hukuka aykırı idari işlemin geri alınması veya değiştirilmesine yönelik tavsiye kararı önermektedir. Vergi ombudsmanı ise vergi mükellefinin haklarının vergi idaresi tarafından ihlal edildiğini düşünmesi durumunda

⁶⁴² H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.137.

⁶⁴³ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 152.

başvurabileceği şikâyet makamıdır. Vergilendirme işlemlerinde usul hukukuna ve maddi hukuka aykırılık ile hak ihlali halinde ombudsman kurumuna başvurulabilecektir⁶⁴⁴. Vergi ombudsmanlığının mükelleflere faydalı olabilmesi için ilgili ülkede demokratik kültür seviyesinin ve kurumlar arasındaki ilişkilerin önemi büyüktür. Vergi ombudsmanı ile idarenin kendi görev ve yetki alanı içerisinde işlem yapmaları ve birbirlerinin kararlarına saygı göstermeleri sistemin sağlıklı işleyişi için elzemdir⁶⁴⁵.

Kanada vergi sisteminde de Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı Kanada Gelir İdaresinden bağımsız olarak çalışmaktadır. Vergi mükelleflerinin adil muamele görmesi, gelir idaresinin vergi mükelleflerine sağladığı hizmeti geliştirmesi ve mükellef hakları bildirgesinde yer alan sekiz hizmet hakkına idarenin saygı göstermesini sağlamaktadır⁶⁴⁶. Ombudsmanlık ve vergi ombudsmanlığı müesseselerinin Türkiye’de tam olarak işleyebilmesi için ayrıntılı düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bunun yanı sıra gerek devlet kurumlarının gerekse de mükelleflerin bu yapılanma ile ilgili etkin bir bilgi değişimine sahip olması gerekmektedir⁶⁴⁷.

Vergilendirme sürecinde bilgi edinme hakkı, mükelleflerin hem vergi sisteminin işleyişi bakımından hem de kendilerine uygulanan sübjektif ve bireysel idari işlemlerin gerekçeleri bakımından bilgilendirilmelerine imkân sağlanan bir haktır. Bilgi alma hakkı kamu yönetiminde açıklık ilkesinin işlerliğinin görülebildiği bir hak niteliğine sahiptir. Vergi sistemleri gün geçtikçe karışık bir hal almakta ve karmaşık kurallar içermektedir. Böyle bir sürecin yönetilmesinde mükelleflerin kurallar dahilinde işlemleri yapabilmesi için idarenin sistemin işleyişi konusunda mükellefleri bilgilendirme yükümlülüğü oluşmaktadır⁶⁴⁸. Vergi mükellefleri Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında kamu kurumlarının tümünden bilgi alabilme hakkına sahiptirler. Kamu kurumları da Kanunda yer alan istisnalar hariç olmak üzere talep edilmiş olan bilgi ve belgeleri başvuran kişiye vermek durumundadır. Bu doğrultuda Hazine ve Maliye Bakanlığı Bilgi Edinme birimi oluşturularak mükelleflerin ulaşmak istedikleri bilgiye internet aracılığı ile ulaşabilmeleri sağlanmıştır⁶⁴⁹. Mükellefler mükellefiyetlikleriyle ilgili bilgileri isteyebilme,

⁶⁴⁴ Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, İstanbul, 2012, s.113,116.

⁶⁴⁵ Hasan Aykın, “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 316, İstanbul, 2015, s.151.

⁶⁴⁶ Canada Office of the Taxpayers' Ombudsperson.

⁶⁴⁷ Mine Nur Bozdoğan ve Gonca Bıyık, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi”, *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6/6, 2017, s. 20.

⁶⁴⁸ R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 127.

⁶⁴⁹ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.136.

öğrenebilme, kontrolünü sağlayabilme ve hatalı bir bilgi varsa bunun düzeltilmesini talep edebilme hakkına sahiptirler. Ancak henüz işleme konulmamış bilgiler ve vergi incelemesi veya araştırma aşamasındaki ihbarlar hakkında bilgi talep etme durumu söz konusu olmayacaktır⁶⁵⁰. Mükellefler tereddüt ettikleri noktalarda idareden kendilerini yönlendirmesi doğrultusunda özelge ile bilgilendirilmelerini talep edebileceklerdir⁶⁵¹. Bunun yanı sıra vergilendirme işlemleri ile ilgili düzenlemelerin yayımlanması yolu ile de mükellefler bilgilendirilecektir. Resmî gazetede yayımlanması zorunlu olan kaynakların dışında broşür, tebliğ, bildirge, ücretsiz iletişim hatları ve internet kullanımı yolu ile de bilgilendirilme sağlanmaktadır⁶⁵².

2.4.1.3. Temsilci Kullanma Hakkı

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin yapılması aşamasında mevzuatta yer alan sınırlandırıcı hükümler çerçevesinde mükelleflerin yanı sıra açıkça yetki verilmiş olması durumunda temsilciler de mükelleflerin yaptıkları işlemleri yapabileceklerdir⁶⁵³. Mükellefler veya vergi sorumluları kanunlar çerçevesinde temsilci kullanabilme hakkına sahiptirler. Temsilciler mükellefler adına vergi idaresine ve yargı organlarına başvuru yaparak vergilendirme sürecinde işlemleri gerçekleştirebilmektedirler⁶⁵⁴. Mükellefler vergi idaresine kendisini temsil edebilecek ve kendisi adına gizli bilgileri alabilecek temsilcilerin adının yazılı olduğu bir belge vermesi gerekmektedir. Bu belge ile temsil edilme hakkı kullanılabilir⁶⁵⁵. Temsilci kendi hesabının dışında başkasının nam veya hesabına hareket ederek irade beyanı ile temsil etmiş olduğu kişiyi hak sahibi yapan veya borçlu duruma düşüren kişidir. Vergi hukuku kapsamında temsil iki şekilde incelenmektedir. İlki kanuni temsilci olup adından da anlaşılacağı üzere temsilcinin yetkisinin dayanağı kanundan kaynaklanmaktadır⁶⁵⁶. Kanuni temsilcilerin ödevleri VUK'un 10. maddesinde düzenlenmiştir *“Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ve vergi sorumlusu olmaları durumunda yerine getirmeleri gereken ödevler kanuni temsilciler tarafından*

⁶⁵⁰ Fatih Saraçoğlu ve Elif Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2019, s. 83.

⁶⁵¹ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 151.

⁶⁵² C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 59.

⁶⁵³ F. Saraçoğlu ve E. Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, s. 85.

⁶⁵⁴ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 153.

⁶⁵⁵ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s. 134.

⁶⁵⁶ Hatice Yurtsever, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 3(3), 2013, s. 115.

yapılacaktır. Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ödevleri ise bu teşekkülleri idare edenler ve varsa temsilcileri tarafından yerine getirilecektir”.

İradi temsil ise vergi mükelleflerinin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda üçüncü kişileri kendilerinin irade beyanlarıyla yetkili kılmalarıdır. Vergi hukukunda iradi temsil konusuyla ilgili bir hüküm mevcut olmasa da iradi temsilin yasaklanmış olması söz konusu değildir. Dolayısıyla mükellefler ve vergi sorumluları vergi ödevlerini yerine getirmesiyle ilgili görevleri vekaleten belirleyeceği bir vekile verebilirler⁶⁵⁷. Bu görevler tebligat kabul etme, uzlaşma ve hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağı kapsamında iade işlemlerini yapabilme, mahsup ve takas işlemlerini gerçekleştirebilme, beyannamenin yanı sıra eklerini verme gibi birtakım ödevler noter aracılığıyla özel yetkili kılınmış olan vekil kullanılarak yapılabilmektedir. Bu konularda vekilin avukat olmasına gerek bulunmamaktadır⁶⁵⁸.

2.4.1.4. Belirlilik Hakkı

Vergilendirmeyeyle ilgili belirlenmiş olan kural ve yapılacak işlemlerin açık ve anlaşılabilir nitelikte olması durumunda vergilendirmede keyfilik önlenmiş olacaktır. Bu doğrultuda hukuki güvenlik ilkesi geleneksel vergilendirmede belirlilik ilkesine yeni bir içerik kazandırmış olacaktır. Belirlilik ilkesi hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini korumakta hem de vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır⁶⁵⁹. Mükellefler bakımından belirlilik hakkının göstergesi hukuki güvenlik ilkesi kapsamında uygulanan vergi kanunlarının belirli, açık, anlaşılır ve istikrarlı olmasıdır. Vergi mükelleflerinin ödeyeceği verginin konusunun, vadesinin, hangi esaslar dahilinde ve ne tutarda alınacağını önceden bilinmesi mükellef haklarının korunmasını sağlayacaktır⁶⁶⁰. Belirlilik hakkı, vergi kanunlarının ve vergiyle ilgili mevzuatın yayımlanarak mükellefin bilgisine sunulması, kanunun geriye yürütülmemesi ve kanunilik ilkesi kaynaklı vergisel düzenlemelerin yasama organı tarafından yapılması şeklinde düzenlenmektedir⁶⁶¹. Mükelleflerin haklarını bilebilmeleri ve bu hakların ihlal edilip edilmediğini anlayabilmeleri için belirlilik ilkesinin hukuken oluşturulması gerekmektedir.

⁶⁵⁷ M. Tosuner ve Z. Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 57.

⁶⁵⁸ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 61.

⁶⁵⁹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 46.

⁶⁶⁰ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 154.

⁶⁶¹ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.134.

2.4.1.5. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

VUK'un vergi mahremiyeti ile ilgili 5. maddesinde görevleri dolayısıyla gizlilik hükümlerine uyması gereken kişiler *“mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar”* hükmü açıklanmıştır. Bu madde ile vergi mükelleflerinin özel hayatları ile ilgili bilgiler hakkında koruma getirilmiştir⁶⁶².

Mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı vergi yönetiminin elinde bulundurduğu yetkiler dahilinde elde etmiş olduğu mükellef bilgilerini gizli tutmasını ve yalnızca kanunun amaçladığı işlemler için kullanılmasını esas alan bir haktır. Vergi mükellefleri kişisel ve ticari sırlarının üçüncü kişilerle ve özellikle rakipleriyle paylaşılmasından endişe edebilmektedirler. Bu sebeple çoğu ülke mevzuatında gizliliği önemsenen bilgi ve belgelerin kötüye kullanılması durumunda vergi görevlilerine ağır cezalar getirilmiştir. Böyle bir hakkın var olma amacı hem mükelleflerin korunması hem de mükelleflerin vergi yönetimine duyduğu güvenin sağlamlaştırılmasıdır⁶⁶³. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı vergi mahremiyetiyle çok yakın bağı olan bir hak olup, vergi dairelerinin mükellefler hakkında öğrenmiş oldukları bilgileri gizli tutarak saklaması gerektiğini ifade etmektedir. Vergilendirme işleminin yanı sıra denetim ve yargılama aşamasındaki işlemleri yapan görevleri sebebiyle mükellefe ait bilgileri öğrenmiş olan yetkililer bu bilgileri paylaşmayacaklardır⁶⁶⁴. Aynı doğrultuda 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 43. maddesinde hem meslek mensuplarına hem de meslek mensubunun yanında çalışan kişilere vergilendirme işlemleri sebebiyle öğrenmiş oldukları bilgi ve işletme sırlarını ifşa etmeleri yasaklanmıştır⁶⁶⁵.

2.4.2. Özel Mükellef Hakları

Vergiye ilişkin kanunların uygulanması kapsamında vergilendirme sürecinde mükellefler için tanınan haklar özel mükellef hakları olarak kategorize edilmektedir. Bu bölümde çalışmanın içeriği bakımından özel mükellef hakları tarh-tebliğ, vergi denetimi,

⁶⁶² Batuhan Aktaş, *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu*, Der Yayınları, İstanbul, 2017, s.102.

⁶⁶³ R. Dönmez, *Vergi Hukuku*, s. 129.

⁶⁶⁴ Burcu Gülerci, *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları*, İstanbul, 2017, s. 155.

⁶⁶⁵ H. Egeli ve M. Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, s.138.

tahsil süreci, idari çözüm yolları ve yargılama aşamasında mükellef hakları başlıkları altında beş kategoride incelenecektir.

2.4.2.1. Tarh-Tebliğ Sürecinde Mükellef Hakları

Vergilendirme sürecinin bir parçası olan tarh ve tebligat işlemlerinde mükelleflere verilmiş olan birtakım haklar bulunmaktadır. Bu başlık altında tebliğ işlemlerinde, ihtirazi kayıtlı beyanda bulunma, hatanın varlığı, pişmanlık ve ıslah uygulaması, yanılma, mücbir sebep, zor durum ve zamanaşımı müesseselerinde mükellef hakları açıklanacaktır.

2.4.2.1.1. Tebliğ İşlemlerinde Kanuna ve Usule Uygun Tebliğ Hakkı

Tebliğ müessesesi hem VUK'un 21. maddesinde *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”* şeklinde hem de VUK'un 93. maddesinde *“tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtası ile ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmiyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir”* ifadesi ile hüküm altına alınmıştır.

Tebliğ uygulaması kapsamında mükellefi ilgilendiren vergilendirme ile ilgili tüm belge ve yazıların mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda mükelleflerin de kendileri ile ilgili vergisel işlemlerden haberdar olup haklarını koruyabilmeleri için tebliğ müessesesi önem arz etmektedir⁶⁶⁶. Yapılan bu resmi bildirim sonrasında mükellef borcu kabul edip ödeyebilecek ya da idari işleme karşı hukuki yola başvurabilecektir. Tebliğ uygulaması tarh işlemi sonrasında vergi borcunun somut hale gelmesi bakımından önemli olup tahakkuk aşaması ile köprü sağlayan fonksiyonel bir müessesedir. 6183 sayılı Kanunun 8. maddesinde yapılmış olan açık atıf ile idari işlemlerle ilgili tebligatlar VUK hükümleri doğrultusunda yapılacak olup vergilendirme sürecinde yargısal uyuşmazlıkla ilgili yapılacak tebligatlarda Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde uygulanacaktır⁶⁶⁷.

VUK'taki tebligat usulleri posta yolu ile, daire ve komisyonda, memur aracılığı ile, elektronik ortamda ve ilan tebliğ olarak belirlenmiştir. Bu yollar kapsamında mükellef haklarına bakılacak olursa; posta yolu ile tebligatta mükellefin yasal haklarını süresinde kullanabilmesi için posta memurunun zarfın üzerine tebliği yaptığı tarihi doğru

⁶⁶⁶ M. Tosuner ve Z. Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 108.

⁶⁶⁷ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 104.

bir şekilde girmesi gerekmektedir. Aynı zamanda mükellef tebliğ alındısına imza atmalı ancak imza bilmemezlik veya farklı bir sebepten imza atılmıyor ise sol elinin baş parmağı ile parmak izi alınmalıdır. Öte yandan tebliğ edilecek olan belgenin daire ve komisyonda mükellefe tebliğ edilebilecek olmasına karşılık mükellef tebliği orada kabul etmek istemeyebilir bu durumda tebligatın posta yolu ile yapılması gerekmektedir⁶⁶⁸. Diğer bir tebligat yöntemi elektronik tebliğdir. E tebliğ adı verilen bu yöntem ile tahsil dairelerinin iş yükü ve maliyeti azalmıştır. Öte yandan tebligatı alan mükelleflerin de itirazlarını yine elektronik ortamda yapabilme imkânı getirilmiştir. Bu durum mükelleflere çok fazla bürokrasi engeline takılmaksızın haklarını savunma imkânı yaratmaktadır⁶⁶⁹. Elektronik ortamda VUK'un 107/A maddesine göre yapılan tebligat fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı hukuki sonucu doğurmaktadır. E-tebligat sistemini kanunda belirlenmiş olan mükelleflerin dışında kalanlar kullanmak zorunda değildir. Ancak talep eden mükelleflerin e tebligat sisteminden yararlanma hakları mevcuttur. Mükelleflerin idareye bildirdikleri elektronik posta adreslerine gönderilen tebliğ evrakları beşinci gün sonunda okunmuş kabul edilmektedir. Bir diğer tebligat yöntemi ise ilan tebligatıdır. İdarenin ilan tebligat yolunu tercih edebilmesi için muhatabın bilinen adresinin olmaması, adres kayıt sisteminde adresinin olmaması ve bilinen iş yeri adresine tebliğ yapılamaması ve yabancı ülkede bulunanlara tebliğ yapılma imkanının bulunmaması gerekmektedir. Kanunda belirtilen bu şartlar gerçekleşmeden mükellef hakkında ilan tebligat yolunun kullanılması durumunda yapılan tebligat geçersiz sayılacaktır⁶⁷⁰.

Mükellef için usulüne uygun olarak yapılan bir tebligat geçerli sayılacak ve buna istinaden işlemler yapılacaktır. Fakat kanuna uygun olmayan dolayısıyla hatalı yapılmış olan bir tebligatta ilgili hatanın, örneğin tebligatta sıra numarasının yazılmaması gibi esasa ilişkin olmaması durumunda tebliğ geçersiz olmayacaktır. Bunun yanı sıra mükellefe gönderilen ihbarnamede mükellefin adının bulunmaması, verginin türü veya miktarının olmaması ya da dava açma süresinin belirtilmemiş olması gibi esasa ilişkin hatanın varlığı durumunda tebliğ geçersiz olacak belgenin tekrar düzenlenmesi gerekecektir⁶⁷¹.

⁶⁶⁸ Sevil Şin, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2016, s. 158.

⁶⁶⁹ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi", *Mali Pusula*, 2(21), Ankara, 2006, s.27.

⁶⁷⁰ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 219.

⁶⁷¹ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 69.

Hakkında yapılan işlemin hatalı tebliğ edilmesi halinde mükellef idareye başvurabileceği gibi vergi mahkemesinde dava da açabilecektir. Yargı organlarının bu konuda vermiş olduğu kararlarda, dava açma süresi geçmiş olmasına rağmen yapılmış olan tebliğin hata içermesi durumunda düzenlenmiş olan ödeme emirlerinin iptali söz konusudur⁶⁷². Mükelleflerin bir hakkı kazanması veya o hakkı kaybetmesinin belirlenebilmesi için tebligatın yapılmış olduğu tarih çok önemlidir. Ayrıca mükellefi ilgilendiren vergilendirme ile ilgili her şeyden mükellefin haberdar edilmesi gerekmektedir. Mükellefin bilgisi olmaksızın kendi adına yapılan işlemlerin hükmü olmamalıdır. Özellikle cebren tahsil sürecinde önem arz eden belge olan ödeme emrinin mükellefe tebliği gerçekleşmeden cebren tahsil işlemlerine başlanılamayacaktır. Kendisiyle ilgili bilgilendirme yapılan mükellef duruma göre işlemi kabul edecek veya idareye ya da yargıya gidebilecektir.

2.4.2.1.2. İhtirazi Kayıtlı Beyan Verebilme Hakkı

Tarh aşamasında kullanılabilen önemli haklardan biri beyannameyi ihtirazi kayıtlı verebilme hakkıdır. Vergilendirme kapsamına giren hususların ve ödenecek verginin hesaplanmasının en iyi şekilde mükellefler tarafından bilinebileceği dikkate alındığında mükellefin beyanının vergilendirmeye esas alınması beyana dayalı tarhiyat yöntemini ifade etmektedir. Bu yöntem çağdaş bir usulü oluşturmakla birlikte Türk vergi sisteminin de esas itibarıyla çoğunlukta olarak kullandığı yöntemdir⁶⁷³. Beyan üzerine alınan vergiler idarenin tahakkuk fişi düzenlemesiyle tarh ettirilmektedir. Vergi dairesine beyannamenin aktarılması sonrasında vergi dairesi mükellef adına tahakkuk fişi düzenleyerek verginin tarhını gerçekleştirmiş olacaktır. Beyana dayalı tarhiyat yönteminde temel ilke mükellefin beyanını yargıya götüremeyeceği olup bu kuralın istisnasını da ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler oluşturmaktadır. Mükellefler tereddütte kaldığı konuları beyannamelerini verirken belirtmektedirler. Bu şekilde ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler tahakkuka engel olmayacaktır. Tahakkuku gerçekleşen vergi dava konusu yapılabilecek ayrıca yürütmenin durdurulması kararının alınması durumunda verginin tahsili de duracaktır⁶⁷⁴. Bir diğer deyişle ihtirazi kayıtlı beyan mükellefin tereddütte kaldığı tutarın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda netleşmemiş bir düşünce olması nedeniyle dava hakkının kullanılabilmesinin

⁶⁷² D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 222.

⁶⁷³ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 70.

⁶⁷⁴ M. K. Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, s. 97.

belirtilmesidir. Verilen beyanda tutarın mutlaka bildirilmesi gerekmekte olup tutar gösterilmeksizin yapılacak olan bildirimler ihtirazi kayıtla beyan yerine geçmeyecektir⁶⁷⁵. İhtirazi kayıtla beyan özüne bakıldığında dava açma hakkının saklı bırakılmasının talep edildiği bir beyan yoludur. Bu yol sayesinde mükellefin en önemli maddi ödevi olan vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesinde oluşabilecek olumsuz durumlar ortadan kaldırılabilir.

2.4.2.1.3. Hata Varlığında Mükellef Hakkı

Tarhiyat aşamasında mükelleflerin haklarından bir diğeri ise hata durumunda düzeltme talebinin reddine karşı dava açma hakkıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 116.-126. maddeleri arasında düzenlenmiş olan vergi hatası madde hükmünde “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Yükümlülerin aleyhine bir şekilde yapılmış olan hesap ve vergilendirme hatalarının düzeltilmesi durumunda düzeltilen tutar kadar vergi borcu sona ermektedir⁶⁷⁶. Vergi hataları tanımında verginin fazla ya da eksik istenmesi vergilendirmede tarh ve tahakkuk sürecinde, verginin eksik veya fazla alınmış olmasının ise tahsil işlemlerinde gerçekleşmiş olacağı söylenebilmektedir⁶⁷⁷. Hata düzeltme yoluna vergilendirme ve vergi hesaplama konusunda hata var ise gidilebilecek olup mükellef ile idarenin taraf olduğu hukuki uyuşmazlıklar hata düzeltme müessesesine konu olamamaktadır⁶⁷⁸. Öte yandan vergi hatalarının düzeltilmesi yargı yolunu kapatmadığı için mükellefler açısından idari yolun yanı sıra ek güvence sağlayan bir müessesedir⁶⁷⁹.

Hatalar idare tarafından tespit edilmiş ise ve hatanın açık bir şekilde belli olması durumunda idare düzeltmeyi re' sen yapabilir. Ancak hatalar mükellefler tarafından tespit edilmişse bu durumda mükellefin yazılı başvurusu ile düzeltme talep etme yoluna gidilebilecektir. Düzeltme yapmaya yetkili olan kişi vergi dairesi müdürü ya da vergi dairesi başkanı olup, hatalı bulunan işlemin düzeltilmesi düzeltme fişi ile sağlanacaktır⁶⁸⁰. Düzeltme talebinin mükellef tarafından yapılması da mümkün olmaktadır. Mükellef beyan ettiği matrahın hatalı bir şekilde eksik ya da fazla gösterilmesi halinde hata

⁶⁷⁵ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 128.

⁶⁷⁶ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 155.

⁶⁷⁷ Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara, 2007, s. 69.

⁶⁷⁸ Volkan Alptekin, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2013, s. 140.

⁶⁷⁹ S. Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, s. 197.

⁶⁸⁰ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 309.

düzeltilme isteğinde bulunacaktır. Mükellefin hata düzeltme talebi dava açma süresinde veya dava açma süresi geçmişse düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Yapılan talebi değerlendiren idarenin red kararı vermesi üzerine mükellefin Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurma hakkı bulunmaktadır⁶⁸¹. VUK'ta şikâyet başvurusunda bulunabilmek için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki hatanın varlığı durumunda vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde açılacak davanın süresinin geçmiş olması ikincisi ise mükellefin hata düzeltme talebinin reddedilmiş olmasıdır⁶⁸². Mükellefin yapmış olduğu düzeltme başvurusuna istinaden vergi dairesi veya şikâyet yolu ile yapılan başvuruda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından red cevabı verilirse mükellef yeniden idari dava yolunu kullanabilecektir. Bunun yanı sıra Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ca karar verilmiş ve yargı kararı kesinleşmiş olan bir işlemde vergi hatası söz konusu olursa düzeltme işlemi yapılabilir⁶⁸³. Önemli bir barışçıl çözüm yolu olan hataların düzeltilmesi ise uzun bir yargılama sürecinden ziyade vergisel problemin büyümeden çözülebilmesi için kullanılan bir müessesedir.

2.4.2.1.4. Pişmanlık ve İslah Uygulamasında Mükellef Hakkı

Tarhiyat aşamasında gidilebilecek önemli bir diğer barışçıl yol ise pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Pişmanlık ve ıslah yolu için şartları sağlayan mükellefler bu haktan yararlanma şansına sahip olabileceklerdir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri kaçakçılık suçları ve vergi ziyai kabahatlerine uygulanmak üzere getirilmiş bir müessesedir⁶⁸⁴. Beyan usulüne dayalı olan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren eylemleri gerçekleştiren mükellefler ve bu eylemlerin yapılmasında iştiraki bulunan kişilerin, kanuna aykırı hareketlerini daha önceden hiçbir ihbar olmaması veya idare tarafından içinde bulunulan durum için bir işlem başlatılmaması şartıyla yetkili idareye kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi durumunda pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılabilecektir. Verilecek olan dilekçenin mükellef adına vergi incelemesi yapılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden vergi idaresi kayıtlarına geçmiş olması gerekmektedir⁶⁸⁵.

⁶⁸¹ Mine Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef Ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 2012, 17(2), s. 488.

⁶⁸² C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 154.

⁶⁸³ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 309.

⁶⁸⁴ H. H. Bayraklı, "Pişmanlık Ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", s.50.

⁶⁸⁵ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 190.

Mükellefin pişmanlık uygulamasından yararlanabilmesi için bir başka koşul ise hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde verilmesi gerekmektedir. Mükellef tarafından idareye haber verilen ödeme süresi geçmiş olan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranı nispetinde bir zam ile birlikte haber verme tarihinden başlamak üzere on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmayacağı vergi ise kanunda özel olarak belirtilmiş olan emlak vergisidir. Kanun koyucunun böyle bir hüküm getirmesinin sebebi kamulaştırma bedelinin belirlenmesinde emlak vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı kötü niyetli mükelleflere engel olabilmektir⁶⁸⁶. Bu müessese ile mükellef vergisini pişmanlık zammıyla ödediği takdirde vergi ziyayı ve kaçakçılık cezasından kurtulma imkanına sahip olmaktadır.

2.4.2.1.5. Yanılma Halinde Mükellef Hakkı

Mükellefin korunma altına alındığı bir başka durum ise yanılma halidir. Yanılma olgusu vergi idaresinin mükelleflere yazı ile yanlış izahat vermesi ve kanunda uygulanan bir madde için öteden beri kullanılmış olan içtihadın değişmiş olması ile ortaya çıkabilmektedir. Yanılma vergi idaresinin mükellefleri bilgilendirdiği özelge, sirküler ve genel tebliğler gibi vergi hukuku kaynaklarına bağlı olarak meydana gelebilmektedir. Ayrıca içtihadın değişmesi sebebiyle de uygulama değişebilecek ve mükelleflerin ilk içtihada göre işlem yapması durumunda yanılma gerçekleşebilecektir. Bu durumların varlığı halinde mükellefler koruma altına alınacak ve ceza sorumluluğundan kurtulmuş olacaklardır⁶⁸⁷. Vergilendirmede yetkili olan makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları durumunda yapılan işlem mükellefi bağlamayacak ancak vergi dairesini bağlayacaktır. Yetkili olan makamlar tarafından mükelleflere verilen yazılı bilgilendirmelere göre işlem yapan mükelleflerin yaptıkları işlemlerinin sonradan vergi kanunlarına aykırı olduğu tespit edilse bile mükellefe bundan ötürü ceza kesilmeyecektir⁶⁸⁸. Yanılma mükellefi idarenin yanlış yönlendirmesi ve uygulama değişimlerinden koruyan önemli bir müessesedir. Mükellefin tereddütte kaldığı sorular için izah istemesi ise vergi idaresi ile mükellefin manevi bağına da arttırmış olacaktır.

⁶⁸⁶ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 226.

⁶⁸⁷ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 119.

⁶⁸⁸ Zeynep Arıkan, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 1998, s.130.

2.4.2.1.6. Mücbir Sebep Durumunda Mükellef Hakkı

Mükelleflere tanınmış olan önemli haklar arasında bir başka hak ise mücbir sebep durumunda ceza kesilmesinin önlenmesi hakkıdır. Mücbir sebep; fail tarafından önlenmesi mümkün olmayan, önceden takdirinin ve tahminin yapılamadığı olaylar olarak tanımlanmaktadır. Vergi yükümlülerinin vergi ödevlerini zamanında yerine getirememesi veya haklarını kullanamadıkları durumlarda hukuki sonuç doğuracaktır⁶⁸⁹. Mücbir sebep halleri VUK'un 13. maddesinde⁶⁹⁰ açıkça belirtilmiştir. Mücbir sebep hallerinin varlığı durumunda vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde gerekli olan süreler mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyecek olup sebep ortadan kalktıktan sonra süreler kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Mücbir sebebin gerçekleşmesinden önce işlemiş olan süreye mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra işlemeye devam eden süre eklenir⁶⁹¹. Süreler bakımından mücbir sebebin meydana gelmesi halinde tarh zamanaşımı da işlemeyecektir. Mücbir sebep ileri sürebilmek için bu sebebin varlığının kanıtlanması esastır. Ayrıca mücbir sebep durumunda vergi suçu veya kabahati oluşmayacağından dolayı vergi cezası da kesilmeyecektir⁶⁹². VUK kapsamında meydana gelen bir uyumsuzlukta mükellefin belgelerinin yanması durumu itfaiye raporu ile kanıtlanıp mahkeme kararıyla da tespit edilerek mücbir sebep sayılmıştır⁶⁹³.

VUK'un 15. maddesinde yer alan ek fıkra ile Hazine ve Maliye Bakanlığına mücbir sebep sayılan haller nedeniyle bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanların mücbir sebep halinde olduklarını ilan etmek için yetki verilmiştir. Bu tespitle beraber beyanname toplulaştırılması, beyanda bulunma sürelerinin belirlenmesi veya beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması gibi hangi vergi ödevlerinin yerine getirilemeyeceği konusunda açıklama yapma görevi bulunmaktadır. Öte yandan VUK'un 111. maddesinde ödeme süresi afet tarihinin sonrasında olacak bu kanun kapsamındaki her türlü vergi, ceza

⁶⁸⁹ Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı ve Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler", *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(2), 2020, s. 1078.

⁶⁹⁰ Mücbir sebep halleri:

"1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir".

⁶⁹¹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 89.

⁶⁹² N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 99.

⁶⁹³ Turan Yıldırım, "Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı" *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı*, 25(2), 2019, s. 1530.

ve gecikme faizleri ile idareye verecekleri beyannamelere göre tahakkuk ettirilmiş olan vergilerin ödeme sürelerini vadelerinin bitmesinden itibaren azami bir yıl uzatma yetkisi de mevcuttur. Bakanlık tarafından afetten görülen zararın derecesine göre veya vergi türleri itibariyle farklı süreler belirlenebilmektedir. Bu doğrultuda belirtilen günler ödenecek verginin vadesi niteliğinde olmaktadır.

6183 sayılı Kanunun 8. maddesinde yer alan “*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur*” ifadesine göre sürelerin hesaplanması konusunda VUK hükümleri dikkate alınacaktır. Bunun yanı sıra 6183 sayılı Kanunun tecil başlığını taşıyan 48. maddesinin 6. fıkrasında mücbir sebep durumunda kamu alacağının tecil edilmesi açıklanmıştır. VUK’a göre ilan edilen mücbir sebep kapsamına alınan kamu borçlularının, mücbir sebep için belirlenen süreye kadar ödemeleri gereken kamu borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen kamu borçları faiz ödemesi yapılmadan ya da yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil edilebilecektir.

Mücbir sebep halinin varlığında ödeme işlemi ertelenecek fakat gecikme zammı hesaplanmaya devam edilecektir. Mücbir sebep durumunda mükellef hakkında cebren tahsilata geçilmeyecektir. Ağır hastalık ve kazanın uzun süre boyunca mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak ise mücbir sebep hali kanuni temsilci veya vekil atanması ile ortadan kalkmış olacaktır. Kanuni temsilcilerin şahsı itibariyle meydana gelen mücbir sebepler mükellef ile ilgili süreleri etkilemekte ve mücbir sebep halinin kanuni temsilci açısından da uzun süre devam etmesi halinde temsilci değişikliği de yapılabilecektir⁶⁹⁴.

2.4.2.1.7. Zor Durum Halinde Mükellef Hakkı

Tarhiyat aşamasında mükellefe tanınan bir başka hak ise zor durumun varlığında mükellefe kolaylık sağlanmasıdır. VUK’un 17. maddesinde zor durum sebebiyle vergilendirmeye ilişkin ödevlerini süresi içerisinde gerçekleştiremeyecek durumda olan mükelleflere kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması durumunda bir ayı geçmemek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek bir süre verileceği açıklanmıştır. Mükelleflerin zor durum taleplerinin kanuni süre içerisinde yapılması gerekmektedir⁶⁹⁵. Zor durum halinde uzayacak süreler yalnızca kanuni

⁶⁹⁴ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 81.

⁶⁹⁵ M. Tosuner ve Z. Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 162.

sürelerdir. Zor durum sebebiyle kanuni süre verilebilmesi için bazı koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar şöyle özetlenebilir; mükellefler tarafından sürenin bitimi öncesinde yazı ile talepte bulunulması ayrıca idareye sunulan mazeretin süre verecek olan makam tarafından kabul edilebilirliği sağlanmalıdır. Öte yandan verginin tahsilinin tehlikeye düşürülmemesinin sağlanması gerekmektedir⁶⁹⁶. Zor durum uygulaması ile mükelleflere tanınmış olan ek süre içerisinde kendilerine verilen yükümlülüklerin yerine getirilmesi sağlanacak ve cezai işlem uygulanmayarak menfaatleri korunacaktır⁶⁹⁷. Zor durumda ek süre talep etmek ile mücbir sebepler nedeniyle ek süre almak arasında fark bulunmakta olup mücbir sebep durumunda sürenin uzaması kendiliğinden gerçekleşmekte iken zor durumda süre vermede ise vergi yükümlüsünün idareye başvurması ve idarenin zor durumu kabul ederek ek süre vermesi gerekmektedir⁶⁹⁸.

Zor durum koşullara bağlanmış bir şekilde ve idarenin geniş takdir yetkisinin bulunduğu bir müessesedir. Özellikle hangi durumların zor durum olarak nitelendirilmesi gerektiği de belirtilmediği için uygulamanın net bir çerçevesi çizilememektedir.

2.4.2.1.8. Tarh/ Tahakkuk Zamanaşımı Uygulamasında Mükellef Hakkı

Zamanaşımı müessesesi vergi hukuku kapsamında iki şekilde uygulanmaktadır. Tarh(tebliğ) zamanaşımı VUK'ta yer almaktayken tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Kanun'da hüküm altına alınmıştır. Tarh zamanaşımı verginin tarh edilerek yükümlülere tebliğ edilmesiyle ilgili olup zamanaşımı süresi içerisinde tebliğ edilemeyen bir vergi zamanaşımına uğrayacaktır⁶⁹⁹.

Tarh zamanaşımı süresi VUK'un 113. ve 114. maddelerinde açıklanmıştır. Maddede zamanaşımı; *“süresinin geçmesi durumunda vergi alacağının ortadan kalkması”* şeklinde tanımlanmakta olup zamanaşımının mükellefin başvurusunun bulunup bulunmadığının önemi olmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. VUK'un 114. maddesinde *“vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından*

⁶⁹⁶ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 260.

⁶⁹⁷ Adnan Gerçek, vd.; *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi Ve Geliştirilmesi*, s. 90.

⁶⁹⁸ S. Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.105.

⁶⁹⁹ Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *AÜHFD*, 60(2), 2011, s. 313.

başlayarak beş yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar” ifadesiyle tarh zamanaşımı açıklanmıştır⁷⁰⁰.

Bu sebeple zamanaşımı geçmiş bir vergi borcunun tarh edilemez duruma gelmiş olması sebebiyle bu borcun tarh edilip mükellefe gönderilmesi söz konusu olamayacaktır. Zamanaşımı kanundan doğmuş bir hak olup vergi idaresinin yetkisini sınırlayan bir müessesedir.

2.4.2.1.9. Vergi Denetimi Sürecindeki Mükellef Hakları

Mükelleflere vergi incelemeleri sürecinde kanundan doğan birtakım haklar verilmiştir. Bu haklardan biri mükellefin vergi inceleme elemanından hüviyet ibrazını istemektir. Vergi inceleme elemanlarının hüviyet ibrazı VUK’un 136. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Mükellefler vergi incelemesinde inceleme elemanının kimliğini görme hakkına sahiptirler. Vergi incelemesine başlanılmadan inceleme elemanları mükelleflere veya orada bulunan ilgili kişilere inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmî belgelerini göstermekle yükümlüdürler.

Vergi incelemesi yapanlar mükellefe vergi incelemesinin konusunu açık bir şekilde ifade etmektedirler. Bilgi alma hakkı çerçevesinde bu durumun mutlaka açık bir şekilde mükellefe aktarılması gerekmektedir. İncelemenin konusu çerçevesinde; incelemenin resmi dayanağının yanı sıra ihbarlı olup olmadığı, nedeni, hangi vergiler kapsamında yapıldığı, hangi dönemleri kapsadığı ve tam veya sınırlı yapılacağı bilgileri girmektedir⁷⁰¹.

Vergi incelemesi sırasında mükellef inceleme elemanından iş yerindeki faaliyet sürecini aksatmamasını talep etme hakkına sahiptir. VUK’un 140. maddesinin 3. fıkrasında inceleme iş yerinde yapılacaksa nezdinde inceleme yapılan mükellefin muvafakati olmadığı durumda resmi çalışma saatlerinin dışında inceleme yapılamayacağı veya incelemeye devam edilemeyeceği açıklanmıştır. İnceleme yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmamalıdır. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılması durumunda vergi inceleme elemanları işyerinin faaliyetini ve etkin çalışmasını ayrıca işletmenin kredibilitésini ve güvenini kaybetmemesine yönelik tutum sergilemelidir⁷⁰². Vergi

⁷⁰⁰ Neslihan C. Karadağ Coşkun, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “ Mücbir Sebepler ve Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, *AÜHFD*, 61(3), 2012, 1029.

⁷⁰¹ Mustafa Alpaslan, “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 97, 2012, s. 123.

⁷⁰² A. Erol, *Taşınmaz Mal Hacı ve Satışı*, 116.

incelemesi incelemeye başlama tutanağı ile başlayıp, incelemenin yapılıp rapor değerlendirme komisyonunun onayından sonra inceleme raporunun vergi dairesine gönderilmesi ile sonuçlandırılan bir süreçtir. Mükellefler bu süreç devam ederken raporun değerlendirme komisyonunda incelenirken dinlenme talebinde bulunabilecektir. Uygulamada dinlenme talebinin vergi inceleme elemanına yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla mükellefler komisyonda kendilerini savunma hakkına sahip olacaklardır. Mükellefler vergi mahremiyeti bakımından ise kendilerinin iş ve hesaplarına, özel hayatına dair bilgi sahibi olan vergi inceleme elemanlarından mahremiyete uymalarını isteme hakkına sahiptirler⁷⁰³.

Vergi inceleme sürecinin önceden tespit edilerek belirli bir sürede bitirilmesi hukuki güvenlik ilkesinin de bir gereği olmaktadır. İnceleme sürecinin belirsiz oluşu işletme sahibinin maddi ve manevi kaybına, işletmenin önemli kararlarının ertelenmesine, işletmeyle ticari ilişki içinde bulunanların çekingen davranmalarına yol açabilmektedir. Dolayısıyla vergi incelemelerinin belirli süreyle sınırlı olması mükelleflere güvence sağlamaktadır. Bu duruma istinaden inceleme başlangıç tarihinden itibaren tam inceleme yapılması halinde bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay içinde incelemelerin sonlandırılması gerekmektedir⁷⁰⁴.

Vergi mükelleflerinin idarenin kendilerinden zor durum nedeniyle talep ettiği defter ve belgeleri belirtilmiş olan sürede ibraz edememesi durumunda kendilerine ek süre verilmesini talep etme hakkı VUK'un 17. maddesinde açıklanmıştır. Verilecek süre 15 günden az olamayacağı gibi kanuni sürenin bir katı, kanuni sürenin bir aydan az olması durumunda ise bir ayı geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır⁷⁰⁵. Vergi incelemesinde mükellef haklarıyla ilgili daha ayrıntılı bilgilendirme için Vergi Denetim Grup Başkanlığının mükellef haklarının⁷⁰⁶ yayını kamuoyuyla paylaşılmıştır.

2.4.2.1.10. Arama ve Yoklama İşlemlerinde Mükellef Hakları

Vergi denetim müessesesinin bir aşaması olan arama hem uygulanma süreci hem de sonuçları bakımında önem arz etmektedir. Arama yoluyla vergi suçu ile ilgili kanıtların ortaya çıkartılması amaçlanmaktadır⁷⁰⁷. Arama ceza yargılama hukukunun delil toplama

⁷⁰³ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 175.

⁷⁰⁴ Adil Nas, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*”, *AÜHFD*, 61(4), 2012, s. 1327.

⁷⁰⁵ R. Kantekin, *Anayasa ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon - Ortahisar Örneği*, s. 46.

⁷⁰⁶ Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, [0-mukellef-hak-ve-yukumluluklari-29.06.2022-002.pdf](https://www.hmb.gov.tr/0-mukellef-hak-ve-yukumluluklari-29.06.2022-002.pdf) (hmb.gov.tr).

⁷⁰⁷ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 124.

araçlarından biri olup anayasal kişi hakları ile doğrudan doğruya bağlantılıdır⁷⁰⁸. Mükellefler hakkında yapılan incelemeler ya da bir ihbar bulunması üzerine mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelerin tespit edilmesiyle mükelleflerin iş yerinde, evinde veya üzerinde arama yapılabilecektir. Arama işlemlerinin yapılabilmesi için idarenin sulh ceza hakimliğinden izin alma zorunluluğu bulunmaktadır. İznin ancak hakimlik tarafından verilmesi durumunda arama yapılabilecek örneğin mükellefe ait gizli kasalar zorla açtırılıp kasa içinde bulunan belge ve defterler idarece alınabilecektir⁷⁰⁹. Aramada bulunan ve incelenmesi uygun görülen defter ve belgelerin açıkça ve ayrıntılı olarak bir tutanak altına alınması ve incelemenin ivedilikle yapılması gerekmektedir. İnceleme sırasında ise vergi bakımından bağlantılı olmayan şahsi belgelerin makbuz karşılığında mükellefe geri verilmesi gerekmektedir. Arama kapsamında mükelleften alınan defter ve belgelerin incelenmesi için en geç üç ay süre verilmekte ancak yeterli gelmediğinde yine sulh ceza hakiminden sürenin uzatılması idare tarafından talep edilebilmektedir⁷¹⁰.

Arama için getirilmiş olan sıkı şekil şartları hem mükellefler hem de onların nezdinde arama yapılan kişiler açısından ağır sonuçlarının olmasından kaynaklanmaktadır. Mükellefin aramaya tabi tutulmasından önce arama kararının bir nüshası arama kararına karşı hukuki yollara başvurabilmesi adına mükellefe veya vekiline verilmektedir. Arama yolu ile el konulan defter ve belgelerin konulmuş olduğu mühürlü torbaların açılması anında hukuki hakkı gereği mükellefin de orada bulunması ve yapılan işlemlerin tutanağa işlenmiş olması gerekmektedir. İnceleme sırasında bilgisayar ortamındaki verilerin de kâğıt ortamına aktarılırken mükellefin imza ve kaşesinin olması sonradan ortaya çıkabilecek sorunların önlenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca defter ve belgelerine el konulmuş olan mükellefler beyannamelerini düzenleyebilmek için ihtiyaçları olan bilgileri alabilme hakkına da sahiptirler⁷¹¹.

Yoklama müessesesinin uygulanmasıyla mükellefler ve vergi sorumlularının meydana getirdikleri maddi olayların, kayıt ve konuların vergi idaresi tarafından araştırılıp tespit edilmesi sağlanmaktadır⁷¹². Yoklamanın kapsamına ilk aşamada gözle görülebilen aynı zamanda kolaylıkla tespit edilebilen maddi durumlar girmektedir. Yoklama yapmaya yetkili olan kişiler yoklamaya başlamadan önce mükellef tarafından

⁷⁰⁸ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 101.

⁷⁰⁹ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 89.

⁷¹⁰ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 98.

⁷¹¹ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 184,188.

⁷¹² Fethi Heper, *"Vergi Hukuku"* Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Eskişehir, 2007, s. 190.

sorulmasa dahi yetkili olduklarına dair fotoğraflı resmî belgeyi göstermek durumundadırlar. Yoklamayı gerçekleştiren yetkili memur tespitlerini yoklama fişine yazacak ve fişin bir nüshasını yoklama yapılan mükellefe veya yetkilisine imza karşılığı bırakacaktır. Mükellefin ya da yetkilisinin yoklama sırasında bulunmaması veya imzadan çekinmesi halinde ise durum yoklama fişine yazılır imza ise kolluk kuvveti veya muhtar ve ihtiyar heyeti üyesine imzalatılır. Adresinde bulunmayan mükellefe yoklama fişi yedi gün içerisinde posta yolu ile gönderilecektir⁷¹³. 01.09.2015 tarihinden itibaren ise uygulamada elektronik yoklama yapılmaya başlanmıştır. Yoklamaya giden vergi dairesi memurları kendilerine verilen tablet bilgisayarlarla iş yeri açılış- kapanış veya adres değişikliği gibi durumları gözlemleyip e yoklama fişleri oluşturmaktadırlar. İlgili durumlar itibariyle yapılan tespitler yoklama yapılan mükellefe okutulmaktadır. Yoklama yapılan kişinin e imzası var ise karşılıklı imzalanacaktır. E imza aracı bulunmuyor ise yoklama yapan memur ve yapılan mükellef ıslak imzalarını atacaklardır⁷¹⁴.

2.4.2.2. Tahsil Aşamasındaki Mükellef Hakları

Vergilendirme sürecinin önemli halkalarından biri olan tahsil aşamasında mükellefe özellikli haklar verilmiştir. He ne kadar tahsil sürecinde devletin egemenlik gücü bulunsun da tahsil işlemi uygulanırken mükellefin de bu doğrultuda idareden talep edeceği haklar doğmaktadır. Bu bölümde Türk vergi hukukunda tahsil uygulaması sürecinde mükelleflere tanınmış olan tecil ve taksitlendirme, mahsup ve takas, terkin, tahsil zamanaşımı ve yersiz/fazla verginin iadesinde faiz hakkı başlıkları altında ele alınıp açıklanacaktır

2.4.2.2.1. Tecil ve Taksitlendirme Uygulamasında Mükellef Hakkı

Mükelleflerin çok zor duruma düşmelerini önleyecek tahsil aşamasında en sık başvuru alan uygulama tecil ve taksitlendirmedir. Kamu borçlusunun borcunu vadesinde kendi isteğiyle ödemesi veya kamu alacağının cebren tahsil edilmesi durumunda kamu borçlusu çok zor duruma düşecekse belirli şartlar dahilinde kamu alacağının tecili talep edilebilmektedir. Tecil yoluna başvurabilmek için borcun ödenmesinin ya da haciz uygulamasının borçluyu çok zor duruma düşürmesi, borçlunun tecil için yazılı bir şekilde talepte bulunması, idarenin yapılan incelemeler doğrultusunda tecilin yapılabilirliğine

⁷¹³ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 94.

⁷¹⁴ Furkan Beşel ve Cemal Çokgezer, “Maliye Alanında E- Teknolojileri ve Etkinliği”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2015, 1(1), s. 16.

dair karar vermesi ve şartlar dahilinde borçludan belirli bir tutarda teminat göstermesi istenmektedir⁷¹⁵. Tecil şartları çerçevesinde mükellef başvurularının alınıp değerlendirilmesi sonucu kabul ve reddetme işlemleri, süreli red uygulamasından yararlandırma izni, tecil faizinin belirlenmesi, tecil kapsamına girecek olan vergilerin ve tecil sürecinde uygulanacak kuralların belirlenmesi konularında gelir idaresinin takdir yetkisi bulunmaktadır. Takdir yetkisinin kullanılması aşamasında müessesenin amacına uygun kararların verilmesi gerekmektedir⁷¹⁶. Mükellef hakkında çok zor durum belirlenirken icra takibine başlanılmasında ya da takibin devamında borçlu mükellefin gelir kaynağının yok edilip edilmeyeceği ve faaliyetinin sürekliliğinin engellenebileceği durumu bir ölçü olarak değerlendirilmeli ve takdir yetkisi bu ölçüte göre kullanılmalıdır⁷¹⁷.

2018/2 Tahsilat İç Genelgesinde ise 6183 sayılı Kanunun vergiye uyumlu mükelleflerin tecili başlığını taşıyan 48/A maddesine göre taksitlendirilebilecek alacakların, vergi daireleri tarafından takip edilen ve 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve vergi cezaları ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlı tutulduğu belirtilmiştir. 48/A maddesindeki tecil koşulları vergiye gönüllü uyum sağlayan mükellefler için getirildiğinden daha fazla kolaylık içermektedir. Teminat isteme tutarı daha düşük olup zor durum derecesine göre farklı faiz oranları tespit edilmektedir. Bunun yanı sıra tecil taksitlerinin 36 yerine 60 aya kadar belirlenebilmesi ve ihlal durumunda geçerliliğinin derhal son bulmaması en fazla iki defa geçerli olması şeklinde farkları bulunmaktadır⁷¹⁸.

Mükelleflerin tecil taleplerinin kabul edilmesinde göz önünde bulundurulacak en temel şart çok zor duruma düşecek olmasıdır. Vergi alacağının vadesinde ödenmesi ya da haczin uygulanması veya haczedilmiş malların satışının yapılarak paraya çevrilmesi durumunda borçlunun faaliyetine devam etmesinin mümkün olmaması veya faaliyetinin sekteye uğraması çok zor durum halini ifade etmektedir⁷¹⁹. Tecil uygulaması insan hakları bakımından insan onurunun korunmasını etkileyen uygulamalardan biri olarak sayılabilmektedir⁷²⁰. Kamu borçlusunun çok zor duruma düşmesinin önlenmesi için

⁷¹⁵ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku Yenilenmiş 5. Baskı*, Ankara, 2001, s. 142.

⁷¹⁶ Gerçek, *Takdir Yetkisi*, 180.

⁷¹⁷ İmdat Türkay, “6183 Sayılı Kanuna Göre Mükelleflerin Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 312, 2014, s. 145.

⁷¹⁸ Neslihan Coşkun Karadağ, Fatih Karabuğa, “Tecil Müessesesinin 6183 sayılı Kanuna Hakim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, *ÇÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), 2019, s.379.

⁷¹⁹ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 355.

⁷²⁰ C. Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, s.4589.

getirilmiş olan bu müessese borçlunun menfaatinin korunmasını sağlayarak kamu icra hukukunda sosyal devlet ilkesinin bir yansımasını oluşturmaktadır⁷²¹. Tecil uygulanabilecek süre vergi ve diğer kamu alacakları için 36 aya kadar belirlenmiştir. Uygulamada genellikle vergi borçları cari bütçe yılının sonuna kadar tecil edilmektedir. Tecil edilmiş olan borç ise tecil süresinin sonunda tek seferde değil aylık taksitler halinde ödenmektedir⁷²². Tecil için yetkili makamlar kamu borçlusunun tecil başvurusunu kabul edip etmeme konusunda serbesttirler. Bu takdir yetkisi 48. maddenin ilk fıkrası sonunda yer alan olunabilir ifadesinden anlaşılmaktadır.

Tecil konusundaki başvuru cevaplandırılmadan ilgili kamu alacağı için ödeme emri düzenlenememekte ve cebren tahsilat yöntemleri uygulanamamaktadır⁷²³. Mükelleflerin borcun tecilini talep etmesi ve ancak taleplerin uygun görülmemesi durumunda red işleminin tebliğinden itibaren idare tarafından mükellefe otuz günlük bir ödeme süresi hakkı tanınmıştır. Bu süre zarfında ödenmesi durumunda tecil faizi alınarak borcun tecil edilmesi sağlanmaktadır⁷²⁴. Ekonomik durumunu düzelttikten sonra borcunu ödemek isteyen mükellefler için tecil imkânı sıkça başvurulanan bir yoldur. Çok zor durum halinin tespitinin yapılması ve tecile karar verilmesi aşamasında idarenin takdir yetkisi önem arz etmektedir. Takdir yetkisi kullanılırken mükelleflerin haklarının ihlal edilip edilmediği dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir. Tecil uygulamasında idarenin takdir yetkisinin bağlı yetki olarak belirlenmesi durumu da söz konusu olabilir ancak çok zor durum tespiti için ayrıntılı hükümlerin belirlenmesi gerekebilecektir.

2.4.2.2.2. Mahsup ve Takas Hakkı

Tahsil aşaması için mükellefe sağlanan haklar arasında mahsup ve takas imkanından yararlanma hakkı yer almaktadır. Mahsup işlemi borcu ortadan kaldıran ve çifte vergilendirmenin önlenmesi adına getirilmiş bir uygulamadır. Mükellefin borcundan aynı borç için önceden yapılmış olan ödemelerin indirilmesi sonucu asıl borç tutarının hesaplanması sağlanır. Bu noktada mahsup işleminin verginin tarh aşamasında gerçekleşmesi söz konusudur. Ayrıca kanunda aksi belirtilmedikçe mahsup işleminin aynı vergi için uygulanması esas olmaktadır⁷²⁵. Netice itibariyle mükellefin birden çok kez benzer vergi ödemek zorunda kalmaması için kullanılan bir yöntemdir. Çifte

⁷²¹ T. Ertaş, “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, s. 4762.

⁷²² E. Öner, *Vergi Hukuku*, s. 217.

⁷²³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 248.

⁷²⁴ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 141.

⁷²⁵ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 232.

vergilendirmenin söz konusu olmaması için ödenmiş olan vergi, vergi borcundan indirilmektedir. Somut bir örnek olarak gelir vergisi beyannamesinin düzenlenirken dönem içerisinde kesilmiş olan vergilerin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi verilebilir⁷²⁶.

Mükellefe tanınmış olan bir diğer hak ise takas hakkıdır. Takas işlemi özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da borcu sona erdirmektedir. Aynı türden muaccel ve karşılıklı olan borçlar ayrı ayrı ifa edilmek yerine daha düşük olan miktar kadar sona erecektir. Mahsup ve takas işlemlerinin aynı şeyi ifade edecek şekilde kullanılmaları hukuki nitelikleri itibarıyla birbirlerinden farklı olmaları sebebiyle doğru olmayacaktır. Takas terimiyle ifade edilmek istenen durumda tarafların birbirine karşılıklı ve muaccel alacaklarının varlığı söz konusuysa, mahsup işleminde bir alacaktan bazı kalemlerin düşülmesi sonucunda alacağın azalması ifade edilmektedir. Mükellefin idare ile özel hukuk ilişkisinden doğan borç-alacak ilişkisi için takas isteme hakkı bulunmamaktadır. Burada kamu hukukundan doğan bir alacak/borç ilişkisi söz konusu olmalıdır. Öte yandan takas istemi için alacağın kesinlik kazanması gerekmektedir. Yargısal sürecin devam ettiği ancak alacağın tahakkuk etmediği ve red ve iadesine henüz karar verilmemiş olan alacağın takası istenemeyecektir⁷²⁷.

2.4.2.2.3. Terkin Uygulanması Hakkı

Tahsil aşamasında mükelleflere tanınan bir diğer hak terkin imkanından yararlanma hakkıdır. Mükelleflerin içinde bulundukları bazı müşkül durumlar sebebiyle vergi borçlarının terkin edilmesi söz konusu olabilmektedir. Terkin uygulaması hem VUK'ta hem de 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'da terkin 105. maddesinde tabii afetler sebebiyle terkin ve 106. maddesinde tahsil imkansızlığı nedeniyle terkin başlıkları ile hüküm altına alınmıştır. İki kanunda da yer alan verginin terkinini birbirine benzeyen hükümler içermektedir⁷²⁸. Terkin uygulaması kamu idaresinin vergi alacağını tüm hukuki sonuçları ile beraber ortadan kaldıran bir idari işlemdir⁷²⁹. Vergi hukukunda terkin uygulaması tarhiyatı ve tahakkuku gerçekleşmiş olan bir verginin silinmesi, tahsil edilmiş olan bir verginin ise mükellefe geri iadesinin yapılarak vergi borcunun sona erdirilmesini sağlamaktadır. Terkin işlemiyle mükellefin vergisi veya

⁷²⁶ Ö. Uluatam ve Y. Methibay, *Vergi Hukuku Yenilenmiş 5. Baskı*, s. 153.

⁷²⁷ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 150.

⁷²⁸ A. Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Vergi Sistemi Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı*, s. 133.

⁷²⁹ E. Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 121.

cezasının ne oranda silinmesine karar verilmişse o tutarda mükellef vergi borcu veya cezasından kurtulurken idare ise alacağından vazgeçmiş olacaktır⁷³⁰. Terkinden dolayı ticari malvarlığında meydana gelen zarar objektif ölçüler çerçevesinde belirlenecek olsa da zarar tespitinin zorluğundan dolayı idare takdir yetkisini kullanabilmektedir⁷³¹.

Dolayısıyla borcun doğumundan önce uygulanan terkin doğmamış borcu ortadan kaldırır iken, verginin tahakkukunun gerçekleşmesi veya kesinleşmesinden sonra yapılan terkin ise doğmuş bir borca son verilmesidir. 6183 sayılı Kanun çerçevesinde terkin tahsilden vazgeçme şeklinde uygulanıp temelinde yapılacak takip neticesinde tahsilin imkansızlığı veya tahsil için yapılacak takip giderlerinin alacağı aşması yatmaktadır⁷³². Kamu icra hukukunda doğal afetlerin meydana gelmesinden dolayı uygulanan terkin işlemi borçlu mükellefler lehine getirilmiş ve menfaat dengesini sağlayan bir uygulama olmuştur⁷³³. Sonuç itibarıyla terkin uygulaması kapsamına alınan mükelleflerden vergisel yükün silinerek kaldırılması borçlu mükellefin içinde bulunduğu zor durumun dikkate alınması nedeniyle adaletli bir uygulama olmaktadır.

2.4.2.2.4. Tahsil Zamanaşımı Hakkı

Tahsilat aşamasında vergi dairesinin kaybını oluşturan ancak mükellefler için vergi ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldıran müessese zamanaşımıdır. Mükelleflerin zamanaşımı süresinin geçmesiyle kendilerinden istenen borçlara karşı tahsil zamanaşımı ileri sürme hakları vardır. Tahsil zamanaşımı zamanında tahakkuku gerçekleştirilmiş ve tahsil edilebilecek aşamaya gelmiş olan kamu alacağının belirli bir sürede tahsil edilememesi durumunda kamu alacağının idare tarafından istenememesi ve bu alacak için dava yoluna gidilememesi anlamına gelmektedir⁷³⁴. Bu şekilde vergi borcunun vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl geçmesi sonucu hala tahsil işlemlerine başlanmadıysa o vergi borcu zamanaşımına uğrayacaktır. Ayrıca vergi aslının yanı sıra vergi cezalarının da zamanaşımına uğraması söz konusudur⁷³⁵. Öte

⁷³⁰ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 235.

⁷³¹ Ü.S. Üstün, *Takdir Yetkisi*, s.273.

⁷³² H. Hakan Kıvanç, “Vergi Borcunun Sona Ermesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 55, İstanbul, 2008, s.142.

⁷³³ B. Aksüt Demirbaş, “Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi”, s. 4710.

⁷³⁴ A. Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Vergi Sistemi Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı*, s. 132.

⁷³⁵ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara 2016, s. 159.

yandan kamu alacağı zamanaşımına uğrasa da mükellefin kendi isteği üzerine yapacağı ödemeler kabul edilecektir⁷³⁶.

Zamanaşımının durması kanunda belirtilen sebeplerin varlığı durumunda işlememesi, sebebin ortadan kalkmasıyla kaldığı yerden başlayarak işlemeye devam etmesi anlamına gelmektedir. Zamanaşımını durduran sebepler; borçlunun yabancı ülkede bulunması, hileli olarak iflas etmesi ve terekesinin tasfiyesi işlemleridir⁷³⁷. Zamanaşımını kesen nedenler ise 6183 sayılı Kanunun 103. Maddesi kapsamında ödeme yapılması, ödeme emrinin tebliğ edilmesi, haciz uygulaması, cebren takip sonucunda yapılan tahsilat, mal bildirim ve mal edinme ve mal artırımının bildirilmesi ile yargı organının bozma veya icranın ertelenmesine ilişkin kararlar vermesi olarak sayılabilir⁷³⁸.

2.4.2.2.5. Yersiz Verginin İadesinde Faiz Hakkı

Mükellefler vergi kanunlarına göre hesapladıkları vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Farklı sebeplerden dolayı ise fazladan vergi ödemişlerse de bu rakamların iadesini isteme hakkına sahiptirler. İadelerini talep eden mükelleflerin başvuruları üzerine incelemeler yapılacak ve fazla ödenmiş olan vergilerin faizleri hesaplanarak mükellefe iade edilecektir⁷³⁹. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda devletin fazla veya yersiz tahsil ettiği vergilerin kamu borcu haline gelmesi sebebiyle bu tutarların mükellefe iadelerinin yapılmasında faiz uygulanması, adalet, eşitlik, mülkiyet hakkı, idari işleminden doğan zararın giderilmesi ilkeleri çerçevesinde zorunluluk olduğu belirtilmiştir⁷⁴⁰.

Özel ödeme zamanlarını açıklayan VUK'un 112. maddesinin 6322 sayılı Kanunla değişik dördüncü ve aynı Kanunla eklenen beşinci ve altıncı fıkralarında mükellefe iade edilecek tutarların geç ödenmesi sebebiyle iade faizinin uygulanması düzenlenmiştir. Dördüncü fıkra da fazla ya da yersiz olarak tahsil edilmiş olan vergilerin mükelleften kaynaklanması durumunda düzeltmek için yapılan müracaat tarihi, mükelleften kaynaklanmaması durumunda verginin tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçmiş olan süre için 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında bir faiz hesaplanarak mükellefe red ve iade edilmektedir. Beşinci fıkra da ise

⁷³⁶ S. Kırbaz, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, s. 149.

⁷³⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 578.

⁷³⁸ Şevki Özbilen, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2013, s. 193.

⁷³⁹ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 102.

⁷⁴⁰ S. Er, "Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları", s.21.

iade edilmesi gereken vergi için mükelleften istenen bilgi ve belgelerin tamamlanmasını takip eden üç ay içerisinde iade edilmemesi durumunda süre sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçmiş olan süre için tecil faiz oranında hesaplanmış olan faiz red ve iadesi gereken vergi ile beraber mükellefe ödenecektir. Uygulanacak olan faiz oranı 6183 sayılı Kanun'da belirtilen tecil faiz oranı kadardır. Aynı maddenin altıncı fıkrasında ise mükelleflerin ihtirazi kayıtlı verdikleri beyanlara istinaden ödenecek faiz açıklanmıştır. Buna göre ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenmesi sonrasında yargı kararı kapsamında iadesi yapılp tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacaktır⁷⁴¹.

Haksız yere ödenen verginin geç iadesinden dolayı mükelleflerin hakları zarar görmüş olacaktır. AİHM'nin Eko-Elda AVEE Yunanistan kararında haksız ödenen verginin vergi idaresi tarafından başvurucuya geç ödenmesi dolayısıyla şirkete faiz ödemeyi reddetmesi durumu mülkiyet hakkına ihlal olarak değerlendirilmiştir. Başvurucu için telafi giderici faiz ödemesinin yapılmaması bireye aşırı bir külfet yükleyecek ve mali güvenliğine zarar verecektir. Bu durumun aynı zamanda kamu yararı ile mülkiyet hakkı bağlamında bireysel yarar arasındaki adil dengenin bozulduğu ifade edilmiştir⁷⁴².

Fazla veya yersiz alınan verginin dışında fazla ve yersiz alınan sigorta primlerinde ise tahsilatın yanlışlığının anlaşılması sonrasında primlerin kurula yatırıldığı tarihi takip eden ay başından itibaren işletilen kanuni faizin ödenmesi söz konusudur⁷⁴³.

2.4.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları Süresince Mükellef Hakları

Mükellefin haklarının önemli bir kısmı da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü sırasında kendini göstermektedir. Bu kısımda barışçıl çözüm yolları sürecinde mükelleflere tanınmış olan cezalarda indirim hakkı, hata düzeltme, uzlaşma müessesesine ve şikâyet yoluna başvuru hakkı, izaha davet uygulaması ve kanun yolundan vazgeçme müessesesi açıklanacaktır.

Türk vergi hukuku yapısı incelendiğinde idare ile mükellef uyuşmazlıklarının çözümü için birçok uygulama mevcut olup bunlara gün geçtikçe yeni yöntemler de

⁷⁴¹ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 95.

⁷⁴² Y. E. Yılmazoğlu, *Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 378.

⁷⁴³ S. Er, "Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları", s.23.

eklenmektedir. İdari çözüm yolları ile menfaat dengesi çerçevesinde mükellef ile idare arasındaki barışın sağlanması amaçlanmıştır.

2.4.2.3.1. Cezalarda İndirim Hakkı

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümünde önemli uygulamalardan biri cezalarda indirim müessesesidir. Bu uygulamada mükelleflerin ikmalen, re' sen ve idarece tarh edilen vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarının indirime tabi tutulması söz konusudur. Ayrıca mükellef ve vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlığın vergi yargısına taşınmasının önlenmesi ve vergi yargısındaki iş yükünün azaltılması sağlanmaktadır⁷⁴⁴. Müessesenin getiriliş amacı mükelleflerin madde metninin iyi anlaşılması durumundan kaynaklı olarak yanlışlıkla vergi kaybına sebebiyet vermeleri durumunda cezaya maruz kaldıkları ve iyi niyetli mükelleflerin korunmasının gerekliliği olmuştur⁷⁴⁵. Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak isteyen mükellef ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesine başvurarak talepte bulunabilmektedir. Mükellefe ikmalen, re' sen ve idarece tarhiyat yapılması durumunda vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı indirilebilmektedir. Öte yandan mükellefin idare ile uzlaşmasının vaki olması durumunda uzlaşmış olan, vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarının %75'inin ödenmesi halinde uzlaşmış olan cezanın %25'i indirime tabi tutulmaktadır⁷⁴⁶. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 2024 yılı için 23.000 lirayı aşmaması durumunda cezalarda indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu cezalar için indirim oranı %75 olarak uygulanacaktır⁷⁴⁷. Getirilmiş olan bu uygulama ile aynı zamanda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru rakamsal olarak sınırlandırılmış ve cezalarda indirim müessesesinden yararlanma imkânı genişletilmiştir.

2.4.2.3.2. Uzlaşma Müessesesine Başvuru Hakkı

Uzlaşma vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümünü sağlayan bir uygulamadır. Aleyhine işlem yapılmış olan mükellef ile vergi idaresinin uzlaşma komisyonu arasında pazarlık usulü olarak

⁷⁴⁴ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 191.

⁷⁴⁵ Yusuf Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", *DEÜHFD Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan*, 16, Özel Sayı, 2015, s. 3646.

⁷⁴⁶ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 287.

⁷⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Cezalarda İndirim, <https://www.gib.gov.tr/>.

nitelendirilebilecek bir yöntemle vergi ve ceza ihtilaflarının sona erdirilmesi sağlanmaktadır⁷⁴⁸. Uzlaşma müessesine mükellefler tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrasında başvurabileceklerdir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ikmalen, re' sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bu vergilere bağlı vergi ziyai cezasıdır. Ancak kaçakçılık fiili sebebiyle vergi ziyai oluşturan bir mükellef için tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Ayrıca 7338 sayılı Kanunla hukuk uygulamasına eklenmiş olan 2024 yılı için 23.000 Lirayı aşan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da artık tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında görülecektir⁷⁴⁹. Mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmeleri için vergi ihbarnamesinin kendilerine tebliğinden itibaren otuz gün içinde taleplerini bildirmeleri gerekmektedir. Yapılacak olan uzlaşmanın bilgileri en az on beş gün önce mükellefe bildirilmelidir. Yapılan uzlaşma sonrasında idare ile görüş birliğine varıldığı durumda uzlaşma sonucu kesin olacak ve dava yolu kapanacaktır. Fakat uzlaşmaya varılamaz ise dava açma süresinin on beş günden az olması halinde mükellefe on beş gün süre daha verilecek ve bu süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bunlara ek olarak uzlaşma öncesinde dava yolunun kullanılması durumunda uzlaşmaya da başvurabilecek ancak bu aşamada davanın görülmesi durdurulacaktır. Uzlaşmaya varılamadığı takdirde davanın görülmesine devam edilecektir⁷⁵⁰.

Kanun kapsamına sonradan alınan tarhiyat öncesi uzlaşmada verginin tarh edilmesinden önce tarh edilecek olan vergi ve kesilecek cezalar üzerinde idare ile anlaşma yoluna gidilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda anlaşma kapsamında olan vergi ve cezalar kesinleşmektedir. Ancak başvuru yapılması ve uzlaşmaya varılamaması durumunda mükellefler için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapanmış olacaktır⁷⁵¹. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesi sonuçlanmadan inceleme elemanı önerisi veya mükellefin kendi talebi ile başvurulabilmektedir. Mükellefler kamu alacağının tamamı için başvuru yapabileceği gibi kısmi uzlaşma da talep edebileceklerdir. Kalan kısım için ise tarhiyat gerçekleşecek olup uzlaşılan kamu alacağı hakkında dava açılmayacak ve herhangi bir merciiye şikâyetle bulunulamayacaktır⁷⁵². Uzlaşma müessesesinden yararlanma mükelleflerin idare ile

⁷⁴⁸ Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIII, 2009, s. 322.

⁷⁴⁹ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 301.

⁷⁵⁰ O. Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, s. 134.

⁷⁵¹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 177.

⁷⁵² S. Şin, *Vergi Hukuku*, s. 220.

uyuşmazlıklarının uzun yargılama sürecinden ziyade idari aşamada çözümlenmesini sağlayan önemli bir haktır. Ayrıca uzlaşma yolunu kullanan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttığı ifade edilebilir.

2.4.2.3.3. Şikâyet Yolu İle Başvuru Hakkı

Mükelleflere tanınmış olan bir diğer hak ise VUK'un 124. maddesinde hüküm altına alınan şikâyet yolu ile müracaat yapılabilmesidir. Mükelleflerin şikâyet yolu ile başvuru haklarını kullanabilmesi için öncelikle yetkili vergi dairesine hata düzeltme talebinde bulunulması ve yapılan talebin reddedilmiş olması gerekmektedir⁷⁵³. Mükelleflerin dava açma sürelerini geçirmeleri durumunda yapmış oldukları düzeltme taleplerine karşı ret cevabı verildiğinde şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurma hakları söz konusu olmaktadır. Meydana gelen durum İYUK' un 10. maddesi⁷⁵⁴ çerçevesinde değerlendirilir. Bakanlık vergi mahkemesine dava başvuru süresi geçtikten sonra vergilerin tarh, tahakkuk ödeme emri ve haciz işlemlerini kapsayan tahsilat aşamasında vergi hatalarından dolayı düzeltme talepleri reddedilmiş olan mükelleflerin şikâyet taleplerini incelemektedir. Dava açma süresinin geçmesi üzerine mükellefler, şikâyet yolu ile Bakanlığa, bunun dışında alacak il özel idaresince tahsil edilecekse Valiye veya belediyenin bir alacağı ise Belediye Başkanlığına başvuru yapabileceklerdir⁷⁵⁵. Mükellefin düzeltme başvurusu üzerine vergi dairesinin bu talebi ret cevabı vererek karşılaması durumunda üst merciye şikâyetinde bulunulması yargıya gitmeden önce mükellefe sunulmuş olan önemli bir haktır.

2.4.2.3.4. İzaha Davet Müessesesinde Mükellef Hakkı

İzaha davet uygulaması vergi idaresinin mükellefin vergiyi ziyana uğrattığına dair bir takım ön tespitler yapması durumunda kullanabileceği bir yoldur. Bu yol zorunlu bir yol olmaktan ziyade idarenin kendi takdirinde olup uygulanabilmesi için vergi incelemesine başlanılmamış ve mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması

⁷⁵³ Sebahattin GEZER, "Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru", *Vergi Raporu Dergisi*, 253, 2020, s. 15.

⁷⁵⁴ İYUK Madde 10: "İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Otuz günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler."

⁷⁵⁵ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 70.

gerekmektedir. İzaha davet edilen mükellefe idare tarafından izaha davetin neden ve sonuçları hakkında bilgilendirme yapılmalıdır⁷⁵⁶. Dolayısıyla bu müesseseye özgü olarak belirlenmiş takdir yetkisinden bahsedilebilecektir. Gerekli olan şartların varlığı ve emarelerin tespit edilmesi durumunda mükellefler izaha davet edilip takdir yetkisi kullanılacaktır. İdarenin bunu tercih etmemesi halinde ise mükellef hakkında vergi incelemesinin başlatılması ve konunun takdir komisyonuna sevk edilmesi söz konusu olabilecektir⁷⁵⁷. Kendileri hakkında ön tespitler yapılmaya kadar ihbarda bulunulmamış olan mükelleflerin izaha davet yazısının tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde vergi dairesine giderek izahatla bulunmaları gerekmektedir. Mükellefin durumunu izah etmesi üzerine verginin ziyanına sebebiyet verilmediği tespit edildiğinde vergi incelemesine tabi olunmayacak ve takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Mükelleflere kesilecek olan vergi ziyayı cezası belli şartlar altında ziyana uğrattıkları vergi üzerinden %20 oranında hesaplanacaktır. Bu şartlar; mükelleflere on beş gün içerisinde vermemiş oldukları beyannamelerini verme, hatalı ya da eksik beyanlarını tamamlama veya düzenlemenin yanı sıra ödeme süresi geçmiş olan vergilerin gecikme zammı oranında bir zamlı ödenmesidir. Getirilen bu uygulama katlanılacak vergi maliyetini hem mükellef hem de idare cephesinde ortadan kaldırmaya destek olacaktır⁷⁵⁸. Bunun yanı sıra mükellefleri tedirgin edici ve ağır baskı altında bırakabilen vergi incelemesi yerine kısa sürede sonuç verebilecek bir müessese olması nedeniyle izaha davet uygulaması mükelleflerin ticari hayatlarını daha az etkileyebilecektir⁷⁵⁹.

2.4.2.3.5. Kanun Yolundan Vazgeçme

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarından bir diğeri ise kanun yolundan vazgeçmedir. Mükelleflere son dönemlerde getirilmiş olan bu hak vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasında mükelleflerin talepleri doğrultusunda son verilmesi esasına dayanan kanun yolundan vazgeçme müessesesi mükellefin tek taraflı olarak kabul etmesi durumunda çalışmaktadır. Talebin gerçekleşmesi üzerine vergi aslı ve cezaların belirli esaslara göre yeniden hesaplanması ve mükelleflerin bu tutarları ödemesi ile uyuşmazlık yargısal yol yerine barışçıl çözüm yoluyla sonlandırılmaktadır. Bu yolun kullanılabilmesi için ortada vergi ve ceza

⁷⁵⁶ Ö. Biyan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2018, s. 107.

⁷⁵⁷ E. Hepaksaz ve O. Avcı, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.259.

⁷⁵⁸ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 189.

⁷⁵⁹ Bünyamin Çitil, “İzaha Davet Müessesesinin Mükellef Hakları Bakımından İşlevselliği ve Yargısal Denetim Sorunu”, *Danıştay Dergisi*, (151), 2019, s. 184.

ihbarnamesi ile tebliğ edilen, verginin tarhını ve ceza kesilmesini gerektiren bir idari işlem ve bu idari işleme karşı açılmış olan davanın varlığı gerekmektedir. Fakat ödeme emrinin tebliği ve haciz gibi takip ve tahsil işlemi ile ihtirazi beyanla verilen beyannameye karşı açılan davalar için kanun yolundan vazgeçme uygulamasına gidilemeyecektir⁷⁶⁰. Vergi veya ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılmış olan davalarda, ilk derece mahkemesi tarafından verilen istinaf yolunun açık olduğu kararlar ile bölge idare mahkemesi tarafından verilmiş olan temyiz yolunun açık olduğu kararlar hakkında (Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) mükellefler kanun yolundan vazgeçme uygulamasını tercih edebileceklerdir. Sonuç itibariyle mükellefler belirli oranlarda indirimden yararlanabilecek olup dilekçelerini istinaf ve temyize başvuru süreleri içerisinde vermeleri gerekmektedir. Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için kanun yolundan vazgeçme sonucu yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme zam ve faizi de dahil olmak üzere bu tutarlar kanun yolundan vazgeçme durumunda ödenecek tutarlara mahsup edilmektedir. İşlem sonucu iade edilmesi gereken tutar olursa ret ve iade işlemleri de gerçekleştirilmektedir⁷⁶¹.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanılması süreci davacı olan mükellefin kendi adına verilmiş mahkeme kararı üzerine idari başvuru zorunluluğu bulunmaktadır. Öncelikle yargı ile başlayan ve idari başvuru ile sonuç bulan karma nitelikteki bir süreç sonucunda istinaf ve temyiz yoluna gidilmesi de sonuçsuz kalarak daha önce açılmış olan dava sona erecektir⁷⁶². Getirilmiş olan bu yol mükellef ve idare arasında barışçıl bir köprü oluşturmıştır. Yargısal sürecin uzun sürmesi ve mükelleflerin potansiyel hatalı taraf olduğu düşünüldüğünde açılan davayı kaybetmek yerine indirim uygulanmasını tercih etmek olumlu sonuçlar doğurabilecektir. Ancak davasında haklı olduğundan emin olan bir mükellef için yargısal yolun kullanılması da tercih edilebilir.

2.4.2.3.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Transfer fiyatlaması ayarlamalarının çifte vergilendirmeye sebep olduğu hallerde OECD Vergi Anlaşması Modeli' nin 25. maddesinde Karşılıklı anlaşma usulü açıklanmıştır. Karşılıklı anlaşma usulü, vergi idarelerinin çifte vergilendirme

⁷⁶⁰ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 312.

⁷⁶¹ Ömer Batur, "Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 11(43), 2020, s.214.

⁷⁶²Doğan Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", *Mali Hukuk Dergisi*, 16(185), 2020, s. 1169.

anlaşmalarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak için uyguladıkları bir yöntem olarak kullanılmaktadır⁷⁶³.

Karşılıklı anlaşma usulü ulusal çözüm yollarının dışında mükelleflerin içinde bulundukları durumu mukimi veya vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına ulaşma imkânı veren bir yoldur. Mukim olan kişiler kendileri için yapılan işlemlerin çifte vergilemeyi önleme anlaşması hükümlerine uygun olmadığını düşündüklerinde sözleşmenin tarafı olan devletlerin ulusal mevzuatlarında hüküm altına alınan müracaat yollarına bağlı olmadan yetkili makamlara gidebileceklerdir⁷⁶⁴.

Mükellefler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı bir vergilendirme söz konusu olduğunda Gelir İdaresi Başkanlığına veya diğer akit devletin yetkili makamına sözleşmede yer alan usul ve süre içerisinde başvurabilecektir. Sürenin bulunmaması durumunda ise başvuru mükellefin işlemde haberdar olduğu tarihi takip eden 3 yıl içerisinde yapılabilecektir. Yapılmış olan başvuru başvurunun kapsamına giren tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameye istinaden tahakkuk etmiş olan vergiye ilişkin dava açma süresini durdurmaktadır. Talebin reddedilmesi veya karşı devletin yetkili makamları ile anlaşmaya varılamaması durumunda ilgili durum mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihini takip eden günden itibaren dava açma süresi içerisinde mükellefler dava açma yolunu kullanabileceklerdir. Bu sürenin 15 günden az olmaması gerekir⁷⁶⁵.

2.4.2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü Sürecinde Mükellef Hakları

Mükelleflerin vergilendirme süreci içerisinde idare ile uyuşmazlığa düştüğü konularda uyuşmazlığın çözümünün sağlanması adına idari yolu tercih edebilecekleri gibi yargı yoluna da gidebilme imkanları mevcut olup seçimi mükellefe bırakılmıştır. Mükellefin yargısal yolu kullanmayı tercih etmesi durumunda da tanınmış birtakım haklar mevcuttur. Bu başlık altında yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakkı, tam yargı davası açma hakkı, adil yargılanma ve mahkemeye erişim hakkı, ispat hakkı ve delil

⁷⁶³ Elif Cenkeri, Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar, Sosyal Bilimler Dergisi 2011, (1), s. 26.

⁷⁶⁴ Gökhan Terzi, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri” *Gümrük Ticaret Dergisi*, 2018, 5(12), s. 36.

⁷⁶⁵ Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 314.

serbestisi, duruşma talebinde bulunma hakkı, avukat bulundurma ve adli yardımdan yararlanma hakkı ile susma hakkı incelenmiştir.

2.4.2.4.1. Yürütmeyi Durdurma Talebinde Bulunma Hakkı

Mükellefe yargısal aşamada tanınmış olan bir başka hak ise yürütmeyi durdurma talebinde bulunabilme hakkıdır. Yürütmenin durdurulması hem Anayasanın 125. maddesinde hem de İYUK'un 27. maddesinde açıklanmıştır. Anayasanın 125. maddesinde idarenin yapmış olduğu her türlü eylem ve işlemlere karşı yargı yolunun açık olduğu ayrıca idari işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ile idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçenin de gösterilmesi şartıyla yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İdari yargıda yürütmenin durdurulması müessesesi hukuk devleti ilkesinin sonucunu ve gerekliliğini oluşturmakla beraber idarenin yaptığı işlemlerde yargısal denetiminin de sağlanması söz konusu olacaktır⁷⁶⁶. Vergilendirme sürecinde yürütmenin durdurulması kendiliğinden olabileceği gibi kendiliğinden durmadığı hallerde mükellefin talebi üzerine yürütmenin durdurulması kararı alınabilecektir. Tahakkuk aşamasında dava açılması durumunda tahakkuk işleminin gerçekleşmesi ertelendiği için idari işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmaktadır. Tahsilat aşamasına gelindiğinde ise ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve haciz işlemlerine karşı dava açıldığında ve yürütmenin durdurulması kararı alındığı takdirde mahkemenin vereceği karara kadar işlemin yürütülmesi askıya alınmaktadır⁷⁶⁷. Yürütmenin kendiliğinden durması için dava konusu olan işlemin vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin tarhiyat ya da ceza kesme işlemi olmalı ayrıca davaya konu edilecek işlemin vergi mahkemesinin görev alanında olup davanın da yasal sürede açılmış olması gerekmektedir⁷⁶⁸. Vergi idaresinin vergiyi tarh etmesi veya ceza kesmesi gibi işlemlerine karşın mükelleflerin dava açması üzerine vergi mahkemesinin verdiği onama kararı, istinaf veya temyiz yoluyla başvuru yapılan mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı alınmadığı sürece askıya alınan idari işlemleri uygulanabilir hale getirecektir⁷⁶⁹.

⁷⁶⁶ Müzeyyen Eroğlu Durkal, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *AÜHFD*, 65(2), 2016, s. 285.

⁷⁶⁷ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 122.

⁷⁶⁸ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 841.

⁷⁶⁹ Murat Başaran, “Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar II: Yargısal Başvuru Olanakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 266, İstanbul 2010, s.23.

Kanun yollarının kullanılması aşamasında ise istinaf ve temyize başvurulması durumunda hâkim mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak Danıştay'ın ilgili dava dairesi ve yetkili Bölge İdare Mahkemesi verilecek olan teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilmektedir⁷⁷⁰. Mahkemenin yürütmenin durdurulmasına karar vermesi halinde esas davanın karara bağlanmasına kadar eski halin devamı sağlanacaktır. Dolayısıyla yürütmeyi durdurma kararı ile yalnızca dava konusu yapılmış olan idari işlemin uygulanması dava sonuna kadar durdurulmakta olup idari işlemin hukuki varlığı ortadan kalkmamaktadır. Hukuksal etki bakımından yürütmenin durdurulması iptal davalarıyla aynı etkiyi göstermekle beraber bu etki davayı gören mahkemenin esas hükmünü oluşturan kadar devam edeceğinden geçici bir etki olacaktır⁷⁷¹.

Yürütmeyi durdurma talebinde bulunan mükellef bunu yazılı olarak bildirmekle beraber talebin yalnızca açılmış olan bir iptal davası süreci içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. İdare ise yürütmenin durdurulması kararına istinaden 30 gün içinde karar gereğini yerine getirmek durumundadır⁷⁷². İYUK'un 27/2 maddesinde mahkeme kararı ile yürütmenin durdurulmasıyla ilgili kararlarda idari işlemlerin hangi gerekçeyle hukuka açıkça aykırı olduğu ve idari işlemin uygulanması durumunda ne gibi telafisi güç veya imkânsız zararların doğacağını belirtmesinin zorunlu olduğu açıklanmıştır. Zarar şartıyla ise kararı verecek olan hâkimden telafisi güç ya da imkânsız olan zararların öngörülmesi beklenmektedir⁷⁷³.

Dava konusu işlem hakkında ilgili mahkeme şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini inceleyip yürütmenin durdurulmasına veya yürütmenin durdurulması talebinin reddine karar vermektedir. Davacı mükellef red kararına karşı yedi gün içerisinde, karar Danıştay Dava Daireleri tarafından verilmişse konusu kapsamında idari veya vergi dava daireleri kurullarına, ancak karar idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilmişse bölge idare mahkemesine itiraz edebilecektir. Yapılan itirazlar yedi gün içerisinde incelenerek karara bağlanıp on beş gün içerisinde ise yazılıp imzalanmak zorundadır⁷⁷⁴.

⁷⁷⁰ İbrahim Organ ve Neslihan C. Karadağ, Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Adana, 21(3), 2012, s.79.

⁷⁷¹ M. Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, s. 102.

⁷⁷² M. Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, s. 107.

⁷⁷³ Zehra Karakuş Işık, "Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Gerekçe Sorunu" Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26(1), 2022, s. 547.

⁷⁷⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 844.

2.4.2.4.2. Tam Yargı Davası Açma Hakkı

Anayasanın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür” ifadesi İYUK’un 2. maddesinin (b) fıkrası ile “İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları” anayasal temelin yanında kanunsal temel de oluşturulmuştur.

Tam yargı davası; uygulanan idari işlem sebebiyle hakları ihlal edilen kişiler tarafından açılan ve ihlal edilen hakkın idarece tazmin edilmesini sağlayan davalardır⁷⁷⁵. Tam yargı davası İYUK’un 12. maddesinde “İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır” şeklinde hükme bağlanmıştır.

İptal davası ile tam yargı davası karşılaştırılacak olursa iptal davasında idari işlemin hukuka aykırı olup olmadığının tespiti yapıp aykırı ise işlemin iptal edilmesi söz konusu iken tam yargı davasında idari yargı organı vermiş olduğu karar doğrultusunda idareyi neyi yapması gerektiği konusunda yönlendirme yetkisine sahip olmaktadır. Öte yandan özel hukuk davaları çerçevesinde hukuki koruma sağlayan davalar eda davaları, tespit davaları ve inşai davalar şeklinde sayılabilir. Eda davası davalının bir şey yapmaya, yapmamaya veya vermeye yönelik yargılandığı dava türüdür. Tam yargı davalarının özel hukuktaki hali eda davasına benzetilebilir⁷⁷⁶. Tam yargı davasında davanın özünü bir hakkın ihlali oluşturmaktadır. Davacının tam yargı davasında idarenin işlem ve eylemi nedeniyle zarara uğradığını ve hakkının ihlal edildiğini kanıtlayabilmesi gerekmektedir⁷⁷⁷.

⁷⁷⁵ Yakup Gönen, “Hak Arama Özgürlüğü Bağlamında Tam Yargı Davasındaki Usul ve Sürelerin Haksız Fiilden Kaynaklanan Tazminat Davası İle Karşılaştırılması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7(1), 2016, s. 453.

⁷⁷⁶ Nazım Taha Koçak, “Tam Yargı Davalarında Zararın Hesaplanmasına İlişkin İlkeler”, *Adalet Dergisi*, 67, 2021, s. 327

⁷⁷⁷ Bilge Demirtürk, Vergi Alacağına Dayalı Hukuka Aykırı Haciz İşlemi Nedeniyle Açılan Tazminat Davası, s.120.

2.4.2.4.3. Adil Yargılanma ve Mahkemeye Erişim Hakkı

Adil yargılanma hakkı Anayasanın 36. maddesinde “*herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz*” ifadesi ile hüküm altına alınmıştır.

Maddede davacı ve davalıların yargı mercileri önünde adil yargılanma hakkına sahip oldukları belirtilmektedir. Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğünün korunması ve adaletin tam anlamıyla yerine getirilmesini amaçlamaktadır. Adil yargılanma hakkının temeli eski dönemlere dayalı olup Magna Carta ve Magna Carta niteliğinde olan birçok belgede bu hak kapsamında düzenlemeler yapılmış ve zaman içerisinde evrensel bir ilke vasfını kazanmıştır⁷⁷⁸.

Adil yargılanma hakkı yalnızca yargı organları karşısında davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda da hakka dayalı olan talebi de elde etmeyi kapsayan bir haktır. Mahkeme kararlarının uygulanması yargılama sürecini tamamlayan ve yargılamanın sonuç doğurmasını sağlayan bir prensiptir⁷⁷⁹. Yargılamanın adil sayılabilmesi için yargılamanın yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından yapılması gerekmektedir⁷⁸⁰. Tarafsız ve bağımsız bir mahkeme önünde hak arama adil ve dürüst bir yargılamanın ve makul bir sürede davanın sonuçlandırılmasının garantisini oluşturmaktadır⁷⁸¹.

Mahkemeye erişim hakkı Anayasanın 36., 40/2. ve 125/1. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Mahkemeye erişim hakkı uyuşmazlık taraflarının mahkemede dava açabilme ve davanın sonuçlandırılıp bir karar verilmesini isteme hakkıdır. Bu hakkın anayasa ya da kanunda düzenlenmesi hakkın koruma altına alınmış olması için yeterli olmayıp bireylere haklarını arayabilmek için fiili olarak mahkemeye çıkabilme fırsatının da tanınmış olması önem arz etmektedir⁷⁸².

⁷⁷⁸ Kader Melis Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 215.

⁷⁷⁹ Emsalgül, Doğan, “Bireysel Başvuru Çerçevesinde Anayasa Mahkemesinin Verdiği İcra Ve İflas Hukukuna İlişkin Kararların Değerlendirilmesi”, *AÜHFD*, 68(1), 2019, s.117.

⁷⁸⁰ Ferhat Kapıcı, “*Adil Yargılanma Hakkı*” *IGUL Global Hukuk Eğitimi Programları Direktörlüğü Yayın no:4*, 2004, s. 181.

⁷⁸¹ Hans-Meyer Ladewig, (Çev. Özlem Yenerer Çakmut), “Adil Yargılanma Hakkı-I”, *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku*, s.245.

⁷⁸² Gökhan Çayan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 7(28), 2016, s. 238.

2.4.2.4.4. İspat Hakkı ve Delil Serbestisi

İspat hakkı ve delil serbestisi VUK'un 3. maddesinde “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*” ifadesi ile hüküm altına alınmıştır.

Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliği doğrultusunda belirlenmesine ve değerlendirilmesine vergi hukukunda ekonomik irdelenme adı verilmektedir. Vergiyi doğuran olay için uygulanacak olan hukuk kuralının ekonomik gerçeklerin dikkate alınarak belirlenmesi ekonomik yorumu ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi doğurucu işlemlerin sadece dış görünüş hukuki biçim ve isimlerinden ziyade bunların ekonomik anlam ve içerikleri göz önünde bulundurulmalıdır⁷⁸³. Meydana gelen işlemlerin gerçek mahiyetinin belirlenebilmesi için ispat edilmesi gerekmektedir.

Vergisel bir olayla ilgili ispat edilmesi gereken bir durumla karşı karşıya kalındığında ispat yükünün hangi tarafta olduğu belirlenmelidir. İspat yükü Medeni Kanun'un 6. maddesinde “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*” şeklinde açıklanmış olup maddeye göre aksine bir hüküm bulunmadıkça herkes iddia ettiği şeyi ispatlamakla yükümlü kılınmıştır. Vergi yargılama hukukunda ise Medeni Kanun'da yapılan düzenleme kabul edilmiş olsa da VUK'un 3. maddesinde ispat hakkı hükmünde suçun ispatlanmasından ziyade suçsuzluğun ispatlanması söz konusudur⁷⁸⁴. İspat hakkı vergi uygulamasında mükellef ile idare arasında uyuşmazlık söz konusu olduğu durumlarda önem arz etmekte olup vergi dairesinin uygulayacağı vergisel işlemlerde mükellefi korumak adına getirilmiş bir müessesedir. Mükellefler kendileri hakkında idare tarafından yapılan her uygulamayı kabul etmek zorunda değillerdir. Bu noktada mükelleflerin itiraz hakları doğmakta ve idare yapılan uygulamanın geçerliliğini ispat etmek durumunda kalmaktadır⁷⁸⁵. Öte yandan mükelleflerin ispat hakkını

⁷⁸³ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 25.

⁷⁸⁴ Neslihan Karataş Durmuş., “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4), 2014, s. 512.

⁷⁸⁵ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 85.

kullanabilmeleri için vergi yargılamasında delil serbestisi ilkesi mevcuttur. Bu ilkeye göre taraflar yargılama sırasında iddia ettikleri durumu ispatlayabilmek için her türlü delili kullanabileceklerdir. Genel kural bu olmakla beraber kuralın iki istisnası mevcuttur. İstisnalardan ilki yemin etme, ikincisi ise vergiyi doğuran olay ile ilgisi açık olmayan tanıklık yapacak kişinin ifadesidir⁷⁸⁶.

2.4.2.4.5. Duruşma Talebinde Bulunma Hakkı

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargılama aşamasında mükelleflere tanınan bir diğer hak duruşma talebinde bulunma hakkıdır. İYUK'un 17. maddesi doğrultusunda mükelleflerin idare ile uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü sağlanırken tarafların duruşma talebinde bulunabilmesi mümkün kılınmıştır. Vergi yargılaması aşamasında davaların dosya üzerinden incelemesi yapılırsa da tarafların talebi veya hâkim tarafından re' sen karar verilmesi durumunda duruşma yapılabilecektir. Duruşmanın yapılması ile tarafların öne süreceği iddiaların ve kendilerini savunmalarının dinlenmesi dava konusu olayı daha iyi aydınlatılabilecektir. Duruşma talebinde bulunacak olan mükellefin davası vergi mahkemesinde görülüyor ise talep dava dilekçesi ile gerek cevap gerekse savunma aşamasında oluşturulabilir. Dava Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'da görülüyor ise talep itiraz ya da temyiz dilekçeleri ve savunma dilekçesi ile birlikte veya bu süreler içinde olmak şartıyla verilecek olan ek dilekçeler ile yapılabilecektir⁷⁸⁷.

İYUK'un 17. maddesinin birinci fıkrasında vergi mahkemelerinde görülen üç dava türü açıklanmış olup bunlar iptal, tam yargı ve tarh edilen vergi asıl ve fer' ilerine ilişkin açılmış olan vergi davalarıdır. Ödeme emri, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, haciz, teminat, hata düzeltme, tecil ve terkin gibi açılmış olan iptal davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılması zorunludur. Ancak tam yargı ve diğer vergi davalarında isteğin olması tek başına yeterli olmayıp uyuşmazlık konusunun belirli tutarların üzerinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla dava tarh işlemi doğrultusunda olmadığı sürece parasal sınır önem arz etmeyecektir. Öte yandan mükelleflerin Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'da davalarının görülmesi sırasında duruşma talep etmeleri halinde parasal sınır gözetilmeyecek ancak ilgili mahkeme uygun görürse talebi

⁷⁸⁶ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 320.

⁷⁸⁷ Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXVI(2), 2008, s.16, 23.

onaylayacaktır. Talep uygun görülmediği takdirde gerekçesiz olarak karar verilebilecektir⁷⁸⁸.

2.4.2.4.6. Avukat Bulundurma ve Adli Yardımdan Yararlanma Hakkı

Türk hukukunda davaların avukat aracılığı ile takip edilme şartı bulunmamaktadır. Fakat yargı organları önünde kişi ve kurumları temsil yetkisi yalnızca avukatlara aittir. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da mükellefi bir avukat temsil edebilecektir. Temsilin avukat aracılığıyla yapılmasındaki amaç vergilendirme sürecinde meydana gelen hukuk bağlamındaki sorunlar ve yargıda çözümlenecek olan uyuşmazlıkların giderilebilmesi için hukuk kurallarının kanuni çerçevede eksiksiz ve doğru bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır⁷⁸⁹. Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerinde temsilci olarak avukat kullanacaklar ise özel bir yetki tahsis edildiğinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Mükellefler kendileri adına tarh edilmiş olan vergi ve cezalar için yargıya başvurduklarında kendilerini temsil edecek olan vekilin baroya kayıtlı avukat olması şartı mevcuttur⁷⁹⁰.

Yargılama sürecinde bir başka hak ise adli yardımdan yararlanma hakkıdır. Adli yardım Hukuk Muhakemeleri Kanununun 334.-340. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca AİHS'nin 6/3-c maddesinde *“Kendi kendini müdafaa etmek veya kendi seçeceği bir müdafii veya eğer bir müdafii tayin için mali imkânlardan mahrum bulunuyor ve adaletin selâmeti gerektiriyorsa, mahkeme tarafından tayin edilecek bir avukatın meccani yardımından istifade etmek”* avukat yardımı düzenlenmiştir. Adli yardım Türk Barolar Birliğinin Adli Yardım Yönetmeliğinin 1. maddesinde *“kişilerin hak arama özgürlüklerinin önündeki engelleri aşmak ve hak arama özgürlüğünün kullanımında eşitliği sağlamak üzere, avukatlık ücretlerini ve yargılama giderlerini sağlama olanağı bulunmayanların bu hizmetlerden yararlanmasıdır”* şeklinde tanımlanmıştır. Modern hukuk sisteminde adaletin dağıtılması ücretsizdir. Davanın tarafları hâkim kararı için bir ödeme yapmamakla beraber yargılama sürecinde bazı masraflar ortaya çıkabilmektedir. Masrafların karşılanması bireylerin ekonomik gücünü aşabilmekte olup bu durum sebebiyle hakların kaybedilmesi söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla adli yardımın

⁷⁸⁸ Fulya Karataş, “Vergi Yargılamasında Duruşma”, *Vergi Raporu Dergisi*, 176, 2014, s.153.

⁷⁸⁹ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 59, 2005, s. 70.

⁷⁹⁰ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s.61.

yapılması ile bu olumsuz durum ortadan kaldırılacaktır⁷⁹¹. Hukuk Muhakemeleri Kanununun 335. maddesinde yer alan “*yapılacak tüm yargılama ve takip giderlerinden ve bunları için verilecek teminattan muaf tutulacak, dava ve icra takibinde yapılacak giderler devlet tarafından avans olarak karşılanacak ve avukatlı takip gerektiren davalarda ücret sonradan ödenmek üzere avukat temin edilecektir*” ifadesi ile adli yardım talebi kabul edilen mükelleflerin adli yardımdan ne şekilde yararlanacakları belirtilmiştir. Ayrıca mahkemenin, talepte bulunan kişilerin, sayılmış olan hususların tamamından ziyade bir kısmından yararlanmasına da karar verebileceği ve adli yardımın, hükmün kesinleşmesine kadar devam edeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ekonomik gücü olmayan mükelleflerin adli yardımdan faydalanmaları sağlanmıştır.

2.4.2.4.7. Yargılama Sürecinde Susma Hakkı

Susma hakkı Anayasa’nın 25/2. maddesinde “*Her ne sebep ve amaçla olursa olsun kimse, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; düşünce kanaatleri sebebiyle kınanamaz ve suçlanamaz*” ifadesi ve 38/5. maddesinde ise “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*” hükmü ile yer almaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi susma hakkına sözleşmede açıkça yer vermemekte ancak Mahkeme susma hakkını adil yargılanma kapsamında değerlendirmektedir. Susma hakkının amacı yetkili makamlar tarafından uygunsuz zorlamalara karşı sanığın korunması olup meydana gelecek olan adli hatanın da önlenmesi olarak belirtilmiştir⁷⁹². Suçlu olduğu şüphesi bulunan kişinin, bu şüphe sebebiyle sessiz kalması halinde yargısal süreçteki sorumlu kişilerce bu hakka saygı duyulması gerekmektedir. Bu kişiye durumun açıklanması için herhangi bir zorlama yapılmaması, kişinin kendi iradesi ile sessiz kalabilmesi ceza muhakemesinde özgür iradenin korunması amacıyla getirilmiş bir usul güvencesidir. Susma hakkını kullanan bir kişi suçu kabul etmiş sayılmamaktadır. Sanığın susmasının aleyhe bir delil niteliğinde görülmesi gerek adil yargılanma gerekse hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır⁷⁹³. Susma hakkı savunma aracı niteliğinde bir hak olup suç isnadı altında bulunan kişinin yalnızca kendi aleyhine delil vermemesinin yanı sıra kişinin sessiz kalma

⁷⁹¹ Ayşe Kılınç, “Bir İnsan Hakkı Olarak “Adli Yardım”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 2011, s. 2.

⁷⁹² S. Çakan ve O. Avcı, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı”, s. 666,667.

⁷⁹³ Serhat Sinan Kocaoğlu, “Susma Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 2011, s. 37.

eyleminin kendi aleyhine delil olmamasını da içermektedir⁷⁹⁴. Mükellefler çoğu zaman kanunun içeriğine nüfuz edememeleri nedeniyle yargılamada susma haklarını kullanabilmektedirler. Dolayısıyla mükellefin yargılama sürecinde susma hakkını kullanması suçu kabul ettiğini göstermeyecektir.

2.5. Kamu Alacağının Tahsilinde Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergi Gayreti

Vergi uyumu vergilendirme süreci içinde mükelleflerin kendi istekleri doğrultusunda vergi kanunlarında yer alan bildirimlerden tahakkuk eden verginin ödenmesine kadar ödevlerinin tümünün eksiksiz ve tam zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanabilir⁷⁹⁵. Vergiye gönüllü uyumun oluşabilmesi için mükelleflerde vergi bilinci ve vergi ahlakının bulunması gerekmektedir. Vergi bilinci ise verginin ödenmesi gerekliliğinin farkına varmak olarak tanımlanmakta olup bilincin oluşumunda etki eden birçok faktör bulunmaktadır. Faktörler içerisinde en önemlisi vergi psikolojisidir. Vergi psikolojisi altında birçok kavramı barındırmaktadır. Vergi ödeme bilincinin oluşabilmesi için bu kavramlar; vergileme tekniği, verginin adaletli olup olmaması, vergi ahlakının varlığı, vergi oranları, vergi denetimi yapılabilme olasılığı, para ve hapis cezaları ve kanunların istikrarlı olması şeklinde sayılabilmektedir⁷⁹⁶.

Vergi ödeme bilincinin oluşması sürecinde mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği davranışlar diğer mükelleflerin vergisel durumları hakkında bilgiye sahip olmalarına göre de değişebilmektedir. Mükellefler kendi vergi yükü durumlarını diğer mükelleflerle karşılaştırıp taşıdığı vergi baskısını mali güçlerine göre değerlendirmektedirler⁷⁹⁷. Öte yandan vergi oranlarının yüksek olmasının da vergiye gönüllü uyum veya uyumsuzluk bağlamında etkili olacağı düşünülmektedir. Mükellefler vergiye gönüllü uyum sağlamadığında bu durumun fayda ve maliyeti oluşacaktır. Vergi uyumsuzluğu tespit edildiğinde mükelleflere para ve diğer şekillerde kesilecek cezalar maliyeti oluşturacaktır. Uyumsuzluğun mükelleflere faydası ise ödenmeyen vergilerin ekonomik tutarlarıdır. Ödenmeyen vergi tutarlarının vergi oranları ile doğru orantılı olduğu düşünüldüğünde vergi oranında meydana gelen bir artış mükellefin vergi uyumsuzluğunun marjinal

⁷⁹⁴ C. Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, s. 96.

⁷⁹⁵ Erdal Güleç, “Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler I” *Vergi Dünyası Dergisi*, 373, İstanbul 2012, s.114.

⁷⁹⁶ Atilla Uyanık, “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 177, Ankara 2019, s. 360.

⁷⁹⁷ E. Güleç, “Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler”, s.126.

faidasını artıracaktır. Sonuç itibariyle vergi oranlarının yüksekliği mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını zorlaştıracaktır⁷⁹⁸.

Vergi bilincinin oluşumunu etkileyen bir başka faktör ödeme gücünün dikkate alınmadan işlem yapılmasıdır. Bu şekilde bir uygulama mükellefin gerek vergi bilincinin oluşmasını gerekse de vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasını negatif yönde etkileyecektir. Oluşan etki ile mükellefler vergi kaçırmaya meyilli olacak ve vergi kayıp ve kaçakları artış gösterecektir. Öte yandan mükelleflerin gelir seviyeleri ve vergi ödemeye karşı tutumları ile ilgili yapılan araştırmalar incelendiğinde gelir seviyesi arttıkça vergi kaçırmaya yönelik eğilimin arttığı sonucuyla da karşılaşılmaktadır. Dolayısıyla yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerinin artması ile vergi kaçırma eğilimleri artabilmekte düşük gelir seviyesindeki mükelleflerin ise vergi kaçırma eylemi sonrasında ödeyecekleri cezanın ağır külfet getireceğini düşünmeleri söz konusu olabilmektedir⁷⁹⁹.

Bunların dışında mükelleflerin vergi bilincinin oluşumunda af uygulamaları ve matrah artırımı uygulamaları da tartışılabilir niteliktedir. Matrah artırımı müessesesi çeşitli nedenlerle eksik beyan edilmiş ya da beyan dışı bırakılmış olan geçmiş yıllara ait vergilerin mükellefler tarafından belirli oran ve tutarlar dahilinde beyan edilmesini sağlayarak karşılığında ilgili dönemlere yönelik vergi incelemesinden muaf olunan müessesedir⁸⁰⁰. Matrah artırımı uygulaması devletin mükelleflere sunmuş olduğu bir seçim yoludur. Özellikle beyanlarını eksik yapmış veya hiç yapmamış mükellefler için avantajlı olduğu söylenebilir. Ancak vergi incelemesine alınmama şeklinde de bir sonuç doğuran bu uygulama vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından olumsuzluk yaratabilmektedir. Dolayısıyla matrah artırımının vergi bilincini bozduğu açık bir şekilde ifade edilebilir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum gösterebilmesi için vergi mevzuatına hakim olması gerekmektedir. Bir diğer ifade ile vergi kanunlarındaki konuların içeriğinin çözümlenememesi durumunda vergiye gönüllü uyum sağlanamaya bilmektedir⁸⁰¹. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlayabilmek adına vergi bilincinin

⁷⁹⁸ E. Güleç, “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 374, İstanbul, 2012, s.153.

⁷⁹⁹ Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, 2012, s. 124.

⁸⁰⁰ Sinan Can Avcı, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Matrah Artırımına İlişkin Kararının Ölçülülük İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), 2021, s. 295.

⁸⁰¹ Gülin Tabakan ve Orçun Avcı, “Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi*, 29(48), 2021, s. 545.

oluşturulması ve geliştirilmesi için mükellef hakları konusunun güncelleştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda mükellef hakları bildirgesinde yasal ve idari düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç olup vergi dairelerinin yetkilerini kullanırken mükellefe sağlanmış olan hakların birbirleriyle çatışmamasına özen gösterilmelidir. Mükellef haklarına kurumsal bakış açısının sağlanması hem merkezi hem de yerel idareler tarafından gerçekleştirilmelidir. Bunların yanı sıra mükellef hakları sistematik olarak açıklanmalı ve yasal düzenlemeleri oluşturulmalıdır⁸⁰². Yapılmış olan çalışmalarda mükelleflerin haklarının korundukça devlete olan güvenlerinin arttığı ve böylece gönüllü uyum sağlamada daha istekli oldukları görülmüştür⁸⁰³. Ancak vergisel düzenlemelerin hukukun temel ilkelerine aykırı olarak geliştirilmesi ve sıklıkla af kanunu çıkartılması belirsizlik ve güvensizlik kaynağını oluşturmaktadır⁸⁰⁴.

Mükellefler kendileri ile ilgili işlemlerin yapılması sürecinde vergi dairesi işlemlerinin yerine getirilmesini engellemek şartıyla dinlenilme hakkına sahip olmalıdırlar. Kendilerine dinlenilme hakkının verilmesi mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacaktır⁸⁰⁵. Vergi idarelerinin vergi mükelleflerine nasıl davrandığı mükellefler üzerinde vergi ahlakının gelişimini doğrudan etkileyen bir durumdur. Taraflar arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme içermesi gerekmektedir⁸⁰⁶. Vergi ahlakının zayıflaması hem vergi yükümlülerinin vergi kaçırımları hem de vatandaşlık görevi olan vergi ödevlerini eksik yerine getirmeleri ile sonuçlanacaktır⁸⁰⁷.

Vergi bilinci ülkelerin gelişmişlik seviyeleri bakımından karşılaştırıldığında ise vergi bilinci gelişmiş ülkelerde mükellefler vergi ödemeye karşı direnmemekte ve vergi borçlarını ödemekte önem göstermektedirler. Vergi bilinci gelişmemiş olan ülkelerde ise sistem ters çalışmakta ve mükellefler vergi borçlarını ödemeyi bir yük olarak görmektedirler. Bu durum vergi bilincinin vergi tahsilatını etkileyen önemli bir faktör olduğunu göstermektedir⁸⁰⁸.

⁸⁰² İmdat Türkay, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 299, İstanbul 2013, s.153.

⁸⁰³ Ramazan Gökbnar ve Güneş Çetin, “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, 346, 2010, s.102.

⁸⁰⁴ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *DEUHFED*, 15(Özel sayı), 2014, s. 1292.

⁸⁰⁵ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 163, 2012, s. 142.

⁸⁰⁶ Nilgün Serim, “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, (1), 2009, s. 171.

⁸⁰⁷ İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Ankara, 2005, s.142.

⁸⁰⁸ S. Buyrukoğlu ve İ. Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, s. 121.

Vergi bilincine sahip olunması vergi kapasitesini de artıracaktır. Bir ülkede alınabilecek maksimum vergi miktarı olarak adlandırılan vergi kapasitesi o ülkenin gayrisafi milli hasılasının büyüklüğü ile oranlanmaktadır⁸⁰⁹. Vergilendirme kapasitesini etkileyen faktörler arasında milli gelir düzeyi, vergi oranları, vergilerin kaynağı, vergiye gönüllü uyumu sağlayabilmek için vergi sistemine inancın olması, vergi afları, vergi denetimi, cezaların caydırıcılığı, politik karar alma sürecine katılım, vergi rekabeti, vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi kavramlar yer almaktadır⁸¹⁰. Bu kavramlar içerisinde vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi bilinci verginin tahsilatı bakımından pasif vergi süjesi olan mükellef cephesini ele almaktadır. Vergi ahlakının varlığından bahsedebilmek için sadece mükellefler değil vergilendirme otoritelerinin de incelenmesi gerekmektedir. Vergi otoritesi tarafından mükelleflere saygılı davranışlarda bulunmak vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında mükellefi teşvik eden önemli bir faktördür. Aynı şekilde vergi kültürü de mükellefler ile vergi otoritesi arasındaki ilişkiyi kapsamaktadır. Bu ilişki vergi uyumunu özendirecek faktörlerin yer aldığı milli kültür paydasında buluşarak vergileme kapasitesinin olumlu yönde etkilenmesini sağlayacaktır⁸¹¹.

Az gelişmiş ülkelerde vergi kanunlarının ekonominin yapısına uygun şekilde olmaması ve verginin yönetiminde yer alan idarelerin etkinliklerinin düşük olması vergi kapasitesinin tümünün kullanımının önüne geçmektedir⁸¹². Dolayısıyla vergi kapasitesi mükelleflerin vergi ödeme ve aynı zamanda vergi idaresinin vergiyi tahsil etme yeteneğine bağlı olarak değişmektedir⁸¹³.

Alacağın tahsil sürecinde vergi gayretinin önemli bir yeri vardır. Vergi gayreti kavram itibarıyla vergileme kapasitesine ilişkin olarak meydana gelen vergi ödeme gücünü ifade etmektedir. Vergi gayreti bir ülkede gerçekleşen fiili vergi yükü ve vergi kapasitesi arasındaki oranı gösterir. Literatürde bir indeks⁸¹⁴ olarak belirlenen vergi

⁸⁰⁹ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 146, 2000, s.146.

⁸¹⁰ Abdülkerim Eroğlu, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3(5), 2018, s. 58.

⁸¹¹ A. Eroğlu, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, s. 62.

⁸¹² Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 2003, s. 107.

⁸¹³ Beyhan Ataç, *Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları* No:118, Eskişehir 1999, s.282.

⁸¹⁴ Vergi gayreti endeksi teorik olarak birden büyük [>1], birden küçük [<1] veya bire eşit [$=1$] olarak üç farklı değer alabilmektedir. Vergi gayreti endeksinin birden büyük olması durumunda vergi hasılatı vergi kapasitesinden daha yüksek olacak ve kapasitenin zorlanması anlamına gelecektir. vergi kapasitesinin zorlanmasıyla oluşan bu duruma vergi literatürü dilinde mali zorlama adı verilmektedir. Bir başka durum olan vergi gayretinin vergi kapasitesine eşit olması yani endeksin bire eşit olması durumundan vergi

gayreti fiili vergi yükü ile tahmin edilmiş olan vergi yükünün birbiriyle orantılanması sonucu bulunmaktadır⁸¹⁵.

Tablo 13: 1995-2020 Yılları Arasında Türkiye’nin Fiili Vergi Yükü, Tahmini Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti İndeksi⁸¹⁶

Yıl	Fiili Vergi Yükü	Tahmini Vergi Kapasitesi	Vergi Gayreti İndeksi	Yıl	Fiili Vergi Yükü	Tahmini Vergi Kapasitesi	Vergi Gayreti İndeksi
1995	101.476	113.855	0.8913	2008	165.877	174.126	0.9526
1996	110.355	122.237	0.9028	2009	169.318	178.898	0.9465
1997	119.547	126.040	0.9485	2010	174.722	186.997	0.9344
1998	128.366	128.917	0.9957	2011	175.608	181.704	0.9664
1999	138.127	147.863	0.9342	2012	173.354	178.719	0.9700
2000	155.295	167.289	0.9283	2013	174.046	182.642	0.9529
2001	161.904	169.086	0.9575	2014	166.275	176.128	0.9441
2002	165.940	182.544	0.9090	2015	167.845	176.915	0.9487
2003	180.157	183.080	0.9840	2016	169.941	178.024	0.9546
2004	172.331	184.200	0.9356	2017	169.144	177.026	0.9555
2005	173.891	179.163	0.9706	2018	165.300	166.195	0.9946
2006	174.296	176.572	0.9871	2019	156.000	167.570	0.9310
2007	173.754	178.654	0.9726	2020	165.100	167.973	0.9829

Kaynak: S. Yaraşır Tülümce ve E. Yavuz, “Türkiye’de Vergi Gayretinin Analizi”, s.149.

Tablo 13’te 1995-2020 yılları arasında Türkiye’nin fiili vergi yükü, tahmini vergi kapasitesi ve vergi gayreti indeksi Tülümce & Yavuz tarafından hesaplanarak incelenmiştir. İnceleme sonucuna göre vergi gayretinin en düşük olduğu yıl 1995 olup takip eden yıllarda dalgalı seyir izlese bile 1995 indeksi kadar düşüklük göstermemiştir. Dolayısıyla bu yılda 1994 krizinin etkileri giderilmeye başlanmıştır ancak 1998 yılı sonrasında 1999 yılında yaşanan Marmara depremi ile ve 2002 krizi ile vergi gayretinin azalış gösterdiği söylenebilir. İndeks 2008 küresel krizin yaşandığı yıl önceki yıla göre yine düşüklük göstermiş ancak 2011 yılında tekrar artışa geçmiştir. 2018 yılına kadar dalgalı seyir izleyen ancak gözle görülür düşüklük göstermeyen vergi gayreti bu yılda

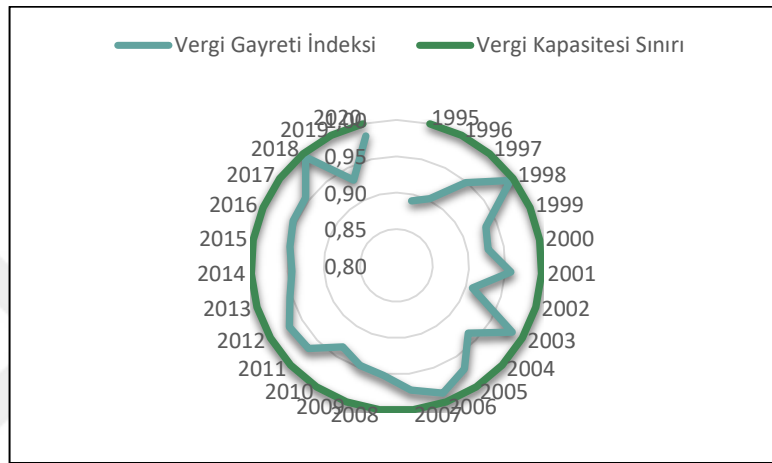
kapasitesinin %100 olduğu ve kapasitenin tamamının etkin bir şekilde kullanıldığı anlaşılmaktadır. Vergi idaresi cephesinde istenilen durum bu olmakla beraber tam anlamıyla gerçekleştirilmesi mümkün olmayabilmektedir. Uygulamaya bakıldığında vergi gayretinin göstergesi “*Tahsil Edilen Vergiler/ Tahakkuk Edilen Vergiler*” şeklinde bir oranlama yapılmaktadır. Fiili vergi gayretini simgeleyen bu oran tahakkuk etmiş yani mükellef tarafından ödenebilir konumda olan vergilerin vergi dairesi tarafından hangi seviyede tahsil edildiğini göstermektedir (Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Ankara, 2017, s.164.).

⁸¹⁵ Sakina Samadova, Vergi Mükelleflerinin Vergileme Karşısındaki Davranışlarının Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2009, s. 33.

⁸¹⁶ Sevinç Yaraşır Tülümce ve Ersin Yavuz, “Türkiye’de Vergi Gayretinin Analizi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2022, 277, s. 149.

%99'a çıkmış ancak 2019 yılında %93 seviyesine inmiştir. 2020 yılında ise pandeminin yarattığı ekonomik koşullara rağmen bütçede hedeflenen rakamın üzerinde bir vergi tahsilatı gerçekleştirilmiş ve vergi gayreti indeksinin %98 seviyesine çıktığı gözlemlenmiştir.

Şekil 5: 1995-2020 Yılları Arasında Türkiye'nin Fiili Vergi Yüğü ile Tahmini Vergi Kapasitesi⁸¹⁷



Şekilde de görüldüğü üzere 1995-2020 yılları arasında 1998 ve 2018 yıllarında vergi gayreti indeksi 0,99 seviyesine çıkarak vergi kapasitesi sınırına ulaşmaya çok yaklaşmıştır.

Sonuç itibarıyla vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olan ülkelerde buna paralel olarak vergi ödeme isteği de yüksek olmaktadır. Vergi ödeme isteği yükseldikçe vergi idaresinin tahsilatının seviyesi dolayısıyla da vergi gayreti artmış olacaktır. Böylece vergi kapasitesinin tamamına yakını sağlanmış olacaktır. Kapasitenin artmasında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının etkisinin de büyük oranda olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarında ise haklarının varlığından haberdar olmaları önemli bir belirleyicidir.

⁸¹⁷ S. Yaraşır Tülümce ve E. Yavuz, "Türkiye'de Vergi Gayretinin Analizi", çalışmasındaki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI VE CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Kamu alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle meydana gelmektedir. Alacağın devlete ödenmesi için vergilendirme sürecinin tamamlanması gerekmekte, bu anlamda tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi evrelerden geçilerek alacağın tahsil edilebilir aşamaya gelmesi sağlanmaktadır. Tahsil aşamasına gelmiş ya da henüz tahakkuk etmemiş olan ancak tahsilinde birtakım belirsizlikler yaşanacağı tahmin edilen alacakların karşılıksız kalmaması için güvence önlemleri uygulanmaktadır⁸¹⁸. Öte yandan kamu alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine vergi idaresi bu alacağı cebren tahsil etme yöntemleri ile tahsil edecektir.

Devlet kamu alacağının korunması ve cebren tahsilinde alacağın niteliği itibarıyla kamu hukuku kuralları çerçevesinde egemenlik gücünü de kullanarak kendi organlarıyla işlem tesis etmektedir. Kamu alacağının korunması ve cebren tahsili sürecinde mükelleflere uygulanan müesseselerin mükelleflerin genel ve özel haklarına aykırılık gösterme olasılığı bulunmaktadır. Bu bölümde kamu alacaklarına uygulanan korunma ve cebren tahsil yöntemleri mükellef hakları ve yargı kararları çerçevesinde incelenecektir.

3.1. Kamu Alacaklarının Korunması Sürecinde Mükellef Hakları

Kamu hizmetlerinin zamanında sunumunun sağlanabilmesi için kamu alacaklarının da etkin bir şekilde tahsilinin yapılması esastır. Bu konuda takip ve tahsildeki prensiplerden biri kamu alacağını ödeyecek olan mükelleflere sağlanan kolaylıklar iken bir diğeri ise kamu idarelerinin alacaklarını güvence altına alarak ivedilikle tahsil etmektir⁸¹⁹. 6183 sayılı Kanun kapsamında bulunan kamu alacaklarının korunmasına yönelik uygulanan müesseselerin kanuni hükümlerinde mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedeleyici durumlar bulunabilmektedir. Bu başlık altında kamu alacaklarının korunması sürecinde mükellefe uygulanacak yöntemlerin mükellef haklarına aykırılık teşkil eden yönleri ele alınacaktır.

⁸¹⁸ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 256.

⁸¹⁹ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 33.

3.1.1. Teminat Uygulaması ve Şahsi Kefalet Müessesesinde Mükellef Hakları

Bu bölümde kamu alacağının korunması yöntemlerinden olan teminatın paraya çevrilmesi ve şahsi kefalet uygulamasında mükellef hakları ve mükellef haklarına aykırılık teşkil eden durumlar ele alınacaktır.

3.1.1.1. Teminat İsteme Olgusunun Genişlemesi

Kamu alacağının korunması yöntemleri içerisinde en pratik yol teminat istemidir. 6183 sayılı Kanunun 9. ve 12. maddeleri arasında düzenlenmiş olup bu maddeler çalışmanın birinci bölümünde açıklanmıştır. Kısaca açıklamak gerekirse teminat isteme, kamu alacağının korunması adına kamu borçlusundan kanunda belirtilen haller çerçevesinde yine kanunda öngörülmüş olan teminat olarak belirlenmiş değerlerin gösterilmesidir.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin geçmişi incelendiğinde iki kere değişiklik yapıldığı görülmektedir. Maddenin birinci fıkrasının son hali “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak maddenin bir önceki değişikliğinde vergi ziyai cezasının kesilmesi için kasıt unsuru aranmakta olup son halinde artık kasıt unsuru madde hükmünden çıkarılmış bulunmaktadır. Ayrıca maddede 359. maddesindeki “*....sayılan hallere temas eden amme alacağının salınması için.....*” cümlesindeki temas etme ifadesinden anlaşılması gereken şeyin bir şüphenin varlığı mı yoksa kaçakçılık suçu işlenmiş olduğuna ilişkin bariz bir delil varlığı mı olduğu netleşmemiştir. Kanun maddesinin lafzından her iki durumun varlığının olması gerektiği anlaşılabilmektedir⁸²⁰.

Dolayısıyla değişiklik sonrasında teminat istenmesinin gerekli olduğu alanlar daha da genişlemiş ve kasıt unsuru madde metninden çıktığı için kaçakçılık kastı aranmadan mükellefin yaptığı hatalı işlemler sebebiyle kanun hükmünün ihlal edilmesi durumunda da teminat istenip ihtiyati haciz işlemleri uygulanabilecek hale gelmiştir⁸²¹. Vergi kaçakçılığı yapılmadan vergi ziyasına yol açılması durumunda öncelikle teminat

⁸²⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 416.

⁸²¹ Y. Taylar, “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olan Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, s. 70.

istenmesi buna rağmen teminat gösterilmemesi ya da kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunması durumunda ihtiyati haciz uygulanması bir çözüm yolu olarak öne sürülebilir⁸²². Bu durumda mükelleflerin kanun maddesine nüfuz edememeleri sonucu hatalı işlem yapabilme olasılıkları artabilmektedir. Dolayısıyla kasıt unsuru içermeyen hata ile yapılan ve bu madde kapsamına giren mükellef eylemleri sonucu teminat isteme durumu ortaya çıkabilecektir. Mükellefin kasıt unsurunun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Nitekim vergi mazisi olumsuzluk göstermeyen bir mükellefin hata ile yapmış olduğu işlemlerden dolayı teminat göstermesini istemek idareye dargınlık yaratıp vergiye gönüllü uyumunu da azaltabilecektir. Elbette ki her mükellefin vergi ahlakı aynı olmayacaktır ancak vergi daireleri mükelleflerinin vergisel durumlarını kontrol edebilecek bilgiye sahiptir.

6183 sayılı Kanunun 9. maddesinde teminat istenmesini gerektiren haller değerlendirilirken “...*gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde*” ifadesi teminat istenme sebeplerinin yalnızca vergi incelemesine başlanması olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Yargı uygulamasında vergi incelemesine başlanmış olmasının yeterli olduğu ve yeterli olmadığı şeklinde görüşler mevcut olup yeterli olmadığı somut bir delile dayanması gerektiğine dair kararlar yoğunluktadır⁸²³. Danıştay’ın onanmış olduğu bir vergi mahkemesi kararında; davacı şirket banka hesabına uygulanmış olan ihtiyati haciz işleminin iptalini istemiş, davacı şirkete yapılan vergi incelemesinde teminat istenmesi yazısında vergi ziyana sebebiyet verildiğine dair herhangi bir somut delil veya bir bilginin bulunmadığı yalnızca vergi incelemesine başlanmasının yeterli olmayacağı bir durumda ihtiyati haciz sebeplerinin var olup olmadığına dair tespitin yapılmaması dolayısıyla 9. ve 13. madde sebeplerinden hiçbirinin bulunmaması nedeniyle ihtiyati haciz tesisinde isabet olmadığı ifade edilmiştir⁸²⁴.

Netice itibarıyla teminat isteme yetkisinin dahi inceleme elemanı ile idare arasındaki dağılımının net olarak belirlenmediği bu müessesenin uygulanması için vergi ziyasının meydana geldiği somut bir bilgi veya delilin ortaya konması gerekir. Zira

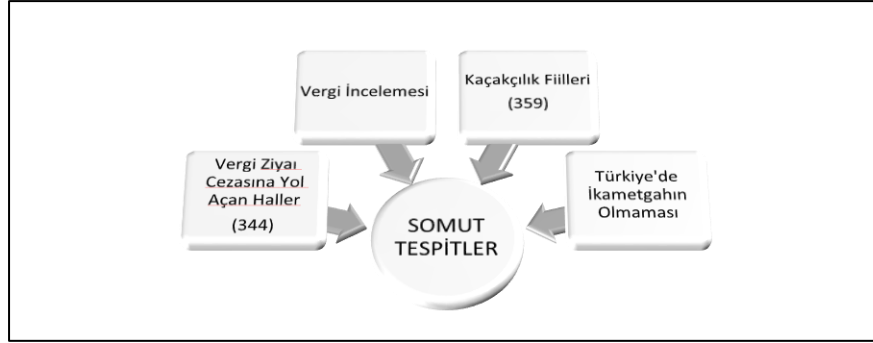
⁸²² Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 82.

⁸²³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 434.

⁸²⁴ Danıştay, 9.D. 18.09.2003 tarih, Esas no: 2001/2129, Karar no: 2003/4497.

mükellef hakkında yalnızca vergi incelemesine başlanmış olması mutlaka teminat istenmesini gerektirmemelidir.

Şekil 6: Teminat İstenmesini Gerektiren Haller



6183 sayılı Kanunda teminat ile ilgili belirlilik ilkesinin bulunmadığı bir durum da mükelleflerin kaç gün içerisinde teminat göstermesi gerektiği ve teminat isteme işlemine karşılık kaç gün içerisinde dava yoluna gidebileceğidir. Kanunda bu konuyla ilgili özel bir süre belirlenmemiş ancak 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle VUK hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre teminat isteme süresi bakımından mükellefe en az 15 günlük sürenin verilmesi gerekecektir⁸²⁵. Bu süre A/1 TGT'de yer alsa da belirlilik ilkesi gereği kanun metnine işlenmelidir. Teminat istenmesi durumunda mükellefin dava yolunu kullanma süresi de yine kanunda belirtilmemiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun verdiği bir kararda⁸²⁶ kanunda özel sürenin verildiği uygulamanın yalnızca ihtiyati haciz olduğu, diğer işlemler açısından genel dava sürelerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Buna göre teminat isteme müessesesi 9. maddenin 1. fıkrasına istinaden uygulanmışsa tebliğden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilmektedir⁸²⁷. Teminatın dava edilebilirliği konusunda özel bir sürenin tayin edilmemiş olması mükelleflerin yargısal yollara başvuru hakkını sürüncemede bırakabilmektedir. Mükellefler kendilerini ilgilendiren konularda kanunilik ilkesi çerçevesinde ilgili kanunda belirtilen hükümler doğrultusunda eyleme geçeceklerdir. Dolayısıyla özel sürenin Kanunda açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Teminat isteme sebepleri aynı zamanda ihtiyati haciz sebebini de oluşturmaktadır. İhtiyati haciz uygulanması durumunda dava açma süresi 15 gün

⁸²⁵ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 151.

⁸²⁶ Danıştay VDDK. 16.11.2011 tarih, Esas no:2011/107, Karar no: 2011/634.

⁸²⁷ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 451.

olacaktır. Sürenin kanunda açıkça belirtilmemesi hukuk devleti ve belirlilik ilkesinin ihlalinin yanı sıra hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına da yol açacaktır.

Mükellef tarafından teminatın gösterilmemesi durumunda uygulanan ihtiyati haciz uygulaması farklı bir dava konusunu oluşturmaktadır. Teminat isteme durumunda mükellefin dava yoluna gitmesi ihtiyati hacizin yürütmesini durdurmayacaktır. Bu nedenle derhal uygulanacak olan ihtiyati haciz işlemi karşısında teminat istenmesine karşı açılan davayı hükümsüz hale getirebilecektir⁸²⁸. Bu şekildeki bir hukuki belirsizlik durumunda mükellefin hangi işleme karşı nasıl itiraz edip dava açacağı konusunun belirginleştirilmesi gerekmektedir.

Alman VUK 336/1. maddesine göre teminat isteme uygulamasında teminat gösterilmemesi halinde cebren teminat alınması yetkisi kullanılmaktadır. Zorla alınmış olan teminata teminatın paraya çevrilmesi işlemleri uygulanarak kamu alacağının tahsili sağlanmış olacaktır⁸²⁹. Türk vergi icra hukukunda ise teminat zorunlu olarak alınmamaktadır.

Borcun ortadan kalkması ile teminat dayanaksız kalacaktır. Teminat mükellefin borcu ödemiş olması ile ortadan kalkabileceği gibi vergi incelemesi sonucunda kesin hesaplamalarda alacak olmaması durumunda da inceleme elemanının yazılı bildirimi ile teminat serbest bırakılabilecektir. Ayrıca alacağın ilk yapılmış olan hesaplamadan daha düşük olduğunun belirlenmesi halinde aradaki farkın mükellefe iade edilmesi gerekmektedir⁸³⁰. Alacaklı kamu idaresi teminatı hangi alacak için talep ettiyse yalnızca onun için elinde tutabilecek mükellefin farklı borçları sebebiyle elinde tutmaya devam edemeyecektir. Böyle bir durum meydana geldiğinde mükellefin teminat iadesi istekleri reddedildiğinde ise İYUK'un 7. maddesinde belirtilen dava açma süresi içerisinde idari dava yoluna gidilebilecektir. Bu süre idare mahkemelerinde 60 gün vergi mahkemelerinde ise 30 gün olarak belirlenmiştir⁸³¹. Dolayısıyla borcun azaltılması durumunda mülkiyet hakkının korunması çerçevesinde teminat bölünebiliyor ise kısmi iadesinin mükellefe yapılması uygun olacaktır.

Danıştay'ın karara bağladığı bir olayda mükellef hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiş ve vergi tekniği raporuna bağlı olarak iade istemine konu olan tutarın 6183

⁸²⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 170.

⁸²⁹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 168.

⁸³⁰ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 98.

⁸³¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 88.

sayılı Kanunun 9. maddesi uyarınca teminat olarak değerlendirileceği ifade edilmiş ancak tahsil dairesi tarafından mükellef adına teminat istenmesine istinaden herhangi bir işlem uygulanmamıştır. Teminat istenmesi gerekli olan durumda tahsil dairesinin yetkili kişileri bağlı yetki ile donatılmıştır. Danıştay bu bağlı yetki çerçevesinde mükelleften teminat olarak kabul edilebilir herhangi bir değer istenmemesi ancak iade tutarının vergi raporu sonucu vergi çeşitlerine ilişkin önerilen vergi matrahlarına bağlı olarak salınacak kamu alacaklarının teminatı olarak kabul edilmesini hukuka aykırı olarak kabul etmiştir⁸³².

Tahsil dairesinin bu şekilde bir teminat değeri belirlemesi kanunilik ve belirlilik ilkesine aykırı olacaktır. Nitekim kanunlarda yazılan her hüküm kanunun uygulanmasında rehberlik etmektedir ki 6183 sayılı Kanunun 10. maddesine göre de teminat hükmünde olan değerler ayrıca belirtilmiştir. Bu maddenin dışında bir teminat gösterilmesi kanunilik ilkesinin dışına çıkılması anlamına gelir. Bir başka önemli nokta da teminat gösterilmesi mükelleflerin kendi iradelerine bırakılmıştır. Ancak söz konusu olayda mükellefin iade alacağı tutar kendi iradesi dışında tahsil dairesinin takdiri ile alıkonulmuş olacaktır bu durum da mükelleflerin mülkiyet hakkının ve sonuç itibarıyla hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır.

Mükellef tarafından gösterilmiş olan teminatın yine mükellef tarafından herhangi bir nedenle değiştirilmesi mümkündür. Değiştirme kısmen olabileceği gibi tamamen de yapılabilmektedir. Ancak gösterilecek olan yeni teminatın değiştirilen teminatla aynı değerde olması mecburidir⁸³³. Alacaklı tahsil dairesinin kabul etmesi doğrultusunda teminat değiştirilebilecektir. Buna göre mükellefler mülkiyet haklarının kullanımında serbest bırakılmıştır. Ancak idarenin teminatı kabul edip etmeme durumu da söz konusu olabilir.

Mükelleflerin hangi değerleri teminat olarak gösterecekleri 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde açıkça belirtilmiştir. İİK’ da takip işlemleri kapsamında markaların teminat olarak gösterilebilmesi söz konusudur. Ancak 6183 sayılı Kanunda haciz uygulanabilen bir değer olan markalar aynı kanunda teminat olarak gösterilebilecek değerler arasında yer almamıştır⁸³⁴. Böyle önemli bir değere sahip gayri maddi varlığın teminat olarak da gösterilebilmesine izin verilebilmelidir. Teminat uygulaması ihtiyati haczin tersine kamu borçlusunun kendi hakimiyetinde olan bir müessesedir. Dolayısıyla

⁸³² Danıştay VDDK. 21.10.2020 tarih, Esas no: 2019/649, Karar no: 2020/1097.

⁸³³ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.151.

⁸³⁴ Nilgün Serim, “Marka ve İsim Hakkı Haczi”, *E Yaklaşım Dergisi*, 2008, s. 560.

mükellefler üzerinde mülkiyet hakkının bulunduğu maddi ve gayri maddi malları teminat olarak gösterebilme hakkına sahip olmalıdır.

Mükelleflerin yanı sıra A/1 TGT’de belirtildiği üzere üçüncü kişilerin de mükellef lehine kendilerine ait olan menkul ve gayrimenkul malları teminat olarak göstermeleri mümkün olmaktadır. Üçüncü kişilerin bu taleplerini açık bir şekilde gösterdikleri imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine bizzat tahsil dairesine getirmesi, getirilemiyorsa imzalı ve noter tarafından onaylanmış örneğinin tahsil dairesine gönderilmiş olması durumunda mükellefin borcuna karşılık teminat olarak kabul edilecektir.

3.1.1.2. Ödemeye Çağrı Yazısı Gönderilmeden Teminatın Paraya Çevrilmesi İşlemlerine Başlanmaması

Mükellefler tarafından verilmiş olan teminat, kamu alacağının cebren tahsil sürecine girmesi ile paraya çevrilerek kamu alacağının tahsili gerçekleştirilmiş olacaktır. 6183 sayılı Kanunun 56. maddesinde hüküm altına alınan teminatın paraya çevrilmesi müessesesi uygulanmaya başlanmadan önce borçlu mükellefe bir ödemeye çağrı mektubu gönderilecek ve buna istinaden de borcun 15 gün içerisinde ödenmesi istenecektir. Borcun ödenmemesi halinde teminatın paraya çevrileceği bilgisi mükellefe verilecektir⁸³⁵.

Danıştay’ın bu konu hakkında verdiği kararlarda teminatın paraya çevrileceğinin bildirilmemesi durumunda uygulanacak haciz işleminin hukuka aykırı olarak nitelendirildiği görülmektedir. Danıştaya yapılmış olan bir başvuruda; “.... *Limited Şirketinin muhtelif dönemlere ait vergi borçları sebebiyle şirket ortakları noter aracılığıyla düzenledikleri beyanname ve muvafakatname ile şirketin tahakkuk etmiş ve edilecek muhtelif borçları için sahibi bulundukları gayrimenkuldeki daireleri üzerine haciz konulmasına, vergi borçlarının şirket tarafından vadesinde ödenmemesi halinde de bu dairelerin nakte çevrilip vergi borçlarının ödenmesine muvafakat vermişlerdir. Ortakların bu işlemi ihtiyati haciz kararı doğrultusunda yaptıkları ve gayrimenkulleri teminat olarak gösterdikleri dava dilekçelerinden anlaşılmaktadır. Şirket ortakları gayrimenkullerini 24.09.2003 tarihinde teminat olarak göstermişler ancak 26.09.2003 tarihinde bilirkişiler tarafından rayiç bedel tespiti yapılmıştır. İdare borçlu şirkete verginin vadesinde ödenmemesi üzerine 15 gün içerisinde ödenmesi gerektiği ancak ödenmediği takdirde teminatın paraya çevrileceği bilgisini vermeden gayrimenkullerin*

⁸³⁵ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 251.

haciz işlemlerine başlamıştır. Olayda 6183 sayılı Kanunun 56. maddesinde yer alan usuller çerçevesinde işlem yapılmamış ve borç miktarının takip edilmesinden önce tespit edilmeden gayrimenkullerin satışa çıkartılması uygun görülmemiştir”⁸³⁶. Borçlu tarafa ödemeye davet yazısı gönderilmemesi sebebiyle yapılan satış işlemi hukuka uygunluk göstermemektedir.

Bunun yanı sıra kamu alacağının teminatlı alacak olarak belirlenmesi durumunda teminatın paraya çevrilmesi hükümlerinin uygulanmasından vazgeçilip ödeme emri düzenleyerek tebliğ edilmesi durumunda ödeme emrinin iptalinin gerekeceği yönünde Danıştay kararı mevcuttur⁸³⁷. Mükelleflerin idareye verdiği teminatın paraya çevrilmesi usulüne uyulmadan haber verilmeksizin tahsil dairesi tarafından haciz işlemine girişilmesi takip öncesi süreçte borç tutarının tespit edilmeden mükellefin mallarına müdahalede bulunma hem ölçülülük ilkesine hem de mülkiyet hakkına aykırı bir hareket olacaktır. Anayasa’nın 35. maddesi mülkiyet hakkının olağan dönemlerde yalnızca kamu yararı için sınırlandırmasını öngörmüştür ancak burada idare yaptığı işlemle kamu yararı ilkesinden ziyade kanunun usul emri dışında hareket etmiş tahsil usulüne uymayarak mükellefin hakkını haksız yere ihlal etmiştir.

Diğer taraftan ödemeye çağrı yazısı bir diğer ifade kullanımıyla teminatın paraya çevrilmesi için borçluya gönderilen uyarı yazısı borçlu mükellefin lehine düzenlenmiş olan bir belgedir. Ancak belgenin içeriği net bir şekilde hiçbir kanuni veya idari belgede yer almamaktadır. Ödemeye çağrı yazısının da içeriği itibariyle bir şekle uygun olması ve form halinde kullanılması mükellef açısından olumlu olabilir.

3.1.1.3. Ödemeye Çağrı Yazısına Karşı Dava Açma Hakkı

Alacaklı idarenin borçluya ödemeye davet yazısı göndermiş olduğu durumda ve borç süresi içerisinde ödenmemiş ise verilen teminatın paraya çevrilmesi idare için zorunlu bir uygulama olmaktadır. 6183 sayılı Kanun’da ödemeye davet yazısına karşı dava açma süresi içinde, yetkili ve görevli mahkemeden yürütmeyi durdurma kararı alınması durumunda teminatın paraya çevrilip çevrilmeyeceğine dair herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Dolayısıyla özel hükümlerde yer almaması sebebiyle İYUK’ ta yer alan genel hükümlere göre dava açılabilir⁸³⁸. Ödemeye çağrı yazısının dava konusu

⁸³⁶ Danıştay 4.D. 09.03.2005 tarih, Esas no:2004/2271, Karar no: 2005/348,

⁸³⁷ Danıştay 4.D. 17.05.2000 tarih, Esas no:1999/3531, Karar no: 2000/2184.

⁸³⁸ Ödeme emrine karşı dava açma sebepleri, ödemeye davet yazısı için de geçerli olabilecektir. Ödeme emrine karşı; böyle bir borcun bulunmadığı, borcun kısmen veya tamamen ödendiği ve borcun

yapılması tartışmalı olsa da yazının ödeme emri niteliğinde olduğu ve ödeme emrinde ileri sürülebilecek olan iddiaların ilgili olayın içeriğine istinaden bu yazı için de yapılabilir olması gerekmektedir. Nitekim teminata bağlanmış bir alacağın ödeme emrindeki gibi tamamen veya kısmen ödenmiş olması ya da henüz vadesi gelmediği halde ödenmesinin talep edilmesi mümkün görünmektedir⁸³⁹. Teminatın paraya çevrilmesinin ilgili madde içeriği dikkate alınırca dava açılması ve yürütmenin durdurulması kararı alındığında teminat istenip istenmeyeceği konularında hükümlerin bulunduğu çıkarımı yapılabilir. Genel hükümlere göre dava açma süresi 30 gün olsa bile maddede yer alan ödeme süresi 15 gün olduğu için davanın bu süre zarfında açılması gerekmektedir. Yürütmeyi durdurma kararı için ise teminat istenmesine gerek olmamaktadır. Bunun sebebi ise zaten kamu alacağının teminata bağlanmış olmasıdır⁸⁴⁰. 6183 sayılı Kanunun 56. maddesinde ödeme emri veya ödemeye çağrı/ödemeye davet yazısı gibi terimler kullanılmamıştır. Dolayısıyla ödeme emrine karşı gidilebilecek yolların teminatlı alacaklarda takip için de kullanılabileceği yorum yöntemiyle ve genel hükümlerle ortaya konulabilir. Ancak bu durum belirlilik ilkesine aykırılık göstermektedir. Dolayısıyla hukuk devleti olma ve Anayasa'nın 40. Maddesinde yer alan temel hak ve hürriyetlerin korunması gereğinden mükelleflerin hangi yolu nasıl kullanabileceklerinin açık bir şekilde madde metnine eklenmesi gerekmektedir.

3.1.1.4. Şahsi Kefalette Kefilin Hakları

Teminat müessesesinin tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilen şahsi kefalet uygulaması da kamu alacağının korunması için getirilmiştir. Kamu borçluları muteber nitelikte olan bir kimseyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil⁸⁴¹ borçlu olarak gösterebilmektedir⁸⁴². Maddi ve şahsi güvencenin ikisinin de bulunması durumunda hangi yolun kullanılacağına dair kanunda açık bir hüküm yoktur. Kanunda “*teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi*” ibaresinden uygulamada tahsil dairesinin seçimlik

zamanaşımına uğradığı iddialarını öne sürerek dava açılabilir. Ancak ödemeye davet yazısı için sadece borcun kısmen ödendiği, tahsil zamanaşımına uğradığı ve borcun vadesinin gelmediği şeklinde iddialarla dava yoluna gidilebilir, (H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.114).

⁸³⁹ Abdurrahman Şimşeksoy, “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Teminatın Paraya Çevrilmesi”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 318, Ankara, 2000, s.47.

⁸⁴⁰ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 114.

⁸⁴¹ Müşterek müteselsil sorumluluk; vergi alacağının bir kısmı veya tamamı için idarenin sorumlulardan istediğine müracaat şansı verir ayrıca aynı anda sorumluların ayrı ayrı her birinin takibine imkan vermektedir. Her bir sorumlu borcun tamamını ödemek zorunda olup borç bir sorumlu tarafından hangi oranda ödemişse diğer sorumlular bu oranda borçtan kurtulmaktadır (A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 64).

⁸⁴² A. Güzel, “Amme Alacakları Bakımından Şahsi Kefalet Uygulaması”, s. 49.

hakkının bulunduğunu ifade etmek mümkündür⁸⁴³. Tahsil dairesinin şahsi kefil kabul edip etmeme konusunda da takdir yetkisi mevcuttur ancak bunu keyfiyetle yapmamalı ve yetkinin kullanılmasında teminat müessesesinin amacı ile şahsi kefalet gösterebilme şartlarını değerlendirmeye tabi tutmalıdır⁸⁴⁴.

Şahsi kefil olmayı kabul etmiş olan kişiler kefil olduğu borcun dönemini, hangi borç türünde ve ne miktarda kefil olduğunu borç sorumluluğu bakımından sınırlandırmalıdır. Bunun gerçekleştirilmediği durumda tahsil dairesi asıl borçlunun tüm borçları kapsamında kefalet gösterildiğini dikkate alabilmektedir. Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında⁸⁴⁵, “*şirket adına şahsi kefil olan kişinin söz konusu şirketin vergi borçlarına karşılık olarak teminat niteliğinde gösterdiği taşınmazına haciz konulabileceği, şirketin borçlarını ödemediği durumda bu taşınmazın satılabileceği ve herhangi bir hak iddia etmeyeceği yönünde muvafakat yazısında borcun dönemi ve türünün yazılmamış olması, haczedilecek taşınmaza ilişkin muvafakatın asıl borçlu şirketin tüm vergi borçlarını kapsadığı ve şirketin vadesi geçmiş borcu bulunduğu açık olduğu ve durumun aksinin davacı tarafından iddia edilmediği dikkate alındığında*” ifadesi kullanılmıştır⁸⁴⁶. Sonuç itibarıyla şahsi kefilin sınırlandırma yapmadan muvafakat vermiş olduğu durumda kefil olunan kişi veya şirketin tüm borçlarından dolayı sorumluluğu da ortaya çıkabilmekte ve tahsil dairesi teminat olarak göstermiş olduğu değerler üzerinde daha geniş yetki sahibi olabilmektedir. Bu durum kefilin mülkiyet hakkını ihlal edici bir nitelik taşımaktadır.

6183 sayılı Kanunun 57. maddesinde belirtildiği üzere kefil, yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri aynen asıl borçluların tabi tutulduğu usullere göre takip edilecektir. Kamu alacağının tahsili şahsi kefile müştereken ve müteselsilen yapılacak takip işlemleri asıl borçluyla aynı anda başlatılabilecektir⁸⁴⁷.

Ancak takip işlemlerinin ödemeye çağrı yazısı veya ödeme emrinin düzenlenmesi yöntemlerinden hangisiyle başlatılacağı açık olarak ifade edilmemiştir. Bu doğrultuda kefilin borçlunun kamu alacağına karşılık teminat kabul edilen mal ve hakları göstermesi durumunda teminata bağlı takip usulüne göre takip edilmesi belirtilebilir. Ancak kefilin

⁸⁴³ A. Şimşeksoy, “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Teminatın Paraya Çevrilmesi”, s.47.

⁸⁴⁴ A. Gerçek, *İdarenin Takdir Yetkisi*, 162.

⁸⁴⁵ Danıştay 3.D. 27.12.2019 tarih, Esas no: 2016/8050, Karar no: 2019/7519, *T.C. Danıştay Kararları Dergisi*, (3), 2020, 417.

⁸⁴⁶ M. Balci, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 460.

⁸⁴⁷ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 291.

herhangi bir teminat göstermediği durumda asıl borçlu gibi ödeme emri düzenlenerek takibi sağlanabilecektir. Danıştay'ın bir kararında borcun ödenmemesi ve bu sebeple temerrüde düşülmesinden dolayı kefile kusurun yüklenememesi gecikme faizinin tutarının, ödeme tarihlerindeki belirsizlik nedeniyle de hesaplanamaması ve davacının kefil olduğu tarihe kadar beyana dayalı borçlardan sorumlu tutulabileceği ancak hesaplanan gecikme zamlarından sorumlu tutulamayacağı açıklanmıştır⁸⁴⁸.

Bunun dışında kefilin haklarından bir diğeri de rücu hakkı olmaktadır. Kefil ödemiş olduğu borcu borçludan isteme hakkına sahip olacaktır⁸⁴⁹. Kamu alacağı şahsi kefilden tahsil edildiğinde kendisine verilen ödeme belgesine istinaden ödenen tutarı asıl mükellefe rücu edebilme hakkına sahip olabilecektir⁸⁵⁰.

Rücu işlemleri konusundaki uyuşmazlıklar idari yargıda değil adli yargıda çözümlenebilecektir. Bu yüzden kefil olan kişiler ile asıl borçlu mükellef arasındaki alacak borç ilişkisi özel nitelik kazanacaktır.

3.1.2. İhtiyati Haciz Uygulamasında Mükellef Hakları

İhtiyati haciz uygulaması kamu alacağının zorla tahsili evresine geçmeyi beklemeden iyi niyetli olmayan mükelleflerin malvarlıklarını elden çıkarmaları veya hile kullanarak malvarlığı intikali yapmalarını önlemek amacıyla varlıkları üzerindeki tasarruf haklarının kısıtlanmasıdır⁸⁵¹. İhtiyati haciz kamu alacağının korunması kapsamında başvurulmuş en etkili yollardan biridir. Kamu alacağının tahsili sürecinde ihtiyati haciz kararının alınması ve kararın uygulanması evrelerinde genel ve özel mükellef haklarının aykırılığına ilişkin işlemler meydana gelebilmektedir. Bu başlık altında ihtiyati haciz sürecinde mükellef hakları ele alınacak haklara yönelik aykırılıklar yargı kararları çerçevesinde incelenecektir.

3.1.2.1. İhtiyati Haciz Sebepleri Kapsamında Mükellef Hakları

İhtiyati haciz kararının tatbik edilebilmesi için kanunda sebep unsurları tahdidi şekilde belirtilmiştir. Maddede yazılı olmayan bir sebebe dayandırılarak ihtiyati haciz kararı alınamayacaktır. Alınması durumunda ise sebep unsuru açısından hukuka aykırı

⁸⁴⁸ Danıştay 3.D.'nin 31.05.2010 tarih, Esas no: 2008/1480, Karar no: 2010/3415. (M. Balci, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 879.)

⁸⁴⁹ Ahmet Erol, "6183 Sayılı AATUHK Özellik Arz Eden Durumlar" *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 94, 2011, s. 21.

⁸⁵⁰ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 89.

⁸⁵¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 258.

olduğu kabul edilecektir. Ayrıca sebebin gerçek olması gerekmekte olup herhangi bir uyumsuzluk durumunda idarenin bu sebebi kanıtlaması esas olacaktır⁸⁵². Bu kısımda ihtiyati haciz sebepleri çerçevesinde mükellef haklarına aykırılıklar açıklanacaktır.

3.1.2.1.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller Kapsamında Mükellef Hakları

İhtiyati haciz uygulanabilmesi açısından ortaya konulan sebeplerden birincisi 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenecek hallerin mevcudiyetidir. Madde incelendiğinde *"213 sayılı VUK 344. maddesi kapsamında vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren haller ile 359. Maddesinde sayılmış olan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanılmış olması halinde vergi incelemesini yapan memurların yapmış oldukları ilk hesaplamalara göre belirtilen tutar üzerinden tahsil dairesince teminat istenir"* şeklinde teminatın istenmesi hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanunun 9/1. ve 13/1. maddelerinin, Anayasa'nın 2. maddesinde açıklanan hukuk devleti olma ilkesi kapsamında ölçülülük ilkesine ve 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkına aykırılık gösterdiği gerekçesiyle somut norm denetiminin sağlanması için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur⁸⁵³. Başvuruda teminat isteme ve ihtiyati haciz uygulamaları için madde kapsamındaki hallerin varlığında vergi incelemesine başlanılmış olmasının yeterli olarak görülmesinin hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi olan ölçülülük ve mülkiyet hakkı ihlaline sebep olduğu ileri sürülmüştür. Ayrıca başvuruda uygulama kapsamında ihtiyati haciz uygulanan mükellefin tüm malvarlığı üzerine ihtiyati haciz konulmasının mükellefin günlük yaşamını ve ticari işlerinin devamlılığını olumsuz etkilediğini hatta telafisi çok güç zararlara sebep olduğu belirtilmiştir. Bunların yanı sıra dava yoluna gidilmeden ya da gidilerek mahkeme kararları sonucu kesinleşmiş bir kamu alacağına istinaden uygulanan haciz işleminin hukuk devletine uygun olduğu; ancak henüz bir tarhiyat işlemi gerçekleşmeden yargının süzgecinden geçmemiş ve vergi incelemesine başlanılmasının yeterli görüldüğü ihtiyati haciz uygulamasının hukuk devletine aykırılık gösterdiği, mülkiyet hakkını ihlal ettiği ileri sürülmüştür. Ek olarak ise ne tutarda teminatın ve ihtiyati haczin isteneceğinin belli olmaması, belirli bir oran yerine ileride doğacak tahmini vergi ve ceza rakamlarına

⁸⁵² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 95.

⁸⁵³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 553.

istinaden ihtiyati haciz hesaplaması yapılmasının ölçülülük ilkesine aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Anayasa mahkemesi konuya ilişkin inceleme yapmış; “teminat ve ihtiyati hacizin geçici nitelikte tedbirler olduğunu ve kamu alacağının niteliği gereği özel bir takip usulünün bulunduğu bundan dolayı da tahsilinin tehlikeye düşmemesi için uygulanan müesseselerin doğal olduğunu belirtmiştir.” Ayrıca “tahsilin etkinsizleştirilmesinin önüne geçebilmek için kamu makamlarının mülkiyet üzerinde belirli süre zarfında hukuki tasarrufta bulunma anlamında geniş takdir yetkisinin varlığının kabul edildiği fakat mülk sahibine aşırı bir külfet yüklenilmemesi gerektiği” açıklanmıştır.

Bunların yanı sıra “kuralların mülkiyet hakkı kapsamında getirdiği sınırlamalar için ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesinde önce elverişlilik ve gereklilik ilkelerinin uygunluğunun aranması sonra ise orantılılık incelemesi yapılması ve getirilen kurallar ile gerçekleştirilmesi talep edilen amaç ve araçlar arasında dengenin gözetilmesi gerektiği” belirtilmiştir. Bu doğrultuda teminat isteme için vergi incelemesine başlanılmasının yeterli olmadığı, vergi inceleme memurlarınca vergi ziyai ya da kaçakçılık hallerinin varlığına ilişkin işlemlerin yapılmış olması ve bunların somut verilere dayalı olarak ortaya konulması durumunda yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktar kadar teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılacağı açıklanmıştır.

Kararda ayrıca “haklarında ihtiyati haciz uygulanmış olan mükelleflerin ihtiyati haciz işlemine karşı iptal davası açabileceği, iptal davasının açılması sonrasında esastan bir karar verilinceye dek telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği ve ihtiyati haczin açıkça hukuka aykırılığı gerekçesiyle yürütmenin durdurulmasının talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir. Ayrıca uygulanan ihtiyati haciz ile mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın mükelleflere olağandışı külfet yüklediği, mükellefin zararı olması durumunda bu zararların tazminini sağlayan hukuki yolların varlığı dikkate alındığında, kamu yararı ile mükelleflerin mülkiyet haklarının korunmasına yönelik dengenin bozulmadığı dolayısıyla yapılan işlemlerin ölçülü olduğu” açıklanmıştır. Kararda “son olarak alacağın tahsilinin riske girmesi sebebiyle kurallar çerçevesinde uygulanan tedbirlerin somut verilere dayanması gerektiği ve geçici niteliği ile mükelleflerin lehine getirilen kolaylıkların da göz önüne alınmasıyla uygulanan sınırlamaların adalet ve hakkaniyete ayrıca hukuk devleti ilkesine aykırı bir durum

*oluşturmadığı” ifade edilmiştir*⁸⁵⁴. Sonuç itibariyle mahkeme ihtiyati haciz uygulamasını mükellef haklarına aykırı görmemiştir. Vermiş olduğu gerekçelerde ise mükellefin aslında uygulanan ihtiyati haciz işlemine karşı haklarının olduğunu idarenin mükellefin tasarruf haklarını kısıtlayıcı işlem yapmış olsa da buna karşı ne gibi yollara başvurabileceği açıklanmıştır.

Madde kapsamında teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı halinde mükelleflerin kasıt olmadan hata ile vergi kaybına sebep olması durumunda da ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. Vergi incelemesinin tamamlanıp tarhiyatın yapılması sonrasında teminat istenmesi hukuka uygun görülmediğine⁸⁵⁵ ve verilen süre beklenilmeksizin ihtiyati haciz uygulanamayacağına yönelik Danıştay kararı bulunmaktadır⁸⁵⁶. Ancak ihtiyati haciz mükellefe ağır sonuçlar yükleyen bir müessesedir. Bu müessesenin amacı kamu alacağının mükellef tarafından bilerek tehlikeye atıldığının tespit edilmesi ile alacağı koruma altına almaktır. Yapılan vergi incelemesinde hata yapıldığının tespit edilmesi durumu tartışmalı bir durum yaratmaktadır. Gelineen noktada idarenin uygulaması ile yargı kararları farklılık göstermekte ve vergi idaresi uygulama yaparken yargı kararlarının tersine hareket etmektedir. Netice itibariyle tarhiyatın terkin edileceği ve bunun üzerine ihtiyati haczin de uygulanmasına son verileceği bilinen bir durum sebebiyle mükellefin malvarlığı üzerinde tasarruf hakkının kısıtlanması ticaret özgürlüğünün de kısıtlanmasını beraberinde getirecektir⁸⁵⁷. İhtiyati haczin hangi süre zarfında kaldırılacağı kanunda belirlenmemiştir. Makul bir sürede sonuçlanmayan davalarda ise mükelleflerin adil yargılanma hakkı zarar görmüş olacaktır.

İhtiyati haciz işlemi mükellefin iradesi dikkate alınmaksızın idarece yapılmış olan re’ sen bir işlemdir. Mükellef adına düzenlenen haciz varakasına istinaden uygulanacak olan ihtiyati haciz cebri teminat olarak değerlendirilebilir⁸⁵⁸. Teminat istenmesini gerektiren bir durumun varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. Dolayısıyla maddede belirtilen durumun meydana gelmesiyle uygulanacak işlemin teminat isteme mi ihtiyati haciz uygulaması mı olduğunun belirli ölçütler kapsamında netleştirilmesi gerekmektedir. Teminat isteme olgusunda borçlunun durumdan haberi olacak ve kendisi

⁸⁵⁴ AYM, 10.07.2013, Esas no: 2018/142, Karar no: 2019/38.

⁸⁵⁵ Danıştay Dokuzuncu Daire, Esas no. 2010/7036, Karar no. 2013/12263 sayılı Karar, Danıştay Dergisi, 135, 2014, s. 394.

⁸⁵⁶ Danıştay Dördüncü Daire, Esas no. 2008/9413, Karar no. 2011/342 sayılı kararı, Vergi Dünyası Dergisi, 395, 2014, s. 184.

⁸⁵⁷ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 123.

⁸⁵⁸ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 54.

kanunda belirtilen teminatlardan birini gösterecektir. Ancak ihtiyati haciz uygulanması durumunda mükellefin haberi olmayacak ve malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisi kısıtlanacaktır. Teminat uygulaması mükellefin piyasadaki güvenilirliğini etkilemezken ihtiyati haczin uygulanması özellikle bankalar arasındaki istihbarat sistemi ile mükellefin durumunun piyasaya yayılmasına neden olacaktır. Ayrıca uygulamada hem teminatın istendiği hem de ihtiyati haczin uygulandığı durumlar yaşanmıştır⁸⁵⁹.

Uygulamaya ölçülülük ilkesi çerçevesinde bakıldığında kamu alacağının tahsilinin sağlanması amacını yerine getirmek anlamında daha yumuşak etkisi olan teminat gösterilmesini isteme yerine idare tarafından ihtiyati haciz uygulanmasının ölçülülüğün alt unsuru olan gereklilik unsuruna aykırılık oluşturacağı açıktır. Teminat isteme yerine ihtiyati haciz uygulanması temel hak ve özgürlüklere özellikle de mülkiyet hakkına daha ağır bir müdahalenin olduğunu göstermektedir. Bu konuda Danıştay'ın uygulamada önce teminat gösterilmesi gerektiği yönündeki kararlarının⁸⁶⁰ yanı sıra teminat istemeye başvurmaksızın ihtiyati haciz uygulanması gerektiği yönünde kararları⁸⁶¹ da mevcuttur⁸⁶². A/1 TGT'de ise teminat istenmesini gerektiren bir durumda teminatın gösterilmesine kadar beklenmesinin zorunlu olmadığı, kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için ihtiyati haciz işlemlerine derhal başlanması gerektiği belirtilmiştir. Ancak kamu alacağının teminat ile güvence altına alınması durumunda ihtiyati haciz uygulamasına gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan teminatın gösterilmemesi ya da alacağı karşılamaması halinde ihtiyati haciz uygulanmalı, mükellefin mallarını kaçırma veya hileli yollara sapma şeklinde hareketleri olmadığı sürece ihtiyati hacize gidilmemelidir. Öncelikle teminatın istenmesi 6183 sayılı Kanunun ruhuna uygun olacaktır⁸⁶³. Teminat istenmesi gereken hallerin varlığının bulunması durumunda idareye takdir yetkisinin tanınmış olduğu düşünülmektedir. Halihazırdaki mükelleflerin önceki işlemlerinde, vergi ödevlerini düzenli ve hukuka uygun olarak yerine getiren mesleki faaliyetleri sebebiyle kaçma ihtimali bulunmayan ya da düşük olan mükellefler için yalnızca teminat istenmesi ancak önceki işlemleri sebebiyle sahte belge düzenlemiş, vergi kaçakçılığı yaptığı tespit edilmiş mükellef için doğrudan ihtiyati haciz

⁸⁵⁹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 181.

⁸⁶⁰ Danıştay 9. D'nin 25.10.2011 tarih, Esas no: 2008/1563, Karar no: 2011/7014, İstanbul BİM 5. VDD.'nin 27.02.2020 tarih, Esas no: 2020/385, Karar no: 2020/1667.

⁸⁶¹ Danıştay 3. D'nin 23.02.2011 tarih, Esas no: 2009/1195, Karar no: 2011/623, Danıştay 4. D'nin 20.02.2023 tarih, Esas no: 2020/2048, Karar no: 2023/816.

⁸⁶² Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 51.

⁸⁶³ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 188.

kararı alınması tercih edilebilir⁸⁶⁴. Bir diğer ifade ile teminat istenmesi gereken durumların varlığı netleştirildikten sonra mükellefin özel durumu değerlendirilip, teminat isteme ve ihtiyati haciz uygulamalarının hukuki niteliklerinin yanı sıra meydana gelecek sonuçları dikkate alınarak takdir yetkisi kullanılmalıdır⁸⁶⁵. Teminat isteme ve ihtiyati haciz kamu alacağının korunması adına iki farklı yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak ihtiyati haciz sebeplerinden biri olan teminat istenmesini gerektiren durumun varlığı halinde ölçülülük ilkesi dikkate alınarak uygulama yapılmalıdır. Kanun maddesi içerisinde bu şekilde bir belirleme söz konusu değildir. Temel hak ve özgürlüklerin suiistimal edilmemesi adına konu hakkında içtihatların gözden geçirilmesi ve birleştirilmesi gerekmektedir.

3.1.2.1.2. İhtiyati Haciz Sebebinin Somut Tespitlerle Belirlenmesi Gereği

Haciz uygulamasına benzer şekilde ihtiyati hacizde de mükellefin haczi mümkün malvarlıklarına el konulmaktadır. Kamu alacağının korunması için yapılan bu müdahale ile mükelleflerin zor duruma düşmesi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla ihtiyati haciz kararının alınırken gerçekten kanunda bahsi geçen sebeplerin somut olarak var olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Örneğin borçlunun kaçması ya da kaçma, mallarını kaçırmaya veya hileli yollara sapma konusunda bu eylemlerin somut delillere dayanmış olması gerekmektedir. Gerçekleşmiş olan eylemin yani kaçma eyleminin kanıtlanması, kaçma veya mal kaçırmaya eyleminin kanıtlanmasına göre daha kolay tespit edilebilmektedir. Somut tespitlerin yapılması birçok Danıştay kararında yer almıştır. İdarece herhangi bir somut kanıt ortaya konulmaksızın uygulanan ihtiyati haciz işlemlerinin iptalinin gerektiği şeklinde kararlar alınmıştır⁸⁶⁶. Borçlunun yabancı ülkelere yalnızca gidiş bileti alması, mallarını satmak için gazetelere ilan vermesi, eşya taşımak için nakliye aracı kiralaması ve işi bir yakınına devretmek için işlemlere girişmesi davranışları idare tarafından değerlendirilmektedir. İhtimal kapsamında değerlendirildiği için somut deliller bulmak gerekmektedir⁸⁶⁷. Dolayısıyla mükellefin kaçması ya da mal kaçırmaya ve bu yollara sapma ihtimalleri oldukça geniş bir takdir yetkisi içermektedir.

⁸⁶⁴ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 53.

⁸⁶⁵ Gerçek, Takdir Yetkisi, s.164.

⁸⁶⁶ Danıştay 7.D'nin 27.05.2014 tarih, Esas no: 2012/5538, Karar no: 2014/2996, Danıştay 4.D'nin 26.02.2020 tarih, Esas no: 2016/12037, Karar no: 2020/1027, Danıştay 9. D'nin 15.12.2010 tarih, Esas no:2008/2797, Karar no: 2010/6658. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 144.)

⁸⁶⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 98.

İhtimallerin varlığının kanıtlanması ya da yokluğunun kanıtlanması da zor nitelikli eylemlerdir. İhtiyati haciz için böyle bir sebebin olmadığına kanıtlanmasında ispat yükü davacıya ait olacağı için davanın kazanılması güç olacak ve ihtiyati haczin olumsuz sonuçları önlenemeyecektir⁸⁶⁸. Mükelleflere uygulanacak ihtiyati haciz sebepleri arasında tehlike seviyesi yüksek olan bu işlemler için kanunda ölçülerin geliştirilmesi gerekmektedir⁸⁶⁹. Kamu borçlusunun kaçtığı veya malları kaçırdığı iddia edilerek borçlu adına ihtiyati haciz kararının alınması durumunda, borçlunun vergi mahkemesinde kaçmadığını ispatlaması üzerine yapılan ihtiyati haciz işleminin geçerliliği kalmayacak ve borçlu haczin kaldırılmasını isteme hakkına sahip olabilecektir⁸⁷⁰. Danıştay VDDK'nın konu ile ilgili vermiş olduğu bir kararda, vergi incelemesi sonucunda düzenlenmiş olan raporda ve görülen dosyada davacının kaçtığı, mallarını kaçırdığı, kaçma ihtimalinin bulunduğu veya hileli yollara sapmış olduğu konusunda herhangi bir somut emare bulunamamasına rağmen davalı idarenin ihtiyati haczin gerekçesini kamu alacağının miktarının yüksek olmasına ve bu durumu da borçlunun kaçması veya mallarını kaçırma ihtimaline bağlamasını ihtiyati haczi uygulanabilmesi için dayanağın tam olarak ortaya konulamaması sebebiyle ihtiyati haciz kararında hukuka uygunluk bulunamamıştır şeklinde hüküm belirtmiştir⁸⁷¹. Vergi idaresine bu konuda geniş takdir yetkisi tanınmıştır. Mükelleflerin ticari hayatlarını olumsuz bir şekilde etkilemeden delillerin varlığı tespit edilip buna dayanarak ihtiyati haciz kararı alınması gerekmektedir.

3.1.2.1.3. Mal Bildirimi Durumunda İhtiyati Haczin Uygulanması

İhtiyati haciz uygulanma sebeplerinden bir diğeri mal bildirimine çağırılan borçlunun belirli bir süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunmuş olmasıdır. Teoride bu sebeple ihtiyati haciz uygulanmasının henüz tahakkuk etmemiş ve vadesi dolmamış olan borçlara mı yoksa vadesi dolmuş olup ödeme emri gönderilerek ödenmesi talep edilen borçlara mı olduğu konusunda görüş birliği bulunmamaktadır⁸⁷². Yapılacak olan işlemin zamanı ve amacı göz önüne alındığında buradaki mal bildiriminin ihtiyati haciz süreci içerisinde yer almamakta olduğu görülebilmektedir. Cebren tahsilata başlanılmış olması durumunda mükellefe ödeme emri tebliğ edilmesinden itibaren mükellefin mal bildirimini belirli süre içerisinde (15 gün)

⁸⁶⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.125.

⁸⁶⁹ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 342.

⁸⁷⁰ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 83.

⁸⁷¹ Danıştay VDDK, (26.04.2023), E. 2022/1386, K.2023/446, [Karar İçeriği \(danistay.gov.tr\)](https://www.danistay.gov.tr/karar/icerigi).

⁸⁷² K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.126.

yapması gerekmekte ancak yapmadığı takdirde tahsil dairesinin yazılı talebi ile icra tetkik mercii hakimince 6183 sayılı Kanunun 60. maddesinde belirtildiği şekilde bir defaya mahsus olmak üzere ve üç aya kadar hapisle tazyik cezası verilebilmektedir. Verilen ceza Cumhuriyet Savcılığı tarafından derhal infaz olunmaktadır. Borçlu hakkında verilen hapisle tazyik cezası 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere mal bildiriminde bulununcaya kadar uygulanacaktır. Buradaki hapis cezası kamu alacağı sebebiyle değil mal bildiriminde bulunulmaması sebebiyle uygulanmaktadır. Kanun maddesinden çıkan anlam hapsen tazyik cezası verilmesi durumunda borçlunun hapis cezası sırasında mal bildiriminde bulunması üzerine cezasına son verilmesi şeklindedir. Bunun yanı sıra haczi mümkün malının olmadığını bildirmek de mal bildirimini yerine geçmektedir.

Borçlu mükellefin mal bildiriminde bulunmaması üzerine henüz ödeme emri ile istenebilecek aşamaya gelmemiş diğer kamu borçları için de tahsilin tehlikede olduğu görülmektedir. Kanun koyucu bu şekilde vadesi gelmemiş kamu alacaklarını da koruma altına almak istemektedir⁸⁷³. Vadesi gelmiş kamu alacağının tahsili için mal bildirimini yapmakla yükümlendirilmiş mükellefin bu bildirim yapmaması durumuna bağlı olarak vadesi gelmemiş olan borçları için de tahsil dairesinin ivedi bir şekilde ihtiyati haciz kararı aldırması mükellefin ticari hayatını olumsuz bir şekilde etkileyebilecektir. Bunun yanı sıra asıl borcunu malvarlığını satarak ödeyecek olan mükellefin artık malvarlığı üzerinde hareket etme yetkisinin kısıtlanması ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır. Burada mükellefin iyi niyetli ve kötü niyetli olması da tartışılabilir bir konudur. İyi niyetli bir mükellefe ilgili yöntemle malvarlığı tasarrufu kısıtlaması getirilmesi vergiye gönüllü uyumu da azaltabilecektir.

3.1.2.1.4. Kamu Davası Sürecinde İhtiyati Haciz Durumunda Mükellef Hakkı

6183 sayılı Kanunda ihtiyati haciz uygulanmasının sebeplerinden biri de para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davası açılmasıdır. Henüz sonucu belirlenmemiş olan bir davanın açılmış olmasının ihtiyati haciz nedeni olarak görülmesi uygun görülmemektedir. Madde kapsamında teoride yapılan yorumlar çerçevesinde ilgili kişi hakkında para cezasını gerektiren bir dava açılması durumunda talep edilen ceza için ihtiyati haciz uygulanacağı yönündedir. İlgili kişinin henüz vadesi gelmemiş alacakları için ihtiyati haciz konulması çok geniş yorumlama olacağından davada istenen ceza için

⁸⁷³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 100.

uygulanması kabul edilmektedir. Kişi hakkında kamu davası açılmış olması o kişinin kamu borcunu ödemeyebileceğini göstermemektedir⁸⁷⁴. Kanunda yer almış olan bu düzenleme hem temel hukuk kuralına hem de ceza hukuku esaslarına aykırılık oluşturmaktadır. Mahkûmiyet kararı verilmemiş bir kişiye suçlu sıfatı yüklenilmesi ve buna istinaden işlem yapılması anayasaya ve temel ceza kanunlarına aykırıdır. Diğer taraftan suçsuzluk karinesi kapsamında Anayasanın 38. maddesinin dördüncü fıkrasında *“Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz”* ibaresi ve iddia eden kişinin iddiasını ispatla yükümlü olması kuralı kişilere anayasal bir güvence olmuştur⁸⁷⁵. Para cezalarının henüz tahakkuk etmemiş olması göz önüne alındığında öncelikle ihtiyati tahakkuk uygulanıp bu tutar üzerinden ihtiyati haciz uygulanması düşünülebilir. Uygulanacak haciz tutarının fiilin gerektirdiği tutarı aşmaması önem arz etmektedir⁸⁷⁶. İhtiyati haciz ihtiyat amaçlı getirildiği için kamu alacağının güvenliğini sağlamakta ancak davanın açılmasının yeterli görülmesi menfaat dengesini bozmaktadır. Zira davanın hangi tutarda sonuçlanacağı netlik kazanmamışken tedbir amaçlı alınması belirlilik ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale yapıldığı ifade edilebilir.

3.1.2.2. İhtiyati Haczin Mükellefe Uygulanması Sürecinde Mükellef Hakları

Kanunda belirtilen yetkili makamlar tarafından alınan ihtiyati haciz kararı derhal uygulamaya konulmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 62. ve devamında haciz ile ilgili hükümler kapsamında istihkak iddiaları, haczi mümkün olmayan ve kısmen mümkün olan mallar ile ilgili düzenlemeler ihtiyati haciz için de geçerli olmaktadır⁸⁷⁷. Çalışmanın bu kısmında ihtiyati haczin uygulanması sürecinde mükellef haklarına aykırılık teşkil eden durumlar ele alınacaktır.

3.1.2.2.1. İhtiyati Haczin Usule Uygun Olması ve Taşkın Hacize Yol Açmadan Uygulanması

Hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olan bir mükellefin ihtiyati hacizin konusu olan mallar üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkmaktadır. Mükellefler alacaklı kamu idaresinin muvafakati olmadan bu mallar üzerinde tasarrufta bulunamayacaklardır⁸⁷⁸.

⁸⁷⁴ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.127.

⁸⁷⁵ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 86.

⁸⁷⁶ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.67.

⁸⁷⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 107.

⁸⁷⁸ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 120.

İhtiyati haciz uygulamasıyla taşkın haczin oluşmaması için mükellefe uygulanacak ihtiyati haciz tutarı, vergi aslını, cezasını ve gecikme faizini karşılayabilecek tutar kadar olmalı fazlasına gerek duyulmamalıdır. İhtiyati hacize tabi olacak malvarlığı tespitinde hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesine bağlı kalınmalı ve koruma altına alınmak istenen kamu alacağı ile sınırlı olmalıdır⁸⁷⁹. Mükellefin mali durumunu olumsuz etkileyecek şekilde ve verginin aslına nazaran daha yüksek tutarda belirlenen ihtiyati haciz uygulamalarının yapılmaması gerekmektedir. İhtiyati haciz kamu alacağını korumak için getirilmiş bir müessese olup kişisel yarar ile kamu yararı karşılaştırıldığında kamu yararının üstün tutulması doğaldır. Ancak mükellefin kişisel yararı tamamen ölçüsüz bir şekilde ortadan kaldırılmamalı bu noktada kamu yararının gerekliliği ve orantınlılığı gözden geçirilmelidir⁸⁸⁰. Mükellefin vergi borcuna karşılık olarak maaş ve banka hesabı gibi haczolunabilecek unsurları varken taşınmazına haciz konulması ya da yeterli olacak kadarı yerine tüm malvarlıklarına ihtiyati haciz uygulanması ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır⁸⁸¹. Mülkiyet hakkına yapılacak olan ölçüsüz müdahale sosyal devlet ilkesine de aykırılık oluşturacaktır⁸⁸².

İhtiyati haciz uygulayan idarenin haczedilen mallar üzerinde rehin hakkı veya herhangi bir hakkı bulunmamaktadır. Bu doğrultuda tahsil dairesinin alacağın vadesi dolmadan haczedilen mallar üzerinde satışa çıkarma yetkisi bulunmamakta bu mallar sadece teminat/güvence olarak idarede tutulmaktadır. Teminatın muhafazası konusunda ihtiyaten haczedilen mallar bazı şartlar dahilinde borçluya bırakılabilmektedir. 6183 sayılı Kanunun 14. Maddesinde “*İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgâh sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir*” hükmüne istinaden teminatın muhafazası sağlanmaktadır⁸⁸³. İhtiyati haciz kesin haciz gibi olmasa da mükellefin ticari hayatını olumsuz yönde etkileyebilecek güce sahiptir. Bu noktada madde hükmünde geniş takdir yetkisi olduğu da görülmektedir. Kanunda yapılan bu düzenleme hem alacaklı tahsil dairesinin hem de mükellefin menfaatlerini dengeleyebilecektir.

⁸⁷⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 531, 532.

⁸⁸⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)*, 2017, Ankara, s. 380.

⁸⁸¹ Mustafa Balcı, *Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, İstanbul, 2021, s. 184.

⁸⁸² T. Ertaş, “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, s. 4756

⁸⁸³ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 194.

Mükelleflerin malvarlıklarına uygulanacak ihtiyati haciz tahsil ilkeleri çerçevesinde yapılmalıdır. Tahsil dairesi tarafından yapılacak olan tahsilat işlemlerinde devletin keyfi hareketinin önüne geçilebilmesi için birtakım ilkeler belirlenmiştir. Bunlar mükellefi koruma altına alan borçlunun menfaatlerinin korunması ve kolaylık sağlanması ilkesidir. Devlet mükelleflerden elde ettiği gelir kaynağını yok etmeden tahsilatını gerçekleştirmelidir. Ayrıca mükelleflerin malvarlıklarında tasarruf yetkisi engelleneceği için kamu alacağının güvenliğinin sağlanabilmesi de dikkate alınarak mükellefe seçim hakkının verilmesi ile taraflar arasında menfaat dengesinin kurulması sağlanabilir. Bu doğrultuda İİK’ da alacağın tahsili için başvuru tekrara düşmemek adına haciz başlığı altında da daha ayrıntılı bir şekilde incelenecek olan haczedilmezlikten feragat uygulamasının 6183 sayılı Kanun kapsamında ihtiyati haciz işlemlerinde de uygulanabilirliği mümkün olmalıdır.

Mükelleflere uygulanacak ihtiyati haciz her türlü mal, alacak ve hakları içermektedir. Bundan dolayı mükellefin banka hesaplarına da uygulanacaktır. Bankalara gönderilen ihtiyati haciz tebliğleri yalnızca tebliğ edildiği tarih için geçerli olacak ve uygulanacaktır. Dolayısıyla mükelleflerin ileride doğacak olan alacakları için bankalara ihtiyati haciz bildirisi tebliğ edilemeyecektir⁸⁸⁴. A/1 TGT’de belirtildiği üzere mükelleflerin ileriye dönük alacaklarına elektronik haciz konulması borçlunun malvarlığını hedef tutma esasına aykırı olmaktadır. Bahsi geçen alacak muhtemel bir alacak olarak bile nitelendirilemezken bu şekilde ihtiyati haciz uygulanması hesapların sürekli izlenmesini gerektireceği için bankalara bu şekilde bir yük verilmesinin imkânı bulunmamaktadır⁸⁸⁵.

A/1 TGT’de bankacılık sistemi çerçevesinde POS cihazı kullanan mükelleflerin banka ile aralarındaki sözleşmeler dahilinde devamlılık durumu bulunması söz konusudur. Bu hesaplar alacak doğmasına müsait olarak değerlendirilip hesaplara ileriye dönük haciz konulması mümkün görülmüştür. Maddenin iptali istemiyle dava açılmış ancak davaya ilişkin Danıştay 4. D.’ nin verdiği kararda bu hesaplara ihtiyati haciz veya haciz işlemi uygulanabileceği ifade edilmiştir. Kararın temyiz edilmesi üzerine ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Danıştay dairesinin kararını bozarak tebliğin ilgili kısmını iptal etmiştir. Sonuç itibarıyla mükelleflerin POS cihazlarına ait hesapları üzerine ileriye dönük bir ihtiyati haciz veya haciz işleminin uygulanması hukuki olarak mümkün

⁸⁸⁴ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 73.

⁸⁸⁵ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.133.

olmayacaktır⁸⁸⁶. İhtiyati haciz uygulamasına genel anlamda bakıldığında borçlunun her türlü mal, alacak ve haklarına uygulanabileceği ayrıca ileriye dönük olarak süreklilik ifade edenlerin de bu kapsama alınacağı açıktır. Ancak POS cihazına ait hesaplar sürekli olsa da alacağın doğup doğmayacağı belirlenmemiştir. Danıştay Vergi Dava Dairesinin verdiği karar yerinde olup aynı zamanda mükelleflerin mülkiyet hakları korunmuştur.

3.1.2.2.2. İhtiyati Haczin Kanuni Temsilcilere ve Limited Şirket Ortaklarına Uygulanmasında Mülkiyet Hakkı

VUK'un 10. ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddelerinde sorumluluğun oluşabilmesi için kamu alacağının kesinleşmiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması durumunda borçlu gerçek kişi ise ortakları ve temsilcilerinin, şirket ise şirket yöneticisinin yanı sıra, müdürler, temsilciler ve ortaklarının şahsi malvarlıklarına gidilebilmektedir. Ancak bu sorumlulukların oluşabilmesi için kamu alacağının daha önceden tahakkukunun yapılmış olup vadesinin geçmiş olması ve tahsil edilememesinin yanı sıra tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekmektedir⁸⁸⁷. Kamu alacağının şirket malvarlığından alınamaması veya alınamayacağının anlaşılmaması durumunda kanuni temsilcinin malvarlığına ihtiyati haciz uygulanabilecektir. Fakat kanuni temsilcinin ayrı bir kişiliği olmasından dolayı ayrı bir hukuksal işlem gerektirdiği için kanuni temsilci için ayrıca ihtiyati haciz için karar alınması gerekebilecektir⁸⁸⁸.

Kanuni temsilciler için kamu alacağının korunma hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda VUK'un 10. maddesi veya 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında açık bir düzenleme mevcut değildir. Danıştay kararları incelendiğinde ise vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz kararının kanuni temsilciler için de alınıp alınmayacağı konusunda istikrar bulunmamaktadır. Danıştay'ın bazı kararlarında⁸⁸⁹ şirketlerin kanuni temsilcilerinin yanı sıra yönetimi, icra kurulundaki üyeleri ve ortakları tahsil edilecek aşamaya gelmiş ancak şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından sorumlu tutulurken, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçları için teminat istenmesi ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağı belirtilmiştir. Son dönemlerde aksi yönde verilen Danıştay kararlarında ise vergi incelemesi aşamasında kanuni temsilci ve ortaklar hakkında teminat isteme ve ihtiyati haciz kararı alınabileceği hüküm altına

⁸⁸⁶ M. Balcı, *Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 267.

⁸⁸⁷ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 78, 81.

⁸⁸⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.137.

⁸⁸⁹ Danıştay VDDK'nın 19.09.2018 tarih, Esas no:2018/360, Karar no: 2018/447.

alınmıştır. Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi dava daireleri kararları incelendiğinde ise kanuni temsilcilere vergi incelemesi sürecinde teminat isteme ve ihtiyati haciz uygulanabileceği yönünde kararlarının bulunmasının yanı sıra kanuni temsilcilerin ödeme emri gönderilmesi aşamasındaki kamu borçları ile bağlantılı olarak ihtiyati haciz uygulamasına muhatap olabilecekleri ancak vergi incelemesi aşamasında teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin tesis edilemeyeceği şeklinde kararları da mevcut bulunmaktadır⁸⁹⁰. Mükelleflerin yanı sıra kanuni temsilciler de kamu borcundan sorumlu tutulmaktadır. Ancak görüldüğü üzere yargı kararlarında da kanuni temsilcilerin ihtiyati haciz işlemlerine tabi olup olmayacağı konusunda bir karar birliği bulunmamaktadır. Kanun maddesi içeriğinde belirtilen kamu alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması ifadesi ihtiyati hacizden ziyade haciz uygulamasında temsilcilere başvuru yapılabilmesine işaret etmektedir. Görülen davalarda adaletsiz yargılama yapılmaması için bu konuda içtihat oluşturulması gerekmektedir. Uygulama birliğinin olmaması belirli şartlar dahilinde mükellef gibi sorumlu olan kanuni temsilcilerin adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturabilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin konuyla ilgili 2017/31801 başvuru numarası ve 10/06/2020 tarihli kararında başvuru konusu; yargı kararının icra edilmemesi üzerine açılan davada hükmedilen tazminatın kısmen iade edilmesi ve ihtiyati haczin makul süreyi aşması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlali ve yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle de makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilmiş olduğudur. Mahkeme kararı şu şekilde özetlenmiştir:

► Yusuf Yatıcı kararında, başvuru 1 yıl süre ile bir şirketin genel müdür yardımcısı olarak görev yapmış şirkette yapılan vergi incelemesi üzerine şirket hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınmıştır. Bunun sonucunda başvuru bankası hesaplarına, taşınır ve taşınmaz mallarına ihtiyati haciz uygulanmıştır. Uygulanan ihtiyati haciz için vergi mahkemesine yürütmenin durdurulması talepli dava açan başvuru talebi kabul edilmiş mahkeme kararında *“kanuni temsilcilerin esas amme borçlusu olmadığı bu kişilere ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi amme alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanabileceğine ilişkin Kanunda açık bir düzenleme bulunmadığı”* gerekçesine yer vermiştir. Karar akabinde vergi idaresi itiraz etmiş ancak itirazı reddolmuştur. Başvuru vergi idaresine başvurarak mahkeme kararının uygulanması talebinde bulunmuş ancak idare 2577 sayılı İYUK'un 28/1. maddesinde yer

⁸⁹⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 492,494.

alan “...ancak ihtiyati haciz ve haciz uygulamaları ile ilgili davalarda kararın kesinleşmesi sonrası işlem tesis edilir” ifadesine dayanarak kararı uygulayamayacağını belirtmiştir. İYUK’un bu 28/1 maddesinin son cümlesi Anayasa’ya aykırı görüldüğü için 10/07/2013 tarihinde iptal edilmiştir. Belirtilen iptal hükmünden dolayı vergi mahkemesi yürütmenin durdurulması talebi davasının kabulüne karar vermiştir. Ancak vergi idaresi kararı Danıştaya taşımış verilen temyiz kararıyla hüküm bozulmuştur. Karar içeriğinde borca konu dönemde kanuni temsilciler için de ihtiyati haciz kararı alınabileceği belirtilmiştir.

Başvurucu yürütmenin durdurulması kararının süresinde uygulanmaması sebebiyle 5.000 lira manevi tazminat istemiyle İdare mahkemesine başvurmuş, mahkeme davayı kabul etmiş ve manevi tazminat bedeli başvurucuya ödenmiştir. Vergi dairesinin Bölge İdare Mahkemesine ikinci itirazı üzerine 5.000 lira manevi tazminatın 1.500 liralık kısmı yerinde bulunmuş 3.500 liralık kısmının bozulmasına karar verilmiştir. Başvurucunun karar düzeltme talebi reddedilmiştir. Bunun üzerine başvuru makul sürede yargılanma ve mülkiyet hakkı ihlaline yönelik Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi yargılamanın süresinin tespit edilirken davanın ikame edildiği tarihten çoğu zaman icra aşamasını da kapsayacak şekilde yargılamanın sona erdiği tarihin esas alındığını belirtmiş 13/12/2013-21/06/2017 3 yıl 6 ay 8 günlük sürenin makul olduğunu ve iddianın dayanaktan yoksun olduğu başvurunun da kabul edilemez olduğunu açıklamıştır.

Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddialarına karşı başvurunun banka hesapları ve aracı üzerine ihtiyati haciz konması mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Ancak bu müdahalenin mülkiyetten yoksun bırakma niteliği taşınamaması ve mülkiyetten barışçıl yararlanma hakkına saygıya ilişkin kural çerçevesinde incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Kamu alacağının tahsili amacıyla şirkette yöneticilik görevi bulunan başvurunun sorumluluğuna gidilmesinde kamu yararına dayalı meşru bir amacın mevcut olduğu ve yapılan müdahalenin elverişli ve gerekli olduğu belirtilmiştir. Son olarak ise yürütmenin durdurulması kararının yerine getirildiği süre ve ödenen tazminat miktarının yetersiz görülmediği açıklanarak belirtilen gerekçelerle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiaların açıkça dayanaktan yoksun olmasından dolayı kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir⁸⁹¹.

⁸⁹¹ AYM (Yusuf Yatçı, B. No: 2017/31801, 10/6/2020, § ...).

6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde ise özel olarak limited şirketlerin kamu borçları ve şirket ortaklarının bu borçlardan sorumlulukları açıklanmıştır. Madde çerçevesinde limited şirket ortakları asli kamu borçlusu gibi nitelendirilmektedir. Ortaklar şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan sorumlu olacaklardır. Kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda şirketteki pay sahiplerinin farklı kişiler olması durumunda bu kişiler kamu alacağının ödenmesi açısından müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluların tayininin belirlenmesinde esas alınan alacağın doğduğu zaman, dönemi ve ödeme zamanları kriterleri kapsamında yargı kararlarında da görüş birliği sağlanamamıştır⁸⁹². Şirketteki hissesini usulüne uygun bir şekilde devretmiş olan ortaklar sorumluluktan kurtulmuş olacaklar ve payını devretmiş ortak hakkında şirket borçları sebebiyle ihtiyati haciz kararı alınamayacaktır⁸⁹³. Limited şirketlerin kamu borçları için de kamu alacağını koruma hükümleri uygulanmaktadır. Bu konuyla ilgili hüküm A/1 TGT’de VIII. başlığın 9. fıkrasında açıklanmış olup “teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümlerinin, yeterli şartların varlığı halinde bu tebliğdeki düzenlemeler dikkate alınarak kamu borçlusu sayılan limited şirket ortağı hakkında da uygulanacağı” ifade edilmiştir. Tebliğde limited şirket ortakları hakkında ihtiyati haciz kararı alınabileceği açıkça belirtilmiştir.

Bu konu hakkında yargının verdiği kararlar incelendiğinde Danıştay’ın verdiği birçok kararda limited şirketin kamu borçlarından sorumlu olan ortakların aynı zamanda şirketin henüz tahakkuk etmemiş borçlarından da sorumlu tutulabilecekleri açıklanmıştır. Bu kararlara karşılık Danıştay’ın vergi incelemesi sırasında limited şirket ortakları hakkında ihtiyati haciz ve teminat isteme işlemlerinin gerçekleştirilemeyeceğine dair kararları da bulunmaktadır. Bunun yanı sıra bölge idare mahkemeleri vergi dava daireleri kararları incelendiğinde ise limited şirket ortaklarına ihtiyati haciz ve teminat isteme işlemlerinin uygulanamayacağına dair kararlarının mevcut olduğu görülmektedir. Karar içeriklerinde limited şirket ortaklarının 6183 sayılı Kanunun 3. maddesine istinaden kamu borçlusu veya borçlu tanımında yer almadığı, koşulların gerçekleşmesi halinde 3. maddede sayılan kamu borçluları adına işlem yapılması gerektiği, ortakların, yönetim kurulu üyeleri ve icra komitesi üyeleri adına teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi kamu alacağının korunmasına yönelik işlemlerin uygulanmasına dair bir

⁸⁹² M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 63.

⁸⁹³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 105.

açıklığın bulunmadığı ileri sürülerek tesis edilecek olan ihtiyati haciz işlemlerinde hukuka uygunluk görülmemiştir ifadesi bulunmaktadır. Limited şirket ortaklarının kamu borcu sebebiyle sorumlulukları belirli şartlara bağlanmış olup ikincil sorumluluk taşımaktadırlar. Ortaklar hakkında ihtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için 6183 sayılı Kanunun 35. maddesindeki şartların bulunması gerekmektedir. Vergi incelemesi aşamasında ise limited şirket ortakları hakkında teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanamayacağı ifade edilebilir⁸⁹⁴. Yargı kararlarında da görüldüğü üzere limited şirket ortaklarının kamu borçları için ihtiyati haciz uygulaması kapsamında netleşmiş bir görüş bulunmamaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde kamu borcunun sorumlusunun ilk aşamada şirket olduğu ancak şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda ortakların sorumluluğuna gidilebileceği açıklanmıştır. Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ise şirkete uygulanacak olan malvarlığı haczinin sonucunda borcun karşılanamayacağının görülmesiyle belirlenecektir. Dolayısıyla bu süreç vergi incelemesi aşamasında meydana gelemeyeceği için ortaklara ihtiyati haczin uygulanması söz konusu olamayacaktır. Ancak tek ortaklı limited şirketlerde ihtiyati haciz uygulanması söz konusu olabilir.

3.1.2.3. İhtiyati Hacize Karşı Başvuru ve Dava Açma Hakkı

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ve bunlara ait zam ve cezaların güvence altına alınabilmesi için uygulanacak olan ihtiyati haciz kararlarına karşı mükellefler vergi mahkemelerinde dava açabilecek iken, bunların dışında kalan kamu alacaklarının korunması için uygulanacak olan ihtiyati haciz işlemine karşı idare mahkemelerinde dava açabileceklerdir⁸⁹⁵. İhtiyati hacze karşı vergi mahkemesi başkanlığına hitaben dilekçe yazılarak itiraz davası açılmalıdır. Dilekçede davanın içeriğini oluşturan verginin ya da vergi cezasının türü ve yılı, tebliğ edilen ihtiyati haciz kararının gün ve sayısı ve itiraz edenin mükellef hesap numarasının gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca itirazı yapan borçlu mükellefin var olan tüm delillerini dosyaya eklemesi gerekmektedir⁸⁹⁶. Bu başlık altında mükellefe ihtiyati haciz uygulanması durumunda idareye başvurabilme ve dava açma hakkı incelenecektir.

⁸⁹⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 500.

⁸⁹⁵ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 109.

⁸⁹⁶ H. Özkan, *İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz ile Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz*, s. 236.

3.1.2.3.1. İhtiyati Hacize Karşı Üst Makama Başvuru Hakkı

İYUK' a göre idari davanın açılmasından önce idari yollarla çözüm mecburi bir durum değildir. Tercihe bağlı olarak mükellef idari dava açılmadan işlemi yapan kurumun üst makamından, üst makamın bulunmadığı durumda işlemi yapan kurumdan yapılan idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, yeni bir işlem yapılmasını veya var olan işlemin değiştirilmesini talep edebilmektedir. Bu talebin idari dava açma süresi içerisinde yapılabileceği, otuz gün içerisinde cevap verilmezse isteğin reddedilmiş sayılacağı, reddedilme durumunda dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı İYUK'un 11. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Danıştay'ın bu konuda vermiş olduğu bir kararda hakkında ihtiyati haciz kararı verilmiş olanların yargı yoluna gitmeden ihtiyati haciz işleminin geri alınmasını ya da kaldırılmasını talep edebileceklerini idari başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için ihtiyati haciz işlemine karşı dava açma süresi içinde yapabileceklerini açıklamıştır. Başvurunun üst makama, üst makam yoksa işlemi yapan makama yapılması gerektiği belirtilmiştir⁸⁹⁷. Bunun yanı sıra 11. maddenin uygulanamayacağı yönündeki kararları da mevcut olup uygulanamayacağı yönündeki kararları ise çoğunluktadır. Bölge idare mahkemesinin vergi dava dairesi kararlarına bakıldığında ise özel dava süresinin belirlenmiş olduğu idari işlemlerde de 11. maddenin uygulanabileceği ifade edilmiştir. Maddede yer alan *“bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanamaz”* hükmünü taşıyan 4. fıkrası 4001 sayılı Kanunla iptal edilmiştir. Buna dayanarak genel veya özel dava süresi şeklinde ayırım söz konusu olmaksızın tüm idari işlemler için 11. maddenin uygulanabilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. İdari makama yapılan başvuru idari işlemin yürütülmesini durdurmayacak, idare bu süre zarfında düzenlenmiş olan ödeme emrine istinaden haciz uygulayarak kamu alacağını tahsil edebilecektir. Mükellef ise hem üst makama başvuru hem de dava açma yolunu kullanabilecek olup idari makama başvuru dava açılmasını engellemeyecektir⁸⁹⁸. Görüldüğü üzere idarenin uyguladığı işlemlere karşı mükellef doğrudan bir yol olarak vergi mahkemesinde dava da açabilecek ancak İYUK'un 11.

⁸⁹⁷ Selcen Yıldız, “İhtiyati Haciz ve İhtiyati Haciz Uygulamasına Karşı Başvuru Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 408, 2015, s.151. (Danıştay 7. D'nin E. 2000/2801 K. 2000/3131).

⁸⁹⁸ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 548.

maddesine istinaden üst makama başvuru yolunu da kullanarak tesis edilen ihtiyati haciz işleminin kaldırılmasını talep edebilecektir. Madde hükmü bunu içermekte ancak Danıştay'ın konuyla ilgili verdiği kararlarda istikrar bulunmamaktadır. İYUK'un 11. maddesinin değişiklik süreci dikkate alındığında vergisel işlemlerle ilgili üst makama başvurunun bazı dönemlerde mümkün olup bazı dönemlerde mükelleflerin bu yolu kullanması engellenmiştir. Yapılan son düzenleme sonrasında vergilendirme işlemleriyle ilgili herhangi bir kısıt getirilmemiştir. Ancak bazı yargı kararlarında üst makama başvurunun yapılamayacağı ve vergi idaresinin de bunu destekleyici yönde kararlar vermesi bu noktada mükelleflerin haklarının ihlal edildiği sonucunu verebilmektedir. Hukuk devleti olmanın gereği idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olmasının yanı sıra üst makama başvurunun da diğer tüm idari işlemlere uygulandığı gibi vergisel işlemlerde de uygulanması olmalıdır. Mükellefler uzun zaman ve maliyetli olan dava yolunu kullanmadan barışçıl çözüm yollarından üst makama başvuru yolunu kullanabilmelidir.

3.1.2.3.2. İhtiyati Hacize Karşı Dava Açılırken Yürütmeyi Durdurma Kararı Talep Etme ve Tam Yargı Davası Açma Hakkı

İYUK'un yürütmenin durdurulması başlıklı 27. maddesinin 1. fıkrasında *“Danıştay ya da idari mahkemelerde bir dava açılması durumunda dava edilmiş olan idari işlemin yürütülmesinin durdurulmayacağı”* açıklanmıştır. Aynı maddenin 4. fıkrası ise *“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir”* hükmüyle tahsilat aşamasında vergi mahkemesine gidilmesi durumunda yürütmenin durdurulması kararı alınmasını ifade etmiştir. Netice itibarıyla ihtiyati haciz işlemi bir tahsil işlemi olması sebebiyle bu işleme karşı dava açılması cebren tahsil sürecini durdurmamaktadır⁸⁹⁹. Mükelleflerin ihtiyati haciz işlemine karşı dava açması durumunda yürütme kendiliğinden durmayacaktır. Bu aşamada mükelleflerin yürütmeyi durdurma talebinde bulunmaları fayda sağlayacaktır⁹⁰⁰. Yürütmeyi durdurma kararı verilmeden ihtiyati hacize karşı dava açıldığında mükellefler ihtiyaten haciz uygulanan mallar üzerinde tasarruf hakkını kullanamayacaklardır. Vergi mahkemesinin yürütmeyi durdurma kararını vermesi ile mallar üzerindeki ihtiyati haciz

⁸⁹⁹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 266.

⁹⁰⁰ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 197.

kararı kaldırılmaktadır⁹⁰¹. Ödeme emrine karşı açılmış olan bir dava sürecinde yürütmeyi durdurma kararı verilmiş olması durumunda mahkeme kararlarının hükmü kural olarak konusu dışında bir etki doğurmayacaktır. Ancak verilen yürütmeyi durdurma kararının gerekçesi ödeme emrinin muhatabı olan mükellefi borçtan sorumlu tutulamayacağını göstermekte ise mükellef için verilmiş ihtiyati haciz kararının da geri alınması gerekecektir⁹⁰².

İhtiyati hacizle ilgili davalarda İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkra hükmü uygulanmaktaydı. Maddede dava konusunda idari işlemin yapılması "*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*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak bu maddenin "*.....haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir*" şeklindeki son cümlesi İstanbul 5. Vergi Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Başvuruda; tasarruf yetkisi kısıtlanan kamu borçlusuna ihtiyati haciz uygulanması ve buna istinaden iptal davası açılması ve mahkeme tarafından işlemin iptalinin sağlanıp yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde kararın uygulanmayarak kesinleşmesine kadar idarenin tek yanlı işlem uygulamasının hukuka aykırı olduğu ayrıca bu durumun Anayasanın 2., 15., 35., 36., ve 125. maddelerine aykırılık gösterdiği öne sürülmüştür. Anayasa mahkemesi ise esastan incelemesini yapmış ve haciz ve ihtiyati haciz uygulamasında idari işlemlerin yürütülmesinin durdurulması kararlarının yerine getirilmemesi, kesinleşmesinin beklenilmesi sonucunda mükelleflerin telafisi imkânsız zararlarla karşılaşacağı, hak arama özgürlüklerini zedeleyeceği nedenleriyle Anayasanın 2., 36, ve 125. Maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz konusu hukuk kuralını iptal etmiştir⁹⁰³.

İdari işlemin yargıya taşındığı durumda yargıdan çıkacak mahkeme kararının uygulanmayıp idari işlemin haklılığına istinaden eylemde bulunmak hukuk devleti

⁹⁰¹ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 37.

⁹⁰² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 180.

⁹⁰³ Anayasa Mahkemesi Kararı, 10.07.2013 tarih, Esas no: 2012/107, Karar no: 2013/90., <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-90-nrm.pdf>

kimliğinin göz ardı edilmesi anlamına gelecektir. Anayasa mahkemesi iptal kararı vermemiş olsaydı ve 28. maddenin son cümlesi uygulanmaya devam edilseydi Anayasanın 125. maddesinin hükümsüz olması söz konusu olacaktı. İdarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açıklığı mükelleflerin hukuki güvenliklerinin korunduğunu göstermekte olup hukukun üstünlüğünün en iyi kanıtı olmaktadır. Sonuç itibariyle Anayasa Mahkemesi kararı ile bu hukuk kuralının iptal edilmesi mükellef hakları bağlamında yerinde olmuş mükellefin hak arama özgürlüğünün engellenmemesi ve mülkiyet hakkının korunması sağlanmıştır.

İYUK'un 28. Maddesinin birinci fıkrasına göre alacaklı tahsil dairesi Danıştay, bölge idare mahkemesi, idare ve vergi mahkemelerinin esas hakkında ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarını gecikmeksizin uygulamak durumundadır. Bu süre kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günü geçmeyecektir. Sonuç itibariyle alacaklı tahsil dairesinin uyguladığı ihtiyati haciz işleminde haksız çıkması durumunda mükellefin uğradığı zararı tazmin etmekle yükümlü olacaktır. 6183 sayılı Kanunun ihtiyati hacizle ilgili maddesinde bu konuyla ilgili bir hüküm bulunmamakta ancak aksine bir durumdan da bahsedilmemektedir. İdare hukukunun genel hükümleri bağlamında bu konuda idarenin sorumluluğuna da gitmek mümkün olacaktır⁹⁰⁴. Yargılama sürecinin ortalama olarak bir ile iki yıl arasında seyretmesi durumunda mükellefin uğrayacağı ticari itibar erozyonunun yanı sıra müşteri kaybı ve işletmenin kapanması gibi ağır sonuçlar doğabilecektir⁹⁰⁵.

Alacaklı kamu idaresinin vergi mahkemesinin verdiği ihtiyati hacizin iptali ve yürütmeyi durdurma kararını uygulamaması durumunda mükellefler idare hakkında maddi ve manevi tazminat davası açabileceklerdir⁹⁰⁶. 6183 sayılı Kanunun 13.-16. maddeleri arasında açıklanmış olan ihtiyati haciz hükümlerinde idarenin kusurluluğu durumunda mükellef zararının oluşabileceği olasılığı hakkında herhangi bir ifade yer almamıştır⁹⁰⁷. Zarar tazmini İYUK' ta açıklanmış olup buna istinaden açılacak dava tam yargı davası olacaktır. Tam yargı davası tekrara düşmemek adına üçüncü bölümde bulunan "hukuka aykırı haciz işlemlerinde tam yargı" başlığında açıklandığı için ilgili kısma atıf yapılmakla yetinilecektir.

⁹⁰⁴ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 267.

⁹⁰⁵ M. Balcı, *Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, s. 304.

⁹⁰⁶ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 78.

⁹⁰⁷ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 340.

İİK uygulamasında alacaklının borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanmasını talep edebilmesi için ihtiyati hacizde haksız çıkması sonucunda borçlunun ve üçüncü kişinin uğrayacağı zararlardan dolayı sorumluluk kapsamında alacaklı taraf Hukuk Muhakemeleri Kanunu uyarınca teminat vermekle yükümlü kılınmıştır (İİK, m .259/1). Buna göre ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için teminat gösterilmesi zorunlu olup gösterilmediği takdirde ihtiyati hacze hükmedilmemektedir⁹⁰⁸. Kamu alacağının bir tarafında egemenlik gücüne sahip devlet diğer tarafında da mükellef vardır. Özel alacaktan farklı olarak kamu alacağının takip ve tahsili kendine özel bir kanun çerçevesinde yapılmakta ve özel hükümler uygulanmaktadır. Kamu alacağının tahsilinde amaç kamu yararı olmakta ve kamusal hizmetlerin finansmanı için vergi salınmaktadır. Özel alacaklarda alacaklı tarafın borçlu taraf hakkında ihtiyati haciz kararı isteyebilmesi için doğacak zararlara karşı teminat vermesi zorunluluk arz etmektedir. İdarenin uygulamış olduğu ihtiyati haciz için dava yoluna gidildiğinde ve sonucun tahsil dairesinin aleyhine bir şekilde belirlenmesi halinde borçlunun uğrayacağı zararlardan dolayı bir sorumluluk durumu 6183 sayılı Kanunda belirtilmemiştir. Fakat ihtiyati haczin uygulanmasıyla mükellefin malları üzerinde tasarruf hakkı kısıtlanmakta ve bu süre zarfında mükellef mülkiyet hakkından yoksun kalmaktadır. Mükellefin hukuka aykırı şekilde uygulanmış olan ihtiyati hacizden dolayı hem maddi hem de manevi zararı doğabilmektedir. Mükellefin maddi zararının tazmini için tam yargı davası yolu açık olup çözümü yine mükellef tarafından yargısal yolun kullanılmasıyla sağlanacaktır.

3.1.2.3.3. İhtiyati Hacize Karşı İptal Davası Açma Hakkı

Borçlu mükellefe uygulanan İhtiyati haciz işleminin gerekçesinin gönderilen tebliğde belirtilmesi gerekmektedir. Bu konuda Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun görüşüne göre idari işlemin gerekçesinin gösterilmemesi sonucu etkilemeyen bir şekil şartıdır. Danıştay'ın bir kararında da ara karar ile ihtiyati haczin gerekçesinin sorulması akabinde sebebin değerlendirilerek hüküm verilmesinin hukuka uygunluğunu belirtmiştir. Bu doğrultuda mükellef kendisi için uygulanmış olan ihtiyati haciz işleminin gerekçesini bilmesi durumunda, mahkemeye başvuru hakkını kullanıp kullanmayacağına karar verebilecektir. Ayrıca sebep unsuru hakkında bilgi sahibi olduğu takdirde gerçekten

⁹⁰⁸ Volkan Özçelik, "İhtiyati Haciz Talebinde Bulunan Alacaklının Teminat Gösterme Zorunluluğu", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6(12), 2018, s. 569.

oluşup oluşmadığına yönelik savunma hakkını kullanabilecek bu da yargılama sürecinde adil yargılanma hakkı bakımından önem arz edecektir⁹⁰⁹.

6183 sayılı Kanun'da ihtiyati hacze sebep unsuru itibariyle dava açılabilceği belirtilmiştir. Ayrıca madde belirtilen sebepler dışındaki alacağın miktarı veya hukuki dayanağının dava sebebi olarak ele alınmayacağı ve idari işlemlerde meydana gelen hukuka aykırılıkların süresi içerisinde yargıya intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmektedir⁹¹⁰. İhtiyati haciz uygulamasının da bir idari işlem olması göz önüne alındığında mükelleflerin sadece sebep unsuruna değil bunun yanı sıra yetki, şekil, konu ve amaç unsurlarına da dava açma hakları vardır. Bu şekilde tüm unsurlara dava açma hakkı hukuka uygunluk denetiminin yapılmasını sağlayacaktır⁹¹¹. Sadece yetki ve sebep öne sürülerek dava açılmasından ziyade Anayasa'nın 125. maddesine dayanarak idarenin yaptığı her türlü eylem ve işlemlere karşı yargı yoluna gidilebilecektir. Bu doğrultuda yapılan işlemin hukuka uygunluğunun incelenmesi sağlanacaktır.

Öte yandan uygulanacak ihtiyati haciz ihtiyati tahakkuka bağlı olarak uygulanmış ise haczin sebep unsurunu ihtiyati tahakkuk oluşturduğu için ihtiyati hacze dava açıldığında ihtiyati tahakkuk sebeplerinin oluşmadığı konusunda da itirazda bulunma hakkına sahip olunacaktır⁹¹². İhtiyati haciz kararında yetki devri konusunda bir katılık mevcuttur. Dolayısıyla alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından yardımcısına veya hiyerarşik bakımdan alt kademelerine yetki devri yapılması mümkün değildir. Devredilen yetki sonucu alınan ihtiyati haciz kararı yetki unsuru bakımından sakat olacağı için mükellefler bu konuyu idari yargıya götürdüklerinde yapılan işlem iptal edilecektir⁹¹³. İhtiyati haciz konusunda yetki kullanımı ile ilgili bir diğer durum ise vekalet durumunda yetki kullanımının nasıl olacağıdır. Görev yerinin geçici süreyle boş kalınması durumunda kanuni koşulları taşıyan başka bir görevli vekaleten asıl kişinin yapmaya yetkili olduğu işlemleri yapabilecektir. Burada yetki devri söz konusu olmayacak vekaleten bakan kişi asıl yetkili gibi imza yetkisine de sahip olacaktır⁹¹⁴.

⁹⁰⁹ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s.55.

⁹¹⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 266.

⁹¹¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 110.

⁹¹² Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 33.

⁹¹³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 104.

⁹¹⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 528.

3.1.2.3.4. İhtiyati Hacizde Üst Yargı Yollarını Kullanabilme Hakkı

6183 sayılı Kanunun 15. maddesinde ihtiyati hacze karşı açılmış olan davalar için vergi mahkemesinin vereceği kararın kesin olduğu açıklanmıştır. Fakat İYUK'un 45⁹¹⁵. ve 46⁹¹⁶. maddelerinde “*farklı kanunlarda hüküm bulunsa da idare mahkemesi ile vergi mahkemesinin kararlarına karşı istinaf ve temyiz yoluna gidilebileceği*” belirtilmiştir⁹¹⁷.

Haklarında ihtiyati haciz uygulanmış mükellefler vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bulundukları yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine karar tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde gidebileceklerdir. Konusu 2024 yılı için 31.000 TL’yi aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları için vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin olmakta ve verilen kararlara karşı istinaf yolu kullanılamamaktadır. İstinaf yoluna başvurabilmek için vergi davasının tutarının 2024 yılı için 270.000 TL’yi aşması gerekmektedir. Bölge idare mahkemelerinin ise temyize açık olmayan kararları kesinlik arz edecektir. Verilen kararlara ait dosyalar kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilecek ve bu mahkemeler tarafından ilgililere tebliğ edilecektir. Konusu 2024 yılı için 920.000 TL’yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler için açılmış olan davalarda ise temyiz yolu ile Danıştay’a gidilebilecektir⁹¹⁸. Fakat Anayasa Mahkemesine yapılan iptal başvurusu sonrası Mahkeme temyiz için parasal sınırı iptal etme kararı aldı. Başvuru eşitlik, mahkemeye erişim hakkı ve hükmün denetlenmesini talep etme hakkı, ölçülülük ve kanuni hakim ilkeleri ile bağdaşmadığı gerekçe göstererek yapılmış bu doğrultuda anayasa mahkemesi kararın resmî gazetede yayımlanmasından dokuz ay sonra geçerli olmak üzere temyiz parasal sınırı kaldırılmıştır.⁹¹⁹

Mükelleflerin tasarruf yetkilerinin kısıtlanmış olduğu bu derece önemli olan ihtiyati haciz işleminde işleminin dava konusu edilmesi mümkün olup madde hükmünde vergi mahkemesinin vereceği kararların kesin olduğu ifade edilmiştir. Fakat yargılama usulünün açıklandığı İYUK’ ta vergi mahkemesinin verdiği kararların da istinaf ve

⁹¹⁵ İYUK 45. Madde: “İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir...”

⁹¹⁶ İYUK 46. Madde: “Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir...”

⁹¹⁷ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 197.

⁹¹⁸ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 67.

⁹¹⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı (26/07/2023). E.2023/36, K.2023/142, 26/07/2023, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/142>

temyiz süzgecinden geçirilebileceği düzenlenmiş ancak bu hüküm 6183 sayılı Kanunda belirtilmemiştir. Mükelleflerin kanunilik ve belirlilik ilkesi gereği 6183 sayılı Kanundaki hükmü dikkate alarak işlem yapmaları durumunda hak arama hürriyetleri kısıtlanacaktır. Netice itibarıyla mükelleflerin yargısal yollara başvuru hakkının bulunduğu kanun maddesine işlenmesi esas olmalıdır.

3.1.2.3.5. İhtiyati Haciz Uygulamasında İstihkak İddia Etme Hakkı

Kamu borcundan dolayı ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanması aşamasında mükelleflere ve üçüncü kişilere idare tarafından yapılan hacize karşılık istihkak iddiasında bulunma hakkı verilmiştir. İstihkak iddiasında bulunabilme mükelleflerin ve üçüncü kişilerin mülkiyet haklarının korunduğunu göstermektedir. Borçlu ve üçüncü şahıs elindeki malların haczedilmesine karşı ileri sürülebilecek istihkak iddiasıyla ilgili usuli işlemler 6183 sayılı Kanunun 66. - 68. maddeleri arasında hükme bağlanmıştır. İstihkak iddiasında bulunacak mükellef ve üçüncü kişilerin istihkak davası açması ve idarenin bununla ilgili uyguladığı işlemler çalışmanın üçüncü bölümünde “istihkak davası açma hakkı” başlığında ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olup bu bölümde tekrar edilmeyecek ancak mükellef hakları çerçevesinde incelenecektir.

3.1.2.4. İhtiyati Hacizin Geçerlilik Süresi ve Kaldırılması

İhtiyati haciz uygulamasının geçerliliğinin ne zamana kadar süreceği konusunda net bir hüküm bulunmamaktadır. İşlemin niteliğine ve kapsamına bakıldığında henüz tahakkuk etmemiş alacakların bile ihtiyati hacize tabi olduğu ve geçerlilik süresinin belirli olmadığı dikkat çekmektedir. Bu nedenle ihtiyati haciz süreci mükellefler açısından hukuki anlamda bir belirsizlik oluşturmaktadır. Öngörülebilirliği olmaması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesine aykırı bir durum meydana gelmektedir⁹²⁰. İhtiyati haciz uygulaması hiçbir süreyle sınırlı kalmaksızın derhal yapılmaktadır. Ancak ihtiyati haczin geçerlilik süresi belirlenmemiş olması oldukça geniş bir takdir yetkisi kullanıldığını göstermektedir. Geçerlilik süresinin belli olmaması mükelleflerin malvarlığı üzerindeki tasarruf yapma imkanını engelleyecektir. Bu durum hem hukuki güvenlik ilkesine hem de mülkiyet hakkına aykırılık oluşturmaktadır.

Bir başka açıdan bakıldığında uygulanacak ihtiyati haciz işleminin geçerliliğinin ödeme emri tebliği sonrasındaki 15 günlük süre zarfında olabildiği ancak 15 günün

⁹²⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 529.

dolması sonrasında tahsil dairesinin kesin haciz yetkisini kullanması söz konusu olacağı için ihtiyati haciz uygulanmayacaktır. Nitekim 6183 sayılı Kanunun ihtiyati haczi açıklayan 13. maddesinde tarhiyatın yapılmasından sonra ihtiyati haczin uygulanmayacağına dair bir ifade bulunmamaktadır. İhtiyati haczin ne zamana kadar geçerli olacağı ise kanunda yer almamış olsa da alacaklı tahsil dairesi tarafından kesin hacze bağlanmadığı, idare tarafından kaldırılmadığı veya bir mahkeme kararıyla iptal edilmediği sürece ihtiyati haczin devam edeceği belirtilebilir⁹²¹.

Öte yandan zamanaşımına uğramış olan kamu alacağı hakkında ihtiyati haciz uygulanması zaman yönünden yetkisizlik içeren bir uygulama olacaktır⁹²². Dolayısıyla ihtiyati haciz için zaman dilimi sınırının hiç olmadığı da ifade edilemez. İhtiyati haciz uygulamasının tarh zamanaşımını kesmesi veya durdurması konusunda bir etkisi bulunmamaktadır. Kamu alacağı tarh zamanaşımı içerisinde ilgili kişiye tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrayacaktır. Buna rağmen ihtiyati haciz uygulamasına devam edilmesi durumunda idari işlemin hukuki dayanağı olmayacaktır⁹²³. Netice itibarıyla tarh zamanaşımına uğramış bir alacak için ihtiyati haciz uygulaması söz konusu ise mükellefler buna istinaden itirazlarını yapabileceklerdir. Zira hukuksal dayanağı olmayan bir işlemin yürütülmesi anlam ifade etmeyecektir.

Kamu alacağının dayanağını oluşturan tarhiyat işleminin terkin edilmesi veya borcun ödenmesi durumunda da ihtiyati haciz uygulamasının kaldırılması gerekmektedir⁹²⁴. Mükellefler ihtiyati haczin kaldırılması için 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinin 5. fıkrasında belirtilen menkul mallar hariç diğer malları teminat olarak göstermeleri gerekmektedir. Diğer taraftan ihtiyati haciz uygulandıktan sonra haczedilen kıymet üzerindeki haczin kaldırılması için mükellefler likiditesi yüksek bir teminat gösterebileceklerdir. Sonuç itibarıyla maddede sayılan türden teminat gösterildiği takdirde ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir. Mükellefin malları üzerinde haciz işlemini gerçekleştiren idareye haczi kaldırma talebi yapması üzerine idarenin bu işlemi yerine getirmemesi durumunda idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesine dava açılabilir⁹²⁵. Mükellefin teminat göstermesi eyleminde 10. maddenin 5. fıkrasında gösterilen teminatlar hariç tutulmuştur. Oysa ki mükellef kesinleşmeyen veya henüz tam

⁹²¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 178.

⁹²² Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 45.

⁹²³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 108.

⁹²⁴ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 122.

⁹²⁵ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.159.

olarak belirlenmeyen bir kamu alacağı için tasarruf hakkı elinden alınarak cezalandırılmaktadır. Burada mükellefin vergisini ödeyebileceği üretim olanaklarının devamlılığı esas olmalıdır. Netice itibariyle idarenin taşınmazı teminat olarak kabul etmemesi borçluyu likidite olarak daha zor duruma sokacak yollara yöneltebilecektir⁹²⁶. Dolayısıyla mükellef ve idare arasındaki menfaat dengesinin kurulabilmesi için ihtiyati haczin kaldırılması konusunda teminat gösterilecek mal varlıklarının çerçevesi tekrar düzenlenmelidir.

3.1.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasında Mükellef Hakları

İhtiyati tahakkuk uygulaması ihtiyati hacizle varlık bulan ancak nedenlerinin hem teminat isteme hem de ihtiyati hacizle iç içe bulunduğu bir uygulamadır. Fonksiyonlarına bakıldığında kamu alacağının korunması için uygulanan bu üç yöntemin de aynı amaca hizmet ettiği görülmekte ve uygulanabilmeleri için kesiştiği nedenler mevcut bulunmaktadır. İdarenin bu durumda hangi koruma yöntemini kullanacağı ise açık olmamakla beraber bu şekilde oluşan bir belirsizlik hukuk güvenliğini tehlikeye düşürmektedir⁹²⁷. Uygulamada teminat istenmesi gereken şartların oluşması durumunda vergi dairelerinin ihtiyati tahakkuk işlemini gerçekleştirmeden teminat istemediği bilinmektedir⁹²⁸. Hatta yalnızca teminat istenmesi gereken bir borç sebebiyle ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulaması gerçekleştirilmektedir⁹²⁹. Bu noktada mükelleflerin de menfaatlerinin göz önüne alınarak işlem uygulanması gerekecektir. Bu kısımda ihtiyati tahakkuk işlemleri kapsamında mükelleflere tanınan dava açma hakkı ve tahakkukun düzeltilmesi aşamasında kullanılacak mükellef hakları açıklanacaktır.

3.1.3.1. İhtiyati Tahakkukun Matrah Takdiri ve Yetki Kullanımında Mükellef Hakkı

Vergilendirme sürecinde vergi miktarının belirlenip mükellefe tebliğ edilmesi üzerine itirazda bulunulmamış olması ya da tebliğden itibaren 30 gün içerisinde itirazın yapılmış olması ancak yargı aşamasında reddedilmiş olması ile tahakkuk işlemi tamamlanmış olacaktır. İhtiyati tahakkuk işleminde ise verginin belirlenip mükellefe tebligatının itiraz aşaması olmaksızın ihtiyati haciz tutarının belirlenmesi amacıyla geçici

⁹²⁶ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 347.

⁹²⁷ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s.564.

⁹²⁸ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 200.

⁹²⁹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 85.

olarak yapılan tahakkuk söz konusudur⁹³⁰. İhtiyati tahakkuka karar verme yetkisini kullanırken defterdar veya vergi dairesi başkanı sebepleri ayrıntılı şekilde incelemelidir. Kamu alacağının korunması bakımından mecburi olmayan ve mükellefi zor duruma sokabilecek ihtiyati tahakkuk uygulamalarından idarece kaçınılması gerekmektedir. Bu gerekliliğin sebebi idare ile mükellef arasındaki menfaat dengesinin sağlanması ve yapılan idari işlemin ölçülülük ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilmesidir⁹³¹. Yapılan işlemlerin ölçülülük ilkesi çerçevesinde yapılması ve gereksiz uygulamalara karar verilmemesi hem iş yükü hem de mükellef hakları bakımından önemlilik arz etmektedir⁹³². İhtiyati tahakkuk uygulanacak kamu alacağının miktarı biliniyorsa derhal tahakkuk ettirilmektedir. Ancak geçmiş yıllara veya cari yılın önceki aylarına ait olan ve matrahı bilinmeyen vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları geçici ve harici karinelere göre takdir komisyonlarınca takdir edilmektedir. Mükellefin bilinmeyen vergi matrahı karineler kullanılarak belirlenecektir. Matrah takdiri uygulama sürecinde mükellefin işi, işinin durumu ve türü, işyerinin bulunduğu mevkii, o günün ekonomik şartları ve hayat standardının belirlenebileceği karinelere dayanılarak tespit edilmektedir. Mükellefle idare arasında matrah belirleme konusunda uyuşmazlığın meydana gelmesi durumunda yapılan takdir işleminin gerçeğe ve hukuka uygun olup olmadığı idari yargı yerine açıklanmak zorundadır⁹³³. İhtiyati tahakkuk uygulanmasındaki amaç kamu alacağının hemen tahsilinden ziyade ödeme zamanına kadar güvence altına alınmasıdır. İhtiyati tahakkuk uygulanmış olan alacağın vadesi gelmiş olması halinde ödenmediği durumda önceden alınmış olan ihtiyati haciz işlemi kesin hacze dönüştürülerek borçlunun malları satışa çıkartılacak ve kamu alacağının tahsili sağlanacaktır⁹³⁴.

İhtiyati haciz kararında miktarın belirtilmesi gerekmektedir. Tahakkuku henüz gerçekleşmemiş olan kamu alacağı için ihtiyati tahakkuk işlemi sonucunda alacağın tahmini olarak belirlenmesi ve ihtiyati haczin belirlenmiş olan tutar ve takip masraflarıyla sınırlı tutulması halinde hukuki güvenlik ilkesinin varlığından bahsedilebilecektir⁹³⁵. Borçlu mükellefin henüz bir tutar belirlenmeksizin tüm malvarlığı kapsamında ihtiyati tahakkuk ve ilgili maddeler çerçevesinde mükellefe ihtiyati haciz uygulanması hukuk

⁹³⁰ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 363.

⁹³¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 270.

⁹³² B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 89.

⁹³³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 124.

⁹³⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.162.

⁹³⁵ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s.49.

devletinin alt ilkelerinden birini oluşturan ölçülülük ilkesine de aykırı olacağı açıktır. İleride tahakkuk edecek olan vergi alacağının güvenliğinin sağlanması için getirilmiş bu müessese ihtiyati haciz ile anlam kazandığı için mükellefin malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin kısıtlanmasına yol açacak bu nedenle mülkiyet haklarını da ihlal edebilecek niteliktedir.

3.1.3.2. İhtiyaten Belirlenen Tahakkuk Tutarının Düzeltilmesi ve Yürütmeyi Durdurma Kararı Talep Etme Hakkı

Mükellefin beyanına istinaden tarh eden vergi ve resimler ile ilgili düzeltme aşamasında; öncelikle mükellefin beyanı incelenecek olup beyanname olduğu gibi kabul edilirse düzeltme buna göre yapılacaktır. Ancak verilen beyan kabul edilmez ve fark gösteren tutar bulunup buna göre tarhiyat yapıldığında mükellefin bu tarhiyatı kabul edip etmemesi önem taşıyacaktır. Mükellefin fark tutarlı tarhiyatı kabul etmesi durumunda düzeltme yeni tutara göre yapılacak ancak mükellef idarenin yapmış olduğu tarhiyata itiraz etmek isterse yargı yolunu kullanabilecektir .

İhtiyati tahakkuk işleminin özel kanuna dayanan tahakkuka istinaden düzeltilmesi kapsamında mükellefin verdiği dönem beyannamesinin verilmesi sonrasında en geç iki ay içinde incelenmesi zorunludur. Verilen süre içerisinde inceleme yapılamaması durumunda bu gerekçeyle düzeltmenin geciktirilmesi mümkün olmamaktadır⁹³⁶. Maddede belirtilen iki aylık süre mükelleflerin korunması için getirilmiştir. İhtiyati tahakkuk miktarı genelde idare tarafından yüksek tutulmaktadır. Maddede belirtilen en geç iki ay içerisinde tetkik yapılmaması durumunda düzeltmenin geciktirilemez olduğu hükmü ise yeterince bir açıklık taşımamaktadır⁹³⁷. Düzeltmenin geciktirilemez olduğu belirtilmiş ancak geciktirildiği takdirde ne gibi bir durumla karşılaşılacağı belirtilmemiştir. Zira bu süre idarenin uyması gereken bir süre olarak ifade edilebilir. Sürenin geçirilmesi idareye herhangi bir yaptırım getiremeyeceği gibi teoride mükellefin beyanına göre düzeltilmesi gerektiğini öne süren düşünceler⁹³⁸ mevcuttur.

Mükellefin beyanının yanı sıra ihtiyati tahakkuk re’ sen ve ikmalen tarh uygulanarak mükellefe tebliğ edilmiş ve yargı yolu kullanılarak vergi mahkemesinde dava açılmış ya da tebliğ edilmiş olup henüz dava açma süresi dolmamış veya tutarı belli olmasına karşın henüz tebligatı gerçekleştirilmemiş vergi, resim ve cezalarıyla ilgili

⁹³⁶ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 125.

⁹³⁷ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 370.

⁹³⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.180.

olabilmektedir. Bu durumda mükellef dava yoluna gitmeden tarhiyatı kabul etmişse dava açma süresinin dolmasıyla tahakkuk kesinleşecek ve düzeltme gerçekleşecektir. Mükellef bu aşamada VUK'un 376. maddesi gereği cezalarda indirim hakkını kullanabilecektir. Bu durumda yine dava açma süresinin dolmuş olduğu tarihte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka çevrilecek ve yeni tahakkuka göre düzeltme yapılmış olacaktır. Mükellef ile idare arasında uzlaşmanın sağlandığı durumda uzlaşma tutarında ihtiyati tahakkuk düzeltilerek kesin tahakkuk tutarı hesaplanacaktır⁹³⁹.

Koşullarının bulunması durumunda istinaf başvurusu yapılarak yürütmenin durdurulması istenebilir. Yürütmenin durdurulması kararı olmadığı sürece idare vergi mahkemesinin kararını yerine getirmek mecburiyetinde olacaktır⁹⁴⁰. Netice itibariyle mükellefler ihtiyati tahakkuk işlemi için idari işlemin uygulanmasıyla sonradan çözümü zor durumlarla karşılaşmamak için yürütmeyi durdurma kararı almaları gerekmektedir.

Dava konusu yapılabilecek tarhiyatlarda ise düzeltme işlemi tahakkukun gerçekleşmesinden ziyade kesinleşmesine bağlanmıştır. Vergi mahkemesinin vereceği tarhiyatı tasdik kararı yeterli olmamaktadır. Maddede “*Devlet Şurasına müracaat edilen hallerde nihai kararın çıkmış olmasıyla kararın kesinleşmesi gerekir*” ifadesi bulunmaktadır. Dava yoluna gidilmesi durumunda kesinleşme üst yargının nihai kararıyla gerçekleşmektedir. Üst yargı verginin miktarına göre Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay olacaktır. Bu makamların nihai kararlarına göre tarhiyat tutarı kesinleşecek ve ihtiyati tahakkuk düzeltilenecektir. Ancak vergi mahkemesi kararı sonrasında üst yargı yolunun kullanılmadığı durumda dava açma süresinin dolması ile tarhiyat kesinleşecek ve düzeltme sürenin dolmasıyla gerçekleştirilecektir⁹⁴¹.

3.1.3.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasına Karşı Dava Açma Hakkı

Mükellefler ihtiyati tahakkuk işlemine karşı 15 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açma haklarını kullanabileceklerdir. Ayrıca ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanması durumunda 6183 sayılı Kanunun 15. maddesine yapılan atıf ile ihtiyati haczin ancak sebebine karşı itiraz edilebileceğinin düzenlenmesi ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanmış olan ihtiyati haczin miktarına itiraz edilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Kanunda da ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmasıyla

⁹³⁹ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 203.

⁹⁴⁰ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 126.

⁹⁴¹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.181.

haczin miktarına itirazı düzenlemiş olan başka bir hüküm yer almamaktadır⁹⁴². Yargı kararları incelendiğinde Danıştay'ın ihtiyati tahakkukun tek başına dava edilemezliğini ihtiyati hacizle birlikte dava edilebilirliğini açıklayan kararının yanı sıra ihtiyati tahakkukun tek başına davaya konu edilebilecek ve icrai nitelikte işlem olduğu yönünde yargı kararları⁹⁴³ da bulunmaktadır. Hukuk devleti olmanın gerektirdiği şekilde Anayasa'nın 125. maddesine istinaden idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması hükmü ve 2577 sayılı İYUK'un 20. maddesindeki re' sen araştırma ilkesi kapsamında yargısal denetim gerçekleştirilmelidir. Bu doğrultuda ihtiyati tahakkukun sebep ve miktarının yanı sıra amaç, konu, yetki ve şekil açısından da hukuki uygunluğun tespit edilmesi gerekmektedir⁹⁴⁴. Örneğin kanun kapsamında inceleme yetkisi olan ve Kanunun 135. maddesinde tanımlanmış olan kişiler dışında sayılan yeminli mali müşavir veya yoklama memurunun tuttukları tutanak ve düzenledikleri raporlar çerçevesinde ihtiyati tahakkuk ya da ihtiyati haciz kararı verilemeyecek olup mükellef yargı yoluna başvurduğunda mahkemenin bu durumu re' sen incelemesi gerekmektedir⁹⁴⁵. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuka karşı sebep ve miktarının dışında idari işlem unsurları çerçevesinde de dava açılabilme söz konusu olmalıdır.

3.1.4. Diğer Korunma Yollarının Uygulanması Sürecinde Mükellef Hakkı

Teminat isteme, şahsi kefalet, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında kalan bazı kamu alacaklarını koruma yöntemlerinde de mükellef hakları bulunmaktadır. Bunlar tasarrufun iptali davalarında mükellef hakları, kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının kamu borcundan sorumluluklarından doğan haklar ve tahsil edilen kamu alacaklarından yapılacak reddiyat sonucu mahsup (takas) hakkı olarak belirtilebilir. Bu yöntemler ele alınırken mükelleflerin yanı sıra yapılan işlemlerdeki sorumlu tarafların da hakları incelenmiştir.

6183 sayılı Kanun “amme borçlusu” diğer bir ifade ile kamu borçlusunun tanımını geniş çerçevede tutmuş, asıl kamu borçlusunun yanı sıra kanunda belirlenmiş kişileri de ihtiyati haciz uygulamasından sorumlu tutmuştur. Bu kişiler aleyhine hangi durumlarda

⁹⁴² M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 79.

⁹⁴³ Danıştay 3.D. 01.10.2019 tarih, Esas no: 2019/2373, Karar no: 2019/5233, İstanbul BİM. 6.VDD., 17.07.2018 tarih, Esas no:2018/1387, Karar no: 2018/2083. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulanması*, s. 568)

⁹⁴⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulanması*, s. 568, (Danıştay 3.D. 01.10.2019 tarih, Esas no: 2019/2373, Karar no: 2019/5233, İstanbul BİM. 6.VDD., 17.07.2018 tarih, Esas no:2018/1387, Karar no: 2018/2083).

⁹⁴⁵ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 96.

ne şekilde ve ne zaman ihtiyati haciz kararının alınabileceği konularının belirlenmiş olması gerekmektedir. Belirlemenin yapılmamış olması halinde ilgili kişilerin de haksız yere mülkiyet haklarının ihlali gerçekleşebilecektir⁹⁴⁶. Konu ile ilgili uygulamada yaşanan hak ihlalleri de bu başlık altında tartışılacaktır.

3.1.4.1. Tasarrufun İptali Davalarında Mükellef Hakları

İptal davasının açılabilmesi için tahakkuk işlemi yapılarak tahsili mümkün hale gelmiş ve vadesi geçmiş bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir. Kamu alacağının ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz hallerinde ise ödenmesi gereken bir kamu alacağı oluşmadığı için tahsil dairesi mükellefin tasarrufunun iptali yolunu kullanamayacaktır⁹⁴⁷. Başka bir deyişle iptal davası yoluna gidebilmek için kamu alacağının tahsili bakımından takibatının sonuçsuz kalması ve kamu alacağının teminata bağlanamamış olması gerekmektedir. Bu doğrultuda ihtiyaten tahakkuk ettirilip ihtiyati haciz uygulanmış olan kamu alacakları henüz kesinleşmemiş olması sebebiyle iptal davasına konu olmayacaktır⁹⁴⁸. Öte yandan iptal davasının açılmasını gerektiren hallerin bulunması ihtiyati haczin nedeni olarak belirlenmiştir. İptali istenen tasarrufların konusunu oluşturan mallar, bu malların elden çıkartılmış olması durumunda ise elden çıkartan kişinin diğer mallarına ihtiyati haciz konulmaktadır. Fakat iptal davasının süresinde açılmaması durumunda konulmuş olan ihtiyati haczin kaldırılması gerekecektir⁹⁴⁹.

İptal davası kamu alacağının korunması amaçlanarak borçlu mükellefin alacaklılarını zarara uğratmak için girişmiş olduğu bazı tasarrufları hükümsüz kılmak için açılan bir davadır. Dava alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu mükellef ile tasarruflardan faydalanan kişi arasında geçerli olan işlemlere karşı açılmakta olup muvazaaya dayalı butlan davalarından farklı bir niteliği bulunmaktadır⁹⁵⁰. Kamu alacağının karşılıksız bırakılması amacına yönelik yapılan tasarrufların alacaklı kamu idaresi tarafından iptal davası açılmadan kendiliğinden hükümsüz sayılması ve tahsilat için işlemlere devam etmesi mümkün değildir. Koşulların varlığını ispat etme idarenin tasarrufunda olacaktır. İdarenin iptal davası yoluna gidilmeden tasarrufların hükümsüz sayılması için uygulayacağı idari işlemler hukuk düzeninde bir sonuç doğurmayacak ve

⁹⁴⁶ Ahmet Emrah Geçer, “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(1), 2017, s.208.

⁹⁴⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 147.

⁹⁴⁸ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 222.

⁹⁴⁹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 145.

⁹⁵⁰ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 139.

Borçlar Kanununca haksız fiil oluşturarak mükellef tarafından adli yargı yerinde tazminat davası açılmasına da yol açabilecektir⁹⁵¹.

Mükellefin tasarruflarının hükümsüz sayılabilmesi için şartlardan biri de malının bulunmadığını bildirmiş veya beyan etmiş olduğu malın borcunu karşılamaya yeterli olmadığına anlaşılmış olmasıdır. Kamu alacağının karşılanamadığı durumunda tasarrufun iptali yoluna gidilebilecektir. Mükellefin beyan ettiği malların kamu alacağını karşılamak için yeterli olup olmadığına tespiti 6183 sayılı Kanunun 81. ve 91. maddelerine göre yapılacak olan değerlendirme ile belirlenmelidir. Değerlemenin yapılması sonucunda kamu alacağının karşılanabileceğinin anlaşılması durumunda kamu borçlusu tarafından yapılan işlemler hükümsüz sayılamayacaktır⁹⁵². Ancak borçlu mükellefin haczi mümkün malı olmasına rağmen değerlendirme sonucu malın değerinin borcu karşılamaya yetmemesi durumunda borçlu mükellefin bu değerlemeye itiraz hakkı mevcuttur. Bu durumda idarenin bilirkişiye malın değer tespiti yaptırması gerekmektedir. Özellikle hacze kabil olan malın otomobil veya arsa olduğu durumlarda değer tespiti yaptırılabilir⁹⁵³. Dolayısıyla tahsil dairesinin tasarrufun iptali davası açma hakkı kamu alacağının tahsilinin sağlanabilmesi amacıyla sınırlı olacak, tasarrufun iptali davasına konu olabilecek tasarrufun dışında kalan malvarlığı veya teminatın bulunması durumunda tasarrufun iptali davası açılmasına gerek kalmayacaktır⁹⁵⁴. Uygulama çerçevesinde beş yıllık hak düşürücü sürenin geçmesiyle tasarrufun iptali davası açılmayacak olup sürenin geçmiş olması mahkemenin her aşamasında tarafların bu durumu ileri sürülebilme hakları vardır⁹⁵⁵.

6183 sayılı Kanunun 25. maddesi İİK' nın 282. maddesine paralel düzenlenmiş bir maddedir. Bu maddede tasarrufun iptali davası için davalı olabilecek kişiler belirtilmiştir. Tasarrufun iptali davası için *“borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılara ve suiniet(kötü niyet) sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı istenir”* hükmü yer almıştır. Ancak İİK' da ek olarak *“iptal davası iyi niyetli üçüncü şahısların haklarını ihlal etmez”* hükmü bulunmakta olup 6183 sayılı Kanun'da bu hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla borçlu mükellefin 6183 sayılı Kanun'un 27., 28., 29. ve 30. maddelerinde belirtilen

⁹⁵¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 153.

⁹⁵² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 150.

⁹⁵³ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 275.

⁹⁵⁴ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 370.

⁹⁵⁵ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 314.

tasarruf ve işlemleri gerçekleştirdiği kişilerin iyi niyetli olup olmadığına bakılmadan dava açılabilir⁹⁵⁶.

6183 sayılı Kanun'un 25. maddesinde iptal davası açılacak kişiler arasında yine paralel madde olan İİK' nın 282. maddesinden farklı olarak borçlu mükellef ayrıca belirtilmemiştir. 6183 sayılı Kanun'un madde metninde borçlu mükellef tasarrufun iptal edilip edilmeyeceğine istinaden verilecek kararın borçlu mükellefin haklarını doğrudan etkileyeceği açık bir şekilde görülmektedir. Bu doğrultuda davada verilecek kararın borçlu mükellefi doğrudan etkileyeceği göz önüne alındığında davalı olarak savunmasının alınmasının yanı sıra gösterecek olduğu delillerin mahkeme tarafından değerlendirilmesi doğru ve adil yargılama hakkının bir gereği olacaktır⁹⁵⁷. Nitekim Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin verdiği bir kararda da *“tasarrufun iptali davası sonucunda verilecek olan kararın borçlunun haklarını ilgilendirmesi nedeniyle onun da davada hasım olarak gösterilmesi gerekir”* açıklaması yapılmıştır⁹⁵⁸.

6183 sayılı Kanunun 27. ve 29. maddelerinde tasarrufların iptalinin istenebilmesi için geriye doğru iki yıl ileriye doğru ise bir süre sınırı belirlenmemiştir. Bu noktada önemli olan konu kamu borcunun doğması henüz belli olmamışken yapılmış olan tasarrufun hükümsüz sayılabileceğinin borçlu ve üçüncü kişi hukukunun ne derecede korunduğu durumudur. Dolayısıyla doğacağı tahmin dahi edilemeyen borçtan kurtulmak adına işlem yapıldığı karinesinin varlığı tartışma konusudur. Maddede belirtilen sürenin borcun doğacağının belli olduğu bir diğer deyişle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihle sınırlandırılması gerekmektedir⁹⁵⁹.

Ayrıca kamu alacağının normal ödeme süreleri ile uyuşmazlık konusu yapılmış olan ödeme süreleri arasında farklılıkların da bulunduğu aşıkardır. Kanunda ise hangi ödeme sürelerinin dikkate alınacağı konusunda herhangi bir açık hüküm bulunmamaktadır⁹⁶⁰. Uygulamada beyana dayalı tarhiyatlarda ödeme süresinin başlangıcı beyanın verilip ödemenin yapılacağı ayın başıdır. Re 'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatlarda ise mükellefin süresi içerisinde idari ve yargısal yola başvurmaması üzerine ödeme süresi ihbarnamenin tebliği ile başlamakta olup bu süreçte dava ya da uzlaşma yoluna gidilmişse uzlaşmaya varıldığında uzlaşma tarihi, dava yolunda vergi mahkemesi

⁹⁵⁶ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 393.

⁹⁵⁷ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 397.

⁹⁵⁸ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 311.

⁹⁵⁹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 314.

⁹⁶⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 416.

aleyhe kararının mükellefe bildirildiği tarihte kamu alacağı ödenmesi gereken aşamaya gelecektir. Ancak vergi mahkemesi lehe karar verirse bu durumda şartların sağlanması halinde istinaf ve temyiz yolu kullanılabilecek ve temyiz yoluna gidildiğinde ise Danıştay dairesinin kararına göre işlem yapılacaktır⁹⁶¹. Dolayısıyla maddede belirtilen ödeme süresi ifadesi belirlilik göstermemektedir.

6183 sayılı Kanunun 30. maddesinde kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların iptal edilmesi için herhangi bir zaman sınırı yoktur ancak henüz doğmamış alacak için böyle bir niyetin olması düşünülemez kamu borcu doğduktan sonraki tasarrufların dikkate alınması gerekmektedir⁹⁶². Örneğin kamu borcunun henüz ortada olmaması durumunda yapılan bağışlamaların ve düşük değerli yapılan satışların hükümsüz sayılması mümkün değildir. Zira bu maddenin uygulanmasında kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla kasti hareketin bulunması gerekecektir. Henüz doğmamış olmakla beraber doğacağı da bilinmeyen bir alacak için kasıtlı olarak işlem yapılması olanaklı görülmemektedir⁹⁶³.

Tasarrufun iptali davasının üçüncü kişiler açısından sonuçları incelendiğinde açılan iptal davası ile üçüncü kişilere geçen mülkiyetin iptalinden ziyade borçlunun meydana getirdiği işlem iptal edilmektedir. Bu doğrultuda alacaklı kamu idaresi tapunun mülkiyet hakkının iptali yoluna değil taşınır veya taşınmaz malın satışı üzerine alacağını tahsil edecektir⁹⁶⁴. Alacaklı kamu idaresinin davayı kazanmış olması durumunda dava konusu malın haczi ve satışı gerçekleşmektedir. Ancak üçüncü kişiler bu aşamada malın mülkiyet sahibi olmaya devam edeceklerdir. Kamu alacağının tahsilinin gerçekleşmesi sonrasında satıştan kalan tutarın varlığı durumunda bu tutar borçlu mükellefe değil üçüncü şahısa verilecektir⁹⁶⁵.

Öte yandan üçüncü kişilerin alacaklı tahsil dairesine ödenen kamu alacağı tutarının kamu idaresinden isteyemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ancak iptal davasını kaybeden üçüncü kişiler ödemiş oldukları tutarları genel hükümlere göre borçlu mükelleften isteyebilecektir. Diğer taraftan İİK' nın bu konuyla ilgili 283. maddesinde *“iptal davası üzerine üçüncü şahıs da mamelekinde hasıl olacak eksikliğin borçludan tahsilini aynı davada isteyebilir”* hükmüyle üçüncü kişinin malvarlığında meydana gelen

⁹⁶¹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 274.

⁹⁶² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 151.

⁹⁶³ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 390.

⁹⁶⁴ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 343.

⁹⁶⁵ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 145.

azalışın aynı davada isteyebilme hakkı verilmiş olup 6183 sayılı Kanunda böyle bir ifade bulunmamaktadır⁹⁶⁶. Üçüncü kişiler kamu alacağının karşılığı olarak verdiği veya ödediği bedelleri genel hükümlere göre borçlu mükelleflerden rücu etme hakkına sahip olacaklardır. Öte yandan Yargıtay'ın bir kararında tasarrufun iptali davası sonucunda mahkeme tarafından davanın kabul edilmesi halinde tasarrufun yapıldığı zamana kadar vergi ve cezalarla sınırlı sorumlu olunacağı, bu tarihten sonraki vergi aslı ve cezalar için davalının sorumlu tutulamayacağı açıklanmıştır⁹⁶⁷.

3.1.4.2. Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Dolayı Sorumlulukları Sürecindeki Haklar

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu kamu alacağının korunması bakımından önemli bir müessesedir. Önemli olduğu kadar uygulamada en çok sorunun yaşandığı bir sorumluluk türüdür. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde limited şirket ortaklarının kamu borçlarından dolayı sorumlulukları açıklanmıştır.

Kanunun 35. maddesi *“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Limited şirketler asgari olarak bir ve daha fazla gerçek ve tüzel kişi tarafından belirli bir ticaret unvanı altında kurulan ortaklarının sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olan ve esas sermayesi belirli olan şirket olarak tanımlanmaktadır⁹⁶⁸. Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumlulukları 29.07.1998 tarihi öncesinde koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarına bağlı olarak belirlenirken bu tarihten sonra yapılan değişikliklerle artık ortaklar kamu borçlarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olmaktadır⁹⁶⁹. 6183 sayılı

⁹⁶⁶ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 327.

⁹⁶⁷ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.342, 346.

⁹⁶⁸ Kemal Çağlar, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Yorumu*, Ankara, 2014, s. 128.

⁹⁶⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 163.

Kanun'da hisse payının ödenmiş olup olmamasına dair bir hüküm yer almamıştır. Ancak Türk Ticaret Kanunu'na göre limited şirket ortaklarının taahhüt ettikleri nakdi sermayenin tümünün şirket tescilinden itibaren 24 ay içerisinde ödeneceği açıklanmıştır.

Ortakların borçtan sorumlu tutulabilmeleri için borcun kamu borcu olması gerekmekte olup şirket tarafından ödenmemiş ve tahsil imkânı bulunmayan bir borç niteliği taşınmalıdır⁹⁷⁰. Limited şirket ortaklarının müdür olmamaları durumunda yapılacak olan takip 6183 sayılı Kanunun 35. maddesine istinaden yapılacak ancak müdürlük sıfatını taşımaları halinde kanuni temsilciler hakkındaki hükümler çerçevesinde takip edilecek ve kamu alacağının tamamı için müşterek ve müteselsil sorumluluk doğacaktır. Dolayısıyla kanuni temsilciler ve şirket ortakları için takip usulleri farklı şekilde belirlenmiştir. Ortak yönleri ise vergi borcunun ilk aşamada şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmesi gerektiğidir. Borcun şirketten tahsilinin mümkün olmaması durumunda kanuni temsilci veya ortağın takibi gerçekleştirilebilecektir. Takibin başlatılması için ise hangi sıralamanın yapılacağı kanun hükmünde belirtilmemiştir⁹⁷¹. Bu durum Anayasanın kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Uygulamada yargı kararları ile çözüm sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu konu kanuni temsilcilerin hakları kısmında tekrar ele alınacaktır.

6183 Kanunun 35. maddesinde yalnızca limited şirket ortaklarına ait sınırlı sorumluluk söz konusu olup farklı ortaklıklar için bu şekilde hüküm ifade edilmemektedir. Sermaye şirketlerinden anonim şirket ortakları ve komandit şirketin komanditer ortaklarının sermaye taahhüt borcunu tamamen ödemeleri durumunda kamu borcu sebebiyle sorumluluk doğmayacaktır⁹⁷².

Limited şirket ortağının takibinin başlatılabilmesi için kamu alacağının usulüne uygun bir şekilde tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk eden kamu alacağının takibi ise ilk aşamada asıl borçlu şirkete yapılmalı. Bu doğrultuda asıl borçlu şirket adına ödeme emri düzenlenmeli ve tebliğ edilmelidir. Şirket hakkında yapılan malvarlığı araştırması sonucu kamu alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine takip başlatılabilecektir. Ödeme emri aynı anda hem asıl borçlu şirket için hem de limited şirket ortağı için düzenlenemeyecektir⁹⁷³. Danıştay'ın konu ile ilgili

⁹⁷⁰ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 79.

⁹⁷¹ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 135.

⁹⁷² A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 55.

⁹⁷³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 664.

vermiş olduğu bir kararda⁹⁷⁴ limited şirket ortağının şirketin kesinleşmiş borçları itibariyle sorumlu tutulabileceği, bu borç hakkında ortak adına tekrar tahakkuka gerek olmadığı ancak ödeme emri ile takibinin yapılması gerektiği açıklanmıştır. Danıştay'ın vermiş olduğu bir başka kararda⁹⁷⁵ limited şirket ortağının ödeme emrine karşı açmış olduğu davada, yalnızca şirket hakkında yapılan malvarlığı araştırması kapsamında değerlendirme yapılarak hüküm kurulmasında hukuka uygunluk bulunmadığı öncelikle asıl borçlu şirket adına düzenlenmiş olan ödeme emrine konu teşkil eden kamu alacağının usulüne uygun bir şekilde kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla kamu alacağını koruma altına almak isteyen tahsil dairesi asıl borçlu şirketle limited şirket ortaklarına aynı anda takip başlatamayacaktır. Böyle bir durumun oluşması halinde hangi yola başvurulacağı 35. maddede belirtilmemiştir.

Limited şirket ortağı hakkında takip işlemine 6183 sayılı Kanunun 55. maddesine göre düzenlenecek olan ödeme emri ile başlanılacaktır. Daha önceden şirket adına düzenlenmiş olan ödeme emrine dayanılarak ortak hakkında takibe girişilemeyecektir. Bu şekilde başlatılan takip işlemlerinin iptal edildiği birçok yargı kararına konu olmuştur⁹⁷⁶. Uygulamada bu konuyla ilgili çok sayıda problemler yaşanmaktadır. İdare yeterli araştırmaları yapmadan şirket ortaklarının ise hisselerini göz önünde bulundurmadan kamu alacağı için ortakların sadece birine ya da hepsine takip işlemleri başlatılmaktadır. Bunun yanı sıra ortak veya ortaklara ödeme emri gönderilmeden gayrimenkulleri üzerine haciz dahi uygulanabilmektedir⁹⁷⁷. Dolayısıyla şirketten alınamayan veya alınamayacağı belli olan durumlarda ortaklara başvurulacak ise onlar adına da ödeme emrinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Danıştay'ın konu ile ilgili vermiş olduğu bir kararında limited şirket ortağı ve kanuni temsilci olan ortağın şirket borcuna karşılık olarak gösterdiği motorlu taşıtları ve taşınmazlarına haciz uygulanabilmesi için borcun vadesinde ödenmemesi halinde teminatın paraya çevrileceği ya da cebren tahsil uygulanacağının bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir⁹⁷⁸. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararda ise ortağı olunan asıl borçlu limited şirkete tebliğ edilmiş bir ödeme emrine dayanmadan ve kamu icra hukuku kapsamında cebren takibata

⁹⁷⁴ Danıştay 7.D'nin 12.03.2013 tarih, Esas no: 2010/176 , Karar no: 2013/1030, Danıştay Dergisi, 133, 2013, s. 454.

⁹⁷⁵ Danıştay 3. D. 'nin 25.06.2020 tarih, Esas no: 2016/12365, Karar no: 2020/2270, T.C. Danıştay Kararları Dergisi, 4, 2020, 371.

⁹⁷⁶ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 358.

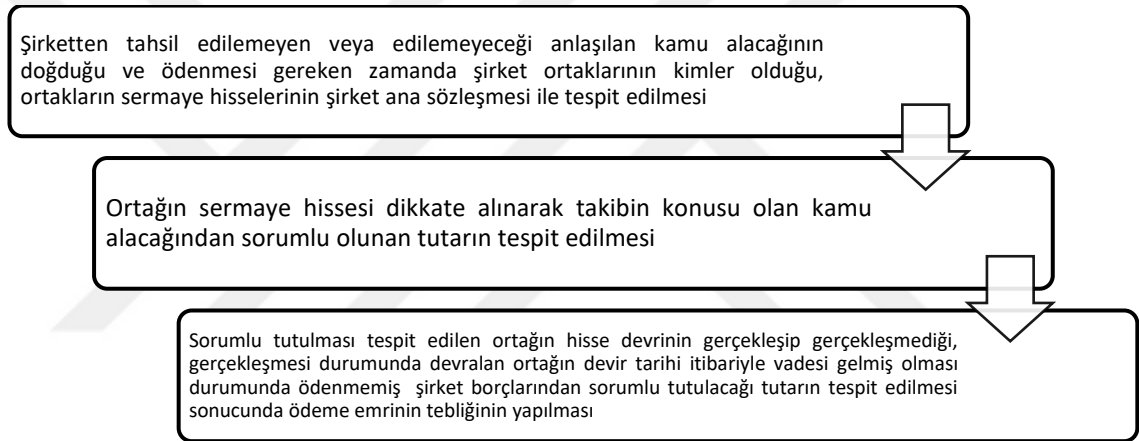
⁹⁷⁷ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 53.

⁹⁷⁸ Danıştay 3.D'nin 03.12.2013 tarih, Esas no: 2011/4277, Karar no: 2013 /5738.

başlanmadan asıl borçlu olan şirketle ilgili takibat çerçevesinde ortağın taşınmazına haciz uygulanmasında hukuka uygunluk görülmemiştir⁹⁷⁹.

Limited şirket ortağı sorumluluğuna gidilebilmesi için ilgili maddede yer alan şirketten tamamen veya kısmen tahsilin sağlanamaması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hükmü çerçevesinde şirket hakkında başlatılmış olan takibin sonuçlanmasından ziyade takip devam ederken tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması da yeterli görülmüştür. Kanun idareye bu noktada takdir yetkisi tanımıştır. Takdir yetkisi kullanılırken objektif davranılması, ortağın mağdur edilmemesi ve bu durumun yargıya taşınabileceği kıstasların varlığı dikkate alınmalıdır⁹⁸⁰.

Şekil 7: Limited Şirket Ortaklarının Takibi Sürecinde Vergi Dairelerinin İzlemesi Gereken Usul ve Esaslar



Öte yandan limited şirketin yapılandırmaya başvurması ve şartlara uymaması durumunda takip yine öncelikli olarak asıl borçlu şirket hakkında başlatılacak ve limited şirket ortakları için ödeme emri düzenlenmeyecektir⁹⁸¹. Dolayısıyla şirket takibi için harekete geçilmeden kanuni temsilci veya limited şirket ortaklarına ödeme emri gönderilmesinde ortakların bu durumu yargıya taşıma hakları söz konusu olabilecektir.

Limited şirket ortaklarının paylarının devredilmesi 6102 sayılı Kanunun 595. ve 596. maddelerinde düzenlenmiştir. Devrin gerçekleştiği tarih şirket sözleşmesinde yer almaktadır. Ortaklık payının devrinin yazılı bir şekilde yapılması ve tarafların imzalarının noterce onaylanması gerekmektedir. Ayrıca sözleşmede aksi öngörülmemişse payın devrinin genel kurul tarafından onaylanmış olmasıyla geçerlilik kazanması söz

⁹⁷⁹ Danıştay VDDK'nın 29.05.2013 tarih, Esas no:2011 /573 , Karar no: 2013/204.

⁹⁸⁰ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 354.

⁹⁸¹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 666, 687.

konusudur⁹⁸². Şirket ortaklarının payını devretmesi durumunda payı devreden ve payı devralan kişilerin devir öncesine istinaden, şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için sermaye hisseleri oranında müteselsil ve kusursuz sorumlulukları bulunmaktadır⁹⁸³. Getirilen bu müteselsil sorumluluk ile büyük rakamlarla kamu borcu olan batık limited şirketlerin malvarlığı bulunmayan kişilere aktarılması yoluyla alacağın karşılıksız kalmasının önüne geçilmiştir⁹⁸⁴.

Limited şirket ortağının hisse sahibi olduğu döneme ilişkin beyanname verilmemesi, sahte fatura nedeniyle haksız olarak katma değer vergisi indiriminden faydalanılması, gerçeğe aykırı bir şekilde şirket giderlerinin defterlere şişirilmiş bir şekilde yansıtılması ve hasılatın gizlenmesi gibi vergilendirme işlemleri çerçevesinde ortağın hissesine bağlı olarak ödenmemiş kamu alacağından sorumluluğu hukuka uygun bulunmaktadır. Ancak kamu alacağının doğumu ile şirket ortağının sorumluluğunun bulunduğu dönem arasındaki illiyet bağının kesilmiş olduğu durumlarda kusursuz sorumluluk sebebiyle kamu alacağından sorumlu tutulması hakkaniyete uygun olmayacaktır bu sebeple kamu alacağını ödemek zorunda kalması ise mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale niteliği taşıyacağı ifade edilebilir. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun verdiği güncel bir kararda⁹⁸⁵ ;

“Şirket hissesine sahip olunan dönem ile kamu borcu arasındaki bağlantı ölçülülük ilkesi bakımından incelenmiştir. Buna göre defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmemesinden dolayı yapılan re’ sen tarh nedeninin ortaklığın sonlanmasından sonra meydana gelmiş olması, ortağın ise bu durumu öngörmesi ve engelleme olanağının bulunmaması ayrıca re’ sen tarh sebebi ile hisse sahibi olma arasında bağlantı olmaması gibi durumlar kamu alacağının tahsili için ulaşılmaması istenen amaç karşısında mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu” belirtilmiştir⁹⁸⁶.

Ancak uygulamada vergi idaresinin defter ve belgelerin ait olduğu dönemde vergi dışı bırakılmış işlemlerin ve ibraz edilmeyen defter ve belgeler sebebiyle hisse devri öncesi dönem arasında illiyet bağının varlığı yaklaşımı bulunmaktadır⁹⁸⁷.

⁹⁸² K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 355.

⁹⁸³ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 132.

⁹⁸⁴ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 56.

⁹⁸⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 08.11.2020 tarih, Esas no: 2019/1559, Karar no: 2020/1250.

⁹⁸⁶ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 644.

⁹⁸⁷ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 642.

Vergi borcunun doğumunda ortak sıfatını taşıyan kişi verginin vadesi döneminde ortaklık payını devretmiş ve ortak sıfatında olmamasına rağmen sorumlu olmaya devam etmektedir. Ancak bu ortağın sorumlu olduğu verginin ödenmesinde yetkisi ve ödenmemesinde de çıkarı bulunmadığı açıktır. Payını devretmiş ortağın mülkiyet hakkı ihlal edilmektedir⁹⁸⁸. Sonuç itibarıyla kusursuz sorumluluğun genişletilmiş olması kamu borçlusu sayılan ve dolaylı olarak da vergi ve cezayı ödemekle yükümlü kılındığı için mükellef gibi sayılan limited şirket ortaklarının mülkiyet haklarına haksız bir müdahale söz konusu olmaktadır. Alacaklı kamu idaresinin bu konuda kamu alacağını koruma niyeti açıktır. Fakat uygulamada ilgili olaylar kendi içerisinde ele alınmalı ve Kanun maddesinde kusursuz sorumluluk gereği işlem yapılması öngörülse de şirket ortağının illiyet bağının bulunduğu kanıtlanması gerekmektedir. Bu sebeple limited şirket ortağının mülkiyet hakkının korunması anlamında kusursuz sorumluluk analizinin iyi bir şekilde yapılması esas olacaktır.

Ortakların sorumluluğu kanun hükmü olduğu için yasal olsa da hukuki olduğu tartışılmaktadır. Cezaların şahsiliği ilkesine açık bir şekilde aykırılık teşkil etmektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin adalet anlayışı içinde olan bir hukuk devleti olduğu açıklanmıştır. Adil ve hukuk devleti olmanın gerektirdiği durum suçu işleyen tarafından cezanın çekilmesi olacaktır. Dolayısıyla bir kimseyi zarardan sorumlu tutabilmek için zararın o kimsenin kusurundan kaynaklanmış olması ya da malvarlığında artış görülmesi gerekmektedir. Pek tabiidir ki kötü niyetli ortaklar için önlem alınması doğru olacaktır fakat ortağın kötü niyetli olup olmadığının da kanıtlanması varlığını iddia edene bağlı olmalıdır⁹⁸⁹.

Samsun Vergi Mahkemesi 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinin 3. fıkrasının Anayasanın 2. maddesine aykırılığı iddiasında bulunmuş ve Anayasa mahkemesine başvurmuştur⁹⁹⁰. Başvurunun gerekçesi *“kanun koyucunun amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebileceği ancak amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olması durumunda payı devralan ve ortaklık payının devir tarihinden önceki döneme ait vergi ve diğer mali ödev ve yükümlülükler yönünden herhangi bir kusuru bulunmayan kişilerin başkalarının eylem veya ihmali*

⁹⁸⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 155.

⁹⁸⁹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 358, 364.

⁹⁹⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 648.

sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmadığı ve Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu” şeklindedir.

Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili kararı⁹⁹¹ incelendiğinde hisse devrinin yapılması ile ortakları değişmiş olan limited şirketin kamu borcunun tahsilinde hangi ortağın sorumlu tutulacağına dair Danıştay vergi dava dairelerinin de devreden ve devralan itibarıyla farklı şekillerde sorumluluklar yükletilerek karar verdiği, bu konuda içtihat birliğinin oluşmadığı ve bu sebeple içtihatlar arasındaki farklılığı gidermek amacıyla müteselsil sorumluluğun oluşturulduğu açıklanmıştır. Ayrıca hisse devri sırasında itiraz konusunu oluşturan bu kuralın devreden ve devralan tarafından bilindiğinin belirtilmesi gerektiği öne sürülmüştür. Kararda devralan kişiye hisse devri öncesi sorumluluk yüklendiği, gerekli olan kontrol ve tedbirlerini kendince alması gerektiği ve madde hükmünün devralan kişiye istinaden hakkaniyete aykırı bir durum oluşturmadığı tespitleri yapılmıştır.

Ayrıca kararda şirket hissesini devralmış olan kişiye aşırı bir sorumluluk yüklenmiş olup kuralın iki tarafça bilinmesinin gerekliliği belirtilmiştir. Oysa ki böyle bir sorumluluğun alınması kişilerin mülkiyet haklarına da aykırılık oluşturacaktır. Ödenmemiş olan kamu borcundan dolayı ortakların sorumluluğu her ne kadar ikincil bir sorumluluk olsa da şirketten tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borcu olması durumunda devralan ortak devreden ortak ile müteselsil sorumlu olacak dolayısıyla devreden ortağın da borcu ödeyememesi durumunda devralan ortağın takibi sonucu mal, alacak ve haklarına müdahale edilebilecektir. Devralanın mülkiyet hakkına yapılan bu müdahalenin kabul edilebilirlik niteliği oldukça zayıftır.

Diğer taraftan kararda müteselsil sorumluluk çerçevesinde vergi aslının devreden ortağın sorumlu olduğu dönemde doğması ancak devralanın sorumlu olduğu döneme sarkan yükümlülüklerin sınırlı bir dönemi kapsaması, devreden ortağın ise tüm bunları hesaba katarak hissesini devredeceği kişiyi belirlemekte özgür olduğu ifade edilmiş olup itiraz edilen kuralın devreden ortağa orantısız bir külfet yüklediği belirtilmiştir. Mahkeme hissesini devredecek olan ortağın kamu borcundan sorumlu olabileceği bir kişiye hisse devrini gerçekleştirmesi konusunda devreden kişiye seçim hakkı sunmuş ve yapılan itirazı hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmediği için reddetmiştir.

⁹⁹¹ AYM, 13.12.2017 tarih, Esas no: 2016/14, Karar no: 2017/170.

Somut norm denetimine tabi tutulan ve reddedilmiş olan başvuru için mahkeme kararının incelenmesi sonucunda; 6183 sayılı Kanunun 35/3. maddesindeki kamu borcundan dolayı sorumluluk olgusunun çok geniş olarak belirlenmiş olduğu ve özü itibariyle hukuk devletinin gerektirdiği ölçülülük ilkesinin dışına çıkıldığı ifade edilebilir. Kararda yer verilen “ ...payını devredecek ortağın hissesini devredeceği kişiyi seçme özgürlüğü..., ...devralanın hisse devir sözleşmesi öncesi gerekli inceleme ve kontrollerini yapabileceği..., ...kontrol ve tedbirlerini kendilerinin alabileceği...” şeklindeki ifadeler ile devir işleminin sorumluluğunu aslında devreden ve devralan ortakların kendi seçeneklerine bırakmıştır.

Öte yandan kamu alacağının doğması ve ödenmesi gereken zamanlarda pay sahiplerinin müteselsil sorumluluğu çok genel olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple yargının uyuşmazlıkları kendi sınırlılıkları içerisinde incelemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir. İçtihatlar arasındaki farklılıkların düzenlenmesi için getirilen müteselsil sorumluluk hali 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin iptal edilen beşinci fıkrasına benzer nitelik taşımaktadır. Bu fıkra da 35. maddedeki gibi kamu alacağının doğmuş olduğu ve ödenmesinin gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin ve teşekkülü idare edenlerin farklı kişiler olması durumunda kamu borcunun ödenmesinden müteselsilen sorumlu olduklarını hüküm altına almıştır. Ancak önceki kanuni temsilcinin görevinin sona erip sonradan kendisinin görevde olmadığı ve müdahale şansının bulunmadığı dönemde gerçekleşen eylemden müteselsilen sorumlu olmasının adalet ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmadığı dolayısıyla hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir⁹⁹². Buna karşılık çok benzer hükümleri bulunan 35. maddenin 2. ve 3. fıkrası hukuk devletine uygun bulunarak iptal istemi reddedilmiştir.

Kamu alacağının öncelikle asıl borçludan istenmesi sorumluların takip edilebilmesi için mecburidir. Kamu alacağının asıl borçludan tahsili mümkün değil ise veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmışsa limited şirket ortağının veya kanuni temsilcilerin sorumluluğu dikkate alınacaktır. Danıştay verdiği kararlarda⁹⁹³ bu iki sorumluluğun uygulanmasında öncelik sırasının olmadığını alacaklı kamu idaresinin takdirine bırakılacağını hükme bağlamıştır⁹⁹⁴. Danıştay’ın vermiş olduğu başka bir kararda⁹⁹⁵

⁹⁹² AYM, 19.3.2015 tarih, Esas no:2014/144, Karar no: 2015/29.

⁹⁹³ Danıştay VDDK, 19.02.2014 tarih, Esas no: 2013/150, Karar no: 2014/96, Danıştay VDDK, 05.07.2017 tarih, Esas no: 2017/268, Karar no: 2017/359, Danıştay 4.D’nin 12.05.2017 tarih, Esas no: 2104/8734, Karar no: 2017/4421.

⁹⁹⁴ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 171.

⁹⁹⁵ Danıştay VDDK, 13.06.2003, Esas no: 2003/611, Karar no: 2003/320.

şirketten tahsil imkânı kalmamış olan kamu alacağının takibinin öncelikle kanuni temsilciler için başlatılıp onların malvarlıklarından alınması gerektiği ancak tahsilin sağlanamaması durumunda şirket ortaklarının takibe alınacağı bu nedenle şirket ortakları için sorumluluğun üçüncü derece olduğu açıklanmıştır⁹⁹⁶. Kamu alacağının tahsil sırası için Danıştay kararlarında istikrar bulunmaması ve uygulamada birliğin sağlanamamasından dolayı bu konu hakkında Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı⁹⁹⁷ alınmıştır. Kurulun aldığı karar ile Danıştay Vergi Dava Dairelerinin görüş farklılıkları ortadan kaldırılmıştır. Alınan karar ile limited şirketlerden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından ortaklarının ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu yoluna gidilirken herhangi bir öncelik sıralamasının bulunmadığından kanuni temsilci ile şirket ortakları arasında bir sıra olmadığından alacaklı idarenin ilk sırada dilediğine başvurabileceği yönünde içtihatlar birleştirilmiştir⁹⁹⁸. Dolayısıyla limited şirketlerin vergi borçlarının ödenmesi için limited şirket ortağının takibine başlanılıp başlanılmayacağı kararının verilmesi için kanuni temsilcinin takibinin yapılmış olmasına gerek olmayacaktır. Tüzel kişiliği sona ermiş olan bir şirkete ait kamu alacağının ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenlenerek kanuni temsilci veya limited şirket ortağı hakkında takip başlatılacaktır⁹⁹⁹. İçtihat birleştirme kararının verilmiş olması ile sorun çözülmemiş hatta idareye geniş bir takdir yetkisinin verilmiş olduğu ifade edilebilir.

3.1.4.3. Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Dolayı Sorumlulukları Sürecinde Haklar

Kanuni temsilcilerin sorumlulukları 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin yanı sıra VUK'un 10. maddesinde açıklanmıştır. Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergiyle ilgili ödevlerini süresinde ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmesi gereken kişi olarak ifade edilen kanuni temsilcinin tanımı mükerrer 35. maddeden yola çıkılarak kamu borcunun asıl yükümlüsü olan tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarını

⁹⁹⁶ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 127.

⁹⁹⁷ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 11.12.2018 tarih, Esas no: 2013/1, Karar no: 2018/1.

⁹⁹⁸ Burak Pınar, "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci Ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra Ve Rücû Sorunu" *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 2021, s. 298.

⁹⁹⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 675, 677.

ödemekle sorumlu tutulan kişi olarak yapılabilir¹⁰⁰⁰. Limited şirketlerde kanuni temsil ise müdür sıfatını taşıyan bir veya birden çok ortak ya da üçüncü kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Limited şirkette en az bir ortağın şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. Diğer taraftan komandit ve eshamlı komandit şirketlerde kanuni temsil sınırsız sorumlu olan komandite ortaklar tarafından sağlanmaktadır. Şirket ortaklarından her birinin kanuni temsilci sıfatını taşıdığı bir diğer şirket ise kollektif şirkettir. Adi ortaklıkların ise tüzel kişiliği bulunmaması sebebiyle her ortak teşekkülü idare edenler olarak değerlendirilerek sorumluluk kapsamına alınmaktadır¹⁰⁰¹. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun sınırının belirlenebilmesi için temsilcilik sıfatının kazanıldığı ve sonlandırıldığı tarih çok önemlidir¹⁰⁰².

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi kapsamında kanuni temsilcinin takibine gidilebilmesi için vergi borcunun usulüne uygun bir vergilendirme sürecinden geçerek tarh, tebliğ ve tahakkukunun yapıp borcun kesinleşmesi gerekmektedir. Takip yollarının tümünün tüketilmesi üzerine kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsil imkanının bulunmadığının ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması somut tespitlerle belirlenmelidir¹⁰⁰³. VUK'un 10. maddesi kapsamında ise kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için temsilciliği yapılan kişi ve kurumlara düşen ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Yerine getirilmediği takdirde *“mükellefin veya sorumluların varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve vergiye bağlı alacaklar kanunda gösterilmiş olan ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınmaktadır”* hükmüne istinaden kanuni temsilciler sorumlu tutulacaktır. VUK'ta kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi sebebiyle meydana gelen kamu alacaklarından sorumluluğu söz konusu iken 6183 sayılı Kanunda kanuni temsilcinin ödevleri yerine getirme kıstası konulmamıştır. Kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olması mükellefe karşı cebren tahsil yollarının hepsinin kullanılmış ancak yine de tahsil edilememiş olması anlamında iken mükelleften tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması için cebren tahsil yollarının tamamının uygulanmış olmasına gerek bulunmamaktadır¹⁰⁰⁴.

¹⁰⁰⁰ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 47.

¹⁰⁰¹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 388.

¹⁰⁰² B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 112.

¹⁰⁰³ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 137.

¹⁰⁰⁴ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 113.

İki farklı kanunda kanuni temsilci için düzenlenen maddeler birbirine benzese dahi uygulama alanları ve kusur faktörü bakımından farklılıkları mevcuttur. VUK' un 10. maddesinde kanuni temsilciler gümrük vergileri hariç tüm vergi, resim, harç ve bunlara bağlı faizler çerçevesinde sorumlu olacaklardır. Bunun dışındaki kamu alacaklarının tahsili için 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesindeki kanuni temsilci sorumluluğu uygulanacaktır¹⁰⁰⁵. VUK'un 10. maddesinin değişiklik yapılmadan önceki halinde sorumlulukta kasıt ve ihmal olmak üzere kusur şartları bulunmaktaydı. Ancak 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu şartlar kaldırılmıştır. Yapılan değişiklikle idarenin de kanuni temsilcinin kasıt ve ihmal hareketlerini ispat yükü kalmamıştır¹⁰⁰⁶. 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. Maddesine ise 04.06.2008 tarihinden itibaren beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir. 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35/5. fıkrasında; *“alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlardaki kanuni temsilci ve teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması durumunda bu şahıslar kamu alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulmuştur”* hükmü ve mükerrer 35/6 fıkrasında *“kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair VUK'ta yer alan hükümler bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz”* hükmü yer almıştır¹⁰⁰⁷. Ancak bu getirilen iki hüküm hakkında Anayasanın 2. maddesine aykırılığı iddiasıyla yapılan başvuru üzerine 19.03.2015 tarihinde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı¹⁰⁰⁸ alınmıştır. İptal kararının gerekçesinde *“kanuni temsilcilerin sorumluluklarının kusura dayalı olduğu, kusurun içeriğinin ise vergilendirmeyi ilgilendiren ödevlerin yerine getirilmemesi olduğu, dolayısıyla kusura dayalı bir durumda kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceği ancak itiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluğun kusursuz sorumluluk esasına dayandığı kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilci kusursuz olsa bile sorumlu tutulmasına neden olduğu, itiraz konusu kural nedeniyle yalnızca VUK kapsamında değil tüm kamu alacakları için takip yapılmasının mümkün olduğu bu sebeple iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik meydana geldiği için itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ifade edilmiştir”*¹⁰⁰⁹. Mükerrer 35. maddenin son iki fıkrasının yürürlükten kaldırılması ile alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanda kanuni temsilcilerin

¹⁰⁰⁵ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 136.

¹⁰⁰⁶ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 88.

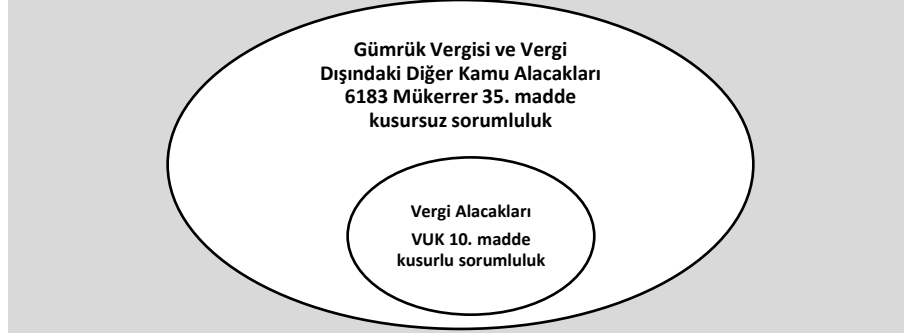
¹⁰⁰⁷ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 64.

¹⁰⁰⁸ AYM, 19.3.2015 tarih, Esas no:2014/144, Karar no: 2015/29, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-29-nrm.pdf>

¹⁰⁰⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 709.

farklı şahıslar olması durumunda eski kanuni temsilcinin sorumluluğunun da kalktığı görülmektedir¹⁰¹⁰.

Şekil 8: 6183 sayılı Kanun ve VUK'ta Düzenlenen Kanuni Temsilcilerin Sorumluluk Sınırları



Kanuni temsilciler için VUK'ta yer alan hükümde özetle temsilcinin vergisel ödevi yerine getirmemesi sebebiyle yüklenen bir kusurlu sorumluluk söz konusu iken 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde yer alan sorumluluk ise müteselsil olup kusursuz sorumluluğu ifade etmektedir. Aynı olgu için farklı kanunlarda yer alan hükümler belirsizliğe yol açmakta ve hukuk devletine aykırılık oluşturmaktaydı. Ayrıca temsilcilik döneminin dikkate alınmayıp farklı şahıslar olması durumunda müteselsil bir sorumluluk yüklenmesi ölçülülük ilkesine ve mülkiyet ilkesine aykırılık oluşturmaktaydı. Sonuç itibariyle maddenin hukuk devletine aykırılık oluşturmaması sebebiyle iptal edilmesi yerinde olmuştur.

3.1.4.3.1. Kanuni Temsilcinin Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Hakkı

Kusura dayalı sorumlulukta kusursuzluğun ispat edilmesi durumunda sorumluluktan kurtulabilmenin yanı sıra kusursuz sorumlulukta gerekli özenin gösterildiğinin ispatlanması ile illiyet bağının kesilmesi ve sorumluluğun kaldırılması mümkün olmalıdır. VUK'un 10. maddesinde kusur karanesinin varlığı söz konusudur. Kusur karanesi ise kanuni temsilcilere kendi inisiyatifleri dahilinde olmayan mücbir sebep, ekonomik kriz ve iflas gibi durumların ortaya çıkması halinde kusursuzluklarını ispat etme hakkının tanınmasıdır¹⁰¹¹. VUK'un 10. maddesi kapsamındaki sorumluluk kusura dayalı olduğu için kendisine vergi borcu sebebiyle ödeme emri gönderilmiş olan kanuni temsilci tebligata karşı süresi içerisinde dava açıp sorumluluktan kurtulma

¹⁰¹⁰ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 138.

¹⁰¹¹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 89,90.

hakkına sahip olmaktadır. Vergi alacağı dışında bulunan kamu alacağının tahsilinde ise mükerrer 35. maddede kusursuz sorumluluk söz konusu olduğu için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmektedir¹⁰¹². Vergi borcunun ödenmesi kanuni temsilcinin en önemli ödevlerinden biri olduğu halde yerine getirilmemesi durumunda kanuni temsilcinin kusurlu olduğu varsayılacaktır. Ancak kanuni temsilci asıl borçludan tahsil edilemeyen kamu borcunun ödenmemesi konusunda mücbir sebep vb. nedenlerle kusurlu olmadığını ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilir¹⁰¹³. VUK'un 10. maddesi çerçevesinde idarenin kanuni temsilciyi kusurlu olarak değerlendirmesi yeterli olarak görülüp temsilci hakkında ödeme emri düzenlenmesi üzerine kanuni temsilcinin idari yargıda dava açmasıyla yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Kanuni temsilci kusurlu olmadığını bazı nedenlere dayandırarak kanıtlama hakkına sahiptir. Sorumluluğun geniş yorumlanması bakımından savunma nedeni de geniş tutulup vergi döneminin kapanması sonrasında oluşan afet ve kriz gibi sebeplerle tüzel kişinin ödeme güçlüğü çekmesi sorumluluktan kurtulmak için bir dayanak olabilecektir. Dar yorum kapsamında ise vergi borcunun doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olduğunun ileri sürülmesi kusur belirlenmesinde önemli bir ölçüt olabilecektir¹⁰¹⁴.

3.1.4.3.2. Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı

Mükerrer 35. maddenin 4. fıkrasında “*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler*” ifadesi ile aynı şekilde VUK'un 10. maddesinin 3. fıkrasında “*Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler*” hükmü yer almaktadır. Bu maddelerde kanuni temsilcilerin rücu hakkı açıklanmıştır. Dolayısıyla kanuni temsilciler şahsi malvarlıklarından ödemiş oldukları kamu borcunu, tüzel kişiliğe, küçük ve kısıtlılara, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllere karşı rücu edebileceklerdir.

Gerek 6183 sayılı Kanun gerekse de VUK hükümlerinde kanuni temsilcilerin rücu hakkı ile ilgili fıkralarda birden fazla kanuni temsilcinin bulunması durumunda diğer kanuni temsilcilere rücu edilip edilemeyeceği konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu 369/1. maddesinde yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli

¹⁰¹² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 179.

¹⁰¹³ Ata Diliçıkık, “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 407, 2015, s.45.

¹⁰¹⁴ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 146.

üçüncü kişilerin görevlerini ifa ederken tedbirli özenli ve şirket menfaatlerini dürüstlük kurallarıyla gözetmeleri gerektiği açıklanmıştır. Kamu borcunu ödemiş olan kanuni temsilcinin kusurun varlığı ve paylaşımına bağlı olarak diğer kanuni temsilcilere rücu hakkı bulunabilecektir. Kusursuz olması halinde borcu ödeyen kanuni temsilci diğer kanuni temsilcilere rücu edebilecek, kusurunun bulunması durumunda ise diğer kusurlu kanuni temsilcilere kusurları oranında rücu hakkını kullanabileceklerdir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun kapsamındaki kusursuz sorumluluk nedeniyle asıl sorumlu veya sorumlulardan ödemediği kamu alacağının tahsili için çaba sarf edilmesi gerekecektir¹⁰¹⁵. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Limited şirketlerde kamu borçlarından dolayı kanuni temsilci ve şirket ortaklarının sorumluluklarına gidilir iken öncelik ve sonralık ayrımı olmadığı bu sebeple alacaklı vergi idaresinin öncelikli olarak dilediği tarafa başvurabileceği yönünde içtihadı birleştirmiştir. Bu karar doğrultusunda rücu konusuna ilişkin bir hükmün varlığına ihtiyaç duyulacağı ifade edilmiştir¹⁰¹⁶. Mülkiyet hakkını doğrudan etkileyen bu durumun 6183 sayılı Kanun içeriğinde ayrıca ele alınması gerekecektir.

Cezalar açısından rücu hakkı incelendiğinde 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir vergi ve ceza ayrımı yapılmadığı ve her ikisi için de rücu hakkının kanuni temsilciye verildiği ifade edilebilir. Ancak VUK hükümleri kapsamında tüzel kişilerin cezasından birinci derecede sorumlu olunan tarafın yine tüzel kişiliğin kendisi olduğu dolayısıyla kanuni temsilcinin ödemiş olduğu ceza için rücu hakkını kullanabileceği söz konusudur. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilciliğinde ise cezaların ödenmesi bakımından birinci sırada sorumlu olunan taraf kanuni temsilcinin kendisi olduğu için ödenmiş cezalar için rücu hakkı bulunmamaktadır¹⁰¹⁷. Kamu borcunu kendi malvarlığından ödemiş olan kanuni temsilci ile asıl borçlu ya da diğer kanuni temsilciler arasındaki rücu kaynaklı uyuşmazlıklar adli yargı makamlarında çözüme kavuşturulmaktadır. Rücu hakkı bulunan temsilci bu mahkemeler aracılığı ile ödemediği tutarları geri isteme talebinde bulunabilecektir¹⁰¹⁸. Kanuni temsilcinin mülkiyet hakkının korunması adına ödemiş olduğu tutarı asıl borçludan talep etmesi yerinde bir uygulamadır.

¹⁰¹⁵ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 150.

¹⁰¹⁶ B. Pınar, "Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci Ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra Ve Rücu Sorunu", s. 309.

¹⁰¹⁷ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.115.

¹⁰¹⁸ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 206.

3.1.4.4. Tahsil Edilen Kamu Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsup Hakkı

6183 sayılı Kanunun 23. maddesinde mükelleflere mahsup hakkı tanınmıştır. Mahsup işlemi vergi hukukunda ödenmiş bir kamu alacağının ödenmemiş bir kamu alacağından indirilmesi işlemidir. Mükellefler aynı türden faaliyet yapması durumunda elde etmiş olduğu gelirden daha fazla vergi ödemesi yapabilmektedir. Vergilendirme dönemi içerisinde aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasını önlemek ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için mahsup işlemi uygulanmaktadır. Takas işlemi ise mükelleflerin vergi dairesine hem borçlu olması hem de vergi dairesinden alacaklı olması durumunda kullanılan bir müessesedir. Birbirinden bağımsız olan bu borçların takas edilebilmesi için karşılıklı olarak vadelerinin gelmiş olması gerekmektedir. Maddede her ne kadar mahsup terimi kullanılmış olsa da yapılan işlem özünde takas işlemidir¹⁰¹⁹. İdare ile yükümlü arasında her vadesi gelen borcun takas yapılması söz konusu değildir. Yalnızca kamu hukuku ilişkisinden doğan borç ve alacaklar takas yapılabilecek, özel hukuktan doğan alacaklar bu madde çerçevesindeki takasa konu olmayacaktır. Yapılacak iade geçici vergiden, vergilendirme hatalarından ve ihtirazi kayıtlı beyan edilip dava sonucunun mükellefin lehine olması durumlarında gerçekleştirilmektedir. Takas talebini hem mükellef hem de kamu idaresi yapabilecektir. Ayrıca mükellefin rızasının olması durumunda tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için de takas müessesesi çalıştırılabilecektir¹⁰²⁰.

Kanunda takas işleminin süresiyle ilgili herhangi bir hüküm bulunmamakta ancak VUK'ta yer alan hataların düzeltilmesi ile düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edilmesi tarihinden itibaren bir yıl içerisinde müracaat üzerine iade işlemi yapılabileceği ifade edilmektedir. Mükellefin iade için başvurmadığı durumda bu süre hak düşürücü süre olduğundan sürenin geçmesiyle iade yapılmayacaktır¹⁰²¹. Türk Borçlar Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrasında kamu alacaklısı olan idare takas yetkisini mükellefin dilekçe vermesi gerekmeden tek tarafı olarak kullanabilecektir. Ancak reddiyat sebebiyle iade talebinin mükellef tarafından yapılması durumunda idare kendi kayıtları dahilindeki işlemleri sonraki tarihte yapmış olsa da takası yapılacak olan kamu alacağına ait işletilen gecikme zammı mükellefin takas beyanı tarihinde sona erecektir¹⁰²². Dolayısıyla beyan

¹⁰¹⁹ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 159, 160.

¹⁰²⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 595, 596.

¹⁰²¹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 135.

¹⁰²² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 298.

tarihinin dikkate alınması mükellefin gecikme zammı ödememesi için olumlu sonuç doğuracaktır.

İadenin yapılması için mükellefe tanınmış olan müracaat süresinin de 1 yıl olması ve bu sürenin hak düşürücü süre olması makul bir süre olarak değerlendirilmemelidir. İadenin talebi için bu sürenin silahların eşitliği ilkesi doğrultusunda en az tahsil zamanaşımı kadar belirlenmiş olması gerekmektedir.

3.2. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Sürecinde Mükellef Hakları

Kamu borçlusunun borcunu rızaen ödememesi durumunda kamu alacağı hukuki cebir altında tahsil edilmektedir. Mükellefin kendi iradesiyle kamu alacağını vadesinde ödememesi üzerine alacaklı kamu idaresi teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, haciz ve iflas gibi yolları kullanarak alacağı tahsil etme yetkisine sahiptir¹⁰²³. Mükelleflerin kamuya olan borçlarını zamanında ödememesi üzerine alacaklı kamu idaresi cebren takip ve tahsil yollarından duruma uygun olanı uygulamak zorundadır. Kamu gücünü elinde bulunduran alacaklı kamu idaresi alacağın tarh, tahakkuk ve takip işlemlerini yerine getirmektedir. Bu gücü kullanma yetkisi kamu giderlerinin finansmanını sağlama özelliği bakımından bir ayrıcalık olup idarenin alacağın takibi ve tahsilinin başlatılıp başlatılmaması şeklinde bir seçim hakkı bulunmamaktadır¹⁰²⁴.

6183 sayılı Kanunun 54. maddesinde kamu alacağının tahsili için; borçlunun tahsil dairesine teminat göstermesi durumunda teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun kamu borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartların bulunduğu durumda borçlunun iflasının istenmesi öngörülmektedir. Cebren tahsil işlemlerinin bu usullerden herhangi birinin uygulanmasıyla yapılacağı belirtilmiştir. Madde içeriğinde herhangi birinin uygulanacağı ifade edilip idarenin takdirine bırakılmış gibi görülsede yöntemler incelendiğinde bu şekilde bir tercihin yapılamayacağı görülebilmektedir. Kamu alacağının korunması adına öncelikle teminat istenmesi, teminatın gösterilememesi durumunda şahsi kefaletin temini ve kabulü, bunlardan her ikisinin de olmaması halinde uygulanmış olan ihtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi işlemleri dikkate alınması gerekmektedir. İflas müessesesi ise idarenin takdir yetkisini kullanarak istenilen her an başvurulacak bir yol değil şartların

¹⁰²³ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 173.

¹⁰²⁴ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 269.

bulunması halinde ve sürece bağlı olarak gidilmesi gereken bir yol olduğu belirtilebilir¹⁰²⁵.

Yabancı ülke uygulamaları gözden geçirilecek olursa;

İsviçre hukukunda özel hukuk alacakları ve kamu hukuku alacakları eşit olarak kabul edilmiş olup iki tür alacağın takip ve tahsili için İsviçre İcra ve İflas Kanunu'nun uygulandığı görülmektedir. Mükellefin vergi borcu için alacak takibi ödeme emri gönderilmesi ile başlamaktadır. Vadesinde ödenmeyen alacaklar için yalnızca rehinin paraya çevrilmesi ve haciz uygulaması yoluna gidilebilecektir. Kamu alacakları için iflas yoluna gidilememektedir. Dolayısıyla borçlunun iflasına karar verilmesi durumunda önceden başlamış kamu alacağı takibi de düşmektedir¹⁰²⁶.

Amerika'da ise İç Gelir Yasası (IRC), ödenmemiş vergilerin cebren tahsiline izin vermektedir. Alacağın tahsil süreci vergi mükellefine gönderilen ödeme ihbar bildirimi ile başlamaktadır. Bildirim borcun tutarının ne kadar olduğunu ve ödeme seçeneklerini göstermektedir. Bildirimi alan mükellefler borcunu hemen ödeyebilir ya da borcun tamamını ödeyemeyecek ise ödeme planı başvurusunda bulunabilirler. Bildirimde bulunan vergi borcunun zaten ödenmiş olması veya önceden taksitli sözleşme ile ödeme planı çıkarılmış olması durumunda da hesabın bunu yansıtmamasından emin olmak için mükelleflerin idare ile iletişime geçmesi gerekmektedir. Bunların haricinde mükellefler bildirimdeki talimatları izleyerek tahsilat eylemi gerçekleşmeden önce Tahsilat İtiraz Programı (CAP) kapsamında itiraz talebinde bulunabileceklerdir¹⁰²⁷.

Almanya'da ise VUK kapsamında bir mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi üzerine ödemeye ilişkin bir hatırlatma yapılmaktadır. Bu hatırlatma icra işlemleri başlamadan bir hafta öncesinde yapılmakta olup bir haftanın geçmesi ile vergi idaresi icra işlemlerini başlatabilecektir. İcra emrinde veya haciz emrinde borcun nedeninin belirtilmesi gerekir. Vergi idarelerinin icraya hazırlık amacıyla borçlu mükellefin mal varlığını ve gelirini tespit edebilme yetkisi vardır¹⁰²⁸.

Türk Kamu İcra Hukuku'nda kamu alacaklarının cebren tahsilinin sağlanması sürecinde tahsil dairesi icra dairesi olarak kendi organları ile tahsilat işlemlerini

¹⁰²⁵ E. Hepaksaz ve O. Avcı, "İdarenin Takdir Yetkisi", s.268.

¹⁰²⁶ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.147.

¹⁰²⁷ IRS, "Understanding Your CP504 Notice", <https://www.irs.gov/individuals/understanding-your-cp504-notice#:~:text=It%20is%20your%20final%20reminder,which%20to%20issue%20a%20levy.>

¹⁰²⁸ Abgabenordnung (AO), https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html

yürütmektedir. Devletin bir an önce alacağına kavuşmasının amaçlandığı cebren tahsil uygulamalarında tahsil dairesi mükelleflerin menfaatlerinin de dengesini sağlamak durumundadır. 6183 sayılı Kanunun 62. maddesinde de yer alan bu ilke doğrultusunda alacaklı kamu idaresi mükellefin menfaatini mümkün olduğunca telif etmek durumundadır¹⁰²⁹. Kamu alacağının tahsil sürecinde mükelleflere tanınmış birtakım haklar bulunmakta olup mükellef hakkı kavramı temelinde insan haklarını da barındırmaktadır. Bu sebeple Anayasa’da yer alan hak ve ilkeler bakımından da mükellefler idarenin sınırı aşan işlemlerine karşı koruma altına alınmalıdır. Dolayısıyla tahsil dairesi cebren tahsil sürecini uygularken kamu gücünü belirli sınırlar dahilinde kullanmalı ve kaynağı anayasa ve kanun olan hak ve ilkelere aykırı düzenlemeler tesis etmemelidir.

Çalışmanın bu kısmında cebren tahsil sürecinde mükelleflerin genel ve özel haklar çerçevesindeki hakları ele alınacak, hak ihlallerinin varlığı yargı kararları kapsamında anayasal ilkeler doğrultusunda incelenecektir.

3.2.1. Ödeme Emrinin Düzenlenmesinde Mükellef Hakları

Ödeme emrinin mükellefe tebliği cebren tahsil aşamasının ilk adımını oluşturmaktadır. Cebri takip işlemlerinin başlatılabilmesi için öncelikle mükellefe ödeme emrinin gönderilmiş olması gerekmektedir. Vadesi geçmiş kamu borcu için ödeme emrinin düzenlenip mükellefe gönderilmesi idare için bir zorunluluk arz etmektedir¹⁰³⁰. Mükellefe gönderilmiş olan ihbarnameye karşı vadesinde ödeme yapılmaması durumu ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturacağı için sürenin sonu beklenmeden mükellefe ödeme emri gönderilmesinde hukuki bir dayanak bulunmayacaktır.

Mükellefe gönderilen bu ödeme emri tebliğinin önemli bir amacı da kamu alacağının tahsil işlemlerinin takibi aşamasında malvarlığı bilgilendirilmesini sağlamaktır¹⁰³¹. Cebren tahsil sürecinde önemli bir yeri olan ödeme emrinin alacaklı tahsil dairesi tarafından mükellefe tebliğinde ve ödeme emrine karşı itiraz aşamasında mükelleflere tanınmış olan haklar bulunmaktadır. Bu başlık altında ödeme emrinin düzenlenmesi, tebliği ve itirazı çerçevesinde dayanağı kanun olan hakların yanı sıra mükellef hakkında uygulanan işlemler anayasal haklar ve ilkeler temelinde açıklanacaktır.

¹⁰²⁹ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 232.

¹⁰³⁰ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 201.

¹⁰³¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 276.

3.2.1.1. Mükellefin İadesi Bulunması Durumunda Takas Talep Hakkı

Mükelleflerin vergi borcuna istinaden vergi alacağını takas etmek istemesi halinde takas işlemi gerçekleştirilene kadar kamu borçlusu sıfatı devam etmektedir. Vergi idaresi bünyesinde takas işleminin incelenmesi uzun sürebilmektedir. Mükellefin talebinin incelenmesi sonrasında işlemi uygulanabilir olup olmadığı mükellefe bildirilmeden ödeme emrinin düzenlenmemesi gerekmektedir¹⁰³². Talebin değerlendirilmesi sonucu takas işleminin uygulanamayacağının mükellefe bildirilmesi sonrasında belirtilmiş olan süre içinde mükellef tarafından bir ödeme yapılmaması durumunda kamu borcu için ödeme emri tebliğ edilebilecektir¹⁰³³. Dolayısıyla mükelleflerin ödeme emri gönderilmeden önce internet vergi dairesi üzerinden dilekçe ve başvuru hakkını kullanarak oluşturduğu takas(mahsup) dilekçesi dikkate alınarak idarenin buna istinaden işlem yapması gerekmektedir.

3.2.1.2. Ödeme Emrine Karşı Üst Makama Başvuru Hakkı

Mükelleflerin idari dava açmadan önce idareye başvuru yapma ve uyuşmazlığa idari yollarla çözüm bulması mecburi bir durum değildir. Tercihe bağlı olarak mükellefler idari dava yoluna gitmeden işlemi yapan kurumun üst makamından, üst makamın bulunmadığı durumda işlemi yapan kurumdaki yapılan idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, yeni bir işlem yapılmasını veya var olan işlemin değiştirilmesini talep edebilmektedir. Bu talebin idari dava açma süresi içerisinde yapılabileceği, otuz gün içerisinde cevap verilmezse isteğin reddedilmiş sayılacağı, reddedilme durumunda dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı İYUK'un 11. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm tüm idari işlemlere uygulanmakla birlikte kanunlarda özel dava açma süresinin belirlenmiş olması durumunda uygulanıp uygulanmayacağı konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır.

Danıştay'ın bu konu hakkında 11. maddenin uygulanacağı yönünde kararları olduğu gibi uygulanamaz şeklindeki kararları da var olup uygulanamayacağı yönündeki kararları çoğunluktadır. Maddede yer alan *“bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanamaz”* hükmünü taşıyan 4. fıkrası 4001 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında

¹⁰³² K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 574.

¹⁰³³ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 223.

Kanun¹⁰³⁴ ile iptal edilmiştir. İlgili kanunlarında özel süresi bulunan işlemler arasında ödeme emri de vardır. Dolayısıyla ödeme emrine karşı dava yoluna gitmeden İYUK'un 11. maddesi çerçevesinde genel veya özel dava süresi ayrımı yapılmaksızın idari makama başvurularak düzeltme işleminin yapılabilirliğinin mümkün olabileceği ifade edilmektedir¹⁰³⁵. Ödeme emri safhasında üst makama başvuru yapıldığında idare bu süre zarfında düzenlenmiş olan ödeme emrine istinaden haciz uygulayarak kamu alacağını tahsil edebilecektir. Mükellef ise hem üst makama başvuru hem de dava açma yolunu kullanabilecek olup idari makama başvuru dava açılmasına engel oluşturmaz¹⁰³⁶. 6183 sayılı Kanun'da İYUK'un 11. maddesinin uygulanıp uygulanamayacağı yönünde herhangi bir atıf içeren madde bulunmamaktadır. Bu konu hakkında Anayasa'nın 40. Maddesinde yer alan temel hak ve hürriyetlerin korunması çerçevesinde içtihadı birleştirme kararının çıkartılması yerinde olabilecektir.

3.2.1.3. Ödeme Emrine Karşı Kamu Denetçisine Başvuru Hakkı

Anayasa'nın 74. maddesinde dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı açıklanmıştır. Bu hakkın varlığı doğrultusunda idarenin her türlü işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışlarına karşı gerçek ve tüzel kişiliği olan herkes kamu denetçiliği kurumuna başvuru yapabilmektedir¹⁰³⁷. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda¹⁰³⁸ Kanun'un amacı 1. maddesinde: *“kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmaktır”* şeklinde belirtilmiştir. Kurumun görevi ise Kanunun 5. maddesinde *“Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir”* olarak ifade edilmiştir.

¹⁰³⁴ 18.06.1994 tarihli 21964 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış 10.06.1994 tarihinde kabul edilmiştir.

¹⁰³⁵ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 548. (İYUK 11. Maddenin uygulanabileceği yönündeki kararlar: Danıştay 7. D. 23.11.2010 tarih, Esas no: 2009/430, Karar no: 2010/5323, Danıştay 7.D. 20.02.2008 tarih, Esas no: 2006/2311, Karar no: 2008/1100. İYUK 11. Maddesinin uygulanamayacağı yönündeki kararlar: Danıştay 3.D., 28.02.2019 tarih, Esas no: 2017/3825, Karar no: 2019/1420, Danıştay 3. D., 11.03.2015 tarih, Esas no: 2014/2472, Karar no: 2015/1140).

¹⁰³⁶ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 357.

¹⁰³⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 357.

¹⁰³⁸ 29.06.2012 tarihli 28338 numaralı Resmi Gazetede yayınlanmış, 14.06.2012 tarihinde kabul edilmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 21. Maddesi'nin birinci fıkrasında ise *“başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar”* ifadesi yer almaktadır.

Bu doğrultuda ödeme emrinin de bir idari işlem olması nedeniyle mükellefin kamu denetçisine başvurması mümkün olabilmelidir. Kamu denetçiliği kurumunun kararlarının idareyi bağlaması söz konusu olmayıp kararlar tavsiye niteliğinde verilmektedir. UYAP sisteminde yargı kararları incelendiğinde ödeme emrine karşı kamu denetçisine başvuru yapılmasını takiben açılan bir dava bulunamamıştır. Dolayısıyla mükellefin kamu denetçisine başvuru yapması durumunda dava açma süresinin durup durmayacağı konusunda yargı görüşü belirlenememiştir¹⁰³⁹. Dolayısıyla kendisine ödeme emri gönderilmiş mükellefin idareye başvurması sonucu red kararı alması sonrasında Kamu Denetçisine başvurması mümkün olmalıdır.

3.2.1.4. Ödeme Emrine Karşı Düzeltme Talebi ve Şikâyet Yoluna Başvuru

VUK kapsamında yer alan vergi hatalarını düzeltme talebi verginin tahakkuk aşamasına kadar yapılan işlemleri kapsamaktadır. Ödeme emri ise tahsilat aşamasının bir işlemi olup 6183 sayılı Kanunun konusunu oluşturmaktadır. Tahsilata ilişkin hataların varlığı durumunda hesap kontrol mekanizması işlemektedir. Hatayı yapan tarafın hatayı kabul etmemesi durumunda yargıya başvurulması gerekmektedir¹⁰⁴⁰.

Ödeme emrinin konusunu oluşturan kamu alacağında vergi hatasının bulunması söz konusu ise ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvuru yapmayı engelleyen bir hüküm bulunmadığından hatanın düzeltilmesi için mükellefin idareye başvurması mümkün görünmektedir¹⁰⁴¹. Açık bir şekilde vergi hatasının bulunduğu cezalı bir tarhiyata karşı tahakkuk ve ödeme emri aşamasında dava açılmazsa sonradan tarh zamanaşımı içinde tarhiyatta açık vergi hatasının olduğu ileri sürülerek düzeltme ve şikâyet başvurusunda da bulunulabilecektir¹⁰⁴². Danıştay'ın bazı kararlarında gerek ödeme emri gerekse haciz işlemlerini içerisinde barındıran tahsilat aşamasındaki işlemlere ilişkin olan vergi hatalarında düzeltme ve şikâyet yolunun açık olduğu ifade

¹⁰³⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 904.

¹⁰⁴⁰ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 611.

¹⁰⁴¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 293.

¹⁰⁴² A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 240.

edilirken bazı kararlarında¹⁰⁴³ ödeme emri ve haciz uygulamasını içeren işlemler için bu yolun kullanılmayacağı ifade edilmiştir. VUK'un 126. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında ödeme emri ve haciz işlemleriyle ilgili düzeltme zamanaşımı süresinin bir yıl uzatılması düzenlenmiştir. Maddenin içeriğinden dava süresi kaçırılmış olan ödeme emrinin iptalinin istenmesinin olanaklı olmadığı anlaşılmaktadır. Yargı kararları ise ödeme emrinin düzeltme ve şikâyet uygulamasına konu yapılamayacağını fakat ödeme emrinin içeriğini oluşturan vergi ve cezaların düzeltme ve şikâyet uygulamasından yararlandırılabilceği yönündedir¹⁰⁴⁴. Dolayısıyla kendisine ödeme emri gönderilen mükellef ödeme emrinin içeriğini oluşturan vergi ve cezalara istinaden alacağın türüne göre vergi mahkemesi veya idare mahkemesine dava açabilecektir. Ancak kamu alacağı iktisadilik ilkesi gereği en az masrafla en kısa sürede tahsil edilmelidir. Mükellefin de bu noktada ödeme emri içeriğini oluşturan vergi ve cezalar bakımından uzun yargılama sürecinden geçmesinden ziyade barışçıl olan düzeltme yolunu tercih etmesi mümkün olmalıdır. Nitekim kamu borçlusu ile kamu alacaklısı arasındaki menfaat dengesinin sağlanması da bu konuda ilke olarak benimsenmeli ve bu denli önemli konuda içtihatların da birleştirilmesi gerekmektedir.

3.2.1.5. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Hakkı

Mükellefler kendilerine gönderilen ödeme emirlerine karşı dava yolunu kullanabileceklerdir. Ödeme emrine karşı açılan davanın konusu ödeme emrinin kendisi iken davanın türü ise iptal davasıdır. Davanın açılması ile beklenen nihai işlem ise düzenlenen tarihten itibaren ödeme emrinin iptal edilerek hukuk düzeninden çıkarılmasıdır¹⁰⁴⁵. Yapılmış olan bir çalışmada vergi dairesine karşı açılmış olan davaların %21,5'inin ödeme emri ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada davaların önemli bir kısmının tarhiyatın terkin edilmesi ve ödeme emrine karşı açıldığı tespit edilmiştir¹⁰⁴⁶.

Yargılanma sürecinde adil yargılanmadan bahsedebilmek için ortaya konulmuş olan iddiaların davanın her iki tarafınca da tüm unsurlarıyla bilinmesi gerekmektedir. Burada işlemi yapan tarafın idare olmasından dolayı yargı mercii talep etmedikçe idare iddiaların tümünü belirtmemekte ve bundan dolayı yargılama sürecinden olumsuz

¹⁰⁴³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/236, K. 2021/1278 sayılı kararı, *T.C. Danıştay Kararlar Dergisi*, Sayı 8.

¹⁰⁴⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 928.

¹⁰⁴⁵ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 333.

¹⁰⁴⁶ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 293.

etkilenmemektedir¹⁰⁴⁷. Mükelleflerin ödeme emrine karşı dava açabilmesi için kamu alacağının kesinleşmesi ve ödeme emri ile tebliğ edilmesi gerekmektedir. Verginin kesinleşmesi için ise tarhiyatın doğruluğu önem arz etmektedir. Bu doğrultuda mükellefler için düzenlenen vergi tekniği raporları önemli bilgiler içermekte olup dava haklarını kullanabilmeleri için de gerekli bir belgedir. Dolayısıyla vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi durumunda mükelleflerin savunma hakları kısıtlanacak ve hak arama özgürlüğü ile adil yargılanma hakkı da zedelenebilecektir. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi şartıyla mükelleflere vergi tekniği raporları gönderilebilmelidir¹⁰⁴⁸. Bu konu hakkında Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi durumunda mahkeme tarafından ara karar ile istenecek olan vergi tekniği raporunun davacıya tebliğinin yapıp davacının haklılık durumunu ortaya koymaya ilişkin delillerini ileri sürmesine imkân verilmeden karar verilmesi hukuka aykırı görülmüştür¹⁰⁴⁹. Uygulamada mükellef için düzenlenen vergi tekniği raporu talep eden ve mükellefin davasını takip eden avukatlara verilebilmektedir.

6183 sayılı Kanun'un ödeme emrine itiraz başlıklı 58. maddesinde açıklandığı üzere ödeme emrine karşı mükellefler böyle bir borcun olmadığını, borcun kısmen ödendiğini veya borcun zamanaşımına uğradığını öne sürerek dava açma haklarını kullanabileceklerdir.

Ödeme emrine itiraz 6183 sayılı Kanunda tahdit ve tadat edilmiş olup itiraz süresi de tarhiyattan daha kısa olarak belirlemiştir. Uygulamada itiraz sebepleri arasında yer alan “*borcumu kısmen ödedim*” ve “*borç zamanaşımına uğradı*” iddiaları açık olduğu için uyuşmazlıklarda sorun yaratmamakta ancak “*borcum yoktur*” ifadesinin çerçevesi net çizilmediği için çeşitli yorumlarla karşı karşıya kalınmaktadır¹⁰⁵⁰. Borçlu mükellefin ödeme emrine karşı “*borcum yoktur*” şeklinde itirazı altında; borcun ödenmiş olduğu, vadesinin henüz dolmadığı, vergilendirme aşamasında meydana gelmiş olan hatalar, af uygulaması ile tecil ve terkin uygulamalarına bağlı olarak borcun ortadan kalktığına istinaden yapılabilmektedir¹⁰⁵¹. Danıştay'ın bir kararında¹⁰⁵² “*böyle bir borcun*

¹⁰⁴⁷ Bahattin Çelik, “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Yaklaşım Dergisi*, 221(19), 2011, s. 287.

¹⁰⁴⁸ İsa Aydemir, Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme Ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, 2016, s.205.

¹⁰⁴⁹ Danıştay 4.D., (24.04.2023), E. 2023/232, K. 2023/2269 sayılı kararı, [Karar İçeriği \(danistay.gov.tr\)](https://www.danistay.gov.tr/).

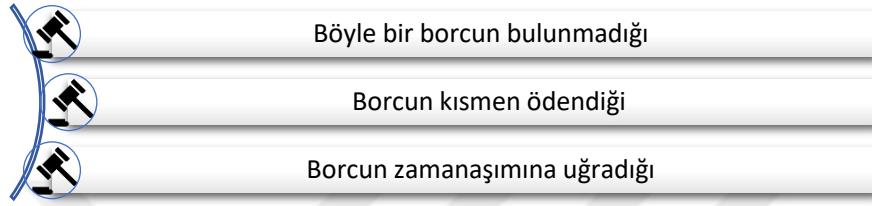
¹⁰⁵⁰ Uğur Karadoğan, “Ödeme Emrine İtiraz Sebeplerinden Olan Borcum Yoktur’un Kapsamı”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 318, Ankara, 2000, s.74.

¹⁰⁵¹ Edip Şimşek, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, İstanbul, 1996, s.500.

¹⁰⁵² Danıştay 7. D., (09.03.2023). E.2022/1931, K. 2023/1406 sayılı kararı, [Karar İçeriği \(danistay.gov.tr\)](https://www.danistay.gov.tr/).

bulunmadığı” iddiasının ancak vergilemeye ilişkin işlemlerin “borcun doğmadığı ya da varlık kazanamadığı şeklinde beliren hukuka aykırılığının açık ve tartışmasız olması ve bu durumun kuşkuyla yer bırakmayacak açıklıkta somut olarak ispatlanmış olması halinde hukuki etkililiğinden söz edilebilir.” ifadesi kullanılmıştır. Buna göre borcun yoktur iddiasında bulunabilmek için borcun doğmamış olması veya varlık kazanamamış olmasının açık ve net bir şekilde somut olarak ispatlanmış olması gerekmektedir.

Şekil 9: Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sebepleri



6183 sayılı Kanun’da dava açma sebepleri tahsile ilişkin olarak sınırlandırılmıştır. Bir başka deyişle açılacak olan davalar yalnızca ödeme emri aşamasına özgü bir nedene dayanmalıdır. Yukarıda belirtilen sebepler tahsil işleminin sebep ve konu unsuruna ilişkindir. Ancak davayı görececek olan yargı organının ödeme emrini yetki, şekil ve amaç unsurları bakımından da denetlemesi söz konusu olabilmektedir¹⁰⁵³. Ödeme emrine karşı açılacak dava özünde menfi tespit davasına benzer nitelikte olup belirtilen dava nedenleri ileri sürülerek dava açılmaktadır. Bunlar dışında ayrı bir menfi tespit davası türünde bir dava açılmasına alacağın imtiyazlı bir alacak olması ve hızla tahsilinin sağlanması sebeplerinden dolayı kanun hükümleri izin vermemektedir¹⁰⁵⁴. Kamu borçlusu ödeme emrine karşı ihtirazı kayıtlı borcunu ödeyerek dava açma hakkını kullanabilecektir. Ödemenin 15 gün içinde yapılması durumunda tahsil dairesi haciz için işlemlere başlamayacaktır. Davanın kabulü gerçekleşirse idare yapılan ödemeyi iade edecek ancak dava reddolursa mükellefin borcu ödenmiş olacağı için herhangi bir takibin yapılmasına gerek kalmayacaktır¹⁰⁵⁵. Mükellefler ödeme emrinde belirtilen borcun tamamına dava açabileceği gibi bir kısmına da dava açabilecek olup borcun kısmi iptalini veya terkinini isteyebileceklerdir. Vergi idaresi borcun kısmen ödenmiş olduğu durumlarda bazen

¹⁰⁵³ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 289.

¹⁰⁵⁴ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 259.

¹⁰⁵⁵ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 206.

borcun tamamı için ödeme emri gönderebilmektedir. Mükelleflerin dava dilekçelerini hazırlarken ödenmemiş kalemleri ayrıca belirtmeleri gerekmektedir¹⁰⁵⁶.

6183 sayılı Kanun'da tahsilat işlemleri kapsamında uygulaması bulunan ödeme emrine karşı davanın açılması tahsilat işlemlerini durdurmayacaktır. Tahsilatın durdurulması için teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı almak gerekecektir. Ancak borçlu mükellefin yürütmeyi durdurma kararı talebine karşı kararın tebliğini takip eden günden itibaren 7 gün içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilecektir. İtirazı inceleyen merciler¹⁰⁵⁷ dosyayı 7 gün içerisinde karara bağlamak zorundadır. Yürütmenin durdurulması isteminin kabul edilmesi durumunda itirazı yapacak olan merci idare olurken, istemin reddi kararına karşı ise davacı itiraz edebilecektir. İtiraz üzerine verilen kararlar kesin olacaktır¹⁰⁵⁸. Yürütmenin durdurulması kararları mahkeme tarafından verilmekte olup Anayasal hüküm nedeniyle yasama ve yürütme organları tarafından uyulması gereken kararlardır. Ödeme emrine karşı vergi davası açılıp bunun üzerine yürütmeyi durdurma kararı verilmekle beraber önceden kısmen ya da tamamen tahsilatın yapılması durumunda kesin kararın henüz belirlenmemiş olması gerekçesi ile ödenen tutarlar askıya alınmakta, idare bu tutarları mükellefe iade etmemektedir¹⁰⁵⁹.

Başkasına ait bir kamu borcunun asıl borçlusundan ziyade borçla bağlantılı olmayan bir kişiden istenmesi durumunda borçlunun şahsında bir hatanın varlığı söz konusudur. Asıl borçlu sayılan kişinin hali hazırdaki kamu borcu için başka bir kişi adına düzenlenen ödeme emri tebliğ edildiği kişi açısından gerçek dışı sebebe dayalı bir idari işlemdir. Bu doğrultuda 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde kamu borçlusu¹⁰⁶⁰ terimi açıklanmıştır. Meydana gelen durum içeriği itibariyle tüzel kişiliğin borcunun gerçek kişiden istenmesi, vergi sorumlusundan alınması gereken borcun mükelleften alınması veya muris borcunun mirası reddeden mirasçıdan istenmesi borçlu şahsında yapılan

¹⁰⁵⁶ Hakan Ay ve Mustafa Alpaslan, “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri” *Vergi Dünyası Dergisi*, 360, Ankara, 2011, s.167.

¹⁰⁵⁷ İYUK 27/7: Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz edilebilecektir.

¹⁰⁵⁸ İ. Organ ve N. C. Karadağ, *Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II*, s.79.

¹⁰⁵⁹ H. Ay ve M. Alpaslan, “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri” s.167.

¹⁰⁶⁰ *Kamu borçlusu ve borçlu terimi: “Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini” ifade etmektedir.*

hatayı ifade etmekte ve buna maruz kalan kişilerin idari dava açarak bunu ileri sürebilmesi mümkün olmaktadır¹⁰⁶¹.

Mükellefin ödeme emrine karşı süresi içerisinde dava açmaması halinde gerçekten borçlu olmayıp haciz işlemine maruz kalması durumunda ödeme emrinde belirtilmiş olan kamu borcuna nasıl itiraz edebileceğine dair 6183 sayılı Kanunda bir düzenleme söz konusu değildir. Düzenlemenin olmaması sebebiyle mükellefler hak kaybına uğramaktadır. Doğacak olan hak kayıplarının önüne geçebilmek için farklı yollar kullanılmaktadır. Mükellef süresi içerisinde dava açamamış ise idari başvuru yoluna gitmekte buradan ret cevabı alınca iptal davası açabilmektedir. Bir başka yol ise menfi tespit davası açma şeklinde olsa da bu davayı 6183 sayılı Kanunun 79. maddesinde düzenlenen haciz ihbarnamesine itiraz etmeyen kişiler dışında kalanlar açamamaktadır. Vergi hatasının düzeltilmesi şeklinde başvuru mükelleflerin ihtilafının hukuksal nitelikte olması durumunda sonuç vermeyecek olup bu yol vergi dışındaki kamu alacakları için kullanılamayacaktır. Uygulamada bu sorun çoğunlukla ihtirazı kayıtlı ödeme yapılması sonrasında haksız ödeme iadesi başvurusunun reddine yönelik işlemin iptali yolu kullanılarak dolaylı olarak çözümlenmeye çalışılmaktadır¹⁰⁶².

6183 sayılı Kanunun 58. madde içeriğinde davanın görülmesi için görevli idari yargı yerini belirten ifadelerin uygulamada karşılığının bulunmadığı görülmektedir. 58. Maddenin birinci fıkrasında “*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur*” ifadesi yer almış olup maddede geçen vergi itiraz komisyonu ve itiraz terimlerinin vergi idaresi nezdinde bir yapılması söz konusu değildir. Bu terimler 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 13. maddesinde açıklanmış olup “itiraz komisyonu” deyimini “Vergi Mahkemesi”, “itiraz” deyimini ise vergi mahkemesinde “dava açılması” anlamını ifade ettiği belirtilmiştir¹⁰⁶³. Ancak düzenleme 6183 sayılı Kanunun madde metnine işlenmemiştir. Dolayısıyla uygulamada temel esasların belirlendiği kanunda bu durumun

¹⁰⁶¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 313.

¹⁰⁶² B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 218.

¹⁰⁶³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 328.

belirtilmemiş olmasının yanı sıra yönlendirme dahi yapılmamış olması belirlilik hakkının göstergesi olan hukuki güvenlik ilkesinin varlığını zedeleyebilecektir. Ödeme emrini alan mükellefin belgede belirtilen itiraz komisyonu ifadesinin aslında VUK kapsamındaki alacaklar için vergi mahkemesi, bunun dışındaki alacaklar için idare mahkemesi olduğunu bilmesi mümkün olmayabilir.

Diğer taraftan hangi kamu alacağı için hangi mahkemenin görevli olduğu netleşmiş bir konu olarak görülmemektedir. Mükellefin davasını idare mahkemesinde açması gerektiği şeklinde yapılmış yanlış bir değerlendirme sonucu görev yönünden davanın reddi meydana gelebilir. Bu durumda davanın vergi mahkemesinde süresi içinde açılmamış olması mükelleflerin uğrayacakları hak kaybına sebebiyet verebilecektir. Kamu alacaklarının vergilendirme süreci içerisindeki tüm uyuşmazlıklarının vergi mahkemelerinde görülmesi gibi bir düzenlemenin yapılması sorunların çözümüne katkı sağlayabilecektir¹⁰⁶⁴. Ayrıca aynı maddede “*itiraz komisyonunun verdiği kararların kesin*” olduğu belirtilmiştir. Maddede geçen itiraz komisyonu karşılığı vergi mahkemesidir. Ancak mükellefler vergi mahkemesince verilen kararlar üzerine şartları sağlamaları durumunda üst yargı mercilerine başvurabilme hakkına sahiptir¹⁰⁶⁵. Mükelleflerin mahkemeye başvuru hakkına sahip oldukları davalarının görülmesinde şartların sağlanmış olması durumunda üst yargı yollarının açık olduğunun net bir şekilde ifade edilmesi ve madde hükmünün güncellenmesi hakların varlığı ve bilinirliği için olumlu olacaktır.

Öte yandan gerekçeli Anayasa metninin 40. maddesinde yer alan temel hak ve özgürlüklerin korunması başlığının ikinci fıkrasında “*devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*” hükmü yer almaktadır. Bu fıkranın getirilme gerekçesi “*Bireylerin yargı ya da idarî makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanması amaçlanmaktadır. Son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesi hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi*” şeklinde belirtilmiştir¹⁰⁶⁶. İlgili kanunlarda Anayasanın bu maddesine aykırı bir durum oluştuğunda idari yargının vergi yargısına istinaden verdiği kararlarında dava açma süresinin işlemeyeceği ve uyuşmazlığın esasına girilerek karar verilmesi önem

¹⁰⁶⁴ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 299.

¹⁰⁶⁵ M. L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 261.

¹⁰⁶⁶ Gerekçeli Anayasa, https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf.

arz etmektedir. Danıştay dairelerinin kararları ise bu maddeye aykırı hareket edildiğinde genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği şeklindedir. Dolayısıyla mükellefe bu maddede belirtilen eksik unsurların olduğu hukuka uygun olmayan bir yazılı bildirimin yapılması durumunda dava açma süresinin işlemeyeceği ve davanın esasının incelenmesi gerektiği açık bir şekilde ifade edilebilir. Ancak bu madde kapsamında uygulama birliğinin sağlanması adına içtihadı birleştirme kararının alınması isabetli olacaktır¹⁰⁶⁷.

Mükellef tarafından ödeme emrine karşı yapılan itirazda 58. maddenin beşinci fıkrasında mükellefin itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkması durumunda itiraza konu olan ve itirazı reddedilmiş kamu alacağının %10'u tutarında zam ile beraber tahsil edileceği hükmü mevcuttu. Fıkra hükmü ilk olarak İstanbul 2. Vergi Mahkemesi ve Eskişehir 1. İdare Mahkemesi tarafından bu zam tutarının Anayasanın 2., 13., 36. ve 125. maddelerine aykırılık gösterdiği iddiasıyla¹⁰⁶⁸, sonrasında ise Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi tarafından norm denetimi için Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Haksız çıkma zammı Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasanın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğu için iptal edilmiştir¹⁰⁶⁹. Haksız çıkma zammının iptal edilmesi ile mükelleflerin yargı yolunu kullanma hakkının önündeki engel kaldırılmış ve hak arama özgürlüğü sağlanmıştır.

3.2.1.5.1. Ödeme Emri Düzenlenmesinde Şekil Bakımından Mükellef Hakkı

Ödeme emri idari bir işlem olduğundan dolayı idari işlemin tüm unsurlarını barındırması gerektiği netleşmiş bir konudur. 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde mükellefe gönderilen ödeme emri içeriğinde hangi bilgilerin bulunacağına dair açıklamalar yapılmıştır. Bu kapsamda maddenin ikinci fıkrasında borcun asıl ve

¹⁰⁶⁷ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 921.

¹⁰⁶⁸ AYM, 03/02/2011 tarih, Esas no:2009/83, Karar no: 2011/29, [T.C. Anayasa Mahkemesi](#), Anayasa Mahkemesi itiraz konusu kuralın süratli ve etkin bir takip ve tahsilatın yapılmasına yönelik olduğu, itirazın reddi durumunda haksız çıkma tazminatı koşulunun olmasının yanı sıra idarenin yapmış olduğu işlemlerin yargısal denetime tabi olduğu, ödeme emri tebliği öncesinde ve sonrasında da dava açabilme olanağına sahip bulunduğu, yargı yolunun kapatılmadığı, mükelleflerin yargı önünde sahip oldukları hakların engellenmediği ve kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönünün bulunmadığı gerekçeleriyle başvuruya esastan ret kararı vermiştir.

¹⁰⁶⁹ AYM, 21/04/2022, Esas no:2021/119, Karar no:2022/48, (T.C. Anayasa Mahkemesi), Anayasa Mahkemesi yargı yoluna başvuru yapmayı önemli derecede zorlaştıracı ve caydırıcı kuralların hak arama özgürlüğünü sınırladığı ve bu kuralın Anaysanın 13. Maddesi baimından incelenmesi gerektiğini öne sürmüş, mülkiyet hakkı yönünden ölçülülük ilkesi açısından yapılan değerlendirmelerin hak arama özgürlüğü yönünden de geçerli olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla haksız çıkma zammının Anayasanın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğuna bu maddeler kapsamında inceleme yapıldığı için 2. ve 125. maddelerin incelenmesinin gerek görülmeyp haksız çıkma zammının iptalinin gerektiğine karar verilmiştir. Karara beş Anayasa Mahkemesi üyesi karşı oy vermiş, gerekçe olarak bir önceki başvuru için kullanılan ret gerekçesinin aynısını göstermişlerdir.

ferilerinin tutar ve türü, borcun nereye ödenebileceği, vadesinde ödenmediği takdirde ya da mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde ve gerçeğe aykırı bildirim yapıldığı takdirde hangi cezaların verilebileceği açıkça belirtilmiştir. Buna karşın ödeme emirlerinde mükelleflerin vergi borcunu vadesinde ödemediğinde banka hesaplarına elektronik haciz yoluyla da haciz konulacağı bilgisi bulunmamaktadır. Mükelleflerin borçlarını vadesinde ödemediği takdirde elektronik haciz yolu ile de takip edilebileceğini bilmesi en doğal hakkıdır. Bu nedenle ödeme emirleri içeriğine bu bilginin de yer verilmesi belirlilik ilkesi bakımından da önem arz etmektedir.

Ödeme emrinde gösterilmesi gereken bilgiler 6183 sayılı Kanunun 55. Maddesinde yer alanlardan ibaret olmamalı, Anayasa'nın 40. maddesinde ifade edildiği gibi borçlu mükellefe gönderilmiş olan ödeme emrinde başvurulacak kanun yolları, merciler ve sürelerin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu durum Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığının göstergesi olarak belirtilmiştir¹⁰⁷⁰. Öte yandan mükellefin mahkemeye başvuru hakkının açık bir ifadesi olacaktır. Dolayısıyla mükellefin kendisi hakkında yapılmış olan idari işleme karşı savunma hakkını kullanabilmesi sağlanacaktır.

Ödeme emri belgesinin içeriğinde eksik bilgilerin bulunması durumunda nasıl bir uygulamanın yapılacağı henüz net olarak belirlenmemiştir. Yargısal kararlarda farklılık bulunan bakış açıları yer almakta olup bunlar iki başlık altında kategorize edilebilir. İlk durumda ödeme emrinde yer alması gereken bir bilginin eksikliği şekil açısından iptal gerekçesi olarak görülmemekte ve davanın esasına girilmesi gerektiği belirtilmektedir. İkinci durumda ise kanun hükümleri kesin çerçeve oluşturmakta ve ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır¹⁰⁷¹. Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilmiş olan bir kararda başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen ödeme emrine istinaden yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceği için ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesinin kararında hukuka aykırılık görülmemiş temyizden incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir¹⁰⁷².

Ödeme emrinde bulunması gereken bilgilerin eksikliği durumunda meydana gelen işlem sakatlığının ağırlığına göre işlemin hiç doğmaması veya iptalinin yapılması

¹⁰⁷⁰ Özgecan Gök, “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri” *DEUHF*, 12, Özel Sayı, 2012, s. 426.

¹⁰⁷¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 205.

¹⁰⁷² Danıştay VDDK’nın 25.01.2012 tarih, Esas no: 2009 /173 , Karar no: 2012 /19, Danıştay Dergisi, 130, 2012, s. 403.

gerekebilmektedir¹⁰⁷³. Esasa etkili olmayan şekil eksiklikleri ise ödeme emrinin hukuki uygunluğunu zedelemeyecektir. Keza VUK'un 108. maddesinde mükellefe tebliğ edilmiş olan belgelerin esasa etkili olmayan şekil hataları sebebiyle hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri hüküm altına alınmıştır¹⁰⁷⁴. Ödeme emri şekil olarak hukuka aykırı olması nedeniyle iptal edilmişse alacaklı tahsil dairesi işlemeye baştan başlayacak olan tahsil zamanaşımı süresi içinde şekle uygun bir ödeme emri düzenleyerek mükellefe tebliğ edebilecektir. Yeni ödeme emri kendisine tebliğ edilen mükellef süresi içerisinde bu ödeme emrine de dava açabilecektir¹⁰⁷⁵. Netice itibarıyla mükellefe gönderilen ödeme emri belgesindeki eksikliklere karşı hangi tutumun sergileneceği yargısal kararlar bakımından bir temele oturtulmamıştır. Bu hukuki eksikliğin giderilmesi mükellef hakları bakımından önemlidir.

3.2.1.5.2. Ödeme Emrinin Usulsüz Tebliğ Edilmesi Durumunda Mükellef Hakkı

Kamu alacağının takip edilebilmesi ve tahsil sürecinin başlatılması için ön şart ödeme emrinin tebliğ edilmesi olacaktır. Tebligatın mükellefe yapılması VUK hükümleri kapsamında gerçekleşmekte bu sebeple ödeme emrinin tebliğinde VUK'ta yer alan hükümler yerine 7201 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması durumunda düzenlenmiş olan tebliğ işlemi geçersiz sayılmaktadır¹⁰⁷⁶. Düzenlenmiş ödeme emrine karşı açılacak olan iptal davası iddialarından biri de kamu alacağının tahakkukuna istinaden düzenlenen ihbarnamenin usule uygun olmayan şekillerde tebliğ edilmesi olmaktadır. Alacaklı kamu idaresinin kamu alacağını isteyebilmesi için usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir¹⁰⁷⁷. Uygulamada Danıştay dairelerinin görüş birliğinde olduğu konu, mükellefe yapılması gereken tebliğin tebligat hükümlerine aykırı olması halinde kamu alacağının hukuki anlamda doğmamış olduğunun kabul edilmesidir¹⁰⁷⁸. İhbarnamelerin usule uygun tebliğ edilmemesi böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilmiş ve borcun varlığından bahsedilemeyeceği şeklinde içtihadı birleştirme kararı verilmiştir¹⁰⁷⁹. Danıştay'ın konu ile ilgili bir başka kararında vergi borcu nedeniyle davacının banka mevduat hesabına uygulanan e haciz işleminde

¹⁰⁷³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 287.

¹⁰⁷⁴ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 281.

¹⁰⁷⁵ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 362.

¹⁰⁷⁶ Danıştay 9.D'nin 02.11.2011 tarih, Esas no: 2008/5363, Karar no: 2011/7553. (M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.293)

¹⁰⁷⁷ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 292.

¹⁰⁷⁸ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 293.

¹⁰⁷⁹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 13.03.1971 tarih, Esas no: 1969/13, Karar no: 1971/18, <https://danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-12-30-12-03-5388184.pdf>.

haczin dayanağı olan ödeme emrinin VUK hükümlerine uygun bir şekilde tebliğ edilmemesi nedeniyle mevduat hesabına konulmuş olan e haczin hukuka uygun bulunmadığı kararını veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır¹⁰⁸⁰.

Mükelleflere yapılan tebliğlerde önemli bir sorun da mükellefiyetliği resen terk edilmiş olan işletmelerin e tebligat yolu ile takip edilmesidir. Konu ile ilgili Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından “*mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re’ sen terkin edilen gerçek kişilere, mükellefiyetin sona erdiği tarihten sonra yapılacak olan tebligatların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır*” şeklinde verilen karar¹⁰⁸¹ mükellef hakkı ihlaline neden olabilmektedir. VUK’un 456 sıra no’lu genel tebliğinin e-tebligat sisteminden çıkış başlığında “*Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dahil) tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin idare tarafından tespit edilmesi*” durumu belirtilmiştir. Mükellefiyetliği kendi isteği üzerine veya idarece re’ sen terk edilmiş bir gerçek kişinin de mükellefiyetliğinin terkin edilmiş olması sebebiyle e tebligat sistemi ile takip edilmesine devam edilmesi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Tüzel kişiliklerde ticaret sicilinden kaydın silinmesine benzer şekilde mükellefin de mükellef kaydının silinmesi üzerine sistemden çıkış yapılabilmesi gerekmektedir.

Açılmış olan davalarda son bilinen adrese tebliğ yapılmaması, tutanakla tespit edilmiş veya yoklama fişinde gösterilmiş olan adrese tebliğin yapılmaması, yapılan tebliğin yanlış muhataba yapılması, ilan yolu ile tebliğde muhatabın adının yanlış belirtilmesi ve tutanaktaki ikinci imza sahibinin anlaşılabilmesi gibi sebepler ileri sürülen sebeplerden birkaçıdır¹⁰⁸². Kamu alacağının tahsilinin yapılabilmesi de tebliğin usulüne uygun yapılmasına bağlıdır. Usulüne uygun yapılmayan bir tebligatın ise geçersiz olması söz konusudur. Uygulama incelendiğinde ödeme emirlerinin iptal edilmesinde usulsüz tebligatın rolünün büyük olduğu görülmektedir. Özellikle vergi borçları için tebligat usullerinin VUK hükümleri kapsamında yapılmaması tebligatı usulsüz hale getirmektedir. İdare bakımından tebligatın usulünce yapılmamasının yanı sıra pasif süje

¹⁰⁸⁰ Danıştay 4.D’nin 04.10.2019 tarih, Esas no: 2019/6976, Karar no: 2019/5903, *T.C. Danıştay Kararları Dergisi*, (3), 2020, s. 428.

¹⁰⁸¹ Danıştay VDDK’nın 17.05.2024 tarih, Esas no: 2023/9, Karar no:2024/3 (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/05/20240517-4.pdf>)

¹⁰⁸² Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 281.

olan mükelleflerin de vergi idaresini zora sokacak davranışlarının sergilendiği bilinmektedir. Bunlara örnek olarak zamanaşımının dolmasına yakın idareye tebligat yaptıramamak için çeşitli yollara başvurulması ve Mernis adresinin güncellenmemesi verilebilmektedir.

3.2.1.5.3. Ödeme Emri Öncesindeki İşlemlerin Hukuka Aykırı Olması

Ödeme emrinin düzenlenmesinin sebebi incelendiğinde vadesinde ödenmemiş olan borç doğuran bir başka idari işlem olduğu görülmektedir. Bu idari işlemin varlığı olmadıkça kamu alacağı doğmayacak ve bu alacağın tahsiline yönelik de ödeme emri düzenlenmeyecektir. Netice itibariyle zincirleme işlemler birbirini izlemekte hatta ödeme emri tebliği sonrasında borcun ödenmemesi üzerine haciz işlemi uygulanabilmektedir¹⁰⁸³. Ödeme emrinin mükellefe tebliğ edilmesi üzerine 58. maddede sayılmış olan ve açılacak olan davada ileri sürülebileceği belirtilen hukuka aykırılık halleri ödeme emrinin sebep unsuru ile ilgilidir. Ancak yapılan sınırlama ödeme emrine istinaden ortaya çıkan hukuka aykırılık hallerinin yargı denetimine tabi tutulmaması hukuk devleti ilkesi, kamu alacaklarının kanuniliği ilkesi ve hukuka bağlı idare anlayışına bağlı olduğunu göstermemektedir¹⁰⁸⁴. Yargı kararlarında tarh, tahakkuk, takip ve tahsil süreci çerçevesinde önceki aşamada uygulanan hukuka aykırı olan idari işleme karşı dava açılmaması üzerine sonraki işlemin tesis edilmesinin hukuka uygunluk göstermesi kabul edilemeyecek bir durumdur. Dolayısıyla sonraki aşamada tesis edilecek olan işlemin sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturmamasının mahkeme tarafından da re'sen dikkate alınması gerektiği ifade edilebilir¹⁰⁸⁵. Hukuk güvenliği bağlamında ödeme emri öncesindeki işlemlerin yargı denetimi dışında bırakılması konusundaki içtihatlar sebebiyle güvencesiz durum ve başvuru yolundaki belirsizlik sorunları meydana gelmiştir. Çoğunlukta olan yargı kararları ödeme emri öncesindeki hukuka aykırı işlemlerin ödeme emrine itiraz olarak öne sürülmesinin hukuka uygunluk karinesini bertaraf ederek kamu düzenini bozacağı yönündedir. Ancak mükelleflerin hakkında uygulanan idari işlemi dava açma süresinde anlayamamış olması söz konusu olabilir. Bu durumlar mükelleften kaynaklı kusurluluk içerse de hatalı idari işlemin uygulanmaya

¹⁰⁸³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 296.

¹⁰⁸⁴ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 278.

¹⁰⁸⁵ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 889.

devam ediyor olması belki de gerçekte olmayan bir borç için dava yolunun kapatılması ve dava açma hakkının tanınmaması hak arama özgürlüğünü kısıtlamaktadır¹⁰⁸⁶.

Anayasa'nın 125. maddesi gereği idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolu açık bulunmaktadır. Maddede herhangi bir istisna söz konusu olmamakla beraber 6183 sayılı Kanun'da da vergi ceza ihbarnamesine karşı dava açmayan mükellefin ödeme emrine karşı dava açamayacağı şeklinde bir hüküm bulunmamaktadır. Keza ödeme emrine karşı “böyle bir borcu olmadığı” şeklindeki itiraz hakkına istinaden ödeme emrinin iptali istenebilir. Ödeme emri öncesindeki işleme karşı dava açılmaksızın ödeme emrine dava açılmayacağı olgusunu çürüten bir örnek olarak kanuni temsilcilerin ya da ortakların takibi verilebilmektedir. Kendilerine öncelikli olarak vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilmeyen kanuni temsilci veya şirket ortağı yalnızca tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açabilecektir. Dolayısıyla açılan davada vergi ceza ihbarnamesine itirazların yargıda öne sürülmesi mümkün olacaktır¹⁰⁸⁷. Meydana gelen belirsizlik çerçevesinde dava süresinin geçmesiyle hukuka aykırı bir işlemin uygulanmaya devam edilmesi, mükellefin itirazının bulunmadan alacağın kesinleşmesi söz konusu olacaktır. Bu durum mükellefin temelinin Anayasa'da bulunduğu dava açma hakkını kullanamamasına yol açacaktır. Elbette ki kanuni süreler uyulması gereken zorunlu sürelerdir ancak mükelleflerin hak kaybının oluşmaması için bu konuda Kanun'da spesifik bir düzenleme yapılmalıdır.

3.2.1.5.4. Ödeme Emrine Karşı Zamanaşımı İleri Sürme Hakkı

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin ödeme emrine karşı idari dava açma sebeplerinden biri de borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıdır. Bu aşamada tahsil zamanaşımının süresinin dolması ile kamu alacağı tahsil imkânı olmayan alacak niteliğinde sayılmaktadır. Bu nitelikteki bir alacak için ödeme emrinin düzenlenmiş olması idari işlemin sebep unsuru bakımından hukuka aykırılığını göstermektedir¹⁰⁸⁸. Tarh zamanaşımına uğramış olan bir kamu alacağı ise hukuk alanında hiç doğmamış varsayılacak ve zamanaşımı süresinin geçmesi sonrasında tebliğ edilmiş olan tarhiyat işlemine karşı davanın açılmamış olması durumunda dahi kamu alacağının ödeme emri ile talebi mümkün olmayacaktır¹⁰⁸⁹. Mükellefin tarh zamanaşımını ileri sürmesi yalnızca

¹⁰⁸⁶ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 215-216.

¹⁰⁸⁷ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 218.

¹⁰⁸⁸ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 289.

¹⁰⁸⁹ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 239.

ödeme emrine karşı açılan davada değil başlatılan cebren tahsil sürecinin tüm aşamalarında öne sürüldüğü takdirde incelenmesi gerekmektedir¹⁰⁹⁰.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun son dönemlerde almış olduğu bir kararda¹⁰⁹¹ üstünde durulduğu üzere tarh ve tebliğ zamanaşımının göz önünde bulundurulması gerektiği ödeme emri ve haciz işlemleri kapsamında açılan davalarda önem arz etmektedir. Tahsil zamanaşımı süresinin geçmiş olması durumunda tahsil dairesi tarafından mükellef hakkında ödeme emri düzenlenemeyecek ve cebren tahsil işlemlerine girişilemeyecektir. Ancak mükellef tarafından gönüllü olarak ödenmesi durumunda ödenen rakamın iadesi söz konusu olmamaktadır. Zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için ödeme emrinin düzenlenmesi ve buna karşı dava yolunun kullanılması durumunda davada zamanaşımı iddiası ileri sürülmemiş olsa dahi mahkemenin bu durumu re 'sen dikkate alması söz konusu olmalıdır¹⁰⁹². Kamu alacağının tahsil zamanaşımı süresinin dolmasıyla mükellefin zamanaşımı definde bulunmasına gerek olmadan terkin edilmesi gerekmektedir¹⁰⁹³. Zamanaşımı olgusunun kesilmesi, kanunda belirtilen hallerin meydana gelmesiyle o zamana kadar işlemiş olan sürenin sona ererek sürenin işlememiş gibi başa dönerek yeniden işlemeye başlamasıdır. Zamanaşımının kesilmesi ile daha önce işlemiş olan süreçteki tüm sonuçlar ortadan kalkmış olacaktır. Tahsil zamanaşımını kesen sebeplerden bir tanesi de borçlunun kısmen ödeme yapmasıdır¹⁰⁹⁴. Kamu alacağının zamanaşımı döneminde özellikle zamanaşımı süresinin sonuna yaklaşırken uygulamada tahsil dairelerinin takip dosyaları için ödeme yaptıkları görülmektedir. Yapılan kısmi ödemenin kim tarafından yapılmış olduğu önem arz etmemekte ve borcun zamanaşımına uğradığının ispatı güçleşmektedir. Düzenlenen ödeme belgelerinde ödeyen kişinin imzasının bulunmaması yapılan işlemi hukuka uygunmuş gibi gösterebilmektedir. İdarenin görevi kamu alacağını en kısa sürede tahsil etmektir ancak görevini gerektiği gibi yerine getirmemesi bu şekilde sonuçlar doğurmamalıdır¹⁰⁹⁵. Keza zamanaşımı dolmasına az bir süre içinde yapılan ödemenin mükellef tarafından yapıldığının kabul görülmesinin iktisadi icap kapsamında değerlendirildiğinde uygun düşmeyeceği ifade edilebilir. Bu şekilde yapılmış olan

¹⁰⁹⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 290.

¹⁰⁹¹ Danıştay VDDK.'nın 02.12.2020 tarih, Esas no: 2020/1412, Karar no:2020/1302 (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*).

¹⁰⁹² M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1189.

¹⁰⁹³ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 250.

¹⁰⁹⁴ D. Şenyüz, vd., *Vergi Hukuku*, s. 253.

¹⁰⁹⁵ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 297.

ödemeler durumunda alacağın zamanaşımına uğradığı¹⁰⁹⁶ kabul edilmelidir. Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan cüz'i tutardaki ödemelerin mükellefler tarafından yapıldığının kabulünün ticari icaplara uymayacağı ve yapılan ödeme sebebiyle tahsil zamanaşımının kesilmesinden bahsedilmesine olanak olmadığı ifade edilmiştir¹⁰⁹⁷.

Vergi dairesi tarafınca özellikle zamanaşımının son dönemlerinde bu şekilde bir yola başvurulmuş olması kamu alacağının zamanında tahsiline başvurulmamış ve takibatın yapılmamış olduğunu göstermektedir. Yapılan işlem idarenin hatasının mükellefe yansıtılması olmakta ve usule uygun bir durumu bulunmamaktadır. Mükellefin bu olayı yargıya taşıması halinde ise durumu şekli anlamda kanıtlaması gerekecek ancak bunu kanıtlamak güç olacaktır. Ödeme makbuzlarında mükellef imzasının alınması şeklinde bir düzenlemeye gidilerek problemin çözülebilmesi söz konusuysa bu konu hakkında herhangi bir yasal düzenleme de mevcut bulunmamaktadır. Nitekim yapılan bu muvazaalı ödemelerden mükellefin haberi olmadığı için bu durumu ispat etmesi mümkün görünmemektedir. Öte yandan ödemelerin vezne yerine e uygulama şeklinde de yapılması olasıdır. Bu noktada IP adresleri mükellefler tarafından ispat aracı olarak kullanılabilirken ödemelerin yapılırken e imza ile yapılmasının olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir¹⁰⁹⁸. Zamanaşımı bitiş süreçlerinde yapılan bu şekilde bir uygulama sınırsız bir tahsil yetkisi vermekte ve hukuka aykırı bir eylem içermektedir. Yapılan uygulamanın mükellef haklarına aykırılık gösterdiği ve kanunilik ilkesine uygun olmadığı görülmektedir. Ayrıca hukukun üstünlüğü kavramı çerçevesinde hukuki güvenliğin de zedelendiği ifade edilebilir. Son zamanlarda vergi dairesi tarafından yapılan bu kısmi ödemenin artık uygulanmadığı çalışmalarda yer alsa da çalışma sürecindeki gözlemler doğrultusunda bu uygulamaya hala yer verildiği ifade edilebilir.

3.2.1.5.5. Mücbir Sebep İleri Sürme Hakkı

Verginin tahakkukunun gerçekleşmesi sonrasında alacak takibi VUK hükümleri kapsamından çıkarak sonraki vergilendirme süreci olan tahsil aşamasına geçecek ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilecektir. Böylece tahakkuk etmiş olan borçlar

¹⁰⁹⁶ Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun 03.04.1987 tarih, Esas no: 1986/03, Karar no: 1987/01.

¹⁰⁹⁷ Danıştay 3.D.'nin 25.09.2012 tarih, Esas no: 2010/4340, Karar no: 2012/3047, Danıştay Dergisi, 132, 2013, s. 332.

¹⁰⁹⁸ İbrahim Organ ve Doğan Bozdoğan, Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(367), 2012, s. 181-182.

mücbir sebep varlığı halinde vadesinde ödenmek durumunda kalacaktır. Vergilendirme sürecinde tahakkuk aşamasına kadar geçerli olan mücbir sebeplerin ileri sürülmesi tahakkuk zamanaşımını durdururken tahsil zamanaşımı işlemeye devam edebilecektir¹⁰⁹⁹. Ancak tarh zamanaşımının durması ile paralel şekilde tahsil zamanaşımının da durması mücbir sebepten kamu alacaklısının da etkilenmesi ve bundan dolayı tahsil işlemlerini yapamaması söz konusu olabilecektir¹¹⁰⁰. Alman vergi tahsil usulünde mücbir sebepten dolayı vergi alacağının takibinin mümkün olmaması durumunda tahsil zamanaşımı durmaktadır. Fakat kanun koyucu tahsil zamanaşımının durabilmesi için mücbir sebebin tahsil zamanaşımının son altı ayında meydana gelmiş olması halini şart koşturmuştur. Dolayısıyla altı ay öncesinde meydana gelen mücbir sebep zamanaşımını durdurmayacaktır¹¹⁰¹.

Mücbir sebebin oluşması durumunda 6183 sayılı Kanunda yer alan sürelerin de işlememesi gerekmektedir. Danıştay'ın da bu yönde kararları¹¹⁰² olduğu gibi mücbir sebebin 6183 sayılı Kanun kapsamında uygulanamayacağına yönelik kararları¹¹⁰³ da mevcuttur. Verginin tahakkuk etmesi ve ödeme emri tebliği sonrasında mücbir sebep meydana gelmiş ise vade tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesi ve ödeme süresinin işlememesi gerekir. Öte yandan mücbir sebepte önem arz eden konulardan bir tanesi de gecikme zammının uygulanıp uygulanmayacağıdır. Teoride VUK hükümleri dışına çıkmanın mümkün olmadığı yalnızca gecikme faizinin mücbir sebepten dolayı hesaplanamayacağı ancak gecikme zammı için hesaplanması gerektiğini savunan görüşün olmasının yanı sıra mücbir sebebin varlığında gecikme zammının da hesaplanmaması gerektiğini savunan görüş de vardır. Nitekim süresinde ödenmesinin ileri sürülemeyeceği bir borç için “borcun vadesinde ödenmemesi durumunda hesaplanan bir yaptırım olan gecikme zammının” uygulanmaması gerekmektedir¹¹⁰⁴.

Gecikme zammı Anayasa'ya uygun olmakla birlikte mükellef hakkı bakımından da dikkate alınması gereken bir uygulamadır. Borçlu mükellef gecikme zammını ödeme kabiliyetine sahip olmadıkça vergi idaresi tarafından gecikme zammının ödenmesi için yapılan baskı hukuk devleti ilkesi bağlamında “aşırılık yasağı” na aykırı bir şekilde

¹⁰⁹⁹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 601.

¹¹⁰⁰ Yusuf Karakoç, “Malî Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları” *Lexpera Blog*, 2020.

¹¹⁰¹ Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisini Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü(Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, 2013, Ankara, s. 405.

¹¹⁰² Danıştay 4.D'nin 02.04.1990 tarih Esas no:1989/2535, Karar no: 1990/1153.

¹¹⁰³ Danıştay 4.D'nin 14.6.2011 tarih Esas no: 2009/4365 Karar no: 2011/5306. (Y. Karakoç, “Malî Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları”)

¹¹⁰⁴ Y. Karakoç, “Malî Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları” *Lexpera Blog*.

hareket edilmiş olunacaktır. İdarenin yapmış olduğu baskı ile mükellefin bir anda ödeme yapabilecek konuma gelmesi imkansızdır. Alman Vergi Tahsil usulünde bu durumlarda vergi borçlusu terkin talebinde bulunabilmektedir¹¹⁰⁵.

Mükellefin mücbir sebep hali içinde olması durumunda dava açma süresinin işlemeyeceğine ilişkin İYUK’ ta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla mücbir sebep durumu oluştuğunda dava açma süresi uzamamaktadır. Oysa ki mükellef mücbir sebepten dolayı nedensellik bağına da bağlı olarak dava açma hakkını kullanamayacaktır. Netice olarak mücbir sebebin de dava açma süresini etkilememesi gerek hak arama özgürlüğü bakımından gerekse adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye başvuru hakkının ihlali olarak değerlendirilebilecektir¹¹⁰⁶. İHAM’ın vermiş olduğu Zehentner/Avusturya kararında borçlunun akıl hastalığı geçirmesi nedeniyle dava açma süresi içerisinde davranışlarında temyiz kudreti bulunmaması üzerine vasisi aracılığıyla kullanılacak olan itiraz haklarının hak düşürücü süre engeline takılma durumu usuli güvence yokluğu olarak değerlendirilmiştir¹¹⁰⁷.

Dolayısıyla ne İYUK’ ta ne de 6183 sayılı Kanunda mücbir sebep durumunda ödeme emrine karşı dava açma süresinin uzayıp uzayamayacağına ilişkin herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak farklı kanunlarda konu ile ilgili benzer düzenlemeler yer almıştır. Bu düzenlemeler İİK’ da “*gecikmiş itiraz*” *Hukuk Muhakemeleri Kanununda ise “eski hale iade”*, başlıklarında hüküm altına alınmıştır.

İİK’ da borçlunun kendi kusuru olmaksızın belirtilen 7 günlük süre içerisinde itiraz edemediği durumda mallarının paraya çevrilme işlemi gerçekleşinceye kadar itiraz edebilme hakkı mevcuttur. Bu itiraz türü İİK’ nın 65. maddesinde gecikmiş itiraz¹¹⁰⁸ başlığı altında hükme bağlanmıştır. Buna göre borçlu itiraza mâni olan durumun ortadan kalkmasını takip eden 3 gün içerisinde mazeretini ve itiraz sebeplerini delillerle bildirmeye ve duruşmaya istinaden harç ve masrafları ödemeye mecbur olmaktadır. Yapılacak bildirim ile takip kendiliğinden durmayacak ancak icra dairesi mazereti kabul ederse önceden takibin durdurulması kararı verilmemiş olsa dahi icra takibi duracaktır.

¹¹⁰⁵ F. B. Yavaşlar, *Alman Vergilendirme Usulü*, s.397.

¹¹⁰⁶ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 915.

¹¹⁰⁷ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 215.

¹¹⁰⁸ Gecikmiş itiraz İİK’ nın 65. ve 89. Maddelerinde uygulama imkanına sahiptir. Borçlunun veya üçüncü kişinin kusuru bulunmaksızın ihbarnameye karşı itiraz edilememiş ise icra mahkemesine gecikmiş itirazda bulunulabilecektir. İcra mahkemesi üçüncü kişinin kusurunu kabul etmesi doğrultusunda itirazın süresi içerisinde yapılmış sayılacağına karar verilebilecektir. (Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı Gözden Geçirilmiş 24. Baskı*, Ankara, 2010, s. 255).

HUMK’ un 95 ve 96. maddelerinde düzenlenen eski hale iade ise *“Elde olmayan sebeplerle, kanunda belirtilen veya hâkimin kesin olarak belirlediği süre içinde bir işlemi yapamayan kimse, eski hâle getirme talebinde bulunabilir. Eski hâle getirme, işlemin süresinde yapılamamasına sebep olan engelin ortadan kalkmasından itibaren iki hafta içinde talep edilmelidir. İlk derece ve istinaf yargılamalarında, en geç nihai karar verilinceye kadar eski hâle getirme talebinde bulunmak mümkündür”* şeklinde açıklanmıştır.

Farklı Kanunlarda yer alan bu düzenlemeler birbirine benzer nitelik göstermektedir. Bu müesseselere benzer şekilde 6183 sayılı Kanun’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak kendisine ödeme emri gönderilen mükellefin kusursuzluğu durumunda sebeplerin değerlendirilmesi sonucu itirazın kabulü veya reddinin yapılabilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin kendi kusursuzluklarını açıklamaları adil yargılanma hakkı, hak arama özgürlüğü, mahkemeye erişim hakkı, dinlenilme hakkı ve savunma hakkının bir gereğidir. Dolayısıyla Anayasal hakların tesis edilebilmesi hukuk devletinin göstergesi olacaktır. İlgili müesseseler niteliğinde bir düzenlemenin 6183 sayılı Kanun kapsamında da yapılması yerinde olacaktır.

6183 sayılı Kanunda mücbir sebebin varlığı durumunda ödeme emrine karşı dava açma süresiyle ilgili hüküm belirtmek yerine aynı Kanunun 8. maddesinde VUK’a atıf yapmakla yetinilmiştir. Dolayısıyla böyle önemli bir hak düşürücü sürenin kanunda özel olarak madde hükmüne işlenmesi mükellef hakları bakımından daha olumlu sonuçlar doğurabilecektir. Ayrıca mücbir sebep kontrol altına alınamayan ve beklenmeyen durumlardan ibaret olduğu için tahakkuk etmiş olan ve ödeme emri ile takibinin başlatılmış olduğu kamu alacaklarının vadesinin uzatılması ve gecikme zammının hesaplanmaması sosyal devlet anlayışı çerçevesinde isabetli olacaktır. Nitekim Alman vergi tahsil usulünde borçlunun ödeme yapacak kabiliyeti olmadığında hukuk devleti kapsamında aşırılık yasağına uymak anlamında terkin talep edilebileceği belirtilmiştir. Mücbir sebep durumunda mükelleflerin asgari hayat seviyesi aşağıya çekilip refahları yok olabileceğinden dolayı asgari yaşam düzeyine ulaşmaya çalışılması aşamasında bu desteğin devlet tarafından sağlanması gerekmektedir. Öte yandan mücbir sebep idarenin lehine değil borçlu mükellefin lehine getirilmiş bir uygulamadır. Türkiye coğrafi yapısı itibariyle doğal afetlerin yaşanabilme potansiyeli yüksek olan bir ülke olması nedeniyle cebren tahsilat sürecinde mücbir sebep durumunda borçluların nasıl bir süreç içerisinde olacağının anlık belirlemeler yerine hukuksal dayanağının oluşturulması elzemdir.

Dolayısıyla mücbir sebep müessesesinin 6183 sayılı Kanunda özel olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

3.2.1.5.6. Kamu Borcu İçin Verilmiş Olan Tecil Taksitlendirme ve Terkin Kararının İleri Sürülmesi

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi mükellefi çok zor duruma düşürecekse tecil uygulamasına başvurulmaktadır. Mükellefin bu müesseseden faydalanması için yazılı bir şekilde talepte bulunması ve teminat göstermiş olması gerekmektedir. Tecil talebinin alacaklı kamu idaresi tarafından kabulü durumunda kamu alacağının cebren tahsil edilebilmesi söz konusu olamayacağı için alacağa istinaden ödeme emri düzenlenemeyecektir¹¹⁰⁹. Buna rağmen düzenlenmiş bir ödeme emri var ise mükelleflerin ödeme emrine karşı açmış olduğu davada kamu borcu için tecil işleminin uygulandığı ileri sürülebilecektir. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda ertelenmiş olan bir vergi için düzenlenmiş olan ödeme emrinin iptali talebiyle açılan davada verginin ertelenmesine ilişkin iddiaların incelenmesi gerektiği şeklinde hüküm verilmiştir¹¹¹⁰. Öte yandan tecil talebi başvurusuna karşı idarenin mükelleften bilgi ve belge istediği henüz değerlendirme aşamasında olan bir vergi alacağı için ödeme emri düzenlenerek tahsil edilmeye çalışılması hukuka aykırı bulunmuştur¹¹¹¹.

Mükellefin vergi borcu ve cezası için kanuni şartların sağlanması durumunda terkin işlemi uygulanabilecektir. Kamu borcunun silinmesi sonucu tamamen ortadan kalkacağı için alacaklı kamu idaresinin terkin edilmiş bir borç için ödeme emri düzenleyip alacağı tahsil etme girişimi mümkün olmamaktadır. Terkin edilen kamu alacağı için düzenlenmiş olan ödeme emri iptal konusunu oluşturmaktadır. Fakat ödeme emrinin düzenlenmesi sonrasında terkin işleminin uygulanması durumunda ödeme emrinin hukuka aykırılığı ileri sürülemeyecektir¹¹¹². Normal şartlarda terkin işleminin vergi dairesi tarafından yapılması nedeniyle ödeme emri ile ödenmesinin talebi söz konusu olmamalıdır¹¹¹³. Dolayısıyla hakkında terkin işlemi uygulanmış bir mükellef için cebri takip işlemleri yürütülemeyecektir.

¹¹⁰⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 324.

¹¹¹⁰ Danıştay 4. D'nin 01.10.2002 tarih, Esas no: 2002/166, Karar no: 2002/3067. (K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 601).

¹¹¹¹ Danıştay, E. 2018/5335, K. 2021/4170 sayılı kararı, *T.C. Danıştay Kararlar Dergisi*, Sayı: 9.

¹¹¹² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 313.

¹¹¹³ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 604.

3.2.2. Mal Bildiriminin Yapılması Sürecine İlişkin Mükellef Hakkı

Kendisine ödeme emri tebliğ edilmiş olan borçlu mükellefin ödeme yapmayacak olması, yargı yoluna gitmeyecek olması veya gittiği halde davası reddedilmiş olması durumunda cezai sorumluluğuna gidilmemesi için mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Mükellef ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde mal bildiriminde bulunacaktır. Mal bildiriminin mükellef tarafından yazılı olarak yapılabilmesi gibi sözlü olarak da yapılması mümkün olacaktır. Sözlü olarak bildirilmesi durumunda beyanlar bir tutanak altına alınmaktadır. Yazılı veya sözlü yapılması fark etmeksizin borçlu mükellef tarafından mal bildiriminde bulunulduğunda borçluya pulsuz bir makbuz verilmekte ve bu makbuz mal bildirimini yapıldığına dair ispat aracı olarak kullanılabilir¹¹¹⁴. Mükellef ödeme emri ile kendisine bildirilen borcun tamamı için iptal davası açmış ise mal bildiriminde bulunmasına gerek kalmayacaktır. Ancak kısmi dava açılması durumunda borcun dava edilmeyen kısmı için mal bildirimini yapma yükümlülüğü vardır¹¹¹⁵.

3.2.2.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Verilmemesi Gereği

Mal bildiriminde bulunmayan borçlu için üst sınırı üç ay olmak üzere hapsen tazyik cezası tahsil dairesinin yazılı talebi ile icra tetkik mercii hâkimi tarafından verilmektedir. Bu ceza ile kamu borçlusu mal bildiriminde bulunmaya zorlanmaktadır. Dolayısıyla paraya çevrilebilen bir ceza niteliği bulunmamaktadır. Borçlu mükellefe verilen hapis cezası mal bildiriminde bulununca sonlandırılmakta olup takdir kamu borçlusunun kendisinde olmaktadır. Mal bildirimini yapılması halinde serbest bırakılacaktır¹¹¹⁶.

Alacaklı kamu idaresi teknolojik imkanları kullanarak mükellefin banka hesaplarını ve taşınır-taşınmaz mallarını kolaylıkla tespit edebilmektedir. Bu sebeple mal bildiriminde bulunma zorunluluğu kapsamında mükellef için alınan hapisle tazyik cezası kararı ölçülülük ilkesine aykırı orantısız bir müdahale olarak değerlendirilebilir¹¹¹⁷. Bunun yanı sıra mükellefin mal bildiriminde bulunmaması durumunda hapsen tazyik yaklaşımı Kanunun açık bir şekilde ifadesi gereği en çok üç ay uygulanabilecektir. Borçlu mükellef için aynı borca ilişkin hapis ile zorlama cezası yalnızca bir kere

¹¹¹⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 225.

¹¹¹⁵ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 304.

¹¹¹⁶ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 939.

¹¹¹⁷ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 209.

verilebilmektedir. Daha önceden bu yaptırım kullanılmışsa ikinci kez aynı ceza verilmeyecektir¹¹¹⁸. Uygulamada vergi dairelerinin bu cezayı mal bildiriminde bulunmayan mükellefler için kullanmadığı belirtilmiştir. Malım yok şeklinde beyanda bulunan mükelleflerin sonradan mal edinmesi durumunda takibi yapıp haczin uygulandığı ancak hapis prosedürünün çalıştırılmadığı ifade edilmiştir¹¹¹⁹.

Daha önceki yıllarda uygulanmış olsa da uygulamada şu an hapsen tazyik cezası neredeyse hiçbir vergi idaresi tarafından uygulanmamaktadır. Ancak kanuni dayanağının olması uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir. 6183 sayılı Kanun içerisinde metruk bir madde olarak yer almaktadır.

3.2.2.2. Kamu Borcuna Yeterli Olabilecek Malvarlığı Gösterme Hakkı

Mal bildiriminde göstereceği malların bedelini belirleyecek olan borçlu mükellef tüm malvarlığından ziyade kamu borcuna yetecek kadarını bildirilecek dolayısıyla servet beyanı şeklinde bir durum söz konusu olmayacaktır. Borcun ödenmemesi durumunda mal bildiriminde gösterilen mallar haczedilerek satışa çıkartılacak ve kamu alacağı bu yol ile tahsil edilecektir. Ancak idarenin tahsilat için sadece kamu borçlusunun gösterdiği malları paraya çevirme zorunluluğu bulunmamakta, idare kendi belirlediği malları da paraya çevirme hakkına sahip olmaktadır¹¹²⁰. Tahsil dairesi tarafından haciz uygulanacak malvarlığı tespit edilirken gerek hukuk devleti ilkesine gerekse de ölçülülük ilkesine uygunluk çerçevesinde belirleme yapılmalıdır¹¹²¹. Bu konuda 6183 sayılı Kanunun 62. maddesinin 6. fıkrasında “*tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef kılınmıştır*” şeklinde düzenleme vardır. Borçlu mükellefin hangi mallarının haczedileceğinin takdir hakkı tahsil dairesinde olsa dahi borçlunun hangi mallarının haczedilmesini talep edeceği de değerlendirilmeye alınmalıdır. Dolayısıyla bu malların haczedilmesi alacaklı tahsil dairesi tarafından sakınca görülüyorsa borçlu mükellefin talebinin yerine getirilmesi hakkaniyetli olabilecektir¹¹²².

¹¹¹⁸ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 308.

¹¹¹⁹ Uçar Demirkan, “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’ndaki Ceza Hükümleri” *Mükellefin Dergisi*, 120, 2002, s. 19.

¹¹²⁰ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 49.

¹¹²¹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 945.

¹¹²² S. Şamlıoğlu ve Y. Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, s. 395.

Borçlunun haczedilecek malvarlığının belirlenmesi bakımından hem kamu borçlusunun hem de kamu alacaklısının menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmalıdır. Dolayısıyla borçlunun idareye verdiği mal bildirimini çerçevesinde idarenin de tahsilatta iktisadilik ilkesine göre seçim yapması yerinde olacaktır. Pek tabiidir ki kamu borçlusu da borcuna yetecek tutarda nakdi birikimi olması durumunda gayrimenkulünün haczinin yapılmasını istemeyecektir. Mükellef bu konuda kendi cephesinde rasyonel bir karar verebilecektir.

3.2.3. Haciz Varakasına Karşı Dava Yolunu Kullanabilme Hakkı

Haciz varakasının düzenlenmesi vadesinde ödenmeyen bir kamu borcuna istinaden gönderilmiş olan ödeme emrine karşı borçlu mükellefin ödeme yapmaması ve haciz evresine geçilmesinin göstergesi olan bir ön işlemdir. İdare tarafından haciz yetkisinin kullanılabilmesi için idari bir işlem ile haciz varakasının düzenlenmesi gerekmektedir¹¹²³. Haciz varakası alacaklı tahsil dairesinin tek yanlı irade açıklamasıdır. Uygulanması durumunda ise borçlu mükellefin hukukunu olumsuz yönde etkileyebilecek icrai nitelikli bir işlemdir. Haciz varakasıyla kamu borçlusunun mallarına haciz konulmakta olup bu durum idari işlemin yürütülmesi ve uygulanması anlamına gelmektedir. Borçlu mükellef haciz varakasından haczin uygulaması ile haberdar olacak ve hak arama yollarına bu süreçte başvurabilecektir. Dolayısıyla haciz varakasının idari davaya konu edilerek unsurlarındaki hukuka aykırılıklar sebebiyle iptali istenebilecektir. Öte yandan Danıştay'ın uygulama öncesinde haciz varakasının borçlu mükellefe tebliği gerçekleşmişse de düzenlenen varakaya karşı dava açılması yönünde verdiği kararlar¹¹²⁴ mevcuttur¹¹²⁵. Haciz varakasının usulüne uygun düzenlenmediği haciz işlemine karşı açılacak olan davada öne sürülebilmektedir¹¹²⁶. Mükelleflerin mülkiyet hakkına istinaden müdahalenin yapılabileceğini gösteren ilk aşama haciz varakasının düzenlenmesidir. Haciz varakasının düzenlenmeden idarenin işlem yapmaması ve varakanın yetkili makam tarafından ve hukuka uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Uygulamada önce ödeme emrinin düzenlendiği veya e haczin yapıldığı sonra haciz varakasının düzenlendiği sorunlarıyla karşılaşmıştır.

¹¹²³ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 221.

¹¹²⁴ Danıştay 4.D'nin 19.02.2009 tarih, Esas no: 2008/8544, Karar no: 2008/817, Danıştay 7.D'nin 16.09.2004 tarih, Esas no: 2002/3307, Karar no: 2004/2237.

¹¹²⁵ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 380.

¹¹²⁶ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 308.

3.2.4. Haciz Uygulaması Aşamasında Mükellef Hakları

Kamu alacağının tahsilinin sağlanması için kullanılan haciz yolu hem borçlunun hem de üçüncü kişilerin özellikli olarak mülkiyet hakkına müdahalenin yapıldığı bir yoldur. Dolayısıyla bu yolun kullanılmasında tahsil dairesi ile borçlu mükellef arasındaki menfaat dengesinin sağlanabilmesi oldukça önemlidir. 6183 sayılı Kanun'un 62. maddesinin 6. fıkrası menfaat dengesinin sağlanması için tahsil dairesini mükellef tutmuştur¹¹²⁷. Haciz uygulanırken; borçlu mükellefin önce çekişmesiz malları bir diğer deyişle istihkak iddiasında bulunulmayan malları haczedilmelidir. Çekişmesiz mallardan ise öncelikle muhafazası ve satışı kolay olan ve yokluğu borçlu mükellefi en az etkileyen taşınır malların haczine öncelik verilmesi gerekmektedir.

Borçlu mükellefin çekişmesiz taşınır malları ve üçüncü kişilerde bulunan alacakları kamu alacağını karşılamaya yetmez ise muhafazası ve satışı kolay olan ve yokluğu borçlu mükellefi en az etkileyen taşınmaz malların haczine öncelik verilmelidir. Ayrıca haciz işlemine borçlu mükellefin tercih ettiği mallardan başlanması menfaat dengesinin sağlanması adına olumlu sonuç verecektir¹¹²⁸. Yüklenen bu yükümlülük çerçevesinde tahsil dairelerince menfaat dengesinin sağlanarak mükellef haklarına aykırı işlemlerin yapılmaması önem arz etse de takibin yine aynı idare tarafından gerçekleştirilmesi sebebiyle uygulamada menfaat dengesini bozan işlemlerin meydana geldiği görülmektedir.

3.2.4.1. Menkul Malların Haczi ve Satışı Sırasında Mükellef Hakkı

Menkul malların haczinin 6183 sayılı Kanunun 77. maddesi kapsamında “resmi sicile kayıtlı olmayan”, “resmi sicile kayıtlı olan” ve “üçüncü şahıslar elinde bulunan” olmak üzere üç şekilde kategorize edilerek uygulandığı görülmektedir.

Resmi sicile kayıtlı olmayan malların haczi sırasında borçlunun kendisi, zilyedi veya bunların temsilcilerinin bulunması gerekmektedir. Bu kişiler haciz yerinde bulunmazlar ise gıyapta haciz yapılması da mümkün olmaktadır. Borçlu mükellefe uygulanacak olan haciz gündüz vaktinde ve tatil olmayan günlerde yapılmalıdır. Belirtilen zamanlar dışında da haciz uygulanabilmesi için borçlu mükellefin mal kaçırıldığının tahsil dairesi tarafından kanıtlanması ya da gece çalıştırılan bir iş yeri olması

¹¹²⁷ Emine Sevcan Artun, “Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz Ve İhtiyatı Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması” Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan DEÜHFD, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 4542.

¹¹²⁸ M. Coşkun, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 607.

gerekmektedir¹¹²⁹. Bu doğrultuda borçlu mükellefin mal kaçırıp kaçırmadığı konusunda nesnel bir ölçüt bulunmamaktadır. Örneğin borçlunun evindeki eşyasının ya da iş yerindeki demirbaşının bir bölümünün satılması mal kaçırma olarak düşünülebilir. Bu konuda tahsil dairesinin özenli davranış sergileyerek borçlu mükellefin saygınlığını azaltacak uygulamalarda bulunmaması gerekmektedir. Borçlu ile alacaklı kamu idaresinin çıkarlarının dengelenmesi ve aralarında bulunan iş barışının yok edilmemesi önemli bir konu olmaktadır¹¹³⁰.

Borçlu mükellefin resmi sicile kayıt olmayan mallarının haczi aşamasındaki hukuksal sorunlar diğerlerine göre daha yoğun yaşanmaktadır. Borçlunun taşınırlerinin haczi mülkiyet hakkının yanı sıra özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarını da kapsamaktadır. 6183 sayılı Kanunun 77. maddesinde borçlunun haczi mümkün her türlü menkul malların haczinin yapılabileceği açıklanmıştır. Borçlu mükellefin evinde yapılacak olan haczin bir güvenceye bağlanması söz konusu değildir. Bir diğer deyişle hâkim kararı gerekmesizin tahsil dairesi haciz yetkisini kullanarak konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliği hakkını ihlal etmektedir. Alman vergi hukuku uygulamasında ev haczi yapılabilmesi için hâkim kararının bulunması gerekmektedir. İngiliz ve Galler hukukunda da borçlu haciz için evine girilmesine müsaade etmedikçe haciz memuru kendiliğinden zor kullanma yetkisine dayanarak eve girememektedir. Bu yetkinin kullanılabilmesi için sulh yargıcının iznine ihtiyaç vardır¹¹³¹. Uygulamaya bakıldığında ev hacizleri artık sıkça başvurulmuş haciz yöntemi olarak kullanılmamakla beraber tam anlamıyla kaldırılmış da değildir. İdare fiili haciz bakımından iş yeri ve kasa haczi uygulamasını daha çok yapmaktadır. Hak ihlalinin yaşanma ihtimali olan menkul mal haczinde 6183 sayılı Kanun uygulaması öncesinde yargıç izninin getirilmesi gerekmektedir.

Menkul malların haczi konusunda yabancı ülke uygulamaları çerçevesinde İngiltere ve ABD'nin uygulaması incelenecek olursa;

İngiltere vergi sisteminde haciz uygulamasının yapılması aşamasında yetkilendirilmiş icra memuru haber vermeksizin haczedilmeyecek mallar haricinde fiili haciz işlemini gerçekleştirebilmektedir. Bu süreçte borçlu mükellefin tercih edeceği iki durum söz konusu olacaktır. Memurun hazırladığı haciz tutanağını 5 gün içerisinde

¹¹²⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.455.

¹¹³⁰ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 527.

¹¹³¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağına Takip Hukuku*, s.226, 227.

borcunu ödeme taahhüdüyle imzalayarak malların kendisinde kalmasını sağlayabilir. Ancak haciz tutanağını imzalamaktan çekinir ise malların fiili haczi gerçekleşecek ve haczi gerçekleşen mallar satılıp kamu alacağı tahsil edilmiş olacaktır¹¹³².

ABD’de ise IRS bir vergi borcunu karşılamak için vergi mükellefinin mülküne yasal olarak el koyulmasına izin verebilmektedir. Mükellefin maaşlarına haciz koyulabilir, banka veya diğer mali hesaplardan para alınabilir, araçlara, gayrimenkullere ve diğer kişisel mülklere el koyulup bunlar satılabilmektedir. Ayrıca mükellefin olan ancak başkasının elinde bulunan mülkleri (ücretler, emeklilik hesapları, temettüleri, lisanslar, kira gelirleri, alacak hesapları, hayat sigortasının nakit kredi değeri veya komisyonlar gibi) tahsil edilebilecektir. IRS’nin mükellefin mülküne el koyması durumunda mülkteki pay satılmakta ve elde edilen gelirle (satış masraflarından sonra) vergi borcu kapatılmaktadır. Mülkün satılması öncesinde IRS minimum teklif fiyatını hesaplamakta ayrıca hesaplamanın bir nüshasını mükellefe vermektedir. Böylece mükellef belirlenen piyasa değerine itiraz etme hakkını da kazanacaktır. Devam eden süreçte IRS satış bildirimini mükellefe sunmakta ve bekleyen satışı, genellikle yerel gazeteler veya halka açık yerlerde yayınlanan el ilanları aracılığıyla kamuoyuna duyurmaktadır. Kamuoyuna bildirimde bulunduktan sonra IRS satıştan önce genellikle en az 10 gün beklemektedir. Satıştan elde edilen para, mülke el koyma ve satma masraflarını ve son olarak vergi borcunu karşılamaktadır. Vergi borcunun ödenmesinden sonra satıştan kalan para varsa IRS mükellefe nasıl geri ödeme alacağını açıklamaktadır¹¹³³.

3.2.4.1.1. Haciz Tutanağının Düzenlenme Aşamasında Mükellef Hakları

Haciz işlemlerini yapacak olan memur menkul mal haczi sırasında kamu borçlusuna veya temsilcisine kamu borcunu ödeyip ödemeyeceğini sormaktadır. Haciz uygulamasına başlanmadan borçlu mükellef borcu ödemek isterse haciz uygulanmayacak, tahsildar tahsilat makbuzu düzenleyecek ve borçlu, zilyet veya temsilcilerin ödemedede bulunmaları sağlanacaktır¹¹³⁴.

Borcun ödenmeyeceğinin belirtilmesiyle haczi mümkün menkul mallar haciz tutanağına yazılmaktadır. Ancak borçlu mükellef belirli bir süre talep ederek borcunu

¹¹³² H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.144.

¹¹³³ IRS, What Happens After My Property is Seized and How Do I Get It Back?.

¹¹³⁴ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s.754.

ödeyeceğini beyan edebilir¹¹³⁵. Borcun tahsilinin yapılabilmesi için borçlu ve zilyedin elinde bulunan her türlü menkul mallar haciz tutanağına yazılarak haczolunacaktır. Haciz sırasında borçlunun ödeme emrine itiraz sebeplerini öne sürme hakkı söz konusu olabilmektedir. Bu durumda haciz yapılacak ancak iddialar haciz tutanağına işlenecektir. Öte yandan kamu borçlusu çok zor durumda olduğunu erteleme ve taksitlendirme istediğini belirtirse haciz yapılmakla beraber istemin incelenmesi için en geç üç gün içerisinde çok zor durumda olduğunu belirleyen belge ve bilgilerle vergi dairesi müdürüne başvurması gerektiği, başvurmadığı takdirde haczedilen malların paraya çevrileceği bildirilir ve bu durum haciz tutanağına işlenir¹¹³⁶.

Haciz tutanağının imzalanması ile haciz işlemi gerçekleşmiş olup tutanağın bir örneği de orada bulunanlara verilmektedir. Yapılan haciz işlemlerinin hukuka aykırılık göstermiş olduğu kanısına varılır ise verilen tutanak hak arama yollarında kullanılabilecektir. Gıyapta yapılan hacizlerde ise tutanağın bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliğ edilecektir¹¹³⁷. Hazırlanmış olan haciz tutanağı hukuki yönüyle bir idari işlem olup iptal davasına konu olabilmektedir. Dolayısıyla hazırlanması ve ilgili kişilere tebliğ edilmesi konusunda hukuka uygunluk esas alınmalıdır¹¹³⁸.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda¹¹³⁹ gıyapta haciz yapılması üzerine haciz tutanağının bir örneğinin kamu borçlusuna tebliğ edilmemesi sebebiyle haciz uygulamasına dayandırılarak yapılmış olan satış işleminin hukuka uygun olmadığı belirtilmiştir¹¹⁴⁰. Haczedilen malların yedimeine bırakılması durumunda yediemin bilgileri, malların değiştirilmesine engel olmak için alınan tedbirlerin neler olduğu, tahsil dairesinin izni dışında mallar üzerinde tasarrufta bulunulmasının hangi sonuçları doğuracağı hakkında haciz uygulanan mükellefin bilgilendirildiği haciz tutanağına yazılmalıdır¹¹⁴¹. Bu işlemin yapılması mükellefin mülkiyet hakkı çerçevesinde bilgilendirilmesi bakımından yerinde olmaktadır. Menkul malı haczedilmiş olan mükellefin imzasının bulunduğu ve bir örneği kendisine verilen haciz tutanağı içeriğindeki talimatlara uyması gerekmektedir.

¹¹³⁵ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.237.

¹¹³⁶ S. Özmen, *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, s. 430.

¹¹³⁷ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.458.

¹¹³⁸ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 238.

¹¹³⁹ Danıştay 3. D.'nin 24101.1993 tarih, Esas no: 1991/3415, Karar no: 1993/887.

¹¹⁴⁰ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 529.

¹¹⁴¹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 767.

3.2.4.1.2. Zor Kullanma Eylemlerinde Mükellef Hakları

Zor kullanma eylemi çağdaş toplum düzeninde devlet tüzel kişiliğine verilmiş olan önemli yetkilerden bir tanesidir. Türk hukuk sistemi içerisinde Türk Medeni Kanunu'nda (md 981), Borçlar Kanunu'nda (md. 52) ve Türk Ceza Kanunu'nda (md 49) kolluk kuvvetlerine zor kullanma yetkisi tanınmıştır. Farklı kanun ve yönetmelikler içerisinde yer alan zor kullanma eyleminin gerçekleştiği önemli alanlardan biri de icra işlemlerinin uygulanması aşamasıdır. Cebri icra takibatında kamu alacağının haczi aşamasında her türlü engelin çıkması muhtemeldir. Kamu alacağının tahsilinin önemliliğinin yanı sıra mükelleflerin manevi değerlerine özen göstermek suretiyle yapılacak olan zor kullanma eylemi devlete karşı oluşabilecek kırılgınlığı önleyebilecektir.

Haczin uygulanması sırasında kamu icra hukukunda yetki tahsil dairesine verilmiştir. Bu doğrultuda haciz kararı ile genel icra hukukunda icra dairelerinin sahip olduğu zor kullanma şeklindeki yetkilerin tümü tahsil dairesinde olacaktır. Bu zor kullanma halleri şöyle sıralanabilir;

- Borçlunun yokluğu halinde konutuna girilmesi
- Kilitli olan yerlerin açtırılarak eşyalara el konulması
- Borçlunun üzerinde bulunan kıymetli eşyalara kuvvet kullanılarak el konulması¹¹⁴². Bu hallerin varlığında tahsil dairesi yasal dayanak çerçevesinde işlem yapabilmektedir. Ancak mükellefe uygulanan bu zor kullanma yöntemleri dönem dönem anayasal haklara aykırılık gösterecek şekilde kullanılmıştır.

Haciz sırasında gereken durumda kapalı yerler zorla açtırılacak ve kilitler kırılabilir. Gereken her türlü zora başvurulacak haczi mümkün olan mallar herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç duyulmaksızın zorla alınabilmektedir¹¹⁴³. Bu eylem kilitli ve kapalı olmayan yerlerdeki malların borcu karşılayamayacak olması halinde geçerli olacaktır. Karşılayabilecek olması durumunda ise bu malların haczi yeterli olacak kilitli ve kapalı yerlerin açtırılması istenemeyecektir¹¹⁴⁴. Cebren tahsil işlemlerinde dikkate alınan borçlu mükellefin şahsı değil, bu mükellefin mal varlığıdır. Kamu borcu sebebiyle mükellef için hapis cezası verilmeyecek ve zor kullanılarak borcun ödettirilmeye

¹¹⁴² E. S. Artun, “Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz Ve İhtiyatî Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması”, s. 4542.

¹¹⁴³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 457.

¹¹⁴⁴ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 793.

çalışılması söz konusu olmayacaktır. Kanunda yer alan zor kullanma eylemi cebri icra işlemlerinin yapılmasını engelleyen mükellefler için gerçekleştirilecektir. Bu durumda kamu yararının sağlanması için uygulanan haciz işlemlerinde zor kullanma gerçekleşmektedir¹¹⁴⁵. Haczi yapan memur borçlu mükellefin üzerinde haczi mümkün olan para, kıymetli evrak, altın, gümüş ve elmasın bulunması halinde borçlunun bunları vermekten kaçınması halinde şahsına zor kullanabilecektir¹¹⁴⁶. Zor kullanma eylemi yalnızca borçlu şahsında yapılabilecek, bu eylem borçlu mükellefin eşine, çocuklarına veya çalışanına uygulanamayacaktır¹¹⁴⁷. Borçlu mükellefe karşı kullanılan zorlama eyleminin ölçüyü aşmadan ve borçlunun can güvenliğini tehdit etmeden kullanılması gerekmektedir¹¹⁴⁸. Madde metninde haciz işlemlerinin “*hal ve durumun gerekliliği*” ve “*her türlü zor*” ifadeleri kapsamında yapılması güç kullanma yetkisinin sınırsızlığını göstermektedir. Maddede bu ifadelerin muğlak halde olması hukuki güvenlik ve ölçülülük kurallarıyla örtüşmemektedir¹¹⁴⁹. Zor kullanma eylemi haciz memurunun takdirine dayalı olarak özel hayatın gizliliğinin ihlali ve borçlu mükellefe hacizde bulunması gereken kolluk kuvvetleri tarafından güç uygulanması gibi hukuka uygun olmayan durumların yaşanabileceği ihtimali sebebiyle sakıncalı görülmektedir¹¹⁵⁰. Zor kullanma yetkisi aynı zamanda silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bundan dolayı cebri icra işlemlerinin alacaklı ve borçlu tarafa eşit olabilecek bağımsız organlarca yerine getirilmesinin Anayasaya ve hukukun temel ilkelerine uygun olacağı düşünülmektedir¹¹⁵¹.

Zor kullanma eylemleri insan haklarına aykırılık teşkil etmeyecek şekilde kullanılmalıdır. Anayasa’nın 90. maddesine ek olarak getirilen 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanunun 7. maddesindeki “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*” hüküm doğrultusunda 6183 sayılı Kanunda zor kullanma eylemlerinin yapılmasına izin verilse de milletlerarası anlaşma olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini ihlal edici bir

¹¹⁴⁵ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.238.

¹¹⁴⁶ R. Beyazkılıç vd., *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 403.

¹¹⁴⁷ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 545.

¹¹⁴⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 794.

¹¹⁴⁹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 228.

¹¹⁵⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1008.

¹¹⁵¹ P. Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, s. 338.

davranışta bulunulmaması gerekmektedir¹¹⁵². Halihazırda cezai bir yaptırımı yerine getirmekle görevli bir savcının dahi mahkeme kararının olmaması durumunda konuta girip arama eylemini gerçekleştirmesi söz konusu olamazken kamu icra hukukunda icra memurunun mahkeme kararı olmadan konuta girme yetkisine sahip olması hem hukuk devletine aykırılık oluşturacak hem de borçlu ve üçüncü kişilerin hakları ile menfaatlerini olumsuz etkileyecektir¹¹⁵³.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun arama ve el koyma başlıklı dördüncü bölümünde şüpheli, sanık ve diğer kişilerle ilgili aramanın yapılması açıklanmıştır. Arama kararının bir hâkim kararı üzerine ve kolluk kuvvetleri tarafından yapılabileceği açıklanmıştır. Konuya sistematik bir bakış açısıyla bakıldığında Anayasal hakların ihlal edilme olasılığının bulunduğu böyle bir uygulamada kamu icra hukukunda da benzer nitelikte bir uygulama yapılmalıdır. Zor kullanma ölçülülük ilkesi, insan onuru ve özel hayatın gizliliği ilkeleri çerçevesinde uygulanmalıdır. Alacaklı tahsil dairesinin memuru ve kolluk kuvvetlerinin haciz esnasında bu Anayasal temelli ilkelere aykırı davranmaması gerekmektedir. Ancak madde metninde geçen her türlü zora başvurulabileceği ifadesi kelimenin telaffuzunda dahi olumsuzluk içerebileceğini yansıtmaktadır. 6183 sayılı Kanunun ilgili maddesinde güncelleme yapılması gerekmektedir.

3.2.4.1.3. Yakalamalı Haciz Kararının Uygulanmasında Mükellef Hakkı

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 5. maddesinin paralel hükmüyle taşıt ve sürücülerin sicil kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve elektronik ortamda haciz konulabileceği düzenlemesi yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğü arasında yapılan protokoller doğrultusunda haciz bildirileri elektronik ortamda tebliğ edilip motorlu taşıtların sicillerine erişilerek haciz konulmaktadır¹¹⁵⁴. A/1 TGT’nde Emniyet Genel Müdürlüğüne bağlı trafik şube ve bürolarına kayıtlı olan araçların trafik sicillerine konulmuş olan haczinin yeterli olmadığı ifade edilerek aracın çalınması, kaybolması ve hasar görmesi ihtimaline karşı kamu alacağının da en erken tahsilinin sağlanabilmesi için fiili haczinin yapılması ve aracın korunması için tedbirlerin alınması gerektiği açıklanmıştır.

¹¹⁵² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 457.

¹¹⁵³ P. Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, s. 371.

¹¹⁵⁴ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 763.

Menfaat dengesinin sağlanması bakımından uygulamada iş kolu yalnızca eşya ve insan nakli olan kişilerin araçları güvenilir bir kişinin kefaletinde kısa bir süre içerisinde kamu borcunu ödemesi için borçluya bırakılabilecektir¹¹⁵⁵. Ancak mükellefin hukuka aykırı şekilde haczedilen ticari aracını kullanarak gelir elde edememesi sebebiyle çalışma hak ve özgürlüğünün ve manevi zarar nedeniyle de kişilik haklarının ihlal edildiği ifade edilebilir¹¹⁵⁶. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ve 48. Maddesinde yer alan çalışma ve sözleşme hürriyeti çerçevesinde mükellefin ekonomik faaliyetinin aksayacağı tek getiri sağlayan araçlarının haczedilmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir. Haczin yapılması durumunda kamu alacağının tahsili gecikecek ve tahsilinin yapılması güçleşebilecektir.

3.2.4.1.4. Üçüncü Kişilerin Haciz Bildirisine Karşı İtiraz Hakkı

6183 sayılı Kanunun 79. maddesinde üçüncü kişilerdeki menkul malların, alacakların ve hakların haczi düzenlenmiştir. Bu maddede yer alan özel takip yolu kapsamında maddede belirlenmiş nitelikteki mal, alacak ve haklar için üçüncü kişiye haciz bildirisi tebliğ edilmektedir.

Haciz bildirisinin tebliğinin akabinde durum ayrıca borçlu mükellefe de yazı ile duyurulmaktadır. Bu duyurunun yapılması kanunda bir zorunluluk olarak görülmesi de borçlu mükellefin bu durumdan haberdar edilmesi borçlunun üçüncü kişilerle arasındaki ilişki bakımından önemli olabilecektir. Örneğin borçlu, haciz bildirisinin gönderildiği taraf ile ilişkilerinin bozulmaması adına borcunu hemen ödeyebilecek ya da borcun önceden ödenmiş olduğu ileri sürülebilecektir. Nitekim uygulamada borcun daha önceden ödenmiş olmasına rağmen tekrar talep edildiği ve icrai takibata girildiği de görülebilmektedir¹¹⁵⁷.

Borçlu mükellefin bu madde kapsamında takip edilmesi için haciz kararı alınmış olması ve haciz varakasının düzenlenmiş olması gerekmektedir. Haciz varakası düzenlenmeden bu yolun kullanılması söz konusu olamayacaktır. Haczin uygulanabilmesi için ise muhatabın bilgilendirilmesi gerekecektir. Öte yandan borçlu mükellefin alacaklı olduğu bankalar için de özel bir düzenleme yapılmıştır. E haciz olarak

¹¹⁵⁵ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 800.

¹¹⁵⁶ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 194.

¹¹⁵⁷ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s. 760.

uygulanan yönteme göre borçlunun alacaklı olduğu banka Şubelerine haciz bildirimi yapılmasının yanı sıra Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tutarın üzerinde bulunan alacaklar için bankaların genel müdürlükleri aracılığı ile tüm Őubelere haciz bildiriminin yapılması sağlanmaktadır. Yapılan tebligatın usulüne uygun olarak yapılmış olması durumunda haciz bildiriminin hukuki sonuçları oluşabilecektir. Bildirimi alan banka haciz bildirisine mal, alacak veya hakkın kendisinde olmadığına istinaden itiraz edebilir veya hareketsiz kalabilir¹¹⁵⁸.

E haciz uygulamasında mükelleflerin yaşadığı problemlerden bazıları şu şekilde belirtilebilir¹¹⁵⁹:

- Banka hesabına haciz uygulanmış olan mükellefe bu eylemin öncesinde ödeme emri gönderilmemesi
- Mükelleflerin hak ve alacaklarının bulunduğu bankalara ait bir araştırma yapılmadan elektronik haciz uygulanması
- E haczin anlık değil geleceğe yönelik hesaplarına da uygulanması
- Banka hesaplarına taşkın haciz uygulanması ve kullanılabilir kredi limitine haciz uygulanması
- E hacizle mükellefin kredibilitesinin düşürülüp ticari hayatının olumsuz etkilenmesi.

Bankalara tebliğ edilecek haciz bildirileri yalnızca haczin tebliğ tarihinde mevcut olan varlıklara uygulanacak olup ileride doğacak alacaklar için ihtiyati haciz veya haciz bildirisi tebliğ edilmeyecektir. Dolayısıyla tespit edilen hesaplar için haciz konulabilecek ancak borçlu mükellefin hesap açabileceği ihtimali dahilinde bildiri gönderimi yapılamayacaktır¹¹⁶⁰.

Kamu borçlusunun borç tutarı dikkate alınmaksızın bankadaki hesabın tamamına elektronik haciz uygulanması ve bloke konulması hukuk devletinin alt ilkelerinden ölçülülük ilkesinin yanı sıra mülkiyet hakkı bağlamında hukuka aykırı bir durum oluřturabilecektir¹¹⁶¹. Uygulama incelendiğinde vergi idaresinin mükelleflerin banka hesaplarına e haciz koyması belirli tutar çerçevesinde yapılmaktadır. Örneğin mükellefin

¹¹⁵⁸ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 465,467.

¹¹⁵⁹ Ayşe Yiğit şakar, “Türkiye’de E- Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E- Haciz Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Mali   z m Dergisi*, Temmuz- Ağustos 2011, s. 78.

¹¹⁶⁰ Mustafa Ak, “Haciz Bildirisinin Tebliği Suretiyle Haciz Uygulanması ve  zellik Arzeden Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 227, İstanbul, 2007, s.107.

¹¹⁶¹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulanması*, s. 1031.

5.250 lira borcu var ise e haciz bildirimi 5.250 lira olarak yapılmakta ancak mükellefin bankadaki hesabında 50.000 lirası var ise banka 50. 000 liranın tamamına bloke koymaktadır. Dolayısıyla mükellef aslında serbest bırakılması gereken 44.750 lira mevduatını kullanamamaktadır. Bu konuda idare ve banka ile yapılan görüşmeler doğrultusunda vergi idaresinin e haczi borç tutarıyla sınırlı bir şekilde uyguladığı blokajın yönetiminin bankada olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle banka uygulamasında elektronik haciz konusunda iyileştirmeler yapılması önerilmektedir. Zira mükellefin mevduatının tamamını bankada tutması ve serbest bırakılması gereken mevduat tutarını da kullanamaması mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin aşırılığını ve haczin taşkın bir şekilde yapıldığını göstermektedir. Bu sebeple 6183 sayılı Kanun'un 70. Maddesinde belirtilmiş olan haczedilemeyecek mallara veya 70/A maddesi oluşturulup elektronik haciz kapsamında mükellefin banka hesaplarına konulmuş olan blokaj ile ilgili açıklama yapılmalıdır. **Tasarı madde şu şekilde oluşturulabilir:**

“Elektronik Haciz

Madde 70/A: *Borçlunun elektronik haciz konulmuş olan banka hesaplarına bankanın rehin hakkı saklı kalmak üzere haciz bildirisinde belirtilmiş olan borç tutarı nispetinde blokaj konulması gerekir, borç tutarını aşan kısma banka tarafından blokajın uygulanmaması ve bu kısmın borçlunun tasarrufuna bırakılması zorunludur.”*

Bu doğrultuda mükellefe yönelik koruyucu hükmün 6183 sayılı Kanun'a eklenmesi ile uygulamada oluşan problemlerin çözülebileceği ve mülkiyet hakkını ihlal eden bu durumun ortadan kaldırılabilceği düşünülmektedir.

Mülkiyet hakkına müdahale uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak ve kanun ile yapılabilir. Ancak AİHM'nin bir kararında kanun kavramının şekli bir içerik taşımadığı, kararname veya yazılı olmayan bazı kuralların kanun tanımı içinde yer aldığı belirtilmiştir. Bu şekilde kanun tanımının geniş olarak tutulması idarenin çıkartmış olduğu düzenleyici işlemlerle de mülkiyet hakkına müdahale edilme ihtimalinin olabileceği görülmektedir. Bu doğrultuda vergi dairesi müdürü borçlu mükellefinin banka hesaplarına elektronik ortamda el koyabilecektir. Elektronik haciz uygulamasında vergi dairesi müdürüne verilmiş olan bu yetkinin sınırlarının çok iyi çizilmiş olması gerekmektedir¹¹⁶². Vergi dairesi müdürünün elektronik haciz koyma yetkisini

¹¹⁶² Ümit Süleyman Üstün, “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 2010, s.30.

kullanmasının yanı sıra sürecin sağlıklı bir şekilde ilerletilmesi önem arz etmektedir. Haczedilmiş tutarın bankadan istenmesi, blokajın devamlılığı, borçlu mükellefin tasarruf hakkının ortadan kaldırılması ve elektronik haczin kaldırılması hassas bir süreci gerektirmektedir. Bu konularda mükellef haklarını ihlal etmeden, mükellefin ticari itibarını zedelemekten menfaat dengesi gözetilerek işlemlerin yapılması elzemdir.

Kamu alacağının tahsil edilmesi amacıyla kendisine haciz bildirisi gönderilmiş olan üçüncü kişinin yedi gün içerisinde ileri sürülebilecek itirazlar şunlardır;

- Borcu olmadığı,
- Malın yedinde bulunmadığı,
- Haczin tebliğinden önce borcu ödemiş olduğu,
- Mal istihlak edilmiş ya da kusuru olmaksızın telef olduğu,
- Alacaklının emrettiği yere verilmiş olduğu.

Tahsil dairesine yazılı itiraz ile bildirmiş olması gerekmektedir. Bu bildirimin yapılması ile alacaklı tahsil dairesi kamu gücünü kullanarak üçüncü kişiye haciz uygulaması gerçekleştiremez¹¹⁶³. Üçüncü kişinin bu iddialarını kanıtlamasına ve bildirimin iptali için idari dava açmasına da gerek bulunmamaktadır¹¹⁶⁴.

Danıştay'ın kararlarında haciz bildirisinin kesin ve yürütülebilir bir işlem olmayıp davaya konu olamayacağı fakat itiraz edilmemesi üzerine üçüncü kişiye düzenlenecek olan ödeme emri ve haciz kararları için yargısal yolun kullanılabileceği ifade edilmiştir¹¹⁶⁵. Öte yandan üçüncü kişinin haciz bildirisine karşı itiraz etmemesine rağmen bildirinin tebliği tarihi öncesinde üçüncü kişi alacağın borçluya ödenmiş olduğunu veya hak ya da malın iade edildiğini tereddütte bırakmayacak şekilde ispat ettiği takdirde gönderilen ödeme emrine karşı açacağı davada borcum yoktur iddiasında bulunabilecek ve ödeme emri için iptal kararı verilebileceği açıklanmıştır¹¹⁶⁶.

Danıştay'ın bir başka kararında¹¹⁶⁷ üçüncü kişinin kamu borçlusu şirkete olan borcunu gönderilen haciz bildirisi tebligatından çok önce yaptığını ancak bunu 7 günlük

¹¹⁶³ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 778.

¹¹⁶⁴ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 469.

¹¹⁶⁵ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1017. (Danıştay 3. D.'nin 06.11.2019 tarih, Esas no: 2016/12319, Karar no: 2019/6042, Danıştay VDDK'nın 28.12.2016 tarih, Esas no: 2016/1345, Karar no: 2016/1336, Danıştay 9. D.'nin 09.12.2019 tarih, Esas no: 2016/14239, Karar no: 2019/6663).

¹¹⁶⁶ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1021.

¹¹⁶⁷ Danıştay 4. D.'nin 10.04.1990 tarih, Esas no: 1988/4809, Karar no: 1990/1315.

süreyi geçtikten sonra bildirmesi üzerine üçüncü kişi için düzenlenmiş olan ödeme emrini hukuka uygun bulmuştur¹¹⁶⁸. Başka bir Danıştay kararında ise itiraz süresinin bildirimsiz geçirilmesi üzerine üçüncü kişiye ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilmiştir¹¹⁶⁹. Öte yandan haciz bildirisine süresi içerisinde itiraz edilmemiş olmasının ödeme emrine itirazda bulunarak borcun bulunmadığına ilişkin kanıtlayıcı nitelikteki bilgi ve belgelerin ileri sürülmesine engel oluşturmayacağı ve borcun yoktur kapsamında değerlendirilmesi gerektiği farklı bir Danıştay kararında açıklanmıştır¹¹⁷⁰. Kararlarda görüldüğü üzere içtihatlar istikrarsızlık bulunmaktadır. Böylesine önemli bir konu hakkında içtihadın birleştirme kararının alınması elzem olmuştur.

İtirazın yapılmasıyla üçüncü kişi menkul malın elinde alacağın zimmetinde sayılması durumundan kurtulmuş olmaktadır. Bu aşamada üçüncü kişi doğrudan takipten kurtulmuş olsa da tamamen takipten kurtulması söz konusu değildir. Alacaklı tahsil dairesi yapılan itirazı takip eden 1 yıl içerisinde alacağın veya malın üçüncü kişide olduğu iddiasıyla adli yargıda genel mahkemelerde müspet tespit davası açabilecektir. İddiasını kanıtlayabilir ise üçüncü kişi hakkında kamu icra hükümleri kapsamında ödemeye çağrı yazısı ile takibin başlatılması gerekecektir. Ayrıca tahsil dairesi gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu için üçüncü kişinin üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmasını talep edebilecektir. İddia ispatlanamaz ise cebren takip ve tahsil işlemleri uygulamasına devam edilemeyecek olup edildiği durumda yapılan her bir işlemin hukuka aykırı olması sebebiyle üçüncü kişi tarafından dava açılması halinde yapılan işlemler iptal edilecektir¹¹⁷¹.

3.2.4.1.5. Üçüncü Kişinin Menfi Tespit Davası Açma Hakkı

Üçüncü kişinin haciz bildirimine karşı yedi gün geçtikten sonra itiraz etmesi ve hiç itiraz etmemesinin hukuki bakımdan sonuçları aynı olmaktadır. Haciz bildirimine süresi içinde itiraz edilmemesi durumunda mal elinde ve borç da zimmetinde kabul edilerek 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır. Öte yandan üçüncü kişinin haciz bildirisine süresinde dava açamaması halinde borçtan kurtulmak için kendisine tanınan diğer bir hak ise menfi tespit davası açma hakkıdır. Üçüncü kişi kendisine haciz

¹¹⁶⁸ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 536.

¹¹⁶⁹ Danıştay 7. D'nin E. 2016/707, K. 2017/6110, *Danıştay Dergisi*, 148, 2018, s. 326.

¹¹⁷⁰ Danıştay 3. D., (12.04.2021), E.2019/3387, K. 2021/1936 sayılı kararı, [Karar İçeriği \(danistay.gov.tr\)](http://karar.icerigi.danistay.gov.tr).

¹¹⁷¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 457.

bildirisinin tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açarak, kamu borçlusuna borcu olmadığını ya da malın elinde bulunmadığını ispat etmek durumundadır¹¹⁷².

Üçüncü kişinin süresinde itiraz etmesi halinde ispat yükü alacaklıda olmaktadır, üçüncü kişinin süresinde itiraz etmemesiyle ispat yükü kendi üzerinde kalmaktadır. Menfi tespit davası açma süresi 1 yıl ile sınırlandırılmaktadır. Üçüncü kişi bu süre içerisinde haciz bildirisinin kendisine tebliğ edildiği tarih itibarıyla borçlu olmadığını ispat edebilecektir. Dava devam ederken teminat göstererek takip işlemlerinin geçici olarak durdurulmasını talep edebilecektir¹¹⁷³. Alacaklı tahsil dairesine verilen teminat haciz varakasına dayanılarak haczedilecektir. Teminatın niteliği veya miktarı konusundaki uyuşmazlıklar takip işlerini durduran adli yargı mahkemesi tarafından çözümlenecektir. Menfi tespit davasında haklı bulunan üçüncü kişi takipten kurtulacaktır. Ancak davada haksız çıkılması durumunda davaya bakan mahkeme %10 tutarında inkâr tazminatı hükmü verecektir¹¹⁷⁴. İnkâr tazminatına hükmedilmesi sonucu özünde hak arama özgürlüğüne ölçüsüz bir müdahale ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturabilecektir. İnkâr tazminatı ödeme emrine karşı davasında haksız çıkan mükelleflere uygulanan haksız çıkma zammı niteliğinde görülebilir. Haksız çıkma zammına karşı Anayasaya aykırılık gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine gidilmiş ve mahkeme bu zammın Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir. Dolayısıyla inkâr tazminatının da mükellefin hak arama özgürlüğünü kısıtlayan bir yaptırım olması nedeniyle iptal edilmesi gerekmektedir.

3.2.4.1.6. Teknik ve Özel Bilgi Gerektiren Malların Değerlemesinde Bilirkişi Talep Etme ve Değer Biçme İşlemine Karşı İdari Dava Açma Hakkı

Haciz memuru haciz sırasında orada bulunanların da görüşlerini alarak menkul mallar için değerlendirme yapmaktadır. Değerleme yapacak olan haciz memurunun veya haczi gerçekleştirenlerin tahsil dairesinin ya da borçlunun itirazını önlemek amacıyla tahmin edilecek olan değeri belirlemesinde özen göstermesi gerekmektedir¹¹⁷⁵. Takdir haciz memurunda olsa da spesifik durumlarda uzman kişilerden veya bağlı bulunduğu meslek odasından değerlendirme konusunda destek alınabilecektir. Malların değerlemesinin yapılması sonrasında tespit edilen değerler haciz tutanağına kaydedilecektir. Tahsil

¹¹⁷² B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 232.

¹¹⁷³ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 252.

¹¹⁷⁴ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 473.

¹¹⁷⁵ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s. 770.

dairesi veya borçlu mükellefin talep etmesi durumunda yapılan değerleme bilirkişi¹¹⁷⁶ tarafından yeniden yapılabilir. Yeniden değerlendirme talebi için herhangi bir süre kanunda belirtilmemiş olmakla beraber satışın yapılmasına kadar talep edilebilir. Borçlu menkul malları için biçilen değer düşük olduğunu gerek haciz sırasında haciz tutanağına şerh koyarak gerek ise sonradan idareye yazılı bir şekilde başvurarak bilirkişiye yeniden değer tespiti yaptırma hakkına sahip olmaktadır¹¹⁷⁷. Özellikle ekonomik dönemde görülen yüksek enflasyon ya da teknolojiye hızlı gelişme sebebiyle malların haczi ve satışı arasındaki süreçte mal değerinde düşüklük meydana gelebilmektedir. Bu durumda taraflar bilirkişi aracılığıyla yeniden değerlendirme yaptırabilmektedirler¹¹⁷⁸.

Kanunda bilirkişi seçimi için herhangi bir nitelik ve tayin şekli belirtilmemiştir. Bunun yanı sıra değer biçme yöntemi de kanunda yer almamaktadır. Ancak bu belirlemelerin yapılmamış olması ise tahsil dairesine keyfiyetle hareket etme özgürlüğü vermeyecektir¹¹⁷⁹. Bilirkişi raporu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 280. maddesinde¹¹⁸⁰ belirtildiği üzere mahkeme öncesinde taraflara gönderilmek durumundadır. Esas durum böyle olması gerekirken uygulamada bilirkişi raporları genellikle duruşma esnasında tebliğ edilmekte ve buna bağlı olarak yargılama süreci uzamaktadır¹¹⁸¹.

Menkul mallara değer biçme malın satışa çıkartılması aşamasındaki satışa esas değer belirlenmesi bakımından temel oluşturmaktadır. Uygulamada değer biçme işleminin gerçeği yansıtmaması halinde sonra yapılan işlemlerden ayrı olmak üzere dava konusu yapıp yapılamayacağına istinaden istikrarlı bir görüş bulunmamaktadır. Borçlu mükellefin menfaatini önemli derecede etkileyen bu işlem hakkında idari dava yoluna gidebilmek için kesin bir nitelik taşıyor olması da elzemdir. Danıştay'ın bu konu hakkındaki önceki uygulamaları, işlemin zincir işlem teorisi kapsamında değerlendirileceği bu sebeple sonraki işlemten bağımsız olarak idari davaya konu

¹¹⁷⁶ Bilirkişi raporuna karşı itiraz olması durumunda belirsizliklerin ve çelişkilerin giderilmesi amacıyla yeni sorular tertiplenerek aynı bilirkişiden ek rapor istenebilmektedir. (Süha Tanrıver, *Hukukumuzda Bilirkişilik*, Ankara, 2017, s. 118.)

¹¹⁷⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 260.

¹¹⁷⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 796.

¹¹⁷⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 476.

¹¹⁸⁰ “Bilirkişi, raporunu, varsa kendisine incelenmek üzere teslim edilen şeylerle birlikte bir dizi pusulasına bağlı olarak mahkemeye verir; verildiği tarih rapora yazılır ve duruşma gününden önce birer örneği taraflara tebliğ edilir.”

¹¹⁸¹ Yaşar Aslan, “Bilirkişi Raporuna İtiraz ve Uzman Mütalaası”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 58, İstanbul, 2008, s.211.

edilemeyeceği şeklindeydi. Ancak Danıştay görüşünü zaman içerisinde değiştirmiş ve değer biçme işleminin satış işleminden ayrı olarak idari davaya konu yapılabileceği şeklinde kararlar almıştır¹¹⁸². Dolayısıyla değer tespitiyle ilgili işlemler borçlu mükellefin hukuki menfaatini etkileyen icrai ve dava konusu yapılabilecek bir nitelikte işlem olduğu için satış işlemi beklenmeden doğrudan dava yoluna da gidilebilir¹¹⁸³. Değer biçme işlemine karşı mükelleflerin yargı yoluna gidebilmesi, hak arama özgürlüğünün ve mülkiyet hakkının korunması adına olumlu sonuçlar doğuracaktır.

3.2.4.1.7. Haczedilen Menkul Malların Korunması Sürecinde Tam Yargı Davası Açma Hakkı

Tahsil dairesi haczedilmiş olan menkul malları satışın gerçekleşmesine kadar veya kamu alacağının satış öncesi tahsil edilmesi durumunda borçlu mükellefe geri teslim edilmesine kadar koruma altına almakla yükümlü kılınmıştır. Haczedilen menkul malın para, değerli maden veya kıymetli evrak olması halinde tahsil dairesi bunları korumalı bölgede veya dairenin kasasında koruma altına almalıdır. Korumanın sağlanmadığı durumda hizmet kusuru yapılmış sayılacak ve kusurlu sorumluluk çerçevesinde tahsil dairesi sorumlu olacaktır. Yukarıda sayılan menkul malların dışında kalanlar için ise yine tahsil dairesi bu malları muhafaza altına alacak ya da güvenilir bir şahsa veya güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlu veya zilyedin kendisine bırakılabilecektir. Öte yandan bu kişiler idarenin kendilerine teslim ettiği malları ilk istendiği zamanda derhal ve kendilerine teslim edilmiş olan haliyle geri vereceklerdir. Aksi halde malın değeri tutarında borçlu sayılacak olup 6183 sayılı Kanun çerçevesinde takip edileceklerdir¹¹⁸⁴.

Güvenilir bir kişinin kefil olması halinde haczedilmiş olan malların borçlu mükellefin zilyetliğine bırakılması borçlunun işlerine devam etmesi ve kamu borcunun ödenmesi bakımından önemlidir. Bu şekilde bir uygulamanın yapılmasıyla idare ve mükellef arasındaki menfaat dengesi de sağlanmış olacaktır. Öte yandan kendilerine mal bırakılmış olan borçlular, zilyetler ve güvenilir şahıslar, bu malların kendilerine atfolunamayacak nedenlerden dolayı telef veya zayi olduğunu kanıtlamaları halinde ise sorumluluktan kurtulmuş olacaklardır. Ancak bu kanıtlamanın kabul edilip edilmemesi

¹¹⁸² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 476. (Danıştay 3. D., 16.10.1991 tarih, Esas no: 1989/4098, Karar no: 1991/2604, Danıştay 4.D., 17.10.1995 tarih, Esas no: 1995/1975, Karar no: 1995/4032).

¹¹⁸³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1036.

¹¹⁸⁴ Danıştay 10. D., 03.10.1997 tarih, Esas no: 1995/962, Karar no: 1997/798.

idarenin takdirinde olacaktır. İdarenin kabul etmemesi halinde yargıya gidilebilecektir¹¹⁸⁵.

Konuya ilişkin vergi dairesinden istenmiş bir özelge örneğinde ise şirkete vergi borcundan dolayı menkul mal haczi yapıldığı, malların yediemine bırakıldığı fakat belirtilen adrese gidildiğinde malların yerinde bulunmadığı belirtilmiştir. Verilen cevapta yediemin tarafından malların telef ve zayi olduğunun ispat edilememesi durumunda geri verilemeyen malların değerinde borçlu sayılarak 6183 sayılı Kanuna göre takip edileceği ayrıca yediemin için Cumhuriyet Savcılığı nezdinde suç duyurusunda bulunulması gerektiği yer almaktadır¹¹⁸⁶.

Danıştay'ın konu ile bağlantılı bir başka kararında¹¹⁸⁷ bir anonim şirketin vergi borcu sebebiyle haczedilen mallarını aynı şirkette ücretli çalışan bir işçiye yediemin olarak bırakılması ve emtianın iş yeri sahibi tarafından depodan alınması durumunda idareye teslim edemeyeceği durum oluşmuş bu halde işçi için ödeme emrinin düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Davacı olan ücretli çalışana yöneltilecek bir kusurun tespit edilmediği sonucuna varılmıştır. İlgili olayda idarenin güvenilir şahıs seçiminde takdir yetkisini iyi bir şekilde kullanmadığı ortaya çıkmıştır.

Malın kayıp veya telef olan kısmı kadar borçlu mükellefin borcu ortadan kaldırılmalıdır. Kaldırılmadığı takdirde mükellef tahsil dairesine karşı idare mahkemesinde tam yargı davası açarak tazminat talep edebilecektir¹¹⁸⁸.

Sonuç itibarıyla menkul malların korunması için takdir yetkisi idareye verilmiştir. Malın borçluya bırakılıp bırakılmayacağı konusunda borçlunun vergi sicilinin temiz olup olmadığının değerlendirilerek bir karar verilmesi mülkiyet hakkına uygun olacaktır. Malın korunması için yediemine bırakılması durumunda ise malın zarar görmesi üzerine mükelleflerin zarar tazminin karşılamak için idareye dava açabilecektir. Öte yandan özellikle ev ve iş yeri hacizlerinde menkul malların bu yerlerden çıkartılıp götürülmesi onur kırıcı bir hareket olup mükellefin saygınlığının azalmasına da sebep olabilecektir. Bu sebeple menkul mal haczinde malın borçlu kişiye bırakılması mükellef ile idare arasında menfaat dengesinin sağlandığı ifade edilebilir.

¹¹⁸⁵ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 799, 808.

¹¹⁸⁶ 18.10.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.19/14216 sayılı Özelge. R. Beyazkılıç vd., *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul, 2006, s. 408.

¹¹⁸⁷ Danıştay 4. D., 24.02.2010 tarih, Esas no:2009/1392, Karar no: 2010/868 sayılı karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18484500&arananKelime=4.%20Daire,2009/1392>.

¹¹⁸⁸ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 480.

3.2.4.1.8. Menkul Malların İhale Edilmesi Sırasında Mükellef Hakları

Menkul mallar için ikinci artırmada malın en çok artırana ihale edileceği belirtilmiş ancak satış tutarı için herhangi bir taban sınır belirlenmemiştir. Bu durum borçlunun menfaatlerinin korunmadığını göstermektedir¹¹⁸⁹. Danıştay'ın bir kararında¹¹⁹⁰ malın gerçek değerinin çok altında satılmasının kamu alacağının tahsiline imkân verilmemesi nedeniyle bedel ne olursa olsun satışın yapılacağı hükmünün uygulanmayacağı açıklanmıştır¹¹⁹¹. Malın satış bedelinin satış masrafları ve kamu alacağından önce ödenmesi gereken masrafları geçmemesi halinde satışın yapılmaması gerek kamu yararının sağlanması gerekse borçlunun menfaatinin korunması bakımından uygun olacaktır¹¹⁹². Kanun maddesinin “*bedel ne olursa olsun satış yapılacak*” şeklinde sert bir hüküm içermesi söz konusu olsa da uygulamada vergi dairesi kamu yararını ve mükellefin de menfaatinin gözetmek durumundadır. Dolayısıyla bu konuda yine takdir yetkisi vergi idaresince kullanılmaktadır. Mükellefin yarar dengesini sağlamadan yalnızca kamu alacağının karşılanması amacıyla satışın yapılmaması gerektiğini düşünülmektedir.

6183 sayılı Kanunun 87. maddesinde satılamayan menkul malların ikinci artırmaya çıkartılması için şartlar ve buna rağmen satılamayan menkul mallar için nasıl bir uygulama yapılacağı açıklanmıştır.

Danıştay'ın bu konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda da satış işleminin kanundaki usule aykırı olarak yapılması sebebiyle idare aleyhine tazminat davası açılabileceği ifade edilmiştir. İYUK'un 12. maddesinde idarenin bir işlem icrası nedeniyle zarar doğması sonucu zarar gören tarafın tam yargı davası açabileceği ve aynı Kanunun 11. maddesindeki idareye başvuru hükmünün saklı olacağı açıklanmıştır. İYUK'un 11. maddesinde idari dava açılmadan önce idareye başvurularak işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem uygulanmasının varsa üst makamdan yoksa işlemi yapmış olan makamdan talep edilebileceği belirtilmiştir. Talep dava açma süresi içerisinde yapılırsa dava açma süresinin duracağı ve otuz günlük süre içerisinde red cevabı gelir veya hiç cevap gelmezse talep reddedilmiş sayılarak dava açma süresinin işlemeye devam edeceği de hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla idarenin

¹¹⁸⁹ M. Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, s. 310.

¹¹⁹⁰ Danıştay 4.D'nin, 28.02.1989 tarih, Esas no: 1988/4025, Karar no: 1989/981.

¹¹⁹¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 488.

¹¹⁹² K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 836.

usulsüz yapılan satış işlemleri sonucu borçlu mükellef zarar tazmini isteyebilecek bu doğrultuda tam yargı davası açabilecektir. Menkul malın satış ihalesi hakkında İYUK'un 20/A maddesinin 1/a bendinde “*ihaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemlerine karşı açılacak davaların ivedi yargılama usulüne tabi olduğu*” hükmü mevcuttur. Bu doğrultuda menkul malın satış ihalesi hakkında açılacak olan davada verilen mahkeme kararlarının istinaf yargılaması zorunluluğu bulunmamakta doğrudan temyiz yoluna tabi olmaktadır¹¹⁹³.

3.2.4.1.9. Menkul Malların Satışı Sırasında Hukuka Aykırılıklara Karşı Mükellef Hakkı

6183 sayılı Kanunun uygulaması sonucu yapılan işlemlerin kamu gücüne dayalı ve tek taraflı idari işlemler olması nedeniyle mükelleflerin hukukunu etkileyen yürütülmesi zorunlu olan işlemlerin yargı denetimine tabi olması gerekir. Ödeme emri tebliğinden sonra uygulanan haciz, haczedilen malların satışı işlemleri ayrı ayrı davaya konu edilebileceğine göre her işlemdeki hukuki aykırılığın daha sonra yapılan işlem üzerine dava konusu edilebilmesi önceki işlemin ilgiliye duyurulmasına ve önceki işlemin sonraki işlemin tebliği üzerine öğrenilmesine bağlı olmaktadır¹¹⁹⁴. Menkul malların haczedilmesi sonrasında satışa çıkarılma süresi 3 gün ile 3 ay içerisinde gerçekleşmektedir. Bu süre zarfında satışın yapılması mümkün olmayacak ancak üç günlük sürenin bitiminde haczedilen mal satışa çıkartılabilecektir¹¹⁹⁵. Geçici komisyon raporunda malların üç günlük süre sonunda satışa çıkarılmasının gerekçesi borçlunun para bularak malını satıştan kurtarması şeklinde açıklanmıştır¹¹⁹⁶. Bir diğer ifadeyle kanun koyucunun 3 günlük süre belirlemesinin sebebi malın haczinin yapılması sonrasında iki gün içinde malın satışına başlanmayıp borçlunun zor duruma düşürülmemesidir. Borçlu mükellefe kamu borcunu bu süre içinde kapatabileceği bir müsaade süresi verilmiştir.

6183 sayılı Kanunun 84. maddesinde yer alan satış usulü hükmünde haczedilmiş olan malların üç ay içerisinde satışa çıkarılması açıklanmış ancak çıkarılmadığı durumda hangi yol izleneceği açıklanmamıştır. İİK' da alacaklının satış için gerekli işlemleri

¹¹⁹³ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1056. (Danıştay 4.D'nin, 22.02.1989 tarih, Esas no: 1988/1432, Karar no: 1989/879).

¹¹⁹⁴ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s. 792.

¹¹⁹⁵ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 461.

¹¹⁹⁶ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 561.

yapmadığı durumda haciz kalkacak ve haczin yenilenmesi gerekecektir. Kamu borcu için takibi gerçekleştiren tahsil dairesinin böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu konuda Yargıtay'ın verdiği kararda¹¹⁹⁷ 3 aylık sürenin dolması durumunda haczin düşeceği şeklinde bir düzenleme olmaması sebebiyle haczin devam edeceği, açık bir gönderme olmadıkça İİK' da yer alan hükümlerin 6183 sayılı Kanun uygulamasında söz konusu olamayacağı ifade edilmiştir. Bu durum borçlu mükellef lehine olarak da değerlendirilebilir. Bu süre zarfında hacizli malın yüksek bedellerle kiralanması sonucu borcun ödenmesi sağlanabilecek, satış yolu kullanılmadan borç kapatıldıktan sonra mal mükellefe iade edilebilecektir. Fakat hacizli malın satışa çıkartılmayıp tahsilata yönelik olarak da herhangi bir şekilde kullanılmaması, tasarruf hakkı kısıtlanmış olan borçlunun menfaatini zedeleyebilecektir. Sonuç itibariyle menkul mal için satış süresine sınır getirilmemesi usûli güvence eksikliği oluşturabilmektedir¹¹⁹⁸.

Haczedilmiş olan malların haciz tutanağının düzenlenmiş olduğu fiili haciz tarihinden itibaren 3 gün bekletilmesi ve bu tarihten sonra satışa sunulmasına dair hüküm hukuki nitelikte olan düzenleyici bir süreyi göstermektedir. İdare bu konuda takdir yetkisinden ziyade bağlı yetki ile donatılmış bulunmaktadır. Ancak idarenin bu süreye uymaması durumunda herhangi bir yaptırımın söz konusu olmaması idareyi rahat davranmaya itecektir. Süreç uzadıkça haciz baskısını daha fazla hisseden mükelleflerin ekonomik ve psikolojik olarak yıpranması mümkün görünmektedir. İdarenin haczedilmiş malları satışa çıkarma süresine uyması gerekmekte olup uymaması durumunda sorumlu tutulması mümkün olacaktır. Mükellef tam yargı davası açarak alacaklı tahsil dairesinden zararın tazmini talebinde bulunabilecektir¹¹⁹⁹.

Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasında usulüne göre yürürlüğe konulmuş olan milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu, Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa mahkemesine gidilemeyeceği ve kanunlar ve milletlerarası antlaşmaların aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda milletlerarası antlaşmaların hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye Ek 1 No'lu Protokolün 1. maddesinde “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır.*

¹¹⁹⁷ Yargıtay 19. D.'nin 26.03.1992 tarih, Esas no: 1992/1166, Karar no: 1992/937, 13.09.1995 tarih, Esas no: 1995/7341, Karar no: 1995/7301. (B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 260).

¹¹⁹⁸ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 260.

¹¹⁹⁹ Hakan Arslaner, “Kamu Alacaklarının Cebri Tahsil Usulünde Hacizli Malların Satışa Çıkış Süresi: Üç Ay Mı, Üç Yıl Mı?”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(3), Ankara, 2015, s.236.

Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir” ifadesi ile bir kişinin mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilmesi için kamu yararına ve kanunun açık hükmüne uygun olması şartlarının eş anlı gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre menkul malların bir an önce satışının yapılmayıp paraya çevrilmemesi durumunda hem mükellefin uzun süre mülkiyet hakkı sınırlandırılacak öte yandan kamu alacağının tahsili uzayacak ve kamu yararı sağlanamayacaktır. Dolayısıyla haciz işlemlerinin makul bir süre içerisinde tamamlanması hukuk devletinin de göstergesi olacaktır¹²⁰⁰.

Tahsil dairesinin borçlu mükellefin hak ve menfaatini de göz önünde bulundurmamak zorunda olmasından dolayı haczedilmiş olan malların bozulma ve çürüme gibi sebeplerle önemli miktarda değer düşüklüğüne uğramaması için üç günlük süreyi beklemeksizin paraya çevirmesine bir an önce başlaması gerekmektedir¹²⁰¹. Bu konuda uyuşmazlık yaşanması durumunda satış ve paraya çevirme işlemine süreyi beklemeden başlayan tahsil dairesinin durumu kanıtlaması gerekmektedir. Satışa çıkarılma süresi kapsamında bozulma ve çürümenin yanı sıra malın değer kaybına uğratılmasının sorumluluğu tahsil dairesinde olmalıdır¹²⁰². İdareye bu konuda sorumluluk yüklenmesi mükellef ile idare arasında zorunlu menfaat dengesinin kurulabilmesi adına olumlu olacaktır.

Açık artırma usulü ile satışa çıkarılmış olan malların ihalesinin bitiş saati belirlenmemiş ise ihalede artıran kişiler var iken süre dolduğu gerekçesiyle işlem sonlandırılmayacaktır. Bu durum borçlu mükellefin çıkarlarının korunması adına önem arz etmektedir¹²⁰³. Menkul malların haczinde satışın peşin yapılması gerekliliğinden dolayı satılmış olan malın bedeli tahsil edilmeden mal ihale edilen kişiye teslim edilemeyecektir. Fakat ilgili vergi dairesi ihale gününü takip eden günden başlayarak üç gün içerisinde ihale olunan malın bedelini ödemesi için alıcıya süre verebilmektedir¹²⁰⁴.

¹²⁰⁰ Mehmet Bozkurt, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Menkul Mal Hacizlerinde Süre ve Mülkiyet Hakkının İhlali”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 114, 2013, s.54.

¹²⁰¹ R. Beyazkılıç vd., *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul, 2006, s. 409.

¹²⁰² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 483.

¹²⁰³ K. Yılmaz, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, s.825.

¹²⁰⁴ K. Mutluer ve N.N. D. Kuzeyli, *Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.342.

Hacizli menkul malların 6183 sayılı Kanunun 85. maddesinde yapılmış olan değişiklik ve Kanuna eklenen 97/A maddesi ile elektronik ortamda satışı mümkün olmaktadır. Dolayısıyla 22.04.2021 tarihi itibarıyla menkul mallar elektronik platformda satışa çıkartılabilecektir.

6183 sayılı Kanunda menkul malların satış şekli, artırma ve ilanını açıklayan 85. maddesinde “*Gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların nevi ve evsafı önceden ilan olunur*” ifadesi menkul mal satışı süresince önceden ilan yapılması gerektiğine dair mecburi bir şartın olmadığı açıklanmıştır. Maddenin lafzından gerek duyulan hallere idarece karar verileceği anlaşılmaktadır. Danıştay’ın bu konu hakkında verdiği kararlarda menkul malın satışa çıkartılmadan önce satış ile ilgili ilanın menkul mal sahibine, tebliğ edilmesi gibi bir zorunluluğun olmadığı ifade edilmiştir¹²⁰⁵. Bu şekilde idarenin bağlı yetki ile yetkilendirilmemesi bir diğer deyişle takdir yetkisinin bulunması menkul mal sahibinin ve bu mal üzerinde hak sahibi olan tarafların haklarının ihlal edilmesi söz konusu olabilecektir.

Satılmış olan malların tutarları kamu alacağını karşılamaya yeter miktarda ise tahsil dairesi borçlu mükellefin kalan malvarlığının satışını yapamayacaktır. Malların üzerindeki haczin kaldırılmasını talep eden borçluya olumlu bir yaklaşım içinde olması gereken tahsil dairesinin aksine işlemlerinde mükellefin idari dava açması durumunda işlemler idari yargı tarafından iptal edilir¹²⁰⁶.

3.2.4.2. Gayrimenkul Malların Haczi ve Satışı Sırasında Mükellef Hakkı

Taşınması mümkün olmayan mal olarak değerlendirilen gayrimenkul malların haczi aşamasında haciz memurunun borçlu mükellefin adresine gitmesi söz konusu değildir. Yapılacak olan haciz menkul mallarda olduğu gibi gayrimenkullerde de haciz varakasına dayandırılacak ve ilgili kamu alacaklısının düzenlediği haciz bildirisi gayrimenkulün sicilinin tutulduğu kuruma tebliğ edilecektir. Haciz kararı Tapu Sicil Müdürlüğüne tebliğ edilip gayrimenkulün siciline haciz şerhi düşülmesi ile haciz işlemi uygulanmış olacaktır¹²⁰⁷.

¹²⁰⁵ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1051. (Danıştay 3. D.’nin 15.05.2017 tarih, Esas no: 2014/3010, Karar no: 2017/3798, Danıştay 7. D.’nin 28.05.2013 tarih, Esas no: 2009/4908, Karar no: 2013/2928, Danıştay VDDK.’nin 26.11.2014 tarih 2014/1119, Karar no: 2104/1209.)

¹²⁰⁶ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 489.

¹²⁰⁷ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.268.

Tahsil dairesinin taşınmaz için koymuş olduğu haczin rehin hakkı sahiplerine de bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim tapu dairesi tarafından yapılacak olup rehinli alacaklının mal üzerindeki kısıtlamadan haberdar olması ve haklarını koruması için elzem nitelik taşımaktadır¹²⁰⁸. Rehin hakkı sahipleri dışında diğer hak sahiplerine bildirilmesi konusunda kanunda bir düzenleme söz konusu olmamakla beraber hak sahibi olan üçüncü kişilerin varsa istihkak iddiasında bulunabilmeleri için sürelerin işleyebilmesi yönünden bildirimin yapılmasının gerekliliğinden söz edilebilmektedir¹²⁰⁹. Temel ve evrensel hukuk normları çerçevesinde yapılacak bildirimin haciz uygulanmış taşınmaza hukuken taraf olan paydaş, kiracı, yarıcı, işletici gibi haklara sahip olanlara bildirilmesinin kanundakinin aksine geniş anlamda değerlendirilmesi hak, hukuk, şeffaflık ve gerçekliği tesis etmek bakımından önem arz etmektedir¹²¹⁰. Yapılan bildirim ile gayrimenkul üzerinde hakkı olan herkesin bilgilendirilmesi tarafların menfaatine olacaktır.

Gayrimenkul üzerine konulmuş olan haciz tasarruf yetkisini kısıtlamaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun 1010. maddesinin ikinci fıkrasında tasarruf yetkisinin kısıtlanması açıklanmıştır. Maddede yer alan “...haciz, iflâs kararı veya konkordato ile verilen süre...tasarruf yetkisi kısıtlamaları, şerh verilmekle taşınmaz üzerinde sonradan kazanılan hakların sahiplerine karşı ileri sürülebilir..” hükmüyle haciz uygulamasında tasarruf yetkisinin kısıtlanıp şerh düşülmesi taşınmaz üzerinde sonradan hak kazanan üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi söz konusudur. İİK’ da hacizli bir mal el değiştirip icra dairesinin izni alınmadan devir işlemine tabi olabilirken 6183 sayılı Kanunun 73/1 fıkrasında yer alan “borçlu, alacaklı amme idaresinin muvafakatini almaksızın hacizli mallarda tasarrufta bulunamaz” hükmü gereğince bu söz konusu olmamaktadır. Uygulanan haciz işlemiyle beraber mal üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkıp alacaklı kamu idaresinin onayına bırakılmaktadır. Sonuç itibariyle kamu alacaklarının tahsili için uygulanan gayrimenkul haczinde taşınmaz malın devrine idarenin muvafakati doğrultusunda izin verilebilecektir¹²¹¹.

Bir haciz işlemi yapılacak iken taşınır ve taşınmaz mallardan öncelikle kamu alacağını karşılayabilecek bir menkul mal ve alacak var ise haciz işlemleri bunlar için başlatılacaktır. Taşınmazların haczinde satış sürecinde yapılması gerekenler daha ayrıntılı olduğu için öncelikle taşınırın haczinin yapılması tercih edilmektedir. Ayrıca taşınır

¹²⁰⁸ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 850.

¹²⁰⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 501.

¹²¹⁰ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 364.

¹²¹¹ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 241.

malların telafisinin taşınmaz mallara göre daha kolay olduğu da aşıkardır. Öte yandan borçlu mükellefin çıkarlarının gözetilmesi bakımından da taşınmaz malların haczi ve satışının daha masraflı olması sebebiyle öncelikle taşınır mallar için haciz uygulanmalıdır¹²¹².

6183 sayılı Kanunun 88. maddesine göre taşınmaz mal haczinin uygulanması için mükellefin teminat olarak göstermiş olduğu menkul malların kamu alacağını karşılayamayacak değerde olması gerekmektedir. Menkul malların kamu alacağını karşılaması durumunda tahsil dairesi yine de taşınmaz malı haczetmeye çalışıyor ise 6183 sayılı Kanunun 62. maddesindeki hükme açık bir şekilde aykırılık göstermiş olacaktır. Tahsil dairesi bünyesindeki icra memurlarının borçlu ve alacaklı arasındaki yarar dengesini sağlaması gerekmekte olup menkul mal yerine taşınmaz mala haciz koyan idarenin iyi niyetinden bahsedilemeyecektir. Hukuken kabul edilemeyen bu durumun meydana gelmemesi için taşınmaz mal haczi yolunun son aşamaya bırakılması uygun olacaktır¹²¹³.

Öte yandan kamu borçlusunun hacize tabi tutulmuş mallarının satışının yapıp paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecek ise borçlunun talebinin olması ve teminat göstermesi durumunda alacaklı kamu idaresinin yetkisi dahilinde kamu alacağının tahsili tecil faizi karşılığında tecil edilebilecektir. Tecilin uygun görülmesi durumunda haczedilmiş mal üzerindeki haciz kalkmayacak ancak malın satışının tehiri yapılacaktır¹²¹⁴. Tecil borçlu mükelleflerin zor duruma düşmeleri sonucu borçlarını ödeyebilmeleri adına uygulanan önemli bir uygulamadır. Çok zor durum tespiti vergi idaresi tarafından yapılması üzerine haciz uygulanmış gayrimenkul malların satışı yapılmayacak ve talep ile beraber idarece kabul edilecek olan teminatın verilmesi durumunda faiz ödemek koşuluyla mükelleflerin borçları ertelenebilecektir.

3.2.4.2.1. Gayrimenkul Dışında Gelirin Olmaması Durumunda Mükellef Hakkı

Gayrimenkul haczi ilgili gayrimenkulün hasılat ve menfaatlerini de kapsamı üzerine borçlu mükellefin de gayrimenkulün getirisinden başka gelirin olmaması halinde kendisinin ve ailesinin geçimi amacıyla yeterli miktarda mahsulün ya da bunların satılması durumunda bedelinin uygun miktarının borçluya bırakılacağı 6183 sayılı Kanunun 88/2. maddesinde belirtilmiştir. Sosyal devlet ilkesinin yansıması olarak

¹²¹² K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 844.

¹²¹³ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 333.

¹²¹⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 304.

görülen bu uygulama insan onurunun korunması adına olumlu görülmektedir¹²¹⁵. Ancak yeterli miktarın belirlenmesinde herhangi bir ölçütün bulunmaması sebebiyle bu tutarı tahsil dairesinin takdir etmesi gerekmektedir. Takdir yetkisi kullanılırken ise objektif bir değerlendirme yapılmalıdır¹²¹⁶. Kanun metninde bu konu hakkında belirli bir oranın verilmemiş olması “*yeterli miktarda mahsul veya elde edilen satış bedelinin uygun miktarı*” ifadeleri idareye takdir yetkisi tanıdığını göstermektedir. Dolayısıyla idare bunu belirlerken yalnızca kamu alacağının tahsilini değil ölçülülük ve menfaat dengesi ilkeleri çerçevesinde kamu alacağının tahsilini amaçlamalıdır.

3.2.4.2.2. Gayrimenkullerin Değerinin Belirlenmesi ve Bilirkişi Mütalaası

Satışa çıkarılacak olan gayrimenkullerin satış öncesinde bilirkişi mütalaası alınarak satış komisyonunca rayiç değerleri tespit edilecektir. Yapılacak olan değer tespiti gayrimenkulün değerlendirilmesinin teknik bilgiyi gerektirmesinden dolayı olup bilirkişi tarafından bununla ilgili rapor düzenlenmeden değer tespitinin satış komisyonu tarafından doğrudan doğruya yapılması kanun maddesine de aykırı bir durum oluşturacaktır. Değer tespiti işlemi icrai bir işlem olması ve borçlunun hukuki menfaatini etkileyebilecek nitelikte olması sebebiyle dava konusu yapılabilecektir. 6183 sayılı Kanunun 99. maddesinde gayrimenkul satış ihalesinin feshi için adli yargının görevlendirilmiş ancak satış işlemleri kapsamındaki işlemler için adli yargının görevli olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu doğrultuda Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda da değer tespitine ilişkin borçlu mükellefin davasını alacağın niteliğine göre genel bütçeye, il özel idaresi, belediye ve köylere ait alacaklarda vergi mahkemesine, bunlar dışındaki alacaklar için idare mahkemesine açması gerektiği belirtilmiştir¹²¹⁷. Danıştay’ın farklı kararlarında da¹²¹⁸ değer biçme ile ilgili işlemlerin idari davaya konu olabileceği açıklanmıştır. Değer biçme işleminde yapılan bir hukuka aykırılık sonraki işlemlerin de hukuka aykırı olmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu duruma örnek olarak ihalenin feshi verilebilir¹²¹⁹.

¹²¹⁵ B. Aksüt Demirbaş, “Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi”, s. 4723.

¹²¹⁶ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 845.

¹²¹⁷ Danıştay 10. D’nin 11.10.2011 tarih, Esas no: 2008/8341, Karar no: 2011/4183. (M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1079).

M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1079.

¹²¹⁸ Danıştay 4.D’nin, 29.11.1996 tarih, Esas no: 1995/5058, Karar no: 1996/4626, Danıştay 3.D’nin, 16.10.1991 tarih, Esas no: 1989/4098, Karar no: 1991/2604, Danıştay 3.D’nin, 01.02.2021 tarih, Esas no: 2016/15707, Karar no: 2021/592.

¹²¹⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 505.

Öte yandan satış komisyonunun gerek bilirkişi tarafından belirlenmiş değeri gerekçesiz bir şekilde kullanmaması gerekse sağlıklı verilmemiş bilirkişi görüşlerini sorgulamadan uygulamasından dolayı hukuki sorumluluğu doğacaktır¹²²⁰. 6183 sayılı Kanunda bilirkişinin mesleki yeterliliği çerçevesinde herhangi bir belirlemenin yapılmaması usuli güvence¹²²¹ eksikliğidir. Kanundaki bu boşluğun Danıştay kararlarıyla¹²²² kapatıldığı görülmektedir. Danıştay'ın görmüş olduğu davada değer tespiti için uzman bilirkişi kuruluna yaptırılmasından ziyade yalnızca bir makine mühendisine yaptırılmasının yerinde olmadığı açıklanmıştır¹²²³.

Taşınmaz mal için takdir komisyonları tarafından yapılan kıymet takdiri ve bilirkişi raporlarının bir örnekleri taşınmaz maliki ile taşınmazla bağlantılı olan kişilere gönderilmektedir. Bildirim yapılmasının sebebi kamu alacaklısı ile taşınmazın ilgili kişileri arasında çıkan görüş farklılığı olduğunda dava yoluna gidebilmek içindir. Taşınmazın ilk artırmada satılamaması üzerine yeniden satışa çıkarılması söz konusu olacak ancak aradaki süreçte rayiç değerinde değişiklik meydana gelebilecektir. Kanunda rayiç bedelin tespiti için herhangi bir süre öngörülmemiş olup yalnızca “*satışa çıkarılacak gayrimenkuller*” şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Ancak taşınmaz sahibi mükelleflerin de somut sebeplerle malın değerinde bir değişiklik meydana gelmesi durumunda bedel tespiti için satış komisyonuna başvuru haklarının tanınmasına istinaden düzenlemenin yapılması gerekmektedir¹²²⁴. Dolayısıyla gayrimenkulü satışa çıkartılmış olan borçlu mükellefin menfaatinin dengelenebilmesi bakımından değer tespiti çok önemli bir konudur. Borçlunun satışa çıkarılmış olan malına gerçek veya gerçeğe yakın bir şekilde değerlendirme yapılması satış aşamasında alıcı taleplerinin artırılması bakımından önem arz etmektedir. Uygulamada icra işlemleriyle satışa çıkartılan malların değerinin çok altında bir değerle satılması neredeyse genel geçer bir kavram olmuştur. Bu durum borçlunun mülkiyet hakkının zedelendiğini göstermekte olup yapılan işleme itirazın mümkün olması söz konusudur. Ortaya çıkan bu olumsuz durumun oluşmaması için borçlu mükellefe ilgili aşamada gayrimenkulü için değer tespiti yaptırabilme imkânı verilmesi uygun olacaktır.

¹²²⁰ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 380.

¹²²¹ İHAM içtihadında usulî güvence şu şekilde belirtilmiştir: *Sözleşmeye taraf devletlerin gerekli usul güvencelerini sunarak gözetmek, ve bu nedenle yerel mahkemelerin ve mahkemelerin uygulanabilir kanunlar ışığında etkili ve adil bir karar vermesinde imkan tanıma yükümlülüğüdür.* (B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 209).

¹²²² Danıştay 4.D'nin, 24.04.1995 tarih, Esas no: 1994/5341, Karar no: 1995/1892.

¹²²³ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 261.

¹²²⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 299.

Kamu borcu tutarı ile ikinci ihalede verilen bedelin mukayese edilemeyecek derecede düşük olması durumunda her ne olursa olsun kamu alacağının cüzi bir kısmının tahsilinde kullanılacak olsa bile kamu borçlusunun büyük zararlara maruz bırakılmaması için satışın yapılmaması gerekmektedir¹²²⁵. 6183 sayılı Kanunun 95. maddesine göre artırmanın bedeli gayrimenkulün değerinin %75'ini sağlayamadığı takdirde artırmanın 7 gün süreyle uzatılması söz konusu olabilmektedir. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararına¹²²⁶ göre gayrimenkul haczi uygulanmasında hem idarenin hem de borçlunun menfaatinin gözetilmesinin gerekeceği açık ve sabit olan bir satışın yapılması amaçlanmalıdır. Bu konuda yine vergi idaresinin takdiri söz konusu olmaktadır. İdare mükellefin mülkiyet hakkını aşırı bir zarara uğratmadan yetkisini kullanmalıdır.

3.2.4.2.3. Gayrimenkul İçin Teminat Gösterilmesi

6183 sayılı Kanunun 62. maddesinin 4. fıkrasına göre ise haczolunmuş bir gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan önce borçlunun borcuna yeter tutarda menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak göstermesi durumunda konulan haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul mal veya alacak haczolunacaktır. Bu durumdaki gayrimenkulün idaresi ve işletmesine ayrıca hasılat ve menfaatine tahsil dairesi müdahale edemeyecektir.

Gayrimenkulün ilk ihalede satışının gerçekleştirilememesi üzerine ikinci ihale yapılmaktadır. Gayrimenkulün satışında ikinci ihale bedelinin ilk ihale bedelinden düşük olması durumunda eğer kamu alacağı karşılanıyor ise kamu alacağının tahsil dairesince tahsil edilmesinin yanı sıra birinci artırmada ihale yapılan alıcı iki ihale arasındaki farkı ve faizi yatırmış olduğu teminattan alınacaktır. Bu durum hukuka aykırılık göstermemektedir. İkinci ihalede malın en fazla artırana ihale edileceği açıklansa da iki ihale arasındaki fark ve faiz teminat tutarından düşük olabilecektir. Maddede fazlalık teminatın iade edilmeyeceğine dair bir hüküm bulunmayıp ilk ihaledeki alıcıya teminatın iade edilmesi gerekecektir¹²²⁷. Teminatın iade edilmeyip kalan kısmın bütçeye gelir olarak kaydedilmesi hukuken mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale niteliğinde olacaktır¹²²⁸.

¹²²⁵ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.389.

¹²²⁶ 21.09.1989 tarih, Esas no: 1989/958, Karar no: 1989/3214 sayılı Kararı.

¹²²⁷ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 882.

¹²²⁸ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 1098.

3.2.4.2.4. Gayrimenkul Malın Korunması ve Satışı Sürecinde Mükellef Hakkı

Alacaklı tahsil dairesinin haczedilmiş olan gayrimenkullerin ve gemilerin idare ve işletilmeleri ve hasılatının toplanabilmesi için gerekli önlemleri alma gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu sebeple tahsil dairesinin ilgili önlemleri almaması durumunda oluşabilecek kayıp ve zararlar çerçevesinde hizmet kusuru esaslarına göre sorumluluğu bulunmaktadır¹²²⁹. İcra memurunun yapacağı araştırmalar sonrasında borçlu mükellefin menkul mallarının veya üçüncü kişilerden alacağının bulunmadığı, ya da bulunmuş olsa bile paraya çevrilme olanağının olmadığı ve çevrilmiş olmasına rağmen kamu alacağını karşılayamadığı durumda borçlunun gayrimenkulü için haciz işlemleri başlatılabilecektir. Öte yandan gayrimenkulün haczi mutlaka satışının yapılmasını da gerektirmeyebilir. Gayrimenkul üzerindeki haciz kaldırılmamak üzere getirisinden yararlanılarak da kamu alacağı tahsil edilebilecektir. Bu şekilde alacaklı tahsil dairesi ile borçlu mükellef arasındaki menfaat dengesi de sağlanmış olacaktır¹²³⁰.

6183 sayılı Kanun çerçevesinde uygulanacak olan satış işlemlerinin nesnel ve yansız bir biçimde yapılabilmesi için satışlar satış komisyonu tarafından yapılmaktadır. Böylece gayrimenkulün satışı sürecinde borçlu mükellefin ve idarenin menfaatlerinin dengeli bir şekilde sağlanması, satışın nesnel şartlar altında yapılması amaçlanmıştır¹²³¹. Satış işlemleri hak bağlamında hassas bir konu olduğundan dolayı satış komisyonu tarafından yapılması borçlu mükellefin haklarının gözetilerek satışın gerçekleştirilmesinde etkili olabilecektir.

Satış işlemine başlanmadan önce durum borçlu mükellefe bir kez daha yazılı olarak bildirilmekte, borcunu ödemesi veya ödeme yapmış ise satışa başlamaya ilişkin bir itiraz yapacaksa bunu gerçekleştirmesi istenmektedir¹²³². Mükellefe yapılan bu bildirim ile haczedilmiş ve satışa çıkarılacak olan gayrimenkulün geri alınabilmesi için mükellefe son bir hak tanınmaktadır. Danıştay 4. Dairesinin konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararında¹²³³ kamu borcunun tahsili amacıyla satışına karar verilmiş olan bir gayrimenkulün satış işleminden önce iştirak halinde mülkiyet olduğu durumda hisseye isabet eden yerin belli olmadığı, satışa ilişkin yazının tebliğine kadar mükellefin borçtan haberdar olmadığı, satış komisyonunun tespit ettiği değeri borçlu mükellefe

¹²²⁹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 502.

¹²³⁰ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 268, 273.

¹²³¹ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s.372.

¹²³² A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 340, 373.

¹²³³ Danıştay 4. Dairesinin 25.09.2002 tarih, Esas no: 2002/335, Karar no: 2002/2997.

bildirmemesi, idarenin tek yanlı işlemleri sebebiyle yasal hakların kullanımından mahrum bırakılması ve haline münasip evin haczedilemeyeceği kuralının çiğnenmesi gerekçesiyle idarenin yaptığı haciz işlemini iptal eden vergi mahkemesinin kararını onamıştır.

Gayrimenkulün satışının hangi süre zarfında yapılması gerektiğine dair kanunda bir hüküm yer almamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanunun 102. maddesinde yer alan tahsil zamanaşımı içerisinde yapılması söz konusu olabilecektir. 351 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinde uygulamada tahsil dairelerinin gayrimenkul hacizlerinde yalnızca kayıtlı olunan tapu dairelerine haczin tebliği ile yetinildiği, gayrimenkullerin idaresi, işletilmesi, hasılat ve menfaatlerinin toplanmasıyla ilgilenilmemesi, bu sebeplerle uygulanmış olan hacizlerden bir fayda sağlanmadığı ve kamu alacağının tahsilinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Aynı Tebliğde haczedilen gayrimenkulün hasılat ve menfaatlerinin toplanarak kamu alacağının tahsilinin mümkün olamayacağı durumda haczedildiği yıl içerisinde satışının yapılması gerektiği açıklanmıştır. Dolayısıyla kamu borcunun yüksek olduğu ve gayrimenkulden elde edilen hasılat ve menfaatlerin düşük olduğu bir haciz işleminde gayrimenkulün direkt satışı gerçekleştirilebilecektir.

6183 sayılı Kanunda gayrimenkul satışının hangi süreç içinde başlayacağının belirtilmemesi mükellefin ve idarenin menfaat dengesini sağlayamayacak olup usuli güvence eksikliği oluşturmaktadır. Gayrimenkul satışının ertelenmesi ve gayrimenkul satışı ile ilgilenilmemesi sonucu kamu alacağının artan bir alacak haline gelmesi mükellefin hem tasarruf hakkına hem de mülkiyet hakkına aykırılık oluşturacaktır. Öte yandan enflasyonist bir konjonktürde gayrimenkulün satışı ne kadar geciktirilir ise değer kaybı artacak ve duruma göre yeniden değerlendirme yapılmak zorunda kalınabilecektir.

Gayrimenkul malın satışı sürecinde artırma tarihinden en az 15 gün önceden satışın tahsil dairesince ilan edilmesi gerekmektedir. Gayrimenkulün satışının bilinmesi alıcıların sayısını artıracak ve gayrimenkulün değerinin daha rekabetçi koşullarda belirlenmesini sağlayacaktır. Yapılacak olan duyurunun artırmadan önce en az 15 gün içerisinde yapılması fakat daha sonraya bırakılmaması esastır. Sürenin 15 günden az kalmış olması halinde artırma yapılamayacak olup yapılması halinde idari dava yoluna gidilerek iptali gerçekleşecektir¹²³⁴. Gayrimenkul mallar için getirilen elektronik ortamda açık artırma ile satışın gerçekleştirilmesi ihaleye fesat karıştırma gibi ihale sürecinde bilumum hukuk dışı eylemlerin azaltılmasını veya yok edilmesini sağlamıştır.

¹²³⁴ K. Yılmaz, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, s. 863.

Artırmanın tamamlanmasıyla ihale kendisinde kalan kişinin ihale bedelini ödemesi üzerine 7 günlük itiraz süreci sonunda satış komisyonunun satış kararı ve resmi yazı tapu idaresine ulaşacaktır. Tapu sicil müdürlüğü tarafından ihale üzerinde kalan kişiye tescil yapılacak tapu senedi düzenlenecek ve bu kişi taşınmazın maliki olacaktır. Bu işlemle taşınmazın eski malikinin herhangi bir hukuki hakkı kalmayacak tüm tasarruf hakları yeni malike geçecektir. Tasarruf hakkının yanı sıra zilyetliğin de yeni malike geçmesi gerekmekte olup boşaltılması esastır. Bu durumun gerçekleşmemesi durumunda yeni malik icra müdürlüğünden taşınmazın tahliye edilmesini yazılı bir şekilde isteyecektir. İcra müdürlüğü ise eski malike taşınmazı 15 gün içerisinde boşaltması gerektiğine dair tahliye emri çıkartacaktır. Emir üzerine henüz tahliye gerçekleşmiyorsa icra müdürlüğü kolluk kuvvetleri aracılığıyla işlemlerini yürütüp tahliyeyi gerçekleştirecektir. Taşınmazda kiracı var ise kira sözleşmesinin sona ermesiyle kiracı taşınmazdan çıkacaktır¹²³⁵.

3.2.4.2.5. Borçlunun Haline Münasip Ev Haczi

Kamu borcu sebebiyle borçlu mükelleflerin mal, alacak ve haklarına haciz işlemi uygulanmaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanunun 70. maddesinde yer alan haczedilemeyecek mallar başlığının 11. fıkrasında bulunan borçlunun haline münasip evinin haczi özellik arz etmektedir. Maddede borçlunun haline münasip ev haczi *“borçlunun haline münasip evi ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir”* ifadesiyle hüküm altına alınmıştır.

Borçlunun haline münasip evi hayatını idame ettirebilmek için mesken olarak kullandığı yer anlamına gelmektedir. Haline münasip evin belirlenmesinde borçlu mükellefin belirli dönemler bazında geliri, sosyal anlamda mevkiisi ve aile bireylerinin sayısı bağlamında evin hacmi dikkate alınmalıdır¹²³⁶. Kamu borcu olan borçlunun evinin değeri yüksek ise evin bedelinden haline münasip başka bir mesken alınabilecek kadar miktarı borçluya verilmek üzere ayrıldıktan sonra borçlunun konut olarak kullandığı gayrimenkulü satılabilecektir. Bir diğer deyişle borçlunun durumuna uygun evin haczinin yapılıp satılması olanaklı değildir¹²³⁷. Bu konu hakkında Danıştay’ın bir kararında¹²³⁸

¹²³⁵ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 463.

¹²³⁶ C. Akil, “Yargıtay Kararları Işığında Haline Münasip Evin Haczedilmezliği İddiası”, *AÜHFD*, 60 (4), 2011, s. 782.

¹²³⁷ B. Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 241.

¹²³⁸ Danıştay 4. D’nin 21.03.2000 tarih, Esas no: 1999/6044, Karar no: 2000/1051.

gecekondu şeklinde inşaa edilmiş evin değerinin aynı paralelde bir evin bedeline denk düşmesi nedeniyle vergi borcunun tahsili amacıyla uygulanmış olan ev haczinin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir¹²³⁹. Danıştay'ın çok sayıda kararında kamu borçlusunun meskeni olarak kullandığı evin haczinin kamu alacağının tahsili sürecinde en son aşamada tercih edilmesi gerektiği, öncelikle borçlunun farklı taşınır ve taşınmaz malvarlığının araştırılıp bunlara haciz konulması ve bu yollarla yine de kamu alacağının karşılanamaması durumunda mesken olarak kullanılan evin haczinin yapılması sosyal hukuk devletinin gereği olduğu açıklanmıştır¹²⁴⁰.

Borçlunun haline münasip evinin haczedilmezliği iddiasında bulunabilmesi için gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkına tek başına sahip olmak zorunda değildir. Dolayısıyla borçlunun müşterek ve iştirak halinde maliki olduğu ev için haczedilmezlik iddiasında bulunabilmesi için evdeki pay değerinin belirlenmesi haline uygunluk durumunun buna göre tespit edilmesi gerekmektedir¹²⁴¹. İİK' da borçlunun haline münasip evin takdirinde icra takibi sırasında yapılan kıymet takdiri dikkate alınmamaktadır. Keşif tarihinde haczedilen taşınmazın borçlu mükellefin haline münasip olup olmadığının tespiti için bilirkişiye başvurulması gerekmektedir¹²⁴². Yargıtay'ın vermiş olduğu bir kararda da taşınmaz satış tutarının borçlu mükellefin haline münasip ev alabileceği miktardan az olmamak şartıyla belirlenmesi gerekirken, icra hukuk mahkemesinin eksik inceleme ve yetersiz rapora dayalı olarak¹²⁴³ ve mahkemece borçlu hakkında ekonomik ve sosyal durum araştırması yapılmadan¹²⁴⁴ yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsiz kabul edilmiştir.

Uygulamada ödeme emri tebliği edilmesine rağmen borcunu ödemeyen borçlu mükellefler için elektronik ortamda yapılan malvarlığı araştırmasından sonra muhteviyatına bakılmaksızın gayrimenkullerine haciz uygulanabilmektedir. E haciz sistemi haciz uygulamasının pratikliğini artırmakta ancak bu sistemin mülkiyet hakkı gibi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde en çok yargılanan ve tazminat ödenmesine yol açan bir konuda daha da dikkatli bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Mesken hacizleri

¹²³⁹ B. Hayrullahoğlu, *Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları*, s.179.

¹²⁴⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 979.

¹²⁴¹ C. Akil, "Yargıtay Kararları Işığında Haline Münasip Evin Haczedilmezliği İddiası", s. 782.

¹²⁴² Recep Akcan, "Borçlunun Haline Münasip Evi ve Bilirkişiye Başvurulması", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20 (1), 2012, s. 84.

¹²⁴³ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 12.02.2010 tarih, Esas no: 2010/15234, Karar no: 2010/28626.

¹²⁴⁴ Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 21.06.2013 tarih, Esas no: 2013/11133, Karar no: 2013/9744.

gerçekleştirilirken vergi idareleri incelemelerinde daha özenli olmalı ve mağduriyetlere yol açmamalıdır¹²⁴⁵.

Anayasanın 5. maddesinde devletin temel amaç ve görevleri “...*kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak....*” 17. maddesi ise kişinin dokunulmazlığı maddi ve manevi varlığı “...*herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir...*” hükmü ile açıklanmıştır. Haline münasip evin haczedilmezliği konusunda münasip kavramı idari işlem çerçevesinde idare tarafından belirlenecektir. Verilecek olan karar öznel durumların değerlendirilmesi sonucu gerçekleşmelidir. Oysa ki egemenlik gücünü elinde bulunduran idarenin odak noktası yalnızca kamu alacağının tahsili olabilmektedir. Yapılabilecek bir mevzuat düzenlemesi ile idarenin geniş takdir yetkisinin sınırlandırılması söz konusu olabilecektir. Ayrıca borçlu mükellefin haline münasip evin haczine karşı yapacağı itiraz ve süresi belirlenmemiştir. Borçluya çok ağır sonuçlar yükleyecek olan haline münasip ev haczinde sürenin özel olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

3.2.4.2.6. Mükellefin Gayrimenkul Teferruatının Satışını Talep Etme Hakkı

Gayrimenkulün ayrılmasının mümkünü varsa ve bir kısmının satışı kamu alacağını karşılamaya yetiyor ise diğer kısım için ancak borçlunun talebi olursa satış işlemi gerçekleştirilecektir. Taşınmazın kamu borcunu karşılamaya yetecek kadarının satışa konu yapılması alacaklı kamu idaresi ile borçlunun çıkarlarının korunduğunu gösterecek olup aksine bir işlemin yapılması hukuken kabul görmeyecektir. İdarenin bu konuda özenli davranması 6183 sayılı Kanunun hem lafzına hem de ruhuna uygun olacaktır¹²⁴⁶.

Satış komisyonu kamu alacağının karşılanması için taşınmazın satışını gerçekleştirmektedir. Ancak satışın yapılması aşamasında da borçlunun hak ve menfaatlerini korumak ve zarara uğratmamak gibi konuları da dikkate almak durumundadır. Taşınmazın teferruatını oluşturan bir diğer deyişle ayrılması mümkün olan kısmın bedeli alacağı karşılamaya yeterli gelirse borçlu mükellef yazı ile istemediği müddetçe artan kısım satılmayacak gerektiği takdirde tapu dairesine satılacak kısmın

¹²⁴⁵ V. Erdoğan, “Vergi Borcundan Dolayı Haline Münasip Evin Haczedilmesinin Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 381, 2013, s.97.

¹²⁴⁶ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 413.

ayırılması işlemleri borçluyu korumak adına yapılabilecektir¹²⁴⁷. Örneğin iki katlı bir meskenin bir katının kamu alacağını karşılamaya yetmesi durumunda diğer katın mülkiyetinin tapuda ayrılıp kamu borçlusuna bırakılması sağlanmalıdır. Ancak idarenin bu ayırma işlemini yapabilmesi için hukuki ve teknik bir sorun doğmamalıdır. Bunun yanı sıra her bir kısmın tescilinin yapılabilmesi ve bu kısımlarda fiziki olarak bir zarar oluşmamalı, diğer bir deyişle taşınmaz değerinde bir azalma meydana gelmemiş olmalıdır¹²⁴⁸. Sonuç itibariyle mükellefler kendi istekleri doğrultusunda haczi yapılmış ve satışı yapılacak olan gayrimenkullerinin teferruatları için satış kararı alabilirler. Bu durum borçlu mükellefin menfaatinin korunması ve mülkiyet hakkının tasarrufu bakımından önemlidir.

3.2.4.2.7. Gayrimenkulün Teferruğ Edilmesinde Mükellef Hakkı

6183 sayılı Kanunun 98. maddesinde gayrimenkulün idare tarafından teferruğ edilebilmesi için şartlar açıklanmıştır. Şartlara uygun şekilde teferruğ uygulanan gayrimenkulün teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl içinde satışa çıkarılması mümkün olmayacaktır. Borçlu mükellef ise satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden başlayarak bir yıl içinde gecikme zammı ile birlikte kamu alacağını ve ferağ masrafını ödediği durumda gayrimenkulü geri alabilme hakkına sahip olacaktır. İdare ise hiç ihtiyaç duymadığı bir gayrimenkul mala yalnızca alacağını tahsil etmek amacıyla sahip olma zorunluluğundan kurtulmuş olacaktır¹²⁴⁹. Yalnızca gayrimenkul malların haczi için kullanılan teferruğ işlemi kamu alacağının tahsilinde kullanılan en son yöntemdir. Öte yandan bu yöntemin kullanılması zorunlu olmayıp alacaklı kamu idaresine serbestlik tanınmıştır¹²⁵⁰.

Teferruğda takip masrafları ile mülkiyetin idareye geçirilmesi için yapılmış olan masrafların teferruğ bedelinden düşürülmesi gerekecektir. Teferruğ masrafları düşüldükten sonra kalan tutar borca mahsup edilecektir¹²⁵¹. Teferruğ işlemi özü itibariyle taşınmaz mülkiyetinin tek yanlı bir kararla borçlu mükelleften alacaklı idareye geçişini sağlamaktır. Sonuçları ağır nitelikte olan bu uygulama mükellef hak ve özgürlükleri ile Anayasa’da yer alan mülkiyet hakkı kapsamında hak ihlali oluşturabilecek durumdadır. Teferruğ uygulaması taşınmazın değerinin düşürülmesi sonucunu da içermektedir. Bu

¹²⁴⁷ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 870.

¹²⁴⁸ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 303.

¹²⁴⁹ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 247.

¹²⁵⁰ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 393.

¹²⁵¹ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 888.

doğrultuda Kanunda öngörülen bedel taşınmazın rayiç değerinin %50'sidir. Tespit edilen bedel borçlu mükellefin çıkarının gözetilmediğini ortaya koymaktadır. Bu şekilde ölçsüz bir uygulama devletin borçlu olsa bile vatandaşının hak ve çıkarlarını göz ardı ettiğini gösterebilmektedir¹²⁵². Alacaklı tahsil dairesinin borcunu ödeyemeyecek olan mükellefin aciz durumunu daha da aşağıya çekmesi uygun olmayacaktır. Ayrıca teferruğ edilecek olan gayrimenkulün rayiç değer oranının artırılması ile borçlu mükelleflerin menfaat dengesi de koruma altına alınabilecektir.

Teferruğ konusunda verilen kararlar bir idari işlem olduğu için idarenin hukuka aykırı işlemleri sebebiyle yargı yolu açık olacaktır¹²⁵³. Borçlu mükellefler İYUK' ta belirtilen davanın açılması gerektiği idari yargı yerinin idare ya da vergi mahkemesi olmasına göre belirlenmiş dava süreleri içerisinde (idare mahkemesinde 60, vergi mahkemesinde 30 gün) idari dava yolunu kullanabileceklerdir. Dava açılırken öne sürülecek hukuka aykırılık halleri ise teferruğ için Kanunda aranan koşulların gerçekleşmemiş olduğu, alacaklı kamu idaresinin teferruğ talebinde bulunmadığı, satış komisyonunun yetkili komisyon olmadığı, teferruğ kararı alınmadan önce Kanunda aranan nitelikte yeni tekliflerin yapıldığı, teferruğ bedelinin düşük olduğu şeklinde ifade edilebilir¹²⁵⁴. Bunun dışında Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda¹²⁵⁵ ise borçlu mükellefin taşınmazı için teferruğ işlemi uygulanması ve işlemin kesinleşmesi söz konusu olsa bile teferruğ kapsamı dışında kalan menkuller, tesisat, makine ve mekanik aksamaların geri verilmeyeceği konusundaki işlemlere karşı davanın görülebileceği açıklanmıştır¹²⁵⁶. Dolayısıyla borçlu mükellef teferruğun iptali yolunu kullanabilecektir.

3.2.4.2.8. İhalenin Feshini Talep Etme ve Üst Yargı Yoluna Gidebilme Hakkı

6183 sayılı Kanunun 99. maddesinde gayrimenkul satış ihalesinin feshi açıklanmıştır. Satış ihalesinin tamamlanması üzerine ihale kararının tebligatı ihalenin ilgili taraflarına yapılmaktadır. Satış işlemlerinin belgeye bağlanması sonucu düzenlenen satış tutanağı ilgililere tebliğ edilecektir. Tutanağın ise borçluya, borçlunun vekiline veya temsilcisine tebliği ve artırmaya katılmış olanlara bir örneğinin verilmesi gerekmektedir¹²⁵⁷. İlgililer kendilerine tebliğ yapıldıktan sonraki 7 gün içerisinde adli

¹²⁵² A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 443.

¹²⁵³ M.L. Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, s. 190.

¹²⁵⁴ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 521.

¹²⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Dairesi, 14.06.1991 tarih, Esas no: 1991/56, Karar no: 1991/71.

¹²⁵⁶ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 349.

¹²⁵⁷ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 414.

yargıda icra mahkemesinden şikâyet yolu ile ihalenin feshini isteyebilmektedirler. Menfaatler dengesi kapsamında ihale edilen gayrimenkulün üzerinde aynı ve şahsi hakka sahip olan ve ihaleden zarar gören borçlu ya da temsilcisi, tapu kütüğünde tescil edilmiş hak sahipleri ve tapuda haklarını şerh ettiren kişiler ihalenin feshini talep edebileceklerdir¹²⁵⁸.

İhale sürecinin öncesinde yapılmış olan, haciz işleminin rehinli alacaklılara bildirilmeden, rayiç değer biçilmeden, satış komisyonu oluşturulmadan, satış şartnamesi düzenlenmeden satış ilanı yapılmadan veya usule aykırı bir şekilde satış ilanı yapılan gayrimenkul malın ihaleye çıkartılması, usule uygun ihale yapılmaması, ilanda mal hakkında yanıltıcı bilgilerin verilerek alıcının yanıltılması veya bilgilerin gizlenerek verilmesi ile ihaleye fesat karıştırma hukuka aykırılıklar içermekte olup ihalenin fesih sebeplerini oluşturmaktadır¹²⁵⁹.

İhalenin gerçekleşmesi öncesinde ödeme emri, haciz ve satış kararı aşamalarında hukuka aykırı işlemlerin olmasının ihalenin feshi için sebep oluşturup oluşturmayacağı konusu önem arz etmektedir. Konu ile ilgili Danıştay kararları incelendiğinde haciz işlemine karşı süresinde dava açılmadığı takdirde haczin kesinleşmesi üzerine kesin hacze dayanılarak satış yapılması mümkün görülmektedir. Bir başka kararında ise haciz ve satış işlemlerinin ayrı ayrı idari işlemler olması sebebiyle bu işlemlere süresinde dava açılmaması sonucunda şikâyet yolu ile ihalenin feshinin bu sebepler öne sürülerek yapılması mümkün görülmemektedir. Karakoç'a göre tahsil sürecinde oluşan işlemler zincirinin bir halkasında oluşan sakatlık bir sonraki aşamada yapılan işlemi en azından sebep unsuru yönünden sakatlayabilmektedir. Dolayısıyla hukuka aykırı olan ancak süresinde dava konusu yapılmaması nedeniyle kesinleşmiş olduğu kabul gören haciz işlemine dayanılarak yapılan satış işlemine karşı dava yoluna gidilmesi durumunda haciz işleminin hukuka aykırılığının öne sürülmesi mümkün olup mahkemenin bunu incelemesi gerekmektedir¹²⁶⁰. Nitekim haciz ve hacedilen gayrimenkul mal ve gemilerin satışı ve paraya çevrilmesi birbirine bağlı işlemlerdir. Tahsilat sürecinde bu aşamalarda hata olması veya dava açma süresinin geçirilip işlemlerin kesinleşmesi sonucu hukuka aykırı durumların varlığı hukuk devleti niteliği çerçevesinde ortaya koyulabilmelidir. Hatalı bir işlem var ise bu durum göz önünde bulundurularak hatanın sonlandırılması

¹²⁵⁸ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 485.

¹²⁵⁹ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s.457-458.

¹²⁶⁰ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 481, 483.

gerekmektedir. Hatalı idari işlemin iptalinin gerçekleştirilebilmesi için süresi içinde görevli ve yetkili idare mahkemesinde iptal davası açılabilir. Dolayısıyla idari yargının vermiş olduğu iptal kararı ihale kararının feshi için bir neden oluşturmaktadır¹²⁶¹.

Yukarıda da değinildiği üzere haciz işleminde meydana gelen bir hukuka aykırılık var ise oluşan bu hukuksuz durumun göz ardı edilip bir sonraki aşamadaki işlemin hukuka uygun bir şekilde sonuçlandırılmasından bahsedilemeyecektir. İhale sürecinde uygulanan işlemlerin takibinin ve sentezlenmesinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için ihalenin feshi davasının da idari yargıda görülmesi yerinde olacaktır.

Gayrimenkulün satışının yapılması sonrasında bedelinin ödenmemesi de ihalenin feshini oluşturmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 97. maddesine göre üzerine ihale kalan kişinin derhal ödeme yapması gerekmektedir. Ödeme yapmadığı takdirde alacaklı idare tarafından kaç gün ek süre verilmesi gerektiği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmamakla beraber VUK'a yapılan atıf değerlendirildiğinde 15 günden az olmamak üzere süre verilebileceği, öte yandan İİK uygulamasına göre böyle bir durumda 20 günden az süre verilmeyeceğinin de ölçüt olarak dikkate alınabileceği göz önünde bulundurulduğunda verilecek ek sürenin 20 günü geçmemesi söz konusu olabilir. Bu aşamada mücbir sebep hallerinin de hukuki anlamda önemsenmesi gerekmektedir. İdareye verilen bu takdir yetkisinin ölçülü olarak kullanılması esas olacaktır¹²⁶². İhale bedelinin ödenmemesi 6183 sayılı Kanunun 97. maddesi çerçevesinde fesih sebebi olmakta ancak bu fesih aynı Kanunun 99. maddesindeki fesih ile aynı durumu ifade etmemektedir¹²⁶³. Satış tutarının ödenmemesi durumunda fesih için yetkili makam satış komisyonu olurken; ihalede hukuka aykırı işlemlerin gerçekleşmesi halinde ise 99. maddede yer alan fesih hükümleri uygulanacak ve fesihte yetkili makam icra tetkik mercii olacaktır¹²⁶⁴.

Öte yandan icra mahkemesinin vereceği kararlar üzerine temyiz yolu açık olacaktır. İhalenin taraflarından biri olan gayrimenkul sahibi mükellef de ihale ile ilgili icra mahkemesinin vermiş olduğu kararın tebliğinden itibaren 10 gün içerisinde bu kararı temyiz edebilecektir. İhaleye tabi olan gayrimenkul malın değerinin duruşma talep edilebilecek tutarı aşması halinde ise duruşma talep edebilme hakkı doğacaktır¹²⁶⁵.

¹²⁶¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 524.

¹²⁶² A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 437.

¹²⁶³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 519.

¹²⁶⁴ B. Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 248.

¹²⁶⁵ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s. 391

Kanunun 99. maddesinde şikâyet başvurusunun üzerine verilecek kararın temyiz edileceği belirtilmiş olsa da istinaf sisteminin uygulamaya girmesi sonrasında adli yargıda bölge adliye mahkemeleri de istinaf başvurularını değerlendirmektedir. Dolayısıyla mükellefler dava konusunun 2024 yılı için 66.090 Lirayı geçmesi durumunda icra mahkemesi kararının tebliğinden itibaren 10 gün içerisinde bölge adliye mahkemesine istinaf yoluyla başvurabileceklerdir. Bölge Adliye Mahkemesinin verdiği kararlara karşı ise mükellefler dava konusunun 378.290 lirayı aşması durumunda karar tebliğinden itibaren 10 gün içinde temyiz yolu ile Yargıtay'a başvuru yapma hakkına sahip olacaklardır. Ancak bu sınırın altındaki davalarda Bölge Adliye Mahkemesinin kararları kesin olacaktır¹²⁶⁶.

Satışın feshedilmesi durumunda borçlular borcu ödeyerek satışı durdurma imkanına da sahip olmaktadır. Ödeme imkânı bulabilen borçlular bu aşamada kamu borcunu ödeyerek mallarını kurtarma yolunu da kullanabileceklerdir¹²⁶⁷. İhalenin feshine yönelik bir başvuru olmadığı takdirde ise ihale kesinleşecek ve taşınmaz mal yeni malikin mülkiyetine geçecektir. Tapu Sicil Müdürlüğü'nün tescil işlemi sonrasında ihale ile ilgili yargı yoluna gidilip dava açılması ihale sürecini geriye doğru götürmeyecektir. Bir diğer deyişle yeni malik adına tescil edilmiş olan taşınmaz açılacak bir dava ile eski malike geri verilemeyecektir. Ancak eski malikin açtığı ve geçerli hukuki nedenlere dayandırılmış olan bir davanın kazanılması durumu da söz konusu olabilir. Eski malik alacaklı kamu idaresi aleyhine idare mahkemesinde dava açabilecek ve taşınmazının satışı sebebiyle uğradığı maddi ve manevi zararın karşılanmasını talep edebilecektir¹²⁶⁸. Burada eski malik zararının karşılanabilmesi için yeni malik adına değil alacaklı kamu idaresi adına dava açabilecek ve geçerli hukuki nedenlerini ispatlaması gerekecektir.

3.2.4.3. Hacedilmezlikten Feragat Hakkı

İİK'ın 83/a maddesine göre borçlunun haciz sırasında veya sonraki dönemde bir mal, hak ya da ücretin hecedilmezliğinden feragat edebilmesi mümkün görünmektedir. Açık feragat haciz sırasında ve haciz sonrasında haczi mümkün olmayan mal, hak ve ücretin hacedilebilir olması yönünde yapılan anlaşma olarak tanımlanmaktadır. Açık feragat sözleşmesi olarak da nitelendirilen bu durum için kanun kapsamında bir hüküm bulunmamakta olup hacedilmezlikten feragat etmek isteyen borçlunun haczi mümkün

¹²⁶⁶ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 108.

¹²⁶⁷ K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s. 881.

¹²⁶⁸ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s. 462.

olmayan mal ve haklarının da haczine izin verdiğine dair icra dosyasına dilekçesini eklemesi gerekmektedir¹²⁶⁹. Dolayısıyla haczedilemeyen malların haczedilebileceğine ilişkin önceden yapılmış olan feragat anlaşmaları geçersiz olacaktır¹²⁷⁰. Yargıtay'ın bir kararında *“bir malın hangi derecede haczedilemez olduğu borçlunun ve ailesinin haciz sırasındaki durumlarına göre belirlenebileceği, haciz sırasında ya da haciz işleminin gerçekleşmesinden sonraki dönemde borçlunun haczedilmesi mümkün olmayan mal ve haklarla ilgili olarak bu hakkından vazgeçebileceği”* ifade edilerek haczedilmezlikten feragat işlemine değinilmiştir¹²⁷¹.

İİK’ da haczedilmezlikten feragat işlemi haczi mümkün olmayan ancak borçlu tarafından haczinin gerçekleştirilebileceğine istinaden verilen dilekçe ile uygulanabilmektedir. Haczin izin verildiğine dair hazırlanan dilekçe icra dosyasına eklenecek ve bu durum haciz sürecinde dikkate alınacaktır. Ancak 6183 sayılı Kanun’da haczedilmezlikten feragat işleminin hukuki dayanağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu doğrultuda bir işlemin yapılması uygulamada kabul görüldüğü takdirde gerçekleşecektir. Haczedilmezlikten feragat uygulamasının kamu icra hukukunda da İİK ile paralel bir yöntem olarak belirlenmesi mükelleflerin de kendi iradelerini kullanarak işlem yapabilmelerini sağlayacaktır. Bu şekilde bir seçimin de mükelleflere sunulması hak bağlamında ayrıcalık oluşturacaktır.

3.2.4.4. Aciz Hali Tespitinde Mükellef Hakkı

6183 sayılı Kanun’un 75. maddesinde açıklanmıştır. Kamu borçlusunun aciz halinde olması hiç malvarlığının bulunmadığını göstermesinin yanı sıra malvarlığı bulunmasına rağmen bunların haczi olanaklı değilse ya da haczi mümkün olsa da malvarlığının satılması sonrasında bedelinin kamu alacağını karşılamaya yetmemesini ifade etmektedir¹²⁷². Bir başka şekilde aciz, borçlu mükellefin borcunu ödeyecek gücünün olmaması veya borcunu ödemek konusunda çaresiz olması şeklinde tanımlanabilmektedir¹²⁷³. Ekonomik anlamda durumu iyi olmayan ve dara düşmüş

¹²⁶⁹ İbrahim Özbay, “İcra ve İflas Hukukumuzda Haczedilmezlikten Feragat”, *AÜEHFD*, 9(1-2), 2005, s. 551.

¹²⁷⁰ Uğur Bulut, Borçlunun Haline Münasip Evi Üzerinde İpotek Tesis Ve Haczedilmezlikten Feragat, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, İzmir, s. 1080.

¹²⁷¹ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin, 20.10.2015 tarih, Esas no: 2015/18836, Karar no: 2015/ 25179. *İstanbul Barosu Dergisi*, Mart-Nisan, 2022.

¹²⁷² T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 417.

¹²⁷³ Nilgün Serim, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Aciz Hali ve Aczin Neticeleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, İstanbul, 2009, s.170.

mükelleflerin tahakkuk etmiş ancak ödenemeyecek olan borçlarının kanunda yer alan bir müessese çerçevesinde takibinden vazgeçilmesi sosyal devletin bir gereğidir¹²⁷⁴.

Gerçek kişiler için aciz halinin tespiti tüzel kişilere göre daha kolay yapılabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bir özelgesinde mükellefin işletmesinin iflas ettiğini, önemli bir hastalığa yakalandığını ve borçlarını ödeyecek durumda olmadığını belirtmiş ve aciz halinde sayılması yönünde görüş bildirmiştir¹²⁷⁵. Bir başka özelgede ise borçlu mükellefin mallarının tamamının haczedilerek yediemine teslim edilmesi sonrasında malların bu depodan çalınması ve mükellefin başka bir malvarlığının bulunmaması durumunda mükellefin aciz halinde olduğunun kabul edilmesi gerektiği; farklı bir özelgede ise borçlu mükellefin üzerine kayıtlı haline münasip evinin bulunması ancak bu evin haczinin caiz olmadığı yönünde değerlendirilmesi üzerinde durumun aciz halinin varlığını gerektirdiği açıklanmıştır¹²⁷⁶.

Alacaklı kamu idaresinin cebren tahsil yollarını uygulamasıyla kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsil edilememiş olması borçlunun ödeme güçlüğü çektiğini göstermektedir. Bu durumda borçlunun aciz halinde olup olmadığı tespit edilerek aciz fişi düzenlenecektir¹²⁷⁷. Borçlular için uygulanan icra takip süreçleri ve kalan borç tutarı aciz fişinde gösterilerek borçlunun dosyasına koyulmaktadır¹²⁷⁸. Aciz fişinin düzenlenmesinden sonra idare tarafından borçlunun malvarlığının tespit edilmesi durumunda mükellefe borcunu ödeyebilmesi için ödeme sürecinde kolaylık sağlanan işlemler iptal edilebilmektedir¹²⁷⁹.

Aciz halinde bulunan borçlu tecil işlemine başvurabilmekte ve borçlu için tecil müessesesi uygulanabilmektedir. Fakat alacaklı kamu idaresi tecili uygulamak zorunda değildir. Tecil uygulamasına karar verilmesi durumunda ise kamu borçlusundan teminat ve tecil faizi alınmaksızın mükellef hakkında tecil hükümleri uygulanabilecektir¹²⁸⁰. Aciz halinde olduğu belirlenmiş ve borcu tecil edilmiş olan borçlu için cebren takip işlemlerine devam edilmemektedir. Alacaklı tahsil dairesinin aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı içerisinde izlemesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra ise borçlunun

¹²⁷⁴ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.337.

¹²⁷⁵ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.259.

¹²⁷⁶ M. Özdemir, *Vergi İcra*, s.335.

¹²⁷⁷ Recep Narter, ve Abdullah Arıkan, “Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 9(34), s.144.

¹²⁷⁸ M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 701.

¹²⁷⁹ N. Serim, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Aciz Hali ve Aczin Neticeleri”, s.172.

¹²⁸⁰ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 418.

da tecil süresi içinde varsa edindiği malları veya gelirindeki artışları bildirmesi gerekmektedir¹²⁸¹. Tecilin koşullarına uygun bir şekilde taksitler ödenmekte ise aciz durumuna bağlı tecil bozulmaz. Taksitlerin ödendiği süre zarfında borçlunun mal edinmesi ve gelirinde artma görülmesi gerekçesiyle takip başlatılamayacak, haciz uygulanmayacak ve teminat da istenmeyecektir. Bu noktada alacaklı kamu idaresi borçluya çalışma ve borcunu ödeme imkânı vermiş olmasından dolayı iyi niyetli bir şekilde borcunu taksitle ödeyecek olan borçlu mükellefi tekrardan zor duruma düşürmemelidir¹²⁸².

Öte yandan 6183 sayılı Kanunun 103. maddesinde zamanaşımını kesen sebepler arasında; her çeşit tahsilat, ödeme emri, mal bildirimi ve kamu alacağının ödeme planına bağlanması hüküm altına alınmıştır. Aciz hali tespit edildiği takdirde borçlu mükellefe sayılan işlemlerden hangisi en son uygulandıysa o tarihten itibaren zamanaşımı işlemeye başlayacaktır¹²⁸³.

Şekil 10: Aciz Halinin Mükellef Açısından Uygulama Sonuçları



Aciz hali hem haciz sırasında hem de hacizli malların satış işlemlerinden sonra tespit edilebilmektedir. Bu konuda kanunda açık bir hüküm bulunmamakta olup sürenin işlemesi gecikme zammının tatbiki bakımından önem arz etmektedir. Kamu borçlusuna aciz fişinin düzenleneceği tarihe kadar gecikme zammı uygulanacağı için borcunu ödemekte zorluk çeken borçlunun daha da olumsuz bir durumla karşılaşması söz konusu olabilecektir¹²⁸⁴.

6183 sayılı Kanunda yer almasına rağmen uygulamada mükelleflerin aciz hali tespitinin vergi daireleri tarafından yapılması çok yaygın değildir. Pek tabiidir ki vergi idaresinin görevi kamu alacağını en kısa sürede tahsil edip hazineye aktarmaktır. Bir diğer

¹²⁸¹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 190.

¹²⁸² K. Yılmaz, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, s. 757.

¹²⁸³ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 418.

¹²⁸⁴ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s.328.

deyişle kamu yararının sağlanması için takip işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir. Ancak gerçekten aciz halinde olan bir mükellef için 6183 sayılı Kanunda yer almasına rağmen aciz fişinin düzenlenmesinden imtina edilmesi sosyal devletin bir yansıması olarak görülemez. Öte yandan durumunu çeşitli tasarruflarla aciz halindeymiş gibi gösteren mükellefler de olabilecektir. Dolayısıyla aciz tespiti yoklama memurları aracılığıyla da etraflıca yapılabilmesi mümkün olmalıdır. Bunun yanı sıra aciz hali tespitinden sonra gecikme zammı uygulanmamaktadır. Dolayısıyla aciz halinin tespitine karar verecek olan mercii alacaklı kamu idaresi olmakta ve idarelerin aciz fişi düzenlemekten imtina etmesinin sebebinin aciz belgesi düzenlenmesi sonrasında borç için gecikme zammının hesaplanmayacağı olarak da düşünülmektedir. Bu doğrultuda aciz belgesinin düzenlenmesinin mahkeme tarafından yapılması mükellef haklarının korunması açısından da uygun olacaktır.

3.2.4.5. Haciz Uygulamasında Mükellefin Zamanaşımı İddia Etme Hakkı

Kamu alacağının ödenmesi dışında vergi borcunu ortadan kaldıran en önemli sebeplerden biri zamanaşımıdır. Alacaklı kamu idareleri kanunlarda belirlenen zamanaşımı süreleri içerisinde vergiyi tahakkuk ettirmedeği ya da tahsilatı için eyleme geçmediği takdirde bu süreler geçtikten sonra artık ilgili işlemleri yapma yetkisini kaybetmektedir. Özel hukuktaki zamanaşımından farklı olarak vergi hukukunda zamanaşımı mükelleflerin bu yönde bir müracaatlarının varlığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir¹²⁸⁵. Bir diğer deyişle vergi hukukunda idari merciiler zamanaşımını kendiliğinden göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Verginin tahakkuk aşamasında zamanaşımına uğramış olmasına rağmen mükellefin bu durumu ileri sürmemiş olması o verginin tahsil edilebilir halde olduğunu göstermemektedir. İlgili durumun tahsil aşamasında ortaya çıktığında mahkemeler tarafından re' sen dikkate alınmalıdır¹²⁸⁶.

Tahsil zamanaşımı sonrası borçlu mükellef tarafından rızaen yapılacak ödemelerin kabul edilmesi söz konusudur. 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesine istinaden kamu alacakları vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmediği takdirde zamanaşımına uğrayacaktır. Dolayısıyla bu durumda kamu alacaklarının vadelerinin tespit edilmesi önem arz

¹²⁸⁵ Z. Arslan, "Kişi Hak Ve Hürriyetlerinin Korunması Karşısında Anayasa Madde.13, Bu Hükme Aykırı Yasal Düzenleme Ve Faaliyetlerin Anayasa Madde.11 Açısından Değerlendirilmesi", s. 75.

¹²⁸⁶ S. Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, s. 136.

edecektir¹²⁸⁷. Zamanaşımına uğramış bir kamu alacağının hatayla veya bilmeyerek ödenmesi durumunda mükellefin ödediği tutarı geri isteme hakkı bulunmamaktadır¹²⁸⁸. Ancak zamanaşımına uğramış bir alacak için tahsil dairesi tarafından ödeme emri çıkartılmış ve mükellef de zamanaşımından habersiz bir şekilde bu borcu ödemiş ise mükellefe iade edilmesi gerektiği düşünülmektedir¹²⁸⁹.

Kamu borçlusu için haciz tatbiki durumunda zamanaşımı kesilecektir. Zamanaşımının kesileceği haciz türü ise ihtiyati haciz olmayıp kesin hacizdir. Ancak haciz aşamasında haciz varakasının düzenlenmesi kesilme için yeterli olmayıp aynı zamanda alınmış olan haciz kararının da uygulanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra cebren tahsil yollarından olan teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takibi ve kamu borçlusu için iflas uygulamasıyla gerçekleştirilen tahsilat ve malların satılıp paraya çevrilmesi sonucu elde edilen gelirler zamanaşımını kesen sebepler arasında yer almaktadır. Ayrıca kamu alacağının teminata bağlanması, kamu borçlusuna gönderilen ödeme emri ile kamu alacaklısının mal bildiriminde bulunmasının yanı sıra mal edinme ve mal varlığındaki artışların da idareye bildirimini zamanaşımını kesecektir¹²⁹⁰.

Zamanaşımına uğramış bir borç için idarenin mükellefi takip etmesi söz konusu olamayacaktır. Tarh zamanaşımının dolması ile idare tarhiyat işlemlerini başlatamayacak olup, tahsil zamanaşımının dolmasıyla ise mükellefe kamu alacağının tahsili kapsamında işlemler yapılamayacaktır. Bu işlemlere başlanmış olması idareyi haklı çıkartmayacak mükellefin kendisi için başlatılmış olan takibe karşı itiraz hakkı doğmuş olacaktır.

3.2.4.6. Ölüm Halinde Mükellef Hakkı

Kamu borçlusunun ölümünün gerçekleşmesi durumunda kamu alacağının takibi 6183 Sayılı Kanun'un 7. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede kamu borçlusunun ölümü halinde idari para cezalarından doğan kamu alacakları hariç olmak üzere kamu alacaklarının tahsilatı için mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği açıklanmıştır. Maddede bahsi geçen mirasçılar kanuni ve

¹²⁸⁷ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, s. 862.

¹²⁸⁸ A. Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Vergi Sistemi Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı*, s. 128.

¹²⁸⁹ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", *Mali Pusula*, 2(17), Ankara, 2006, s.25.

¹²⁹⁰ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 651.

mansup mirasçılar olup 6183 sayılı Kanun hükümlerinin bu kişilere uygulanabilmesi için mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir¹²⁹¹.

Mirasçılar alacağın kesinleşmiş olması nedeniyle ödeme emrine karşı yalnızca sorumlu olduğu pay itibarıyla ödeme emrindeki tutarın yanlış hesaplanmış olduğunu ileri sürerek dava açabilme hakkına sahip olacaklardır. Diğer taraftan ödeme emri tebliğ edilmiş ancak borçlunun ölümü ödeme emrinin kesinleşmesinden önce gerçekleşmiş olabilir. Bunun yanı sıra dava açma süresi henüz dolmadan ölüm gerçekleşmiş ya da dava açılmış ancak vergi mahkemesince karar verilmemiş olabilir. Veyahut da vergi mahkemesi davayı reddetmiş ancak henüz Danıştay'dan karar çıkmamış olabilmektedir. Ödeme emrine karşı açılan davalarda tahsilatın durdurulmaması sonucunda alacaklı idarenin ödeme emri sonrası ve ölüm öncesinde takibe başlamış olması mümkündür. Davanın ölümden önce açılması durumunda ölümün gerçekleşmesiyle mirasçıların takibinin yenilenmesi aşamasına kadar dava dosyası görülmeyecek ve işlem den kaldırılacaktır. Sonrasında mirasçılar adına miras sorumlulukları kapsamında ödeme emri çıkartılacaktır¹²⁹².

6183 sayılı Kanun'un 50. maddesinde ise ölüm halinde takibin geri bırakılması hüküm altına alınmıştır. Kamu borçlusunun ölümü sebebiyle bir takip yapılacaksa ölüm günü ile birlikte yapılacak olan takip üç gün süreyle geri bırakılacaktır. Üçüncü günün sonunda mirasçıların mirası kabul ettiklerini bildirmeleri durumunda kovuşturmaya devam edilecektir. Ancak mirasçıların herhangi bir beyanı yoksa bu durumda Medeni Kanun'un 646. maddesi gereği kovuşturmanın 3 ay süreyle geri bırakılması uygun görülmektedir. Kamu borçlusunun mirasçıları mirası açık bir irade beyanıyla kabul veya reddetmemişse bu durumda terekeye karşı takibatın yapılmama nedeni mirasçılarının belirsizliğidir. Mirasçılarının tümünün mirası reddetmesi durumunda terekenin iflas hükümlerince tasfiye edilmesi de mümkün olabilecektir¹²⁹³. Öte yandan üç aylık sürenin geçmesi durumunda terekenin borca batık olması durumunda tereke kendiliğinden reddedilmiş sayılacaktır. Türk Medeni Kanunu'nun 605. maddesinde "*Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler. Ölümü tarihinde miras bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır*" hükmü belirtilmiştir. Mirasın hükmen reddi olarak açıklanan bu durum kapsamında mirasçılarının

¹²⁹¹ T. Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 52.

¹²⁹² Kemal Akmaz, "Ölüm Olayının Amme Alacağına ve Alacağın Takibine Etkisi", *Mali Çözüm Dergisi*, 83, İstanbul, 2007, s.189.

¹²⁹³ M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 50.

da buna ilişkin bir dava açıp hükmen red kararı aldirabilmesi durumunda mirasçılar da takip edilemez hale gelebilmektedir.

6183 sayılı Kanun'da ölüm olması durumunda takibin 3 gün süreyle geri bırakılacak olması açık bir şekilde ifade edilmişse de süreler konusunda VUK'a atıf yapılmış olması dikkate alındığında ölüm halinde de en az 15 gün süre verilebilmesi düşünülebilir.

Verilmiş olan 3 aylık süre içerisinde mirasın kabul edildiğine dair herhangi bir bilgi bulunmamakta ise mirasçılar hakkında takip yapılamayacaktır. Yapılmış ise de işlemin kendiliğinden iptal edilmesi gerekmektedir. Medeni Kanun'un 610. maddesinde belirtildiği üzere mirası ret süresinin sona ermesinden önce mirasçı sıfatında tereke işlemlerine karışan, miras bırakanın faaliyetinin devam ettirilmesi için gerekli olan işlerin dışında işler yapan veya tereke mallarını gizleyip kendi bünyesine geçiren mirasçının mirası reddetmesi söz konusu olamayacağından mirası ret süresi tamamlanmadan bu mirasçı için takip işlemlerine devam edilmesi gerekmektedir. Bunun dışında mükellefin ölümü sonrasında mirasçılar mirası kabul ettiklerini bildirmişler ise terekenin borçları sebebiyle takibe devam edilmesi gerekmektedir¹²⁹⁴.

Aynı maddede kamu borçlusunun yakınlarının ölümü ile ilgili de hüküm bulunmaktadır. İİK' nın 52. maddesine paralel olarak getirilmiş bu maddede amaçlanan borçluyu daha çok üzecek bir durum yaratmamaktır. Maddeye göre ölen kişinin borçlunun karısı ya da kocası, kan ve sıhri hısımları itibariyle usul veya furuundan birisi olması halinde takibin ölüm günü sonrasında üç gün geri bırakılması emredici bir hüküm olmaktadır. Takip yapacak olan vergi memuru istem olmasa da belirtilen süre zarfında haciz uygulamasını ertelemek zorundadır¹²⁹⁵. Ölüm herkesin başına gelebilecek üzücü bir olaydır. Mükelleflerin ölüm öncesinde kamu borcunu ödememesi durumunda bu yükümlülük mirasçılara geçecektir. Mirasçıların takibi ise mirası kabul edip etmemelerine bağlı olmaktadır. Ölüm olayının gerçekleşmesiyle idare bağlı yetki ile takibi üç gün geri bırakmakta, kanunilik ilkesi gereği takdir yetkisi ile takibe devam edilmesi mümkün olmamaktadır.

¹²⁹⁴ K. Akmaz, "Ölüm Olayının Amme Alacağına ve Alacağın Takibine Etkisi", s.191.

¹²⁹⁵ E. Şimşek, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, s. 392.

3.2.5. Haciz Uygulamasına Karşı İdareye Başvuru ve Dava Açma Hakkı

Haciz uygulaması oldukça ayrıntılı kural ve eylemler içermekte olup tahsil dairesinin uygulama sırasında kanuna uygun hareket etmesi gerekmektedir. Haciz aşamasına gelindiğinde kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığı haciz işlemlerinde hukuka aykırı işlemin uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir¹²⁹⁶. İdare yaptığı her işleminde hukuka uygun hareket etmek zorundadır. Fakat idare dönem dönem hukuk kurallarını dikkate almadan da işlem yapabilmektedir. Bundan dolayı hukuksuz yapıldığı iddia edilen eylemler yargı denetiminden geçmek durumunda kalabilir¹²⁹⁷. İdari işlem konusunu oluşturan idari işlemler ve idari eylemlere karşı hakkı zedelenmiş mükellefler ve bu işlemde dolayı menfaatleri ihlal edilmiş olan kişiler dava açma yoluna gidebileceklerdir¹²⁹⁸. Dolayısıyla mükellefler mülkiyet hakkının korunması, hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve zarar tazmini gibi haklar çerçevesinde hukuka aykırı haciz işlemlerine karşı dava açabileceklerdir.

Ancak mükellefler yargı yoluna gitmeden önce hakkında haciz işlemi uygulanmış olan mükellef haciz işleminin kaldırılması için İYUK'un 10/1. maddesinde yer alan *“İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler”* hükmü doğrultusunda idari yargı öncesinde idareye başvurabilecektir. Mükellefin şikâyet yolu ile idari işlemin kaldırılmasını istemesi tahsil süresini durdurmayacak İYUK'un 11. maddesi doğrultusunda yalnızca dava açma süresini durduracaktır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde başvurma tarihine kadar geçmiş süre de dikkate alınarak dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır¹²⁹⁹.

Mükelleflerin cebren tahsil işlemlerine karşı kullanılabileceği yargısal yollar idari yargı yolu, adli yargı yolu ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapma yolu şeklinde kategorize edilebilmektedir. Kamu icra hukukunda cebren tahsil işlemleri sebebiyle meydana gelen uyuşmazlıklar ödeme emri ve haciz işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümü vergi mahkemesinde açılan davalar ile sağlanmaktadır¹³⁰⁰.

¹²⁹⁶ R. Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, s.194.

¹²⁹⁷ Attila Özer, *Anayasa Hukuku Genel İlkeler*, Ankara, 2005, s. 110.

¹²⁹⁸ Cem Tekin, “6183 sayılı Kanun Hükmüleri Uyarınca Yapılan Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?” *Mükellefin Dergisi*, 121, 2003, s. 69.

¹²⁹⁹ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 413.

¹³⁰⁰ Y. Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, s. 69.

Kamu icra hukukunda haciz uygulanması aşamasında kullanılabilecek adli yargı yolları ise;

- İstihkak davası
- Menfi tespit davası
- Gayrimenkul malların ihalesinin feshi davasıdır.
- Kamu icra hukuku uygulamasında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapma yolu da kullanılabilmektedir.

6183 sayılı Kanun hükümleri arasında haciz işlemlerine karşı kanun yollarına başvurma ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat haciz işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu için Anayasa'nın 125. maddesi kapsamında yargısal denetime tabi olacaktır¹³⁰¹. Haciz gibi sosyolojik ve psikolojik bir işleme karşı gidilebilecek kanun yollarının 6183 sayılı Kanun'da yer almaması büyük bir eksiklik yaratmaktadır. Yargısal yola başvurma hakkı anayasal bir hak olup bu yola başvurunun usulünün kanunda açıkça yer almaması yargıya ulaşım hakkının zedelendiğini göstermektedir.

Haciz sırasında idare tarafından mükellefin veya üçüncü kişilerin haklarına zarar verilmiş veya haklarına ölçüsüz müdahalede bulunulmuş olabilir. Haciz varakasının onaylanması ve haciz işlemlerinin uygulanması sırasında düzenlenen haciz tutanağı ile borçlunun malları üzerinde bulunan tasarruf hakkı alacaklı kamu idaresine geçmektedir¹³⁰². Pek tabiidir ki bir hakkın kullanımının sebepsiz yere sürüncemede bırakılması borçlu mükelleflerin hak ve menfaatlerine zarar verebilecektir. Haciz işlemine karşı borçlu mükellefler haciz varakasının usulüne uygun düzenlenmediğini, haczin konusunu, haczi uygulama şeklini, borcun ödenmiş olduğunu ve borcun tahsil zamanaşımına uğradığını iddia ederek dava açabileceklerdir¹³⁰³. Danıştay'ın son dönemlerdeki birçok kararında; haciz uygulamasına karşı açılacak olan davada ödeme emri tebliği ve haciz varakasının hukuka aykırılığı konularında sınırlı inceleme yapılabilecekse de ihbarname ve ödeme emri sürecinde ileri sürülecek olan hukuka aykırılıklar hacize karşı açılmış olan davada dikkate alınmasının mümkün olmayacağı ifade edilmektedir¹³⁰⁴. Ancak ödeme emrine karşı dava hakkı herhangi bir sebepten dolayı

¹³⁰¹ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 257.

¹³⁰² A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, s.307.

¹³⁰³ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 307.

¹³⁰⁴ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 956- 957.

kullanılmamış veya kullanılamamış ise ödeme emrine karşı ileri sürülecek dava sebepleri haciz uygulamasına yönelik açılacak olan davada ileri sürülebileceği düşünülmektedir¹³⁰⁵. Yapısına bakıldığında haciz işlemi içerisinde çok fazla idari işlemi barındırmaktadır. İdarenin haciz uygulayabilmesi için yaptığı birçok idari işlem bir önceki işlemin sebebini oluşturabilmektedir. İşlemlerin hukuki eksiklikleri olmasa da uygulanma biçimi yönünden hukuka aykırı olabilmektedir. Dolayısıyla hukuka aykırı işlemlerin belirlenebilmesi için her bir işlemi kendi içerisinde değerlendirmek gerekecektir¹³⁰⁶.

Haczin uygulanması aşamasında taşkın haciz kapsamında uygulamada mükelleflerin malvarlıklarına kamu alacağı miktarının üzerinde hacizler konulmakta olup yurt çapında talep edilen malvarlığı araştırması sonucunda aynı alacak için farklı vergi daireleri tarafından taşınmazlar üzerine haciz konulabilmektedir. Mükellefler ise malvarlıkları üzerinde tasarruf yapacak iken bu durumla karşı karşıya kalabilmektedirler. Süreç içerisinde ise başka vergi daireleri tarafından konulmuş olan hacizlerin kaldırılması günlerce sürebilmekte olup mükellefler bu durum sebebiyle sosyal hayatlarında sorunlar ile karşılaşmaktadırlar¹³⁰⁷. Taşkın haczin yanı sıra haczin kanunda belirtilen sürelerde yapılmamış olması, tahsil dairesinin haciz işlemini borçluya veya vekiline bildirmemiş olması gibi birçok gerekçe göstererek uygulanan hacze karşı dava açılabilir¹³⁰⁸.

Kamu alacağı vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden oluşuyorsa dava ödeme emrini düzenlemiş olan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesine açılacak iken, belirtilen alacakların dışında kalan kamu alacakları için dava haciz işlemini uygulayan idarenin bulunduğu yer idare mahkemesinde açılacaktır¹³⁰⁹.

İhtiyati haciz ve ödeme emri işlemlerine karşı özel dava açma süresi on beş gün olarak belirlenmişken, haciz işlemlerine karşı özel bir dava açma süresi belirtilmemiştir. Devlete, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarından doğan alacaklar için haciz uygulamasına karşı 30 gün içinde, sayılanlar dışında kalan kamu alacaklarına karşı ise 60 gün içerisinde

¹³⁰⁵ M. Coşkun, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 609.

¹³⁰⁶ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 409.

¹³⁰⁷ Nadir Öztürk, “Alacak Miktarının Üzerindeki Hacizler: Çifte/ Çoklu Haciz Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, 19 (222), Ankara, 2011, s.41.

¹³⁰⁸ E. S. Artun, “Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz Ve İhtiyati Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması”, s. 4543.

¹³⁰⁹ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 952.

dava açılabilir¹³¹⁰. Burada sürelerin hesaplanması haczin borçlu mükellefin hazır bulunması ve gıyabında yapılmasına göre farklılık göstermektedir. Haciz borçlunun hazır bulunması sırasında yapılıyor ise sürenin başlangıcı haciz tutanağının imzalandığı tarihten itibaren belirlenirken, gıyapta yapılan hacizlerde ise süre haciz tutanağının tebliğ edilme tarihinden itibaren başlayacaktır¹³¹¹. Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarda haciz işleminin süregelen bir işlem olması sebebiyle her zaman dava yolunun açık olduğu gerekçesiyle süre yönünden davaları reddeden vergi mahkemesinin kararları bozulmuştur. Ancak idari işlemlerin genel olarak süregelen işlemler niteliğinde olduğu belirtilebilir. Örneğin ihtiyati haciz işlemi de süregelen bir idari işlem olmasına rağmen kanunda açık bir şekilde dava açma süresi belirtilmiştir. Yalnızca haciz kararının borçlu mükellefe tebliğ edilmemiş olduğu durumda başvuru sürelerinin gösterilmemiş olması nedeniyle sürenin başlamadığını, öğrenme tarihinden itibaren sürenin başlayacağını kabul etmek gerekecektir¹³¹².

Haciz işlemlerine karşı dava açma yetkisi hacize maruz kalan borçlu mükellef ve vergi sorumlusundadır. Mükellefin veya sorumlunun vergi mahkemesinde dava açması icranın ve takibin durması için yeterli olmayacak ayrıca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi gerekecektir. Yürütmenin durdurulması kararı ile haciz kaldırılmayacak yalnızca hacizli malın satışı ve paraya çevrilmesi davanın sonuçlanmasına kadar geri bırakılacaktır¹³¹³.

Sonuç itibariyle kamu alacaklısı haciz işlemlerini uygularken keyfi uygulamalardan kaçınmalı ve kamu borçlusunun menfaatinin dengelenmesi çerçevesinde hareket etmelidir. Kamu borçlusunun haczi mümkün olmayan mallarının haczinin yapılmaması, paraya çevirme ilkesi kapsamında hacedilecek malın likiditesine göre tercih edilmesi, kamu borçlusunun elinde bulunan veya üçüncü kişilerin elinde bulunan mallar üzerindeki istihkak iddialarının dikkate alınması, kamu alacağına yetecek kadarının üzerinde taşkın haciz uygulanmaması ve hem menkul hem de gayrimenkul malların haczinin usulüne uygun bir şekilde yapılmalıdır. Aksi halde mükellefin menfaatini olumsuz etkileyen haciz uygulamasında hakkı zarar gören kişiler vergi yargısı yolunu kullanabileceklerdir.

¹³¹⁰ M. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, s. 955.

¹³¹¹ A. Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı*, 308.

¹³¹² Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 274.

¹³¹³ A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s.258.

3.2.5.1. Hukuka Aykırı Haciz İşlemlerinde İYUK'un 28/1 ve 28/3. Maddesi Çerçevesinde Tam Yargı (Tazminat) Davası Açma Hakkı

Mükellefler hakkında hukuka aykırı bir şekilde haciz işleminin gerçekleşmesi durumunda yargının verdiği kararların uygulanması esastır. Yargı kararlarının süresi içerisinde uygulanmaması durumunda meydana gelecek zararlardan dolayı vergi idaresi sorumlu olacaktır. Danıştay'ın bir kararında¹³¹⁴ idarenin sorumluluğu *“kamusal faaliyetler sonucunda, idare ile yönetilenler arasında yönetilenler zararına bozulan ekonomik dengenin yeniden kurulmasını, idari etkinliklerden dolayı bireylerin uğradığı zararın idarece tazmin edilmesini sağlayan bir hukuksal kurumdur”* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda hukuki sorumluluk çerçevesinde idare tarafından bireylerin uğradığı zararın tazmininin yapılması vurgulanmıştır.

İYUK'un 28/1. maddesinde *“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”* ifadesi yer almaktadır. Buna göre vergi idaresi esasa ve yürütmenin durdurulmasına istinaden verilen yargı kararlarını idareye tebliğ tarihinden itibaren otuz günü geçirmeksizin uygulamak zorundadır.

İdarenin yargı kararlarını kanunda belirtilen sürede uygulamamasının hak kaybına neden olabileceği veya o haktan beklenen faydanın alınamayacak hale gelmesi hizmetin geç işlemesi olarak değerlendirilebilecektir¹³¹⁵. İdarenin kusur sorumluluğu bağlamında hizmetin geç işlemesi veya hiç işlememesi gibi durumlar oluşabilmektedir. Hizmetin geç işlemesi olgusunda sonuç itibarıyla idare hizmetin sunumunu gerçekleştirmekle beraber olması gereken sürenin dışına çıkmakta ve zarar oluşumuna sebep olmaktadır. Danıştay bir kararında¹³¹⁶ hizmetin geç işlemesini *“hizmetin belli bir çabukluk içinde ve zamanında yerine getirilmemesi beklenen ölçü ve süratin gösterilmemesi”* şeklinde ifade etmiştir¹³¹⁷. Dolayısıyla haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları için yargının ilgili dava

¹³¹⁴ Danıştay 13. D'nin 24.06.2021 tarih, Esas no: 2015/3638, Karar no: 2021/2483.

¹³¹⁵ Mert Dönmez, İdarenin Mali Sorumluluğu Bağlamında Kamu Görevlisine Rücu, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, s. 49.

¹³¹⁶ Danıştay 13. D'nin 02.12.2005 tarih, Esas no: 2005/2625, Karar no: 2005/5753.

¹³¹⁷ Aysema Pelin Şaşmaz, “İdarenin Sorumluluğu Ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış”, *JEBPIR Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 2 (2), 2016, s.219.

kapsamında verdiği kararların İYUK’ ta belirlenen süre (30 gün) içerisinde uygulanmaması hizmetin geç işlemesi şeklinde ifade edilebilecektir¹³¹⁸.

Meydana gelen zararın kaynağı borçlu mükellefin veya üçüncü kişinin eşya üzerinde tasarruf haklarının kısıtlanması veya tasarrufta bulunamaması olarak belirtilebilir. Buradaki sorumlulukta ağır hizmet kusuru aranmaktadır. Alacaklı kamu idaresi tarafından takibin haksız bir şekilde yapılmış olması önem arz etmektedir. Borçlu mükellefin de kusurluluk durumu var ise zararın belirlenmesi aşamasında dikkate alınacaktır. İdarenin bu şekildeki sorumluluğu tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır¹³¹⁹. Hakkında haciz uygulanmış olan mükellefin zararının tazmini amacıyla açılan tam yargı davasında ispat yükü idari yargıda re’ sen araştırma ilkesinin geçerli olmasına rağmen davalı mükellef ispat külfeti altında kalacaktır. Dolayısıyla mükellef delillerini toplayıp mahkemeye kendi sunacak olup re’ sen araştırma ilkesi kapsamında mahkemeden gerekli delillerin toplanması ve dosyaya eklenmesini talep edebilecektir¹³²⁰.

İYUK’un 28/3. maddesinde de “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir*” ifadesi doğrultusunda yargı kararlarına göre işlem tesis etmeyen idarelere karşı maddi ve manevi tazminat davası açılabilmesi hükme bağlanmıştır. Haciz işlemi uygulanması durumunda haczin kaldırılması kararının tebliğini alan vergi idaresinin haczi kaldırması gerekecektir. Buna rağmen haczin kaldırılmadığı durumda vergi idaresinin¹³²¹ aleyhine tazminat davası açılabilir¹³²²¹³²³. İdare mahkeme kararlarını uygulamaması durumunda direkt tazminatla yükümlendirilmemektedir. Tazminata hükmedilebilmesi için gerçekleşmiş bir zararın bulunması, zararı doğuran

¹³¹⁸ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 158.

¹³¹⁹ Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s.314.

¹³²⁰ B. Demirtürk, *Tazminat Davası*, s. 179.

¹³²¹ Anayasanın 40/3. Maddesinde haksız işlemlerin resmi görevli tarafından yapılması durumunda davanın devlet adına açılacağı ancak ilgili görevliden rücuu edilebileceği belirtilmiştir.

¹³²² Y. Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s.314.

¹³²³ İİK’nın 259. Maddesi ihtiyati haczin hukuka aykırı uygulanmasında zararın tazmin edilmesine yönelik iken, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 399. Maddesi ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacizden kaynaklanan sorumlulukları içermektedir.

olayın idareye yüklenebilecek nitelikte olması ve zarar ile mahkeme kararının uygulanamaması arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir¹³²⁴.

Uygulanan idari işlemde dolayı hakkı ihlal edilmiş olan taraf sadece tam yargı davası açabileceği gibi iptal davası ile beraber de tam yargı davası açabilecektir. Nitekim idari işleme karşı bu iki davanın mutlaka birlikte açılması gerektiğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır¹³²⁵. İYUK'un 13/1. maddesinde *“İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir.”* ifadesi yer almakta ve doğrudan doğruya tam yargı davası açmak isteyen mükelleflerin önce idareye başvurmaları gerektiği belirtilmektedir. Kişilerin haklarının idarenin eylemi ile ihlal edilmesi halinde öncelikle idareye başvurmadan yargıya gidilememesi mahkemeye erişim hakkını ve buna paralel olarak hak arama özgürlüğünü kısıtladığı belirtilmektedir¹³²⁶.

Uygulanan haciz işlemine karşı iptal ve tam yargı davasını beraber açacak olan mükellefin dava açma süresi haciz işleminin öğrenilmesi ya da mükellefe bildirildiği tarihten itibaren otuz gündür. Bunun dışında dava açacak olan mükellef aynı zamanda İYUK'un 11. maddesi kapsamında üst makama başvuru yolunu da kullanabilecek olup bu yolu da tercih eder ise otuz günlük dava açma süresi duracak ve kalan süre otuz günlük zımni red süresinin dolmasından sonra veya red kararının mükellefe tebliğ edilmesi tarihinden itibaren işlemeye devam edecektir. Mükellefin doğrudan tam yargı davası açması durumunda ise süre haciz işleminin öğrenildiği veya bildirildiği tarihten itibaren otuz gündür. Öte yandan mükellef iptal davasının ardından tam yargı davası açma yolunu tercih edecek ise süre iptal davasında verilen kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün olacaktır. Tam yargı davasında özel görevli mahkeme vergi mahkemesi olup davaların burada açılması gerekmektedir¹³²⁷.

¹³²⁴ Cemil Kaya, İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevi Tazminat İstemi, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* XIV, (1-2), 2010, s.61.

¹³²⁵ Lütfi Duran, İdari İşlemden Sorumluluk İptal Davası-Tam Yargı Davası, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1967, s.8.

¹³²⁶ Y. Gönen, *“Hak Arama Özgürlüğü Bağlamında Tam Yargı Davasındaki Usul ve Sürelerin Haksız Fiilden Kaynaklanan Tazminat Davası İle Karşılaştırılması”*, s. 473.

¹³²⁷ B. Demirtürk, *Tazminat Davası*, s. 145,149.

İYUK'un 3. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında¹³²⁸ bir dava açılırken dilekçede hangi bilgilerin bulunacağı ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Haciz ve ihtiyati haciz uygulamasına karşı tam yargı davası açılırken de dava dilekçesinin dipnotta belirtilen bilgileri içermesi gerekmektedir. Dilekçeye özellikle maddi ve manevi tazminat tutarının ve faiz talep edilecek ise bunun açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Davaya konu olacak işlemin tebliğ tarihinin ve tebliğin usulsüz olduğuna dair iddia var ise ıttıla tarihinin, İYUK'un 11. maddesine göre idari yol kullanılmış ve red kararı verilmişse red kararının, iptal davası üzerine tam yargı davası açılacak ise iptal kararının tebliğ tarihinin, dava daha önce açılmış ancak görevsizlik kararı verilmişse ilk başvuru tarihinin ve kesin mahkeme kararının tebliğ tarihlerinin mutlaka açık bir şekilde yazılması gerekmektedir¹³²⁹.

İYUK'un 16. maddesinin 4. fıkrasında yer alan ek cümlede “ *tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir*” ifadesi ile talep edilen tazminat tutarının artırılabilmesi belirtilmiştir. Hukuka aykırı bir şekilde uygulanmış olan haciz ve ihtiyati haciz kararlarında manevi zararda artış hissiyatı oluşabileceği nedeniyle maddi ve manevi zararların artırılabilmesi düşünülmektedir¹³³⁰. Mükellef davasında haklı olduğu ve yapılan haczin hukuka aykırı olduğu düşüncesinde ise ve kendi tarafınca bunun muhasebesini yaparak dava dilekçesindeki tazminat tutarını artıracaktır. Sonuç olarak menfaati doğrultusunda hak ettiği dava tutarı ile maruz kaldığı zararı bertaraf etmeye çalışacaktır.

¹³²⁸ 2. a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,

b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,

c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,

d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,

e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilir.

3. Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

¹³²⁹ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 283.

¹³³⁰ Y. Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, s. 305-306.

3.2.5.2. İstihkak Davası Açma Hakkı

İstihkak kelime anlamı itibariyle hakkı olma, hak kazanma ve hak ediş anlamlarına gelmektedir¹³³¹. İstihkak iddiası öne sürülerek açılan dava istihkak davası olup bu davanın özünün dayandığı kanun ise 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'dur. Kanun'un 683. maddesinde istihkak iddiasıyla ilgili hüküm *“Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebilir”* şeklindedir. İstihkak iddiasıyla ilgili ayrıca İİK' da da birçok maddede hüküm bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 66. maddesinde borçlu elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiaları yer almış olup 67. maddesinde ise üçüncü kişiler elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiaları açıklanmıştır. Bunlar dışında istihkak iddiasıyla ilgili diğer hükümler 68. maddede açıkça belirtilmiştir.

Haciz sırasında istihkak iddialarında bulunmanın haczi engelleme gibi bir etkisi bulunmamakla beraber istihkak iddiasında bulunulan malın haczi sonraya bırakılacaktır. Haciz uygulaması için gelen haciz memuru istihkak iddialarını değerlendiremeyecek ancak istihkak iddiası için süreyi başlatabilecektir. Haczedilecek malın borçlunun, üçüncü kişinin veya borçlu ile üçüncü kişinin aynı yerde ikameti sebebiyle beraber elinde bulundurmaları durumunun belirlenmesi ve istihkak sürecinin hangi durum itibariyle başlatılacağı haciz memuru tarafından belirlenmektedir¹³³².

İstihkak iddialarının hangi tür mallar için yapılacağı 6183 sayılı Kanun'da net olarak belirtilmemiştir. Gerek taşınır gerek ise taşınmaz mallar üzerinde istihkak iddiasında bulunulabilecektir. Taşınmaz mallarda rehin hakkının netliği söz konusu olsa da taşınır mallarda rehin malların alacaklıya teslimi ile olmaktadır. Rehinli malın borçlu elinde olması durumunda o mal için alacaklı bakımından taşınır rehni oluşmayacaktır. Öte yandan teslimsiz rehinlerde üçüncü kişiler rehin hakkı varlığını ileri sürerek istihkak iddiasında bulunabilmektedirler¹³³³.

Mülkiyet hakkının bir eşya üzerinde kurulan en temel hak olmasından dolayı cebri icra uygulanmasında alacaklının hakkından daha önce gelen bir haktır. Mülkiyet hakkı

¹³³¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>

¹³³² Aziz Taşdelen, “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları Ve Davaları”, *AÜHFD*, 53(2), 2004, s. 125.

¹³³³ H. Arslaner, *Haciz Yolu İle Tahsil*, s. 314.

Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınmıştır. Üçüncü kişi tarafından bu iddianın yapılmasıyla amaçlanan malın borçluya değil kendisine ait olduğudur. Bu şekilde mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalede hak sahibi hakkının korunması adına işlem yapabilecektir¹³³⁴. 6183 sayılı Kanun'da her ne kadar mülkiyet hakkı ve rehin hakkı belirtilmiş olsa da çıkarılan içtihatlar doğrultusunda üçüncü kişilerin hapis hakkı, intifa hakkı, irtifak hakkı, sükna hakkı, mülkiyeti muhafaza kaydına bağlı haklar, tapu siciline şerh ettirilen şuf'a hakkı ve iştirak haklarının da istihkak iddiasına konu edilebileceği belirtilmiştir¹³³⁵. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda motorlu taşıt araç haczinde el konulmuş olan trafik ruhsatnamesinde üçüncü kişinin mülkiyetini sınırlandıran bir kayıt bulunması sebebiyle haczin kesinleşmesi için üçüncü kişiye tebligat yapılması gerektiğini belirtmiştir¹³³⁶. Öte yandan üçüncü bir kişi, borçluya ait olan bir taşınmazı satış vaadi sözleşmesi ile satın almış ve ilgili sözleşmeyi tapuda işletmiş durumda ise şerh işleminden sonra taşınmaz üzerine konulacak haciz kendisini etkilemeyecektir. Dolayısıyla tapuya işletilmiş hak dayanak oluşturacak ve üçüncü kişi istihkak iddiasında bulunabilecektir. İddiada bulunurken daha önce satıcı aleyhine zorunlu tescil davası açılmış ve tescil ilamı alınmış ise bu ilam da delil olarak dava açarken kullanılabilir¹³³⁷.

İstihkak davasına bakmakla görevli olan mahkeme haczi gerçekleştiren tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki adli mahkemelerdir¹³³⁸. Gerek sulh hukuk mahkemeleri gerekse de asliye hukuk mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararlar için temyiz incelemesi yolu açıktır. Dolayısıyla bu mahkemelerin verdiği aleyhe kararlara karşı temyiz mahkemesine başvurulabilmektedir¹³³⁹. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararda haciz işlemine karşı açılan istihkak davalarının adli yargıda sonuçlandırılması gerekirken davanın haczin iptali olarak değerlendirilmesi ve vergi mahkemesi tarafından sonuçlandırılmasının Kanuna uygun olmadığı belirtilmiştir¹³⁴⁰.

¹³³⁴ N. Kurt Konca, "Üçüncü Kişi Elinde Haczedilen ve Üçüncü Kişinin Üzerinde Mülkiyet İddiasında Bulunduğu Taşınır Mallar Üzerinde Alınacak Muhafaza Tedbirlerinin Kapsamı", s.35.

¹³³⁵ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 437.

¹³³⁶ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 2012, s. 702.

¹³³⁷ M. Coşkun, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 640.

¹³³⁸ M.N. Bozdoğan, "6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", s. 119.

¹³³⁹ R. Beyazkılıç vd., *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 2006, s. 357.

¹³⁴⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 03.06.1994 tarih, Esas no: 1994/98, 1994/210 no'lu Kararı. (M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 460.)

İhtiyati haciz işlemi için ise davanın hangi mahkemede açılması gerektiğine dair Uyuşmazlık Mahkemesinin verdiği kararda ise re' sen ve tek yanlı olarak uygulanan ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak olan davanın yargı yeri idari yargı mahkemeleri iken haciz uygulamasına konu olmuş menkul malların kendisine ait olduğunu iddia eden üçüncü kişilerin açacağı ve mülkiyet hukukunu ilgilendiren istihkak davalarının adli yargı mahkemelerinde çözüme kavuşturulması ifade edilmiştir¹³⁴¹. İstihkak davaları duruşma yapılarak ve diğer davalardan öncelikli olarak görülmektedir. Taraflar ispat yükümlülüklerini her türlü delil kullanarak yerine getirebilirler¹³⁴².

İstihkak iddiasında bulunulacak malın borçlunun ya da üçüncü kişinin elinde olma durumu davanın tarafları, süreleri ve tehiri açısından farklılık gösterebileceği için haciz tutanağında belirtilmesi gerekmektedir¹³⁴³.

3.2.5.2.1. Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiasında Bulunma Hakkı

Haczedilen malların borçlu elinde olması durumunda malların mülkiyetinin borçluda olduğu varsayılmaktadır. Malın borçlu elinde haczedilmesi durumunda kamu borçlusunun malın üçüncü kişiye ait olduğunu iddia etme durumu söz konusudur. Borçlu elinde haczedilen mallara istinaden istihkak iddiası borçlu veya üçüncü kişi tarafından yapılmakta olup, borçlunun yakınlarının üçüncü şahıs adına yapması iddiayı geçersiz kılacaktır. İddiada bulunanların iddiaları taraflara bildirilmektedir¹³⁴⁴. İstihkak iddiası haciz tutanağına işlenecek ve üçüncü kişiye de bildirilecektir. Haciz tutanağını alan tahsil dairesinin 7 gün içerisinde iddiayı reddetmemesi sonucunda haciz kalkacak ancak reddeder ise üçüncü kişinin 7 gün içerisinde istihkak davası açması gerekecektir. Bu süre hak düşürücü olup davanın açılmaması halinde ise alacaklıya karşı ileri sürülebilecek bir hak kalmayacaktır¹³⁴⁵. Dava açma süresinin hareketsiz geçirilmesi sonucu mal üzerinde yapılacak olan hak iddiası ortadan kalkmış olacaktır.

Üçüncü kişilerin istihkak iddialarının tahsil dairesi tarafından reddedilmesi ve kamu borçlusu tarafından bu iddiaya itiraz edilmesi durumunda tahsil dairesi 7 gün

¹³⁴¹ Uyuşmazlık Mahkemesi, 23.10.2000 tarih, Esas no: 2000/46, Karar no: 2000/46. (K. Yılmaz, *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, s.137.)

¹³⁴² A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 271.

¹³⁴³ Mine Nur Bozdoğan, “6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 168, 2002, s. 108.

¹³⁴⁴ M. Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 437.

¹³⁴⁵ B. Bahçeci, *Kamu Alacağı Takip Hukuku*, s. 250.

içerisinde üçüncü kişiye mahkemeye müracaat etmesi gereğini bildirecektir. Üçüncü kişinin 7 gün içinde dava açmaması üzerine istihkak iddiasından vazgeçildiği varsayılacaktır. Burada üçüncü kişinin dava açmasını gerektiren durum zilyetliğin mülkiyete karine oluşturmasıdır . Dolayısıyla karinenin aksini kanıtlama yükü üçüncü kişiye düşmektedir¹³⁴⁶.

Mükellef bir aile mensubu ise kendi borcundan dolayı eşi ile beraber değil şahsi olarak sorumlu olacaktır. Ancak sorumluluk halinin bulunmaması durumunda mükellefin eşine bir haciz uygulanması söz konusu olamayacaktır. Öte yandan malın mülkiyetinin çekişmeli olduğu durumda malın mülkiyetinin borçluya ait olduğu varsayılarak haciz konulabilecektir. Mülkiyeti kendinde bulunan eş yapılan işlemin ardından istihkak iddiasında bulunabilecek ancak iddiası dikkate alınmazsa adli yargıda asliye hukuk mahkemesinde istihkak davası açabilecektir¹³⁴⁷. Bunun yanı sıra mal ortaklığı rejimi bulunan ailelerde eşlerden birinin borcu sebebiyle haciz konulması durumunda haczedilen malın borçlunun elinde haczedilmiş olması kabul edilecektir. Örneğin eşlerin oturduğu evin mükellefin ticari geliri ile alınması durumunda, malın edinilmesinde katkısı bulunmayan eşin mal ortaklığı rejimi ileri sürerek açmış olduğu istihkak davası kabul edilmeyecektir¹³⁴⁸. Mal ayrılığı rejimi bulunan ailelerde ise kadınlara ve erkeklere ait olan ziynet eşyasının yanı sıra diğer değerli malların haczi yapılırken durumun dikkate alınması gerekmektedir¹³⁴⁹.

3.2.5.2.2. Üçüncü Kişilerin Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiasında Bulunma Hakkı

Mülkiyetliği borçluya ait olan mal ve haklar üçüncü bir kişinin elinde bulunsa da haciz uygulamasına tabi olacaktır. Borçlu veya alacaklının gösterdiği adrese giden haciz memuru alacaklı veya borçlu tarafından borçluya ait olduğu belirtilen malları üçüncü kişi elinde haczedebilecektir¹³⁵⁰. Malın üçüncü şahıs elinde haczolunması durumunda haczi yapan memur istihkak iddiasını haciz tutanağına geçirecektir. Malın borçluya ait olduğunu iddia eden tahsil dairesi ise bu durumu alacaklı kamu idaresine bildirecektir.

¹³⁴⁶ R. Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, s. 179.

¹³⁴⁷ M. Yüce, “Mükellefin Vergi Borcundan Dolayı Eşinin Mal Varlığına Haciz Gelebilir Mi?” *Vergi Dünyası Dergisi*, 344, İstanbul, 2010, s. 155.

¹³⁴⁸ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, s.710.

¹³⁴⁹ K. Yılmaz, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, s.693.

¹³⁵⁰ Nesibe Kurt Konca, “Üçüncü Kişi Elinde Haczedilen ve Üçüncü Kişinin Üzerinde Mülkiyet İddiasında Bulunduğu Taşınır Mallar Üzerinde Alınacak Muhafaza Tedbirlerinin Kapsamı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 2009, s. 33.

Bildirimin kaç gün içinde yapılacağına dair kanunda bir hüküm yer almasa da oluşan ihtilafın sürüncemede kalmaması ve herhangi bir adaletsizliğe yol açmaması için makul bir süre içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bildirimi alan alacaklı kamu idaresi 15 gün içerisinde dava açmamış olursa iddiayı kabul etmiş sayılacak ve haciz uygulaması iptal edilecektir. Ancak dava açılmış olursa mahcuz olan mal mahkeme kararının sonuçlanmasına kadar satılamayacak ve paraya çevrilemeyecektir¹³⁵¹. Haczedilecek malın üçüncü kişi elinde bulunması durumunda mülkiyet karinesinden üçüncü kişi yararlanmış olacak ve mal üzerinde üçüncü kişinin mülkiyet veya rehin hakkı olmadığını ispat yükü alacaklı kamu idaresine geçecektir¹³⁵².

Burada istihkak iddialarına karşı dava açma süresi üçüncü kişiye ve idareye göre farklılaşmaktadır. Üçüncü kişinin istihkak iddiasının reddi sonrasında dava açma süresi 7 gün iken, idarenin istihkak davası açma süresi 15 gündür¹³⁵³. İstihkak davası açma süresi mükellef veya üçüncü kişi için 7 gün ancak alacaklı kamu idaresi için 15 gündür. Silahların eşitliği ilkesine göre davada taraf olanlara farklı süreler verilmesi mükellef ve üçüncü kişiler cephesinde hak kaybına neden olabilmektedir.

6183 sayılı Kanunun 68. maddesinde davacı olan tarafın takibin ertelenmesini isteyebilmesi açıklanmıştır. Takibin ertelenmesine karar verecek olan mahkeme delillerin içeriğine göre değerlendirme ve takdir etme yetkisine sahip olacaktır. Olası bir zarara yeterli gelecek şekilde teminat gösterilmesi durumunda mahkeme tarafından takibin tehirine karar verilebileceği açıklanmış olup takibin tehirine karar verilmesi sonrasında davanın reddolunması durumunda hacizli malın değerinin %10'u oranında tazminata hükmolunacağı da belirtilmiştir¹³⁵⁴. İcranın tehiri sebebiyle malı haksızlıkla haczedilmiş olan ve bu durumdan dolayı zarar gören üçüncü kişiler de zararın tazmini için dava açabilme hakkına sahip olmaktadır¹³⁵⁵.

¹³⁵¹ R. Beyazkılıç vd., *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 355.

¹³⁵² R. Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, s. 180.

¹³⁵³ M. K. Mutluer ve N.N. D. Kuzeyli, *Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.337.

¹³⁵⁴ K. Yılmaz, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, s. 701.

¹³⁵⁵ Oluş Yayıncılık, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, s.714.

3.2.5.3. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı ve Uygulanan Haciz İşlemleri Üzerine Yapılan Bireysel Başvurular Doğrultusunda Anayasa Mahkemesi Kararlarının İncelenmesi

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru 07.05.2010 tarihinde kabul edilmiş olan 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile getirilmiştir. Türkiye'de bireysel başvuru yolunun açılması bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını ve kamu idarelerinin Anayasa ve kanunlara daha uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamak adına olumlu bir gelişme olmuştur¹³⁵⁶. Bireysel başvuru yolu hukuken korunan bir hakkı ya da özgürlüğü ihlal edilen kişi veya kişilerce kullanılabilir. Bu yol genel olarak idarenin ya da yargının bireysel işlemlerine karşı başvurulabilecek bir yoldur¹³⁵⁷.

Anayasa mahkemesine bireysel başvuru yapılabilmesi 1982 Anayasası'nın 148. maddesinde hukuki dayanak bulmuştur. Maddede; *“Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir”* ifadesi yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların kabul edilebilirliği için başvuru kişinin ihlal iddiasının bulunduğunu ileri sürdüğü hakkın Anayasa'daki temel haklardan olması ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin de dahil olduğu ek protokollerin de kapsamında bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan başvurunun kabul edilmesi mümkün olmamaktadır¹³⁵⁸. Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak olan bireysel başvuru yolunun niteliği itibarıyla Anayasa'da belirtilmiş olan hakları ihlal edilen kişilere verilen özel hak arama yolu olduğu, yöntemleri ve sonuçları çerçevesinde diğer hak arama yollarından farklı bir yapıda olduğu, yapılacak olan bireysel bir başvurunun olağan kanun yollarından olan istinaf ve temyiz yolu olmadığı belirtilmiştir. Bunlara ek olarak kanun yollarında meydana gelen tüm hukuka aykırılıklar değil yalnızca

¹³⁵⁶ Tahir Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkânı” *Vergi Sorunları Dergisi*, 282, İstanbul, 2012, s.88.

¹³⁵⁷ T. Erdem, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu, s.85.

¹³⁵⁸ K.M. Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, s.99.

Anayasal haklardan birinin ihlalinin iddiası durumunda Anayasa Mahkemesine dava açılabileceği ifade edilmiştir¹³⁵⁹. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesine yapılacak olan bireysel başvuru ikincil özellikte bir yol olup çözüm yolları olarak öncelikle olağan kanun yollarını kullanmak gerekmektedir. Başvuruların kanun yolunu tam olarak tüketmeksizin yapıldığı durumda kabul edilemez olduğuna karar verilmektedir¹³⁶⁰. Bireysel başvuru yolunun amaca uygun bir şekilde işletilmesi vergi idarelerinin kamu yararı ile vergi mükelleflerinin temel hakları arasında adil bir dengenin oluşturulmasını sağlayacaktır¹³⁶¹.

Bireysel başvurular Anayasa Mahkemesi'nin vereceği karar doğrultusunda son bulacaktır. İlk karar ön inceleme sonucunda verilmektedir. Bu aşamada başvuru reddolursa bireysel başvuru o anda sonlandırılacaktır. Ancak kabul edilmesi durumunda bölümler tarafından esastan inceleme yapılacak, başvurucunun Anayasa'da korunan temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi bir hakkın kamu otoritesi tarafından ihlal edilip edilmediğine karar verilecektir. İhlal kararı verildiğinde ise bu ihlal durumu kendiliğinden ortadan kalkmayacaktır ancak yapılması gereken işlemler belirtilecektir¹³⁶². İnsan haklarını uygulama mercii ile insan haklarının ihlalinin tespit mercisinin iş birliği doğrultusunda işlem yapması gerekmektedir. Bunu sağlamak için de olağan vergi yargılama mahkemelerinin ilgili dava konusunu bireysel başvuru aşamasına ilerletmeden insan haklarına yönelik yorum ve dava karar süreçlerini güçlendirmesi esas olmalıdır¹³⁶³.

Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurularda yargılamanın uzun sürmesi en önemli nedenler arasında yer almaktadır. Anayasa mahkemesinin verdiği hak ihlali kararlarının çoğunluğunu yargılamanın uzun sürmesi oluşturmaktadır. Adil yargılanma hakkı ve davaların en kısa sürede sonuçlanmasına ilişkin hükümler 1982 Anayasası'nın 36. ve 141. maddelerinde açıklanmıştır. Türkiye'nin de tarafı olduğu Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinin Adil Yargılanma Hakkı başlıklı 6. maddesine göre; herkesin davasının kamuya açık ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahip olduğu

¹³⁵⁹ Hüseyin Ekici ve Murat Sağlam, 66 Soruda Bireysel Başvuru, aktaran İrfan Yelis, Vergi Suç ve Cezaları, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2021, s.115.

¹³⁶⁰ Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı*, Ankara, 2018, s.207.

¹³⁶¹ Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 2011, s. 57.

¹³⁶² Hasan Tunç, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara, 2018, s. 382.

¹³⁶³ B. Yaltı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", s.118.

ifade edilmiştir. Makul sürenin belirlenmesi için ise her davanın kendi şartları içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine verilen hak ihlali kararlarında yargılamanın uzun bir sürece yayılıp makul sürede bitirilmemesi durumu öne çıkmaktadır. Makul sürede yargılama yapılmasının amacı tarafların uzun süren yargılama nedeniyle maruz kalacakları maddi manevi baskılardan korunması ve adaletin etkili bir şekilde sağlanması olarak belirtilebilir¹³⁶⁴. Yargılama organları önünde geçen süre uzadıkça adalet geç işleyecek ve toplumun ilgili kurumlara duyduğu güven zedelenebilecektir¹³⁶⁵. Dolayısıyla adil yargılanma ilkesinin vergi hukuku ve vergi yargısı ile bağlantılı olduğu alt ilkeler “yargılanma sürecinin adil olması ve gerekçeli karar”, “savunma hakkının kısıtlanması” ve “yargılamada silahların eşitliği” olarak belirtilebilir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine dair verdiği kararlardan bazıları şu şekilde belirtilebilir:

- *“Dava taraflarından herhangi biri karara etkisi olan belge ve bilgilerin bir kısmına ulaşamıyorsa savunma hakkının sınırlandırılmış ve yargılamada hakkaniyete uygun bir süreç izlenmediğinden adil yargılama yapılamamıştır.”*
- *“Taraflara iddialarını kanıtlayacak şekilde fırsat tanınmaması yargılamanın adil olmadığı sonucunu doğurmaktadır”* ¹³⁶⁶.

Anayasa Mahkemesi kararların icrasında meydana gelen gecikmenin başvuru hakkına müdahalede bulunulduğunu kabul etmiştir. Verilen kararın icrasında ise hangi süre zarfı içinde gecikmenin hak ihlali oluşturacağı davanın konusu, alacak ve tazminatın mahiyeti, kararın icrasında başvuru hakkının menfaati ve önemi, ödeme yapacak olan idarenin ödeme konusundaki tutumu, alacak veya tazminat ödenmesinin gecikmesi ile değer kaybının yaşanıp yaşanmayacağı şeklinde somut dava hallerinin incelenmesi ile belirlenecektir¹³⁶⁷. Anayasa Mahkemesi tarafından davacının adil yargılanma hakkının ihlal edildiği kararı verilmiş ise ihlalin ve bu ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için vergi mahkemesinde yeniden yargılama yapılması gerekecektir¹³⁶⁸. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki bir yarar bulunmayan hallerde

¹³⁶⁴ Eyyup İnce, “Vergi Yargısında Makul Sürenin Hesaplanması ile Anayasa Mahkemesinin Uzun Süren Vergi Davasına Yönelik Kararı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 410, İstanbul, 2015, s.137.

¹³⁶⁵ K.M. Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, s. 283.

¹³⁶⁶ Akın Gencer Şentürk, *Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları*, İzmir, 2009, s. 43-44.

¹³⁶⁷ E. Doğan, *Bireysel Başvuru*, s.86.

¹³⁶⁸ Danıştay 9.D’nin 28.03.2018 tarih, Esas no: 2016/4955, Karar no: 2018/1898.

başvurucu lehine tazminata hükmedilebilecek veya genel mahkemelerde dava açma yoluna gidilebileceği belirtilebilir. Yeniden yargılama yapacak olan mahkeme, kararı dosya üzerinden inceleyerek ihlalin sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde karar verecektir¹³⁶⁹. Yeniden yargılama yapılması konusunda önemli bir nokta da içtihatlar da yaşanan istikrarsızlıktır. Anayasa mahkemesinin Tevfik Ayhan kararında “*aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Kanuni temsilci adına tarhiyat yapıp yapılamayacağı meselesiyle ilgili olarak bir kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması, kişilerin hangi kararı esas alarak geleceğe yönelik iş ve işlemlerini planlayacakları, bu planlar çerçevesinde davranışlarını yönlendirecekleri hususunda belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır*” yargı kararlarının istikrarlı olmamasının hak ihlali yaratacağı belirtilmiştir¹³⁷⁰.

Bireysel başvurularda ihlal edildiği öne sürülen bir diğer hak ise mülkiyet hakkıdır. Mükelleflerin mülkiyet haklarına getirilecek sınırlamalar mülkiyet hakkının özünü etkilememelidir. Ancak burada genel bir öz tanımı yapılamamakta hakkın özünün ihlal edilip edilmediğini ilgili olay bazında Anayasa Mahkemesi takdir etmektedir¹³⁷¹. Öte yandan öz ölçütüne Uluslararası İnsan Hakları belgelerinde çok sık yer verilmediği görülmektedir. Birleşmiş Milletler Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakları Sözleşmesinin 4. maddesinde sınırlamaların hakların doğasına uygun olması gerektiği ifade edilmiştir. Alman öğretisinde ise her hakkın özünün veya cevherinin olduğu kabul edilmektedir. Her bir temel hak yaşam içerisinde belirli bir kesite özgür bir alan sağlamaktadır. Sağlanan bu alanın vazgeçilmez unsurları ise o hakkın özünü oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi ise öz ölçütüne istinaden ilk yorumunu 1963 yılında yapmış ve içtihatlarında istikrar sağlanarak günümüze kadar yorum değişmeden gelmiştir. Buna göre “*bir hakkın ya da hürriyetin kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılamaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici ve amacına ulaşmasını önleyici ve etkisini ortadan kaldırıcı hükümler o hak ve hürriyetin özüne dokunur*” yorumu yapılmıştır¹³⁷².

¹³⁶⁹ T. Erdem, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu, s.99.

¹³⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, (29.06.2022), *Tevfik Ayhan Kararı*, B. No: 2019/17968, 29/6/2022.

¹³⁷¹ K. Akça, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı, s. 574.

¹³⁷² Abdurrahman Eren, *Anayasa Hukuku Dersleri*, Ankara, 2020, s. 563.

Anayasa Mahkemesi kararlarında önem arz eden ölçülülük ilkesi de Anayasa yargısında uzun bir geçmişe sahiptir. Anayasa Mahkemesine gelen birçok davada mahkeme gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak denetimlerini ölçülülük ilkesi kapsamında yapmıştır¹³⁷³.

Anayasa Mahkemesine yapılan başvurular anayasal ilkeler çerçevesinde incelenip değerlendirilerek sonuca ulaşılmaktadır. İlgili anayasa ilkeleri 2. bölümde anayasal çerçevede mükellef hakları başlığı altında ayrıntılı bir şekilde verilmiş olup tekrar etmemek adına burada atıf yapmakla yetinilmektedir. Çalışmanın bu kısmında mükelleflerin kendilerine uygulanan haciz işlemlerinin mülkiyet hakkı, mahkemeye erişim hakkı, adil yargılanma hakkı, tasarruf hakkı ve gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine yönelik Anayasa Mahkemesine yaptıkları bireysel başvuruları analiz edilerek değerlendirilecektir.

 **Mehmet Ali Erdaş kararında**¹³⁷⁴ başvuru konusu haczedilmiş olan aracın haciz işleminin yargı kararıyla iptal edilmesine rağmen fiilen malikine teslim edilmemesi ve fiili imkânsızlık nedeniyle kullanılamayan aracın haciz tarihinden sonraki dönemlere ait motorlu taşıt vergisinin tahsilatı yoluna gidilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir

Olayda başvurunun ortağı olduğu anonim şirketin vergi borcu nedeniyle başvurunun aracına 31.08.2007 tarihinde haciz konulmuştur. Başvurucu haciz işleminin haksız olduğunu düşünmüş ve işlemin iptali için vergi mahkemesine dava açmıştır. Başvurucuya önce ödeme emri gönderilmesi gerekir iken araca konulan haciz işleminde yasal isabet görülmemesinden dolayı 07.02.2008 tarihinde yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş ve haciz şerhi kaldırılmıştır. 8/5/2008 tarihinde dava konusu işlemin iptaline hükmedilmiştir. Şirketten tahsil edilemeyen vergi borcunun öncelikle başvuru adına düzenlenmiş olan ödeme emri ile istenilmesi, bunun sonucuna göre haciz uygulanması gerekirken doğrudan doğruya başvurunun aracı üzerinde haciz işlemi tesis edilmesinde isabet bulunmamıştır. Bu karar Danıştay tarafından da 07.05.2009 tarihinde onanmıştır. Başvurucuya aracın hacizli olduğu dönemde de tahakkuk etmiş olan motorlu taşıtlar vergisi için 2008-2013 yılları arasındaki motorlu taşıtlar vergisi için ödeme emri tebliğ edilmiştir. Başvurucu, bu ödeme emirlerinin iptali

¹³⁷³ J. G. Erdem, Ölçülülük İlkesi, s. 982.

¹³⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, (08.01.2020), *Mehmet Ali Erdaş Kararı*, B. No: 2015/19515, 8/1/2020, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/19515>

talebiyle 6/1/2014 tarihinde Ankara 3. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) dava açmıştır. Başvurucu aracı için hukuka aykırı haciz işlemi tesis edildiğini, haciz işleminin iptal edildiğini ve Danıştay tarafından da onanmasına rağmen haczin kaldırılmadığını ve fiili imkânsızlık nedeniyle kullanamadığı araç için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi borcunun kendisinden istenemeyeceğini iddia ederek vergi mahkemesine dava açmıştır.

Mahkeme “*aracına el konulmak suretiyle üzerindeki her türlü tasarruf hakkı sona eren başvurunun artık böyle bir servete sahip olduğu iddia edilemeyeceği gibi bu servete sahip olduğundan bahisle vergisinin istenmesi de hukuka, hak ve adalet ilkelerine aykırı düşeceğini, hukuka aykırılığı mahkeme kararıyla sabit olan haciz işlemi nedeniyle başvurunun iradesi dışında kullanım alanından çıkarak üzerindeki her türlü kullanma ve yararlanma hakkı sona eren söz konusu araç için salt trafik sicilinde başvuru adına kayıtlı olduğundan bahisle servet üzerinden alınan bir vergi niteliğindeki motorlu taşıtlar vergisinin davacıdan istenmemesi gerekeceği*” şeklinde kararın gerekçesini açıklamıştır.

İptal kararına karşı davalı idare istinaf yoluna gitmiş ancak Bölge İdare Mahkemesi vergi mahkemesinin kararını onamıştır. Bunun üzerine davalı idare karar düzeltme yoluna başvurmuş ve bunun üzerine Bölge İdare Mahkemesi kararı bozarak kaldırılmasına ve davanın reddine hükmetmiştir. Kararda “*aracın trafikte başvuru adına tescilli olduğu, başvurunun ortağı olduğu şirketin borçlarından dolayı hacizli olan taşıta ait motorlu taşıtlar vergisinin mükellefinin yine başvuru olduğu, bu nedenle anılan haciz işlemi dolayısıyla fiili tasarruf imkânının kısıtlanmış olmasının başvurunun mükellefiyetini ve verginin tahakkukunu kaldırmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenlerle, başvuru adına tahakkuk eden ve vadesinde ödenmediğine ilişkin hakkında herhangi bir uyuşmazlık bulunmayan motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenerek tebliğinde hukuka aykırılık bulunmadığı*” ifade edilmiştir.

Başvurucu fiili tasarrufunda olmayan araç hakkında tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinin hukuka aykırı olduğuna istinaden Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa mahkemesi başvuruyu incelemiş, MTV kanununda vergi mükellefinin ve mükellefiyetin başlama ve sona erme şeklinin düzenlendiğini, ancak kanunda motorlu taşıtın haciz işlemi sebebiyle motorlu araç sahibinin fiili tasarruf imkanının kısıtlanmış olmasının vergi mükellefiyetinin ve tahakkukunun kaldırılacağına ilişkin özel bir hükme yer verilmediğini belirtmiştir. Mahkeme olayda vergi alınması yönündeki müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararını

gerçekleştirmeye *elverişli* olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Müdahalenin gerekliliği yönünden ise vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanması bakımından kamu makamlarının geniş bir takdir yetkisi olduğu dikkate alınmalıdır. Bunun yanında başvuru müdahalenin gerekli olmadığını gösterir herhangi bir somut olgu da gösterememiştir. Ayrıca kararda “*müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla başvurunun mülkiyet hakkına yapılan müdahale ölçülüdür*” ifadesi kullanılmıştır. Öte yandan kararda kamu yararına vurgu yapılmış “*somut olay bağlamında idarenin, trafik sicilinde adlarına motorlu kayıt tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerden motorlu taşıtlar vergisi alınmasının kamu yararına dayalı meşru bir amacının bulunduğu kuşkusuzdur*” ifadesi yer almıştır. Başvurucunun “*mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasının açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez*” olduğuna karar verilmiştir.

İlgili olayda Anayasa Mahkemesi 197 sayılı MTV Kanununda motorlu taşıtın haciz işlemi sebebiyle motorlu araç sahibinin fiili tasarruf imkanının kısıtlanmış olmasının vergi mükellefiyetinin ve tahakkukunun kaldırılacağına ilişkin özel bir hükme yer verilmediğini belirtmiştir. Özellikle başvurunun müdahalenin *gerekli olmadığını* gösterir herhangi bir somut olgu gösteremediğine vurgu yapmıştır. Bunun yanı sıra başvurunun “*somut olay bağlamında müdahalenin kendisine şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediğini ortaya koyamamıştır. Bu durumda müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı sonucuna varılmıştır*” ifadesi ile başvurunun istenilen vergilerin kendisine külfet yarattığını ileri sürmemesinden kaynaklı adil dengenin bozulmadığına karar verilmiştir.

MTV Kanunu incelenecek olursa bu verginin mükelleflerinin “*trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler*” olduğu belirtilmiştir. Ancak borçlu mükellef 2008-2013 yılları arasında aracını fiilen kullanamamıştır. Tasarruf yetkisi kısıtlanmış olan mükellefin aracını kullanamaması ve bunun üzerine de vergi borcu için adına ödeme emri düzenlenmesi mülkiyet hakkına aykırılık gösterebilir.

Bu sebeple MTV Kanunu’na hacizden dolayı fiili tasarrufunda bulunulamayan bir aracın vergisinin el konulma süre zarfında askıya alınacağı şeklinde istisna hükmü getirilebilir. Bu şekilde yapılacak olan kanuni değişiklik mükellef hakları kapsamında

olumlu sonuçlar doğurabilecektir. Elbette ki kamu yararı düşünülerek verginin tahsilinin yapılması esastır ancak 6183 sayılı Kanunun 62. Maddesinin son fıkrasında belirtilen *“Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir”* hükmü gereğince istisnanın getirilmesi menfaat dengesini sağlayacağı düşünülmüştür.

 **Güven Bostan kararında**¹³⁷⁵; başvuru konusu ödenmeyen vergi borcu için taşınmaza haciz konulması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını içermektedir.

Başvurucu limited şirkete 27.02.2007 tarihinde beş yıllık süre zarfında şirket müdürü olarak seçilmiştir. Şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı 2009 yılına ait ödeme emirlerine karşı iptal davası açmış vergi mahkemesi ise usul incelemesi kapsamında usulüne uygun tebliğ edilmeyenleri iptal etmiş, usulüne uygun olanları onamış ve kanun yolu incelemesinin tamamlanmasından sonra da kesinleşmiştir. Başvurucu iptal edilmeyen ödeme emirlerinde gösterilen borçları ödemiştir. Vergi dairesi borçların tamamen ödenmemiş olması sebebiyle başvurucuya ait taşınmaza haciz koymuştur. Başvurucu haciz işleminin iptali için dava açmış, ödeme emirleriyle kesinleşen borcun kapatıldığını ve borcun kalmadığını belirtmiş ayrıca alacağın zamanaşımına uğramış olduğunu ve ödeme emri düzenlenmeden taşınmaza konulan haczin usulsüz olduğunu ifade etmiştir. Şirket temsilcisi şirketin borçlarını taksitlendirerek yapılandırmıştır. Vergi mahkemesi şirketin borçlarının yeniden yapılandırılmış olması, şirket hakkındaki kanuni takibin neticelendirilmemesi nedeniyle başvurucunun taşınmazına haciz uygulanmasının mümkün olmayacağını öne sürerek haciz işleminin iptaline karar vermiştir. Davalı idare bu karara itiraz etmiş Bölge İdare Mahkemesi verilen kararın bozulmasına ve davanın reddine hükmetmiştir. Kararın gerekçesinde şirketin yapılandırmanın dördüncü taksitinin ödenmemesi nedeniyle tecil ve taksitlendirmenin iptal edildiğini ve şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcu için başvurucunun taşınmazına haciz konulmasının hukuka aykırılığının olmadığı ileri sürülmüştür. Başvurucu vergi borcunun ödendiğini, şirket hakkındaki takibin kesinleşmediğini ve haline münasip evin haczinin kanuna aykırı olduğunu gerekçe göstererek kararın düzeltilmesini talep etse de Bölge İdare Mahkemesi İYUK’un 54. Maddesinde karar düzeltme sebeplerinden birinin bulunmadığını belirterek davanın

¹³⁷⁵Anayasa Mahkemesi, (01.07.2020), *Güven Bostan*, B. No: 2016/4293, 1/7/2020, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/4293>

reddine karar vermiştir. Bunun üzerine başvuru Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. Başvurucu, “*taşınmazına vergi borcu nedeniyle haciz konulmasının kanuni dayanaktan yoksun olduğunu, vergi borcunun ödendiğine ve haline münasip evinin haczedilemeyeceğine ilişkin iddia ve itirazların cevapsız bırakıldığını vurgulamıştır. Mahkeme ve Bölge İdare Mahkemesinin Şirketin borçlarının yapılandırılması ve Şirket hakkındaki takibin kesinleşmesi ile ilgili bir inceleme yaparak karar vermesinden yakınmıştır. Taşınmazının hâline münasip ev niteliğinde olması nedeniyle haciz işleminin usule ve şartlara uygun gerçekleşmediğini, ayrıca emsal içtihatlarla¹³⁷⁶ aykırı olarak karar verildiğini iddia etmiştir. Başvurucu sonuç olarak bu gerekçelerle mülkiyet ve adil yargılanma hakları ile eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür*”.

Somut olaydaki derece mahkemesi kararları dikkate alındığında uygulanan haczin usulsüz olduğu değerlendirmelerinde haline münasip ev iddiasının değerlendirilmediği görülmektedir. Dava mahkeme tarafından kabul edilmiş ve başvuru lehine haciz işlemi iptal edilmiştir. Davalı idarenin itirazlarının içeriğine bakıldığında da haline münasip ev iddialarının yer almadığı yalnızca borcun ödenmediği konusunda yapılmış olduğu görülmektedir. Başvurucunun haline münasip ev iddiasının karar düzeltme aşamasında yapması ve Bölge İdare Mahkemesinin bu iddiayı gerekçeli değerlendirmeden istemi reddetmesi ile haline münasip ev iddiası açıklığa kavuşturulmamıştır. Anayasa Mahkemesi kararında “*Söz konusu iddia mülkiyet hakkının korunması yönünden önem taşımaktadır. Zira bu hususun tespiti haciz işleminin gerçekleştirilmesi, kapsamı ve sonuçları yönünden belirleyici olacaktır. Dolayısıyla mülkiyet hakkına ilişkin yargılamanın sonucu bakımından esasa etkili söz konusu iddia yönünden derece mahkemelerince yapılan değerlendirmenin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Sonuç olarak derece mahkemelerinin kararlarının mülkiyet hakkına ilişkin davanın sonucuna etkili olabilecek mahiyetteki iddia ve itirazlara cevap verecek nitelikte yeterli bir gerekçe içermediği tespit edilmiştir. Bu sebeple mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelerin somut olayda yerine getirilmediği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla*

¹³⁷⁶ Danıştay 13. D.’nin 07.04.2016 tarih ve E. 2016/6437, K.2016/1544 ve Danıştay 13. D.’nin 27.02.2019 tarih ve E. 2013/2212, K.2019/612 sayılı kararlar. Kararların ortak noktası hacze konu olan konutun haline münasipliğinin değerlendirilmeden durumun idarece re’sen tespit edilmesi ve gerektiği durumda bilirkişi raporu doğrultusunda karar verilmesi gerekirken bu hallerin göz ardı edilerek verilen mahkeme kararlarının bozulması gerektiği yönündedir. Kamu borçlusunun konut olarak ikamet ettiği evin haczinin yapılması kişilerin sosyal ve ekonomik haklarının korunması noktasında önemli bir niteliğe sahiptir. Sosyal hukuk devletinin gereklerinden biri olan bireyin yaşamsal ve sosyal ihtiyaçlarının öncelikle dikkate alınması haline münasip ev haczi yapılırken de göz önünde bulundurulması gereken bir husus olmalıdır.

müdahalenin taşıdığı meşru amacın dayandığı kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil denge başvuru aleyhine bozulmuş olup müdahale ölçülü değildir. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir” ifadeleri yer almaktadır.

Başvurucunun mülkiyet hakkının ihlalinin ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasına karar verilerek kararın örneği vergi mahkemesine gönderilmiştir. Ancak başvurunun tazminat talebinin reddine karar verilmiştir. Karar düzeltme aşamasında yapılan haline münasip ev haczi iddiası Anayasa Mahkemesinin kararında meşru amaç olan kamu yararının gerçekleştirilmesi ve mükellefin mülkiyet hakkının korunması arasında adil dengenin başvuru aleyhine bozulduğunu ele almıştır. Bu da yapılan müdahalenin mükellef açısından ölçüsüz olduğunun kabul edildiğini göstermektedir.

 **İlyas Yılmaz kararında**¹³⁷⁷ başvurunun konusu satış vaadi sözleşmesine konu olan taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması nedeniyle mülkiyet hakkı ihlalidir. M.Y. arsa vasıflı taşınmazın tapudaki malikidir. M.Y' nin de aralarında olduğu arsa sahipleri ile yapı kooperatifi arasında arsa payı karşılığında inşaat ve satış vaadi sözleşmesi düzenlenmiştir. İnşa edilecek binada bağımsız bir bölümün M.Y' ye ait olmasına karar verilmiştir. M.Y ile başvuru arasında 26.05.1998 tarihinde satış vaadi sözleşmesi düzenlenmiş ancak tapuda ferağ verilmemiş yani M.Y 'nin üzerine geçirilmemiştir. Bunun üzerine başvuru tarafından açılan tapu iptali, tescil ve tespit davası sonunda bağımsız bölümün başvurucuya ait olacağına karar verilerek tapuya şerh düşülmüştür. Taşınmazın tapu kaydında M.Y 'nin payı açısından 12.09.1997 tarihinde haciz şerhi tescil edilmiş ve satışa çıkarılmıştır. Vergi dairesi tarafından satışın açık artırma şeklinde yapılacağına karar verilmiş ve taşınmaz payı üçüncü kişiye satılmıştır. Başvurucu taşınmazın satış işleminin yürütmenin durdurulması ve iptali için vergi mahkemesine başvurmuş, “*satış vaadi sözleşmesi kapsamında yargı kararıyla mülkiyetinin kendisine ait olduğu tespit edilen taşınmaza yönelik olarak Vergi Dairesince yapılan satış ilanı, şartname ve öncesindeki işlemlerin hukuka aykırı olduğunu öne sürmüştür*” ve mahkeme satışın iptali yönünde karar vermiştir. Karar gerekçesinde bağımsız bölümün başvuru tarafından alındığı ve yargı kararında dairenin başvurucuya

¹³⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, (22.03.2018), *İlyas Yılmaz*, B. No: 2015/1927, 22/3/2018, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/1927>

ait olduğu tespit edilmiştir. Danıştay temyiz edilen hükmün bozulmasına karar vermiş olup, haczin yapıldığı tarihte (1997) tapu kaydında bir satış vaadi sözleşmesi bulunmadığına dikkat çekilmiştir. Dolayısıyla taşınmaz haczi uygulanabilir niteliktedir. Başvurucunun karar düzeltme işlemi reddedilmiş bunun üzerine haczin iptali için açılan davada itiraz ve savunmalarının dikkate alınmaması sebebiyle adil yargılanma hakkının, taşınmazın satışı sebebiyle de yoksun kaldığı mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuruda bulunulmuştur.

Kararda somut olayda vergi borcunun tahsili için taşınmazın haczedilip satılması meşru amaç olan kamu yararının sağlanması için elverişli ve gerekli olduğu öne sürülmüştür. Taşınmazın vergi dairesince satılmasının başvuru açısından ağır bir külfete yol açtığı kabulünün yanı sıra Yargıtay'ın da kararlarında belirttiği üzere tapu sicilinin açıklığı ilkesi kapsamında başvurunun “*haciz şerhlerini bilebilecek durumda olacağının kuşku götürmediği*” açıklanmıştır. Dolayısıyla bu külfetin başvurunun kendi kusuru sonucu olduğu belirtilmiştir. Orantılılık çerçevesinde inceleme yapıldığında ise başvurunun satış vaadi sözleşmesi yaptığı karşı taraftan görmüş olduğu zarar ve kayıp nispetinde alacak ya da tazminat talep edebileceği bir dava açabilme hakkına sahip olabilmesi söz konusu olacaktır. Sonuç itibarıyla başvurunun kabul edilebilir olduğuna ancak mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmiştir.

Taşınmazın vergi dairesi tarafından satılması sonucu başvurunun ağır bir külfetle karşı karşıya kaldığı bir gerçektir. Kaldı ki bu borç kendisine ait olmayıp kat malikinin borcudur. Tapu sicilinin açıklığı öne sürülerek başvurunun haciz şerhini bilmesi gerektiği açıklanmış ve başvurunun bunun aksini gösterir hiçbir olgu beyan etmediği ifade edilmiştir. Başvurucunun mülkiyet hakkının korunması ile meşru amaç olan kamu yararının arasındaki adil dengenin bozulmadığına dikkat çekilmiştir. Satış vaadi sözleşmesi kapsamında uğradığı zararın tazminin gerçekleştirilebileceğine dair yargı yolunun da açık olduğu belirtilmiştir.

 **Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2017) kararında**¹³⁷⁸ Başvurunun konusu “vergi borcuna dayalı olarak motorlu taşıtın haczedilerek satılamamasına rağmen makul bir sürede iade edilmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin iddiasına ilişkindir.

¹³⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, (05.04.2017), *Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)*, B. No: 2014/10283, 5/4/2017, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/10283>

Başvurucu şirketin 2000 yılına ait kurumlar vergisi borcunun ödenmemiş olduğu gerekçesiyle vergi dairesi tarafından motorlu taşıtı 08.10.2003 tarihinde haczedilmiş ve idarenin otoparkına çekilmiştir. Fiili haciz sırasında ruhsatı ibraz edilmemiş, trafik siciline haciz şerhi düşülmüş ve aracın satış işlemlerine başlanılmıştır. Araç 01.04.2004 ve 08.04.2004 tarihlerinde açık artırmaya çıkartılmış olmasının yanı sıra pazarlık yolu ile yapılan satış girişimleri de aracın satışının yapılmasını sağlayamamıştır. Şirketin vergi borçlarını ödemesi üzerine araç üzerindeki haczin kaldırıldığı ve aracın teslim alındığı haliyle iade alınabileceği tebliğ edilmiştir. Başvurucu idareden bilgi edinme yazısı istemiş ve idare yazıda şirketin 2002 takvim yılına ait vergi borçları sebebiyle ihtiyati haciz işlemi yapıldığı aracın üzerinde haciz şerhi baki kalarak tesliminin yapılabileceğini belirtmiştir. Başvurucu şirket ilgili yazılara rağmen aracını teslim almamış, bunun üzerine vergi dairesi şirketin muhtelif vergi borçları nedeniyle 29.09.2005 tarihinde ödeme emri göndermiş ve borcun ödenmemesi üzerine araca yeniden haciz konulmuştur. Başvurucu şirket araç üzerine ilk uygulanan hacizden dolayı uğradığı maddi zararın tazmini için tam yargı davası açmıştır. Mahkeme ise haczedilen aracın ruhsatının istenildiği tarihte teslim edilememiş olmasını gerekçe göstererek ilk satış işleminin bu sebepten dolayı geciktiğini belirtmiştir. Bunun yanı sıra aracın satışının yapılamaması durumunda başvuru şirkete iade edileceğine dair yazının gönderildiğini ancak şirketin aracı teslim almadığını ifade etmiştir. Öte yandan mahkeme, vergi dairesinin ızzar kastıyla hareket etmiş olduğunun başvuru tarafından ispatlanamadığını ve davalı idarenin bu durumdan dolayı haciz uygularken kusurlu veya kanuna aykırı hareketinin bulunmadığını açıklamıştır. Karar üzerine başvuru şirket Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.

Başvurucu zarar tazminini sağlamak için idari yargıda açtığı davada yargılamanın sonucunun adil bir şekilde olmadığını belirtmiştir. Aracının sicil kaydına konulan haciz üzerine “fiilen haczi sebebiyle kullanılamadığını” ifade etmiştir. Vergi borcuna istinaden kamudan daha fazla alacağının olduğunu bunların teminat teşkil etmesine rağmen aracına haciz işlemi uygulandığını ve üç aylık sürede aracın satışa çıkartılmadığını açıklamıştır. İdarenin aracın ruhsatına erişilememesini sebep gösterdiğini ancak idarenin aracın sicil kayıtlarına ulaşabilme imkanının olduğunu belirtmiştir. İdarenin 6183 sayılı Kanunun 87. maddesine istinaden ikinci satışta aracı mutlaka satması gerektiğini ancak satmadığını ve 6 aylık süre sonunda aracın kendisine verilmemesinden dolayı zararında artış görüldüğünü ifade etmiş ve fiili haczin zarara sebebiyet vererek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Başvurucu şirket aracın fiili olarak haczinden ziyade siciline haciz konulması gerektiği konuda itiraz etmiştir ancak menkul malların haczedilerek satışa çıkarma yetkisi vergi dairesindedir. Kararda vergi borcunun ödenmemesi durumunda haczedilmiş olan aracın satışa çıkartılmasının makul ve olağan bir tedbir olarak görüldüğü ifade edilmiştir. Öte yandan başvurunun kamudan alacağının olduğunu belirtmesi ve bunun teminat olarak sayılması yönündeki düşüncesi karşılığında kararda teminat göstermenin ve gösterilmiş olan teminatın kabulünün farklı hükümler çerçevesinde yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca 6183 sayılı Kanunda haciz öncesinde teminatın paraya çevrilmesi yolunun kullanılmasının zorunluluğu ile ilgili bir hükmün varlığının olmadığı açıklanarak uygulanan haciz usulünün hukuka aykırı olmadığı ifade edilmiştir. Başvurucunun Danıştay'ın onama ve karar düzeltme işlemlerinde yeterli gerekçe gösterilmemesi iddiasına karşı ise ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardaki gerekçelerin kanun yolu mercii tarafından uygun bulunduğunu ve buna istinaden onama ve karar düzeltme ilamlarında gerekçenin bulunmadığının söylenemeyeceği açıklanmıştır. Başvurucunun aracın satışa çıkartılması konusunda idarenin geç işlem yapması ve makul süre içerisinde aracın kendisine geri verilmemesi iddiasına karşı aracın kendisine teslim edileceğine dair yazının gönderilmesine ve vergi borcunun ödendiği tarihte idarenin haczi kaldırmasına rağmen aracı teslim almamış olduğu ve neden teslim almadığına dair herhangi bir açıklamanın da yapılmadığı belirtilmiştir. Nihayetinde başvurunun aracına haciz uygulanarak el konulması ile uygulamanın yapısından kaynaklanan olması muhtemel ve doğal olan zarardan daha fazlasına maruz kaldığını somut olarak ortaya koyamadığı düşünülmektedir. Bundan dolayı uygulanan haciz işlemi ile kamu yararı ve mülkiyet hakkı arasındaki adil dengenin bozulmadığı, meşru amacın ölçülü şekilde gerçekleştirildiği ve mülkiyet hakkına karşı açık bir ihlali içermediği ifade edilmiştir. Sonuç itibarıyla başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olması sebebiyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir.

AİHM her el koymanın mutlaka bir zarara yol açtığını kabul etmiştir. El koyma işleminin adil olabilmesi için mülkün sahibinin güncel zararının kaçınılmaz olandan daha fazla olmamasını önemle belirtmiştir. AİHM'ye göre el koymanın kaçınılmaz olanın üzerinde bir zarara yol açtığını başvurunun kanıtlaması gerekmektedir. Ayrıca AİHM mülkiyet hakkına gösterilen müdahalelerin ölçülülüğünün değerlendirilmesinde başvurunun davranışlarının da önemli olduğuna dikkat çekmiştir.

Anayasa mahkemesi “muhtemel ve doğal olan zarardan daha fazlasına maruz kaldığını somut olarak ortaya koyamadığı” ifadesi ile başvurucunun zararını somut deliller ile ispat etmediğini vurgulamıştır. Bundan dolayı da mülkiyet hakkına bir ihlal gerçekleşmediği ve kamu yararı ile mülkiyet hakkı arasındaki adil dengenin bozulmadığını belirtmiştir. AİHM’nin de belirttiği gibi güncel zararın kaçınılmaz olandan daha fazla zarara yol açıldığı iddiasının ölçülülük anlamında değerlendirilebilmesi için başvuru Anayasa Mahkemesine başvurularında bu faktörü göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

 **Hüsamettin Kemal Esiner Kararında**¹³⁷⁹ başvurunun konusu düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi ve yargılamanın makul sürede sonuçlanmamasının Anayasa’nın 2., 12., 17., 21., 35. ve 38. maddelerinde düzenlenen hakların ihlal edildiğinin ileri sürülmesi, maddi ve manevi tazminat talebinde bulunulmasıdır.

Başvurucu kamu alacağının beyan, tahakkuk ve vade tarihlerinde şirket yönetiminde olup, vadesinde ödenmeyen ve şirketten tahsil olanağı bulunmayan vergi borcundan sorumlu tutulmuş ve adına ödeme emri düzenlenmiştir. Başvurucu iptali için vergi mahkemesine dava açmış ancak mahkeme kararın hukuka aykırılık göstermediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Başvurucu şirketin temsili için yetkili olmadığını ve kamu alacağından sorumlu tutulamayacağına istinaden yargı kararlarını örnek gösterebileceğini belirtmiştir. Kamu alacağının konu olduğu zaman içerisinde şirketi temsil ve iltizamla görevlendirilmediğini, yargılamanın makul sürede bitirilmediğini, verilen karar sebebiyle banka hesaplarına ve konutuna haciz konulduğunu bundan dolayı da itibarının zedelendiğini öne sürmüştür. Bu durumun Anayasanın yukarıda belirtilmiş olan maddelerinde belirtilen haklara aykırılık gösterdiğini ve ödeme emri nedeniyle maddi ve manevi zararların tazminini talep etmiştir.

Başvuru konusu olan olay incelenmiş, kamu alacağının konu edildiği dönemde şirketi temsile yetkili olduğu ve ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Başvurucu tarafından öne sürülmüş olan iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olması ve derece mahkemelerince bariz takdir hatası ve açık bir keyfilik bulunmadığından açıkça dayanaktan yoksun sayılarak kabul edilemez olduğuna

¹³⁷⁹ Anayasa Mahkemesi, (24.6.2015), *Hüsamettin Kemal Esiner*, B. No: 2013/1949, 24/6/2015, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1949>

karar verilmiştir. Öte yandan başvuru açmış olduğu davanın makul sürede sonuçlanmamış olduğunu vurgulayarak adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini belirtmiştir. Türk hukuk sisteminde uyuşmazlıkların çözümünde makul yargılama süresinin aşıldığı örnekler bulunmakta olup AİHM tarafından verilen birçok ihlal kararı da bu sebebe dayanmaktadır. İlgili başvuru incelendiğinde ise “*yargılama sürecinin 7 yıl olduğu ve bu sürenin makul olmayan bir gecikme süresi olduğu*” tespit edilmiştir. Dolayısıyla makul süredeki yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddianın kabul edilebilir olduğuna kanaat getirilmiştir.

Başvurucunun ödeme emrinin neden olduğu maddi ve manevi zarar tazminini istemiş fakat yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması sebebiyle herhangi bir tazminat talep etmediği belirtilmiştir. İncelenen durumda başvuru emrine istinaden istediği tazmin söz konusu olup, asıl ihlal konusu yargılamanın makul sürede bitirilmemesidir. Burada zararın tazmini istenilen durum ile ihlal sebebi arasında illiyet bağı bulunmadığı için başvuru emrine maddi ve manevi tazminat taleplerinin reddine karar verilmiştir.

Başvurucunun tazmin talep ettiği konu ile mahkemenin kabul edilebilir gördüğü konuda farklılık söz konusu olmuştur. Bu nedenle Anayasa mahkemesine başvurunun yapılması öncesinde illiyet bağının güçlü bir şekilde belirlenmesi ve zarar tazmininin dayanağının açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

 **Çağrı Tur. Sey. Taş. Ltd. Şti. kararında**¹³⁸⁰ başvurunun konusu yasanın açık hükmüne ve yerleşik içtihatlarla aykırı olarak salınan vergi asıl ve vergi cezalarına ilişkin açılan iptal davasının reddi ve ret kararı sonucu yapılan hacizler nedeniyle mülkiyet hakkının ve eşitlik ilkesinin ihlal edildiği iddialarıdır.

Başvuru okul aile birliğinden kantin kiralarak işletmektedir. 2007 vergilendirme döneminde kira ödemesi üzerinden KDV hesaplanıp tevkifat yapılmadığı sebebiyle re’ sen vergi tarh edilip vergi ziyai cezası kesilmiştir. Başvuru okul aile birliklerinin kantin kiralama işlemlerinin vergiden istisna olduğunu Danıştay’ın yerleşik içtihatlarında da bulunduğunu ileri sürerek vergi ve cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açmıştır. Ancak davanın reddedilmesi üzerine mahkeme kararının uygulanması amacıyla kendisine gönderilen ödeme emri tebliğinin usulüne uygun yapılmadığına

¹³⁸⁰ Anayasa Mahkemesi, (6/10/2015), *Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/8880, 6/10/2015, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8880>

istinaden borcun da kesinleşmesinden bahsedilemeyeceğini ifade ederek ödeme emrinin iptalini talep etmiştir. Açılan davada yerleşik içtihatlarla uyulmadığını, ödeme emrine konu olan borçtan dolayı ticari araçlarının haczedildiğini belirtmiş, kanun önünde eşitlik ilkesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek ihlallerin tespit edilerek tedbir kararının verilmesini, tedbir kararının olmaması durumunda tazminata hükmedilip yeniden yargılama yapılmasını talep etmiştir.

Kararda başvurucunun okul aile birliğinden gayrimenkul değil işletme hakkının kiralanmış olduğu ve işletme hakkının da istisna kapsamında sayılmadığı açıklanmıştır. Bu sebepten dolayı vergi mahkemesinde açılan davanın ve sonrasında yapılan itirazın da reddedildiği ve kararın onandığı belirtilmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine başvuru yapılabilmesinden dolayı zaman bakımından yetkisizliğin bulunduğu açıklanmıştır. Ödeme emrine karşı açılan davada vergi mahkemesi ödeme emrinin hukuka uygun olduğunun tespitini yapmış ancak başvurucunun ileri sürdüğü iddiaları böyle bir borcun olmadığı veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddiaları çerçevesinde değerlendirmeyerek uyuşmazlığın çözüme kavuşturulduğu belirtilmiştir. Öte yandan adil yargılanma hakkı bireylere yargılanma sürecinin adil olup olmadığını inceleme ve değerlendirme imkanı verdiği ve adil yargılanma hakkının ihlalinin oluşabilmesi için karşı tarafın deliller ve görüşler hakkında bilgi sahibi olamaması, bunlara itiraz etme fırsatının verilmemesi, kendi delil ve iddialarını ibraz edememesi, iddiaların derece mahkemesi tarafından dinlenilmemesi ve gerekçesiz karar verilmesi, mahkeme kararına etki edecek ihmal ve açıkça keyfiliği gösterecek bilgi ya da belge sunulmuş olması gerektiği ifade edilmiştir. Başvuru yapılan olayda ödeme emrine karşı açılmış olan davada yargılama sürecinin adil olmadığına istinaden herhangi bir bilgi veya belge sunulmadığı sadece mahkemenin verdiği kararın adil olmadığı belirtilmiştir. Sonuç itibarıyla yapılan iddiaların kanun yolu şikayetlerini içerdiğinden ve yargılamanın adil olmadığı iddiasının açıkça dayanaktan yoksun olduğuna karar verilmiştir.

Başvuruya konu olayda başvurucunun ihlal iddialarında bulunurken ihlal edildiği düşünülen hakkın gerçeği yansıtacak bilgi ve belge ibrazına dayandırması gerekmektedir. İbraz edilecek herhangi bir bilgi ve belgenin bulunmaması mahkeme tarafından açıkça dayanaktan yoksun olması ve kabul edilemez kararının verilmesine yol açmaktadır.

 **Osman Nuri Öner kararında**¹³⁸¹ başvurunun konusu şirketin yönetim kurulu üyesi ve başkanının şirketten ayrılması sonrasında kamu borçlarının ödenmesi için başvurucuya haciz uygulanması, davaların sonuçlanması ancak uygulanmaması, e- haciz yoluyla tahsil edilen paraların başka bir teminat karşılığında iade edilmesi talebinin reddi işlemine karşı açılan davada verilen kararın adil olmaması, bu kararın temyizi üzerine verilen Danıştay onama ilamının gerekçesiz olması, keyfi işlem yaptığı ve yargı kararlarını uygulamadığı gerekçesiyle suç duyurusunda bulunulan kamu görevlileri hakkında soruşturma izni verilmemesi nedenleriyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

Başvurucu şirkette yönetim kurulu başkanı ve üyesi iken hisselerini satmış ve yönetim kurulu üyeliğinden istifa ederek üyeliği 24.02.2000 tarihinde sona ermiştir. Şirketin 1999, 2000, 2001 yılı hesap dönemine ilişkin re'sen takdir ile cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Vergi borcu ve cezalarının şirketten tahsil olanağı bulunmadığı gerekçesiyle başvurunun araçları, taşınmaz malları ve banka hesaplarına haciz uygulanmıştır. Araç ve taşınmaz mallara konulan haciz 11.05.2007 iken ödeme emirleri 20.11.2007 ve 29.11.2007 tarihlerinde tebliğ edilmiş olup haciz varakalarının ise 08.01.2008 tarihinde düzenlendiği belirtilmiştir. Vergi mahkemesine iptal davası açılmış ve Danıştay tarafından haciz işleminin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmiştir. Ödeme emri ve haciz varakası düzenlenmeden uygulanan haciz işlemlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle işlemlerin iptaline karar verilmiştir. E haciz işlemleri de sadece haciz bildirisi ile işlem yapıldığı ancak haciz varakasının düzenlenmemesi sebebiyle hukuka aykırı olarak belirlenmiş ve başvurucuya iade edilmesine karar verilmiştir. Vergi dairesi cevap yazısında ise mahkemenin verdiği karar gereğince iade yapılacak tutarın emanet hesaba aktarıldığını ancak muaccel hale gelmiş borçların tahsili için yeniden haciz işlemi yapılmıştır. Başvurucunun iddiasına göre haczen tahsil edilen paraların başka bir teminat karşılığında iade edilmesi talebi vergi dairesi tarafından reddedilmiş olup Danıştaya temyiz yolu ile gidildiğinde şablon gerekçe ile talep reddedilmiştir. Başvurucu haciz işleminin iptali için vergi dairesi müdürlüğü adına ilamlı icra takibi başlatmıştır. Ayrıca başvuru vergi dairesi müdürünün yargı kararını yerine getirmemesi sebebiyle ve keyfi davranmasından dolayı Cumhuriyet Başsavcılığına şikâyetle bulunmuştur. Öte yandan başvuru parası ve mallarına konulan haczin kötü niyetle uygulandığını ileri

¹³⁸¹ Anayasa Mahkemesi, (23/3/2016), *Osman Nuri Öner*, B. No: 2013/578, 23/3/2016, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/578>

sürerek manevi tazminat istemli tam yargı davası açmıştır. Son olarak ise banka hesabındaki haczin geri iade edilirken yasal faiziyle birlikte ödenmesi adına vergi dairesi aleyhine Asliye Hukuk mahkemesinde dava açmıştır. Başvurucu adil yargılanma hakkının ve yargı kararlarının geciktirilmeksizin uygulanmasına ilişkin hakkın ihlal edildiğini belirtmiştir. Son olarak banka haczine istinaden haczedilen paraların geri iadesi yapılırken işleyen faizlerle birlikte tazminat ödenmesi talebinde bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararında temyiz mercilerinin karar verirken gerekçeli olarak verdiklerini, derece mahkemesi ile aynı gerekçeyi kullanabilmenin yanı sıra atıf yapılarak da kullanılabileceği ifade edilmiştir. Bu sebeple gerekçeli karar ihlali iddiasının açıkça dayanaktan yoksun olmasından dolayı kabul edilemez olduğu belirtilmiştir. Başvurucunun vergi dairesi müdürüne açtığı soruşturma kapsamında adil yargılanma hakkının ihlali iddiasına karşı Anayasa mahkemesinin zaman bakımından yetkisiz olduğu tespit edilmiştir. Nitekim soruşturma için izin istendiği tarih 19.06.2012 iken Anayasa Mahkemesinin yetki başlangıcı 23.09.2012 olarak belirlenmiştir. Bundan dolayı adil yargılanma hakkı ihlalinin gerçekleşmesinin söz konusu olmadığı açıklanmıştır. Başvurucu haczedilen banka hesaplarındaki paranın geri iade edilmemesinin ve paranın idare bünyesinde 6 yıldır zimmetinde olmasının hukuka aykırılık olduğunu ileri sürmüştür. Mahkeme kararında Anayasa Mahkemesine bu sebepten dolayı başvuru yapılabilmesi için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması esasına dikkat çekmiş ve bu iddia ile ilgili olarak açılan davalarda verilen Yargıtay ve Danıştay bozma ilamlarının içeriklerine göre etkili olabilecek belirtilen davalar sonuçlanmadan bireysel başvuruda bulunulduğu ve ihlale neden olduğu öne sürülen iddiaya ilişkin olarak başvuru yollarının usulüne uygun olarak tüketilmediği belirtilmiştir. Dolayısıyla başvurucunun yaptığı yargı kararının yerine getirilmesi hakkının ihlaline ilişkin iddianın başvuru yollarının tüketilmemesi sebebiyle kabul edilemez olduğu açıklanmıştır.

Anayasa Mahkemesine başvuru yapabilmek için 1982 Anayasasının 148. Maddesinde de belirtildiği üzere *“başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır”* hükmü gereğince olağan kanun yollarının tüketilmiş olması esastır. Başvurucu her ne kadar banka haczine istinaden haczedilen paraların işleyen faizlerle birlikte geri iade edilmemesini, paranın idare bünyesinde 6 yıldır zimmetinde olmasının hukuka aykırı olduğunu ve kendisine tazminat ödenmesi gerektiğini ileri sürmüş olup davasında haklı olsa da bu iddialarını öncelikle olağan kanun yollarını

kullanarak kanıtlaması gerekmekte idi. Dolayısıyla kanun yollarını tüketmeden Anayasa Mahkemesine dava açması kabul edilmezlik şeklinde sonuçlanmıştır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

NİTEL BULGULAR: İZMİR İLİ ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. Araştırmanın İçeriği

Araştırmanın içeriği bölümünde araştırmanın sorusu, konusu, amacı ve alanı belirlenmiştir. Bunların yanı sıra araştırmanın yönteminin ne olduğu ve sınırlılıkları açıklanmıştır. Akabinde ise araştırma sonucu elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

4.1.1. Soru, Konu, Amaç ve Alan

Araştırmanın sorusu İzmir ili genelinde kamu alacağının korunması ve cebren tahsili sürecinde mükelleflerin kendilerine verilen hakların farkındalığının tespiti ve idarenin bu süreçteki işlemlerinde mükellef haklarına aykırı uygulamalarının olup olmadığıdır. Soru bağlamında amaç, İzmir ili örneği ile kamu alacağının korunması ve cebren tahsil yöntemlerinin mükelleflere uygulanması aşamasında tanınmış olan birtakım hakların varlığından haberdar olup olunmadığının tespitini yapmak ve bu yöntemlerin temel hak ve özgürlükler çerçevesinde hukuka uygunluğunun veya aykırılığının değerlendirilmesini sağlamaktır. Bu sebeple alan araştırmasına çeşitli meslek gruplarından seçilen işletme sahibi mükelleflerin yanı sıra avukat, yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler de dahil edilmiştir. Bu doğrultuda kamu alacağının korunması ve cebren tahsili aşamasındaki teorik kanun hükümlerinin uygulama ile örtüşebilmesi için birtakım öneriler getirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırma İzmir ili genelinde haklarında haciz işlemi uygulanmış 8'i erkek 2'si kadın olmak üzere 10 mükellef, vergi icra alanında uzman 8'i erkek 2'si kadın 10 vergi icra hukuku avukatı ve vergi icra işlemleri konusunda uzmanlaşmış 3'ü yeminli mali müşavir 7'si serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9'u erkek 1'i kadın 10 meslek mensubundan oluşan toplamda 30 kişi ile görüşülerek yapılmıştır. Tez çalışmasının konusuna uygun olarak araştırmaya mükellef olarak seçilen kişilerin cebren tahsil işlemleri hakkında deneyimleri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra müvekkil ile mükelleflerinin dışında vergi icra hukuku avukatları ve meslek mensuplarının da bir kısmına cebren tahsil işlemleri uygulanmıştır. Çalışmadaki avukat ve meslek mensuplarının ise bu yönde mesleki deneyimleri bulunmaktadır.

Araştırmanın İzmir ilinde yapılmasını gerektiren birkaç faktör bulunmaktadır. Bunlardan biri Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü verilerine göre vergi mahkemesi dava yoğunluğunun Ege Bölgesindeki iller içerisinde İzmir’de daha fazla olmasıdır. 2022 verilerine göre vergi mahkemelerinde dava türüne göre dosya sayısı 33.937 olan amme alacaklarının tahsili davası ilk sırada yer almaktadır. Ancak araştırmalar ve yapılan görüşmeler sonucunda gerek il genelinde gerekse de Türkiye genelinde cebren tahsilin uygulandığı özellikle haciz aşamasına ilişkin istatistiki verilerin geçmişten günümüze kadar kaydedilmediği bilgisi doğrultusunda haciz uygulamasında istatistik verisi eksikliğinin olduğu tespit edilmiştir. Araştırmada İzmir ilinin tercih edilmesinde bir diğer faktör ise vergi icra hukuku alanında uzmanlaşmış avukat ve meslek mensuplarının yoğunlukla İzmir’de faaliyet göstermesi olmuştur.

4.1.2. Yöntem ve Sınırlılıklar

Çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılarak bulgular analiz edilmiştir. Nitel araştırma yöntemleri çoğunlukla katılımcıların, deneyimlerini, anlam ve bakış açılarını ortaya koymak amacıyla uygulanmaktadır. Ölçme ve sayısal duruma uygun olmayan bu yöntem normatif davranışa ilişkin tutumları ve kavramları araştırmaya yöneliktir. Odaklanılan bir konu hakkında görüş almak ve deneyimi ya da olayı kişisel bir bakış açısıyla anlamak için derinlemesine veya yarı yapılandırılmış görüşmeler yapılmaktadır¹³⁸². Nitel araştırma yöntemleri birçok akademik disiplinde kullanılmakta olup genelde sosyal bilimlerde ağırlıklı olarak tercih edilmektedir. Nitel araştırmayı ileriye taşıyan dışlılar veri toplama ve toplanan verilerin analiz edilme süreçleridir. Veri toplama ve veri analizi aynı süreçte gerçekleşmektedir. Veriler analiz edildikçe sabit karşılaştırma yöntemi kullanılarak kavramsal formülasyonlar ortaya çıkmaya başlamaktadır. Bu yöntemde bölümlerin oluşturulması kodlamalar ile başlamaktadır. Kodlar bir kelime veya diğerlerinden ayrılabilen kısa ifadeler olabilir. Kodlama işleminin tamamlanmasından sonra kodlar özetlenir ve bireyler arasındaki ilişkiyi belirleyecek şekilde kodlarla karşılaştırma yapılmaktadır¹³⁸³. Çalışmadaki alan araştırması nitel araştırma teknikleri kullanılarak analiz edilmiştir.

Nitel araştırmalarda toplanmış olan verilerin analizinde içerik analizi ve betimsel analiz kullanılmaktadır. İçerik analizi ile araştırılan olgunun temeline odaklanılır ve

¹³⁸² K. Hammarberg, M. Kirkman and S. de Lacey, “Qualitative Research Methods: When To Use Them And How To Judge Them”, *Human Reproduction*, Vol.31, No.3, 2016, p. 499.

¹³⁸³ Musab A. Oun and Prof, Christian Bach, “Qualitative Research Method Summary”, *Journal of Multidisciplinary Engineering Science and Technology (JMEST)*, Vol. 1 Issue 5, December, 2014, p. 255.

uygulanan kodlama yolu ile verilerin altında yatan kavramlar ve kavramlar arasındaki bağlantılar tespit edilir. Araştırmacı, tanımlayıcı verileri kullanarak probleme ilişkin temalar oluşturup verilerden yola çıkarak kuram oluşturma ya da var olan bir kuramı doğrulamayı amaçlamaktadır. Olay veya olguya esas oluşturulabilecek bir kuramın olmaması halinde ise kodlamaya dayalı içerik analizi yapılmaktadır¹³⁸⁴. Alan araştırmasında içerik analizinin yanı sıra betimsel analiz de yapılmıştır. Genel anlamda betimsel analiz yapılırken toplanmış olan veriler önceden belirlenen temalara göre sınıflandırılmakta, sınıflandırılan verilere ait bulgular özetlenerek araştırmacı tarafından yorumlanmaktadır. Bunun yanı sıra araştırmacı bulgular üzerinde neden sonuç ilişkisi kurarak gerektiği takdirde olguları yapısal farklılık analizleri ile karşılaştırabilmektedir¹³⁸⁵. Alan araştırmasında betimsel analiz yolu ile elde edilmiş olan veriler temalar oluşturularak özetlenmiş ve yorumlanmış olup yüzde dağılımlarıyla birlikte tablolar halinde verilmiştir.

Araştırmanın deseni fenomenolojidir. Bireylerin farklı bağlamlardaki kendi deneyimleri ve algıları nedeniyle dünyayı farklı algılamaları söz konusudur¹³⁸⁶. Fenomenoloji yaşanmış deneyim bir diğer ifade ile deneyimleyen kişinin bakış açısını ifade etmektedir. Araştırmacı röportajlar ve hikayeler aracılığıyla deneyime sahip insanları gözlemlemektedir¹³⁸⁷. Yapılan alan araştırmasında tüm katılımcıların deneyimleri gözlemlenmiştir.

Veriler katılımcılarla yüz yüze, derinlemesine görüşme tekniği ile toplanmıştır. Elde edilen veriler içerik analizi ve betimsel analiz yöntemi aracılığıyla incelenmiştir. Katılımcılara kartopu yöntemi kullanılarak ulaşım sağlanmıştır. Görüşmeler katılımcıların talebi doğrultusunda belirlenen tarih ve yerde kırk ila yüz yirmi dakikalık sürelerde tamamlanmıştır. Katılımcılara görüşme materyalinin mahremiyeti ve gizliliği konusunda güvence verilmiş olup katılımcıların izin verdiği ölçüde ses kaydı alınmıştır.

¹³⁸⁴ Hasan Şimşek ve Ali Yıldırım, *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, 2011, (aktaran: Ali Baltacı, “Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?”, *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 2019, s. 378).

¹³⁸⁵ Jenny Kitzinger, “Qualitative research: Introducing focus groups”, *Bmj*, 311, 29 July, 1995 ve Kvale Steinar, “InterViews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing: *American Journal Of Evaluation*, 19(2), 1998, (aktaran: A. Baltacı, “Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?”, s.379.)

¹³⁸⁶ Shahid N. Khan, “Qualitative Research Method – Phenomenology”, *Asian Social Science*; 10(21), 2014, s. 299.

¹³⁸⁷ Lynne M. Connelly, “What Is Phenomenology”, *Medsurg Nursing*, March/April 2010, 19 (2), s. 127.

2023 Eylül-Kasım ayları arasında yapılmış olan alan araştırmasına katılımcılar gönüllü olarak ve onam belgesi alınarak katılmışlardır. Yapılan alan araştırmasının yasal kurallara uygunluğunun sağlanması adına 02.08.2023 tarihinde T.C. Pamukkale Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Yayın Etik Kurulu'na başvuru yapılmış olup etik kurul izni etik kurulun 29/08/2023 tarih ve E-93803232-622.02-416960 sayılı kararıyla alınmıştır. Etik kurul izni EK 2'de verilmiştir.

Alan araştırmasında kullanılacak soru formu hazırlanırken teorik kapsam ve araştırma amacına dayalı olarak çeşitli soru kategorileri oluşturulmuştur. Bu çerçevede katılımcılara yöneltilen soru formunda 4 demografik ve araştırma konusu ile bağlantılı olarak bilgi düzeyi ve görüşlerini belirlemeyi amaçlayan 13 açık uçlu soru bulunmaktadır. Görüşme soruları çalışmanın sonunda EK 1'de verilmiştir. Görüşme yapılan 30 katılımcıdan sonra verilerin tekrara düşmesinden dolayı bulgular belirlenen sınırlılık çerçevesinde analiz edilmiştir.

4.1.3. Bulgular

Bu bölümde araştırmanın bulguları katılımcıların görüşme sorularına verdiği yanıtları doğrultusunda tablolar oluşturularak sunulmuş ve katılımcıların görüşlerinden alıntılar doğrudan verilmiştir.

4.1.3.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Çalışmanın bu kısmında katılımcıların demografik özellikleri tablo halinde verilmiştir. Bu doğrultuda katılımcılara cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve meslekleri ile ilgili sorular sorulmuştur. Katılımcıların %16,7'si kadın, %83,3'ü erkektir. Katılımcıların mesleklerine göre demografik özelliklerine bakıldığında toplam katılımcıların %33,3'ünü oluşturan avukatların yaş dağılımı 30 ila 59 arasında değişirken ortalama yaş 42'dir. Eğitim düzeyleri incelendiğinde ise %80 oranında yüksek öğretim %20 oranında lisans mezunu oldukları görülmektedir. Katılımcıların %33,3'ünü ise yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin dahil olduğu meslek mensupları oluşturmaktadır. Yaş aralıkları 36 ila 67 arasında olan meslek mensuplarının yaş ortalaması 53'tür. Eğitim düzeyleri ise %60'ı lisans mezunu iken %40'ı yüksek öğretim mezunu şeklindedir. Katılımcıların %33,3'ünü oluşturan mükelleflerin ise yaş aralıkları 32 ila 71 arasında olup yaş ortalaması 51'dir. Mükelleflerin eğitim durumuna bakıldığında %60'ı genel lise, %20'si lisans, %10'u ön lisans ve %10'u ilköğretim mezunudur.

Tablo 14: Görüşmecilerin Demografik Özellikleri

K	Cinsiyet	Yaş	Eğitim Düzeyi Eğitim Düzeyi (Tamamlanan Eğitim Düzeyi)	Meslek
K1	Erkek	53	Lisans	Avukat
K2	Erkek	42	Yüksek Öğretim	Avukat
K3	Erkek	35	Yüksek Öğretim	Avukat
K4	Erkek	37	Lisans	Avukat
K5	Kadın	50	Yüksek Öğretim	Avukat
K6	Erkek	59	Yüksek Öğretim	Avukat
K7	Erkek	42	Yüksek Öğretim	Avukat
K8	Erkek	35	Yüksek Öğretim	Avukat
K9	Kadın	30	Yüksek Öğretim	Avukat
K10	Erkek	38	Yüksek Öğretim	Avukat
K11	Erkek	54	Lisans	Yeminli Mali Müşavir
K12	Erkek	54	Lisans	Yeminli Mali Müşavir
K13	Erkek	61	Yüksek Öğretim	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K14	Erkek	36	Lisans	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K15	Erkek	67	Yüksek Öğretim	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K16	Kadın	42	Lisans	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K17	Erkek	45	Lisans	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K18	Erkek	52	Lisans	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K19	Erkek	58	Yüksek Öğretim	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
K20	Erkek	60	Yüksek Öğretim	Yeminli Mali Müşavir
K21	Erkek	55	Genel Lise	İşletme sahibi
K22	Erkek	53	Genel Lise	İşletme sahibi
K23	Erkek	64	Genel Lise	İşletme sahibi
K24	Kadın	49	Genel Lise	İşletme sahibi
K25	Kadın	43	Lisans	İşletme sahibi
K26	Erkek	47	Genel Lise	İşletme sahibi
K27	Erkek	39	Ön Lisans	İşletme sahibi
K28	Erkek	32	Genel Lise	İşletme sahibi
K29	Erkek	71	İlkokul 5 yıllık	İşletme sahibi
K30	Erkek	57	Lisans	İşletme sahibi

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda tarafımızca oluşturulmuştur.

Araştırmaya işletme sahibi mükellef olarak seçilenlerin tamamı cebren tahsil işlemleri konusunda deneyim sahibi kişilerdir. Bunun yanı sıra vergi icra hukuku avukatları ve meslek mensuplarının da bir kısmına cebren tahsil işlemleri uygulanmıştır.

4.1.3.2. Katılımcıların Vergi İcra Deneyimleri ve Deneyimin İfadeleştirilmesi

Alan araştırmasının bu bölümünde katılımcıların daha önce bir vergi icra deneyimlerinin olup olmadığı var ise nasıl bir süreç yaşadıkları incelenmiştir. Hangi şekilde cebren tahsil sürecinin içinde bulunduğunu tespit etmek amacıyla *katılımcılara “Mükellef/avukat/müşavir olarak yaşadığınız bir vergi icra deneyimini anlatır mısınız? Bu deneyimi üç sözcük ile ifade etmek isterseniz hangi sözcükleri kullanırsınız?”* sorusu yöneltilmiş katılımcılar tarafından verilen yanıtlar Tablo 15’te gösterilmiştir. İcra deneyimi olanların öyküleri kısaca aktarılmaya çalışılmıştır.

Tablo 15: Vergi İcra Deneyimi ve Sözcüklerle İfadesi

Tema	Alt Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Vergi İcra Deneyimi	Var (27)	Maddi güçlük	K1, K14, K17, K24, K28, K29, K30	7	25,9
		Endişe	K5, K21, K27	3	11,1
		Acımasız Uygulama	K12, K20, K22, K23, K25	5	18,5
		İdarenin Hantallığı	K4, K9, K18, K26	4	14,8
	Yok (3)	Vergi Bilinci	K13, K19	2	7,4
		Hukuka Aykırı	K2, K3, K8, K10, K15, K16	6	22,2
Toplam				27	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcılardan K6, K7 ve K11 daha önce vergi icra deneyimi yaşamadıklarını belirtmiştir. Katılımcılar içerisinde işletme sahibi mükelleflerin tamamı (10) ile avukat (8) ve meslek mensuplarından (9) yukarıda belirtilenler hariç bu deneyimi yaşadığını belirtmiştir. Katılımcılardan aktarılan deneyimlerin bazıları şu şekildedir:

“Ödenmeyen vergi borcumdan dolayı ödeme emri geldi. Devletten iade alınacak mahsubumuz vardı ancak vergi dairesinin muhasebe birimi ile icra birimi arasında iletişim bozukluğu olduğu için düzeltereklerini sözlü bir şekilde belirttiler, bu bizim için hatalı bir yol oldu bu beyanı yazılı olarak almamız gerekiyordu. Memurlar ödeme emrinin kaldırılacağını belirttiler fakat ödeme emri kaldırılmadığı için ödeme emri icra birimine düşmüş ve aracımın üzerine haciz koymuşlar. Ben haciz işlemini aracı satarken noterde öğrendim, aslında mahsup edilmesi gereken vergi borcunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kaldım.” (K2).

Katılımcılardan avukatlar ve meslek mensupları, mahsup sistemiyle çalıştıklarını ama idarenin işlemi zamanında yapmaması sebebiyle banka hesaplarına elektronik haciz uygulanabildiğini belirtmişlerdir. Ayrıca avukat katılımcı (K3) mahsup işlemlerini yapabilmek için ilgili kamu kurumuna gidip vekalet ücreti ödemelerinin belgesini talep ettiğini, evrakları toparlayana kadar ödeme emrinin çoktan düzenlenmiş olduğunu ve banka hesabına haciz konulduğunu belirtmiştir. Mahsup için bu konuda vergi daireleri arasında uygulama birliğinin olması gerektiğini ifade etmiştir.

“Aracımı satacakken vergi borcumdan dolayı aracımın üzerine haciz konulmuştu. Bu haczi notere gittiğimde fark ettim. Vergi borcumu ödememe rağmen haciz 4 gün sonra kaldırıldı karşı taraf da arabayı almaktan vazgeçmişti.” (K9)

“Banka hesabıma elektronik haciz uygulandı. 3 milyon borç için 10 milyon lira bloke edildi. Borç ödendiği halde haciz kaldırılmadı.” (K20)

“Araçlarımıza yakalamalı haciz uygulandı. Aracımızı yolda yakalayıp kapatmışlar. Uzun süreli vergi borcumuz yoktu. İdare tarafından ödeme emri gönderilmeden haciz uygulandı. Hacizin uygulanabileceği önceden haberdar edilmelidir.” (K21)

“Şirketimizin ortaklarına ödeme emri gönderilmişti biz ödeme emrine karşı dava açtık kazandık ancak ödeme emrinin numarasını değiştirerek tekrar ödeme emri gönderdiler. İkinci gönderilen ödeme emirlerine karşı da dava açtık onu da kazandık. O sırada istinafa giderken Danıştay ilk ödeme emirlerinin iptalini onadı ancak o sırada malvarlıklarına haciz konulmuştu. Vergi dairesi sonrasında hacizi kaldırdı. Haciz haksız ve taşkın olarak uygulanmıştı, dava konusuz kaldığı için hukuksuz bir hacizdi.” (K8)

“Ödeme emri geldi dava açtık. Aile şirketimizin araçlarına haciz konuldu. Vergi dairesine 10 yıldır araçları sattırmaya çalıştık. Bu 10 yıl içinde satılması için dilekçe verdik ama idare araçları satmadı. En son yapılandırmaya başvurduk aynı zamanda ödemeye katkı sağlaması için vergi dairesine araçların satılması için tekrar başvurduk, 10 yıl satılmayan araçlar bir anda satışa çıktı tutarların hesabımıza yatırılmasını bekliyoruz.” (K26).

Bulgular neticesinde katılımcıların vergi icra deneyimlerinin sebepleri, “idarenin mahsup işlemi uygulamasında gecikme”, “ödeme yapılmasına rağmen haczin kaldırılma süresinin uzaması”, “taşkın haciz uygulanması”, “ödeme emri tebliğ edilmeden haciz uygulanması”, “haczedilen menkul ve gayrimenkullerin satışının geciktirilmesi ve haczin

kaldırılma süresinin belirsizliği” olarak belirtilebilir. Diğer katılımcıların deneyimleri de verilen durumlara benzerlik göstermektedir.

Ayrıca katılımcılardan yaşadıkları vergi icra deneyimini üç sözcükle ifade etmeleri istenmiş verilen her yoğun ifade için kodlar oluşturulmuştur. Vergi icra deneyimi hakkında görüşlerini dile getiren katılımcılardan %25,9’u “*maddi güçlük*” ifadesini kullanırken %22,2’si “*hukuka aykırı*”, %18,5’i “*acımasız uygulama*” olduğunu ve menfaat dengesinin göz ardı edildiğini belirtmiştir. Katılımcıların %14,8’i ise icra sürecinin uzun sürdüğü konusunda fikir beyan etmiş ve bunu “*idarenin hantallığı*” olarak yorumlamıştır. Katılımcılardan mükelleflerin %11,1’i vergi icra deneyimini “*endişe*” olarak değerlendirir iken %7,4’ü “*vergi bilinci*” ifadesini kullanarak bilincin olması durumunda vergi icra işlemleri ile karşı karşıya kalınmayacağını açıklamışlardır.

6183 sayılı Kanunda cebren tahsil işlemleri mükelleflerin kamu borcunu vadesinde ödememeleri durumunda uygulanmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vadesi gelen borçları ödemeleri halinde idare herhangi bir cebri takip işlemleri başlatmamaktadır.

4.1.3.3. Katılımcıların Kamu Borcunun Ödenme ve Ödenmeme Sebepleri Konusundaki Görüşleri

Vergi ödevi Anayasa’nın 73. maddesinde bir yükümlülük olarak yer almaktadır. Mükelleflerin devlete olan borç yükümlülüklerini vadesi içerisinde yerine getirme veya yerine getirmemelerinin altında yatan birçok neden bulunmaktadır. Bu nedenler hakkında görüşlerini almak adına katılımcılara “*devlete olan borcunuzu vadesinde ödeme sebepleriniz veya vadesinde ödememe sebepleriniz arasında en önemlileri sizce neler olabilir?*” sorusu yöneltilmiştir. Soru içeriğinde belirtildiği gibi sebepler arasında katılımcıların kendileri için en önemli olanını belirtmeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Katılımcıların verdiği cevaplar “borcun tahsili” teması altında vatandaşlık görevi, ceza ödememe ve faaliyetin devamlılığı şeklinde kodlara ayrılmıştır. Faaliyetin devamlılığı ise verilen cevaplar doğrultusunda e haciz uygulanmaması ve borcu yoktur belgesi alabilme olarak alt kodlara ayrılarak analiz edilmiştir.

Tablo 16: Kamu Borcunun Vadesinde Ödenme Sebepleri

Tema	Alt Tema	Kod	Alt Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Borcun Tahsili	Vadesinde Ödeme Sebepleri	Faaliyetin Devamlılığı	E Haciz	K1, K9, K10, K17, K21,K24, K27, K28,	8	26,7
			Borcu Yoktur Belgesi	K2, K3, K4, K7, K8, K12, K25, K26,	8	26,7
		Ceza Ödememe	K16, K18, K19, K22, K23, K29		6	20
		Vatandaşlık Görevi	K5, K6, K11, K13, K14, K15, K20, K30		8	26,7
		Toplam				30

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların yarısından fazlası verginin vadesinde ödeme sebeplerini faaliyetin devamlılığına bağlamıştır. Faaliyetin devamlılığının alt kodunu oluşturan e haciz uygulanmaması ve borcu yoktur belgesi alabilme yanıtını verenlerin sayısı eşit dağılımda olup %26,7 oranındadır. Katılımcılardan e-haciz uygulanmasın diye vergi ödeme düşüncesinde olanlar şunları belirtmişlerdir:

“Borcumuzu ödemezsek e haciz uygulanır, çalışıp para kazanmaya inandığımız için vergi ödüyoruz gelecekte ümitlerimiz varsa öderiz, para kazanamayacağımız noktaya gelirsek vergi ödememeye başlarız, ticaret yapmaya devam edecek şirket vergisini öder.” (K1)

“Ben borcumu vadesinde ödemiordum borcun uğradığı faiz ile paranın değer kaybı aynı olmuyor, önceden ödeme emri hemen düzenlenmezdi ama şimdi ödemeyince hemen ödeme emri düzenleniyor ve hesaplarıma e-haciz uygulanabiliyor bu da faaliyetimi engelliyor artık vergilerimi zamanında ödemek zorunda kalıyorum.” (K9)

“Mesleğimin başlarında giderlerimi karşılayabilmek için vergi ödeyemiyordum. UYAP hesabıma e-haciz uyguladılar ve o hesaptaki tutarlar müvekkillerime ait idi. Davadan alacağım para ile borcumu kapatacaktım, bu yüzden dosyayı başka bir meslek mensubuna vermek zorunda kaldım” (K10)

“Banka hesaplarımıza elektronik haciz uygulanmıştı bu yüzden vergimi vadesinde ödemek isterim çünkü işlerimin devamlılığının sağlanması gerekiyor.” (K24)

Katılımcıların da belirttiği üzere idarenin en kolay cebren tahsilat uygulama yolu elektronik haciz uygulamasıdır. Kamu borcu olanlar hesap hareketlerinin kısıtlanmaması için vergi borcunu ödemeye mecbur kaldığını düşünmektedirler.

Borcu yoktur belgesinin de kamu alacağını koruma altına alan işlemlerden biri olduğu düşünülebilir. Faaliyetlerinin devamlılığı kapsamında borcu yoktur belgesi almak isteyen katılımcılar %26,7 oranında olup ağırlıklı olarak vekalet ücreti, teşvik ve vergi iadesi alabilmek için vergi ödemeleri gerektiğini belirtmişlerdir.

“Mevzuat gereği vergi ödememek gibi bir seçeneğimiz olmuyor örneğin kamuyla iş yaptığınızda veya kamudan vekalet ücreti veya iadeler alacağımız zaman borcumuzun olup olmadığı kontrol ediliyor. İşlerimizin devamlılığını sağlamak için de borcumuzu ödüyoruz.” (K2).

“Yatırım teşviki alabilmek için veya diğer teşviklerle ilgili borcu yoktur yazısı alınması gerekiyor, borç varsa bu yazıyı alamıyoruz.” (K12)

“İade işlemleri için borcu yoktur belgesi almamız lazım bu yüzden vergiyi vadesinde ödemek istiyoruz.” (K26)

Katılımcılar arasından vergi cezası ödememek için vergiyi vadesinde ödemek isteyenlerin oranı %20’dir. Bu grupta sadece meslek mensupları ve işletme sahibi mükellefler yer almaktadır. Avukatlar mahsup esaslı çalıştıkları için işlemlerinin genelde bu evreye kadar gelmediği düşünülmektedir.

“Gecikme faizi ödemek istemediğim için düzenli ödeyen mükellefler arasındayım ama son dönemlerde yapılandırma çok sık çıkıyor, ben de kendimi enayi yerine konulmuş hissediyorum , ben hemen öderken bir başkası 2 sene sonra faizi silinmiş şekilde aynı parayı ödüyor ve o an elindeki parayı kullanıyor.”(K16)

“Vergi ödeme sebepim karşımda devlet var, ödemedikçe 1 liralık borcum 100 lira olabiliyor. Zamanında ödemek daha karlı oluyor.”(K22)

“Faizden korktuğum için borçlu kalmayı sevmem borcumu öderim.”(K23)

Vergi ödemek istemeyi vatandaşlık görevi olarak görenler ise büyük çoğunlukla avukatlar ve meslek mensuplarından oluşmakta olup tüm katılımcılar içinde %26,7’lik bir orana karşılık gelmektedir. Dikkat çekici bir bulgu olarak 10 işletme sahibi mükelleften yalnızca 1 kişi vatandaşlık görevi olarak vergi ödemek istediğini belirtmiştir. K30 aynı zamanda lisans öğretimini tamamlamıştır. Buna göre vergi bilincinin oluşabilmesinde eğitimin önemli olduğu vurgusu yapılabilir.

Katılımcıların içerisinde K14 ise mali müşavir olarak “mükellefe örnek olmak anlamında ödüyorum, mükellefler neden bizim vergimiz fazla çıkıyor dediğinde ben de vergimi ödüyorum diyorum teşvik amaçlı ödüyorum. Kazancımın en az 5’te 1’inin vergiye gideceğini biliyorum, ödemediğimde rahatsızlık hissediyorum.” şeklinde vergi ödeme isteğini belirtmiştir.

Araştırma sorusunun ikinci kısmında vergi borcunun vadesinde ödenmeme sebeplerinin neler olabileceği sorulmuştur. Katılımcıların cevaplarına göre beş kod oluşturulmuştur. Katılımcıların cevaplarının %40 oranla en yoğun olduğu kod rekabet eşitsizliği olmuştur.

Tablo 17: Kamu Borcunun Vadesinde Ödenmeme Sebepleri

Tema	Alt Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Borcun Tahsil Edilememesi	Vadesinde Ödenmeme Sebepleri	Rekabet Eşitsizliği	K2, K3, K4, K5, K7, K8, K10 K11, K16, K17, K15 K30	12	40
		Af Beklentisi	K20, K22, K23,K24, K26, K29	6	20
		Enflasyonist Ortam	K1, K6, K9, K12, K13, K18, K19, K21, K27, K28	10	33,3
		Vergi Adaletsizliği	K14, K25	2	6,6
Toplam				30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 17’de belirtilen katılımcılar vergilerini vadesinde ödemelerinin af kanunu ve çıkartılan yapılandırma kanunlarına karşı iyi niyetlerinin suiistimal edildiğini ve rekabet eşitsizliği içinde olduklarını açıklamışlardır. Bazılarının ifadesi şöyledir:

“Ben vergimi günü gününe ödeyip kimsenin de günü gününe ödemediğini gördüğümde kendimi kötü hissediyorum.”(K4)

“Yapılandırma işlemine tepki olsun diye vergimi ödemek istemeyebiliyorum.”(K17)

Af/yapılandırma kanunu kamu alacağının tahsilini artırıyor gibi görülse de aslında vergi ahlakı olan mükellefi de ödemek istemeyecek hale getirebildiği ifade edilebilir. Vergiye karşı direncin oluşmaması için yapılandırma kanununun sürekli çıkartılmaması gerekmektedir.

Katılımcıların %20'si af beklentisinin vergiyi ödemek istememenin önemli bir sebebi olduğunu düşünmektedir. Af beklentisi içinde olanlar ise sadece işletme sahibi mükelleflerdir. Bu katılımcı grup içerisinde avukat ve meslek mensupları yer almamakta olup vergi mükelleflerine göre vergi bilinçlerinin ve vergiye gönüllü uyumlarının daha yüksek olduğu ifade edilebilecektir. Konuyla ilgili diğer katılımcıların da benzer yorum yaptığı bir mükellefin ifadesi şöyledir:

“Vergiyi ipin ucu kaçtığına ne de olsa af kanunu çıkıyor deyip bekletiyoruz.” (K26).

Verginin ödenmeme sebebini enflasyonist ortam ve konjonktürel bozukluğa bağlı olduğunu düşünen katılımcı oranı ise %33,3'tür. Dolayısıyla ekonomideki enflasyonist dalgalanmaların otomatik olarak vergi hasılatını düşürebilecek etkiye sahip olduğu belirtilebilir. Konjonktürel bozukluktan zarar görmemek için verginin psikolojik etkisinde kalan borçlular borç ödemekten ziyade bunu öteleyebildikleri kadar öteleyeceklerdir. Bu düşüncede olan katılımcıların ifadesi şu şekildedir:

“Vergi ekonomik konjonktürden dolayı ödenmeyebilir, başka borçlar varsa sıralama yapıp (nafaka veya hammadde) vergi borcu ödenmeyebilir.” (K13)

“Gecikme zammı düşükse faizlerin durumunu incelerim, zam düşükse devletten yapılan bir finans gibi düşünürüm, ödememeyi tercih ederim.” (K12)

Borcun vadesinde ödenmeme sebeplerinin son kodunu ise vergi adaletsizliği oluşturmuştur. Katılımcılardan (K14) vergi sisteminin adaletsizliğinden dolayı ve (K25) ise vergi yükü adaletsizliğinden dolayı vergi ödemek istemeyeceklerini belirtmişlerdir.

“Mükellefe serbest meslek makbuzu kesiyoruz ama tahsil yapamıyoruz vergiyi ödemek zorunda kalıyoruz ama tahsil yapamayınca ödemek istemiyorum.” (K14)

Vergi sisteminde yer alan vergilendirme esaslarının vergi kaçakçılığına neden olacağı açıkça görülebilmektedir. Özellikle tahakkuk esaslı vergilendirmede mükellefler sahte belge düzenleme yolunu da tercih edebilmektedir.

4.1.3.4. Katılımcıların Alacağın Korunması ve Cebren Tahsil Sürecinde İdare İle Mükellef Arasındaki Menfaat Dengesine İlişkin Görüşleri

6183 sayılı Kanun'un 62. maddesinin son fıkrasında tahsil dairesinin alacaklı kamu idaresi ile mükellef arasındaki menfaati koruması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Araştırmanın bu bölümünde katılımcılardan tahsil dairesinin kamu alacağının korunması ve cebri icra yöntemlerini mükellefe uygularken menfaat dengesinin kurulup kurulmadığı yönünde görüş bildirmeleri istenmiştir. Bu doğrultuda katılımcılara “*Tahsil dairesinin kamu alacağını koruması ve cebren tahsil işlemleri uygulaması aşamasında mükelleflerin menfaatlerini önemseyip önemsemediği konusundaki fikrinizi açıklar mısınız?*” sorusu yöneltilmiştir. Verilen cevaplara istinaden “menfaati önemsiyor” ve “menfaati önemsemiyor” şeklinde alt temalar oluşturulmuş, menfaati önemsemediğini düşünenlerin verdiği cevaplar kapsamında ise “sınırsız takdir yetkisi ve taşkın haciz”, “hatalı tebligat” ve “yargıya yönlendirme” kodları belirlenmiştir.

Tablo 18: İdarenin Mükellefin Menfaatini Önemseme Durumu

Tema	Alt Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Menfaat Dengesi	Menfaat Önemseniyor	Menfaat Dengesi Sağlanıyor	K14, K17, K18	3	10
	Menfaat Önemsenmiyor	Sınırsız Takdir Yetkisi ve Taşkın Haciz	K4, K5, K7, K8, K9, K10, K11, K13, K15, K16, K19, K20, K21, K22, K23, K24, K25, K26, K27, K28, K29	21	70
		Hatalı Tebligat	K3, K6	2	6,66
		Yargıya Yönlendirme	K1, K2, K12, K30	4	13,3
Toplam				30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcılardan (K14), (K17) ve (K18) tahsil dairesinin aslında çok katı olmadığını menfaat dengesini korumaya çalıştıklarını belirtmişlerdir. (K14) tecil ve taksitlendirme uygulamasının, (K18) ise malların haczedilmesine rağmen mükellefin kendisine yediemin olarak bırakılmasının menfaat dengesine uygun olduğunu ifade etmiştir. (K17) ise mükellefin iyi niyetli olması durumunda idarenin de mükellefi koruyabileceğini ancak mükellefin kötü niyetli olması durumunda idarenin mükellefin menfaatini korumasının imkansızlığını dile getirmiştir.

Katılımcıların %90’ı tahsil dairesinin mükellefin menfaatini düşünmediğini %70’i ise tahsil dairesinin alacağın korunması ve cebren tahsil işlemleri uygulaması sırasında sınırsız takdir yetkisi kullanması ve taşkın hacize neden olduğunu dile getirmiştir. Katılımcılar bu görüşü şu şekilde ifade etmişlerdir:

“Vergi idaresinden önce kanun mükellefin menfaatlerini önemsemiyor. İhtiyati haciz normal hacizden daha ağırdır yaklaşık ispatla alınan bir durumdur. Zaten vergi

idaresi kendi kendine karar alıp kendi kendine uyguluyor bir yargı sürecinden geçmiyor.”
(K8)

“Ödeme emri geldi ve itiraz edilmediyse elektronik yolla araca, gayrimenkule ve bankadaki paraya haciz konulabiliyor. Tahsil dairesi bu noktada elini korkak alıştırmıyor, bu sebeple mükellefin menfaatini gözettiğini düşünmüyorum. 1000 liralık bir borç için 3 tane taşınmaza taşkın haciz konulabiliyor. İkinci hususta fiili hacizi açıklayabilirim. İdare artık personel eksikliğinden dolayı fiili hacizi uygulamıyor. Önemli olan bir nokta da haline münasip ev haczidir. Uygulamada iki oda bir salon ev için haciz uygulandığını ve satış aşamasına geçildiğini gördüm.”(K4)

“Mükellefin menfaatleri önemsenmiyor, tek amaç vergiyi tahsil etmek, bunun için her yol mübah görünüyor.” (K25)

Tablo 18’den de anlaşılacağı üzere işletme sahibi mükelleflerin %90’ı tahsil dairesinin sınırsız takdir yetkisine sahip olduğunu, cebren tahsilat yaparken de taşkın bir şekilde yaptığını ve bu durumun kamu borçlusunu olumsuz etkileyeceğini düşünmektedir. İdarenin mülkiyet hakkına müdahalesinin ölçsüz bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Katılımcılar arasından (K3) ve (K6) idarenin usulsüz tebligat işlemleri sebebiyle menfaat dengesini bozduğunu ileri sürmüş ve bu durum şöyle ifade edilmiştir:

“İdare mükellefin menfaatini asla önemsemiyor, özellikle cebri takibatta tebliğ aşamasında çok büyük usulsüzlükler meydana geliyor. Memur mükellefi evde bulamayınca kapıya kâğıt yapııştırıyor ve tebliğ evrakını idareden alması isteniyor almazsa 15. gün tebliğ yapıldı olarak kabul ediliyor. Teknolojik bir çağda yaşıyoruz kapıya evrak yapıştırmak oldukça ilkel ve hangi kapıya yapıştırmış olduğu meçhul oluyor. Problem temelden başlıyor.” (K3)

Ödeme emirlerinin usulsüz tebligat sebebiyle de iptal edilmesi söz konusu olmaktadır. VUK hükümleri ile Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı alacaklara dikkat etmeden işlem yapılması durumunda veya tebliğin hiç yapılmaması hallerinde ödeme emirleri iptal edilmektedir. Usule karşı itiraz mükellefin en doğal hakkını oluşturmaktadır.

Katılımcıların %13,3’ünü oluşturan K1, K2, K12 ve K30 ise idarenin mükellefin menfaat dengesini önemsemediğini mükellefleri haklarını alabilmeleri için yargı yoluna yönelttiğini belirtmişlerdir.

“ 9 yıl önce ortaklıktan ayrılmış olan bir mükellefe şirket borcundan dolayı ödeme emri geliyor, mükellef avukatıyla beraber vergi dairesine gidip bilgi almak istediğinde bilgi verilemeyeceğini öğreniyor, bu bilgilere dava açmanız durumunda ulaşabilirsiniz deniliyor” (K2)

“Tahsil dairesi yasayı uygulamaya çalışır, menfaati dengelemesi gerekir ama mükellefin haklarını düşünmez, alacaktan fazla haciz koyar mükellefin kendisi itiraz etsin der, ödeme emrini gönderir mükellefin kendisi itiraz etsin der, açılan davalar Danıştay’dan ne kadar dönerse o kadar menfaat dengesinin sağlanmadığını gösterir.” (K12)

Menfaat dengesinin sağlanamamasının mükellef ile idare arasında güven kaybına da neden olabileceği söylenebilir. İdarenin bu tutumu mükelleflerde vergiye direnci artırarak gönüllü uyumdan ziyade gönüllü uyumsuzluğa neden olabilecektir.

4.1.3.5. Katılımcıların Uygulanan İhtiyati Hacizin Mükellefin Mülkiyet Hakkını Etkilemesine İlişkin Görüşleri

İhtiyati haciz kamu alacaklarının korunma yolları içerisinde sonuçları en ağır olanı şeklinde değerlendirilebilir. Kanunda yer alan ihtiyati haciz gerektiren bir eylemi yapan mükellefin malları üzerindeki tasarruf yetkisi kaldırılmaktadır. Bu bölümde mükelleflere ihtiyati haciz uygulanması durumunda mülkiyet haklarını ihlal eden bir durumun oluşup oluşmayacağı irdelenmiştir. Buna yönelik olarak katılımcılara *“Tahsil dairesinin bazı durumlarda mükellefin borcunu ödememe ihtimaline karşı mallarına ihtiyat amaçlı haciz koyması ve mal üzerinde tasarrufta bulunamamasını mülkiyet hakkı bakımından değerlendirebilir misiniz?”* sorusu aktarılmıştır. Verilen cevaplar doğrultusunda mülkiyet hakkına aykırı ve mülkiyet hakkına aykırı değildir alt temasında kodlar oluşturularak bulgular analiz edilmiştir.

Tablo 19: İhtiyati Haciz Uygulanmış Mallar Üzerinde Tasarrufta Bulunulamamasının Mülkiyet Hakkına Etkisi

Tema	Alt Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
İhtiyati Hacizde Mülkiyet Hakkı	Mülkiyet Hakkına Aykırı	Taşkın Haciz	K12, K16, K17, K20, K24, K26	6	20
		Sürecin Uzunluğu	K4, K6, K8, K15 K23, K27, K29	7	23,3
		İdari Takdir Yetkisi	K2, K7, K9, K21, K22, K25, K28, K30	8	26,6
	Mülkiyet Hakkına Aykırı Değil	Kamu Yararı	K1, K3, K5, K10 K11, K13, K14, K18, K19	9	30
Toplam				30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

İhtiyati haciz uygulamasının mülkiyet hakkına aykırılık oluşturduğunu düşünen katılımcıların verdiği cevaplara göre taşkın haciz, sürecin uzunluğu ve idari takdir yetkisi kodları oluşturulmuştur. Yaşadığı deneyimler sonucu katılımcıların %20'si ihtiyati haciz uygulamasını taşkın haciz şeklinde yorumlamıştır:

“Mükellefin ihtiyati haciz sebebiyle düşük vergi borcu nedeniyle değeri daha fazla olan malına ihtiyati haciz konulması mülkiyet hakkına gasptır.” (K17)

“Mülkiyete müdahale olarak görüyorum, tasarruf hakkının engellenmesi hukuki değil, ölçülülük esas olmalı ölçülülük örselenmemeli.” (K20)

“Biz burada aslında devlet ile partneriz, ben burada hizmet yapacağım ki vergi ödeyeceğim. Ama devlet ben alırım ben yaparım diyor. Dolayısıyla ihtiyati haciz mülkiyet hakkına aykırı olarak değerlendirilebilir.” (26)

Bulgular neticesinde katılımcılar idarenin taşkın haciz uygulamasını mülkiyet haklarına ölçüsüz bir müdahale olarak görmekte ve Anayasal hakları ihlal edildiğinden dolayı ihtiyati haczin hukuksuz bir şekilde uygulandığı düşünülmektedir.

İhtiyati haczin mülkiyet hakkına aykırılığının sebebini “sürecin uzamasına” bağlı olarak gören katılımcıların %23,3'ü ifadelerini şu şekilde belirtmişlerdir.

“İhtiyati haciz konulmuş bir mal için dava süreci uzayabiliyor, bu süreçte enflasyon meydana geliyor, ihtiyaçlarımız olabiliyor ancak araç satılmıyor. Ayrıca İİK da 6 ay sonrasında haciz düşüyor fakat kamu icra hukukunda hacizler düşmüyor. Bu da mülkiyet hakkına aykırılık teşkil eder.” (K4)

“Mükellef ihtiyati hacize karşı dava açabiliyor aslında hak arama yolu açık. Ancak ihtiyati haciz konulduktan sonra bunun devamını getirmesi gerekiyor çünkü sınırsız bir şey olamaz. Özel hukukta düşme süresi var ama kamu icra hukukunda sınır yok bu da ölçüsüzlüğe yol açıyor. Evet devlet kamu yararı güder evet güçlü olmalı ama sınır da koyulmalı.”(K8)

Konu hakkında dava deneyimi olan (K6) müvekkilinin aracına ihtiyati haciz konulduğunu ve dava sürecinin üzerinden yıllar geçtiğini otopark parasının araç parasını geçtiğini belirtmiş, Danıştay’ın kendileri için vermiş olduğu kararda aslında menkullerin paraya çevrilmesi gerektiğini ama çevrilmediğini gerekçe göstererek otopark parasını idareye gecikme zammını mükellefe yansıttığını belirtmiştir. İşletme sahibi mükelleflerden (K27) ise mükellefin iyi niyetinin değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Katılımcılar devletin alacağın korunması adına ihtiyati haciz uygulamasının yapılabilirliğini ancak sürecin uzamasının adil olmadığını idarenin uzun süre mülkiyetin tasarrufunu mükellefe bırakmamasını hukuka aykırı olarak görmektedirler.

İhtiyati haciz uygulamasının mülkiyet hakkına aykırılık gösterdiğini ve bunun sebebinin idareye verilmiş olan takdir yetkisinin gereğinden fazla olduğuna dayandıran %26,6 oranındaki katılımcılar durumu şu şekilde ifade etmiştir:

“İhtiyati haciz mükellef haklarına aykırıdır. Vergi memurunun inisiyatifine bağlı olmamalı. İhtiyati haciz uygulanabilir ama borcuna göre oranlanmalı ölçülü olmalıdır.”(K25)

“İstisnai kullanılması gereken bir konu ihtiyati haciz. Sonuçları çok ağır bir uygulama tasarruf hakkını kısıtladığı için mülkiyet hakkına en ağır kısıtlamalardan bir tanesi. Kamunda koşulları belirtilmiştir, açıklamasına bakıldığında idareye çok fazla takdir yetkisi veren bir uygulama. Objektif şarta çok da bağlanmadığını görebiliyoruz. Vergi idaresinin ve vergi inceleme elemanının iki dudağı arasında verilen bir karar olduğunu düşünüyorum. Tüm mükellefler nezdinde objektif, tarafsız ve eşit bir şekilde uygulanmasını da güçleştiren bir durum oluşuyor.”(K7)

Bulgular incelendiğinde katılımcıların ihtiyati haciz gibi mülkiyet hakkını önemli derecede kısıtlayan bir müessesenin mükelleflere uygulanırken daha titizlikle ve somut

delillere dayandırılmasını talep ettikleri hatta bu kararın yargı mercii tarafından verilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Genel tabloya bakıldığında katılımcılar %30 oranında ihtiyati haczin mülkiyet hakkına aykırı olmadığını düşünmektedirler. Kamu yararı gözetilmesi çerçevesinde mülkiyet hakkının devlet tarafından kısıtlanmasının mümkün olabileceği ifade edilmiştir.

“Özellikle mükellef incelemeye alındığında kötü niyetli mükellefler malı mülkü başkasının üstüne yapıyor. Bunun önüne geçmek ve devletin hizmetini aksatmamak için ihtiyati haciz güzel bir uygulamadır. Bu mülkiyet hakkını ihlal etmez.”(K3)

“Kamu hizmetinin yapılabilmesi için kamu yararı sağlanabilmesi için mülkiyet hakkının sınırsız olmaması gerekiyor. Mükellef borcunu ödemediyse taşınır veya taşınmaz mallarına haciz konulabilir. Devlet isterse kendi payını alabilmelidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilebilir.” (K14)

İhtiyati haczin mülkiyet hakkına aykırı olmadığını düşünenler arasında yalnızca avukatlar ve meslek mensupları yer almaktadır. İhtiyati haciz uygulamasının kamu yararı çerçevesinde ekonomik ve sosyal amaçlar dahilinde mümkün olabileceği tespiti yapılmıştır. Çalışmada ulaşılan dikkat çekici bulgulardan biri de işletme sahibi mükelleflerin kamu yararını önemsemedikleridir.

4.1.3.6. Katılımcıların Gönderilen Ödeme Emirlerine Karşı İzlenilen Yola İlişkin Görüşleri

Kamu alacağı sebebiyle kendilerine ödeme emri gönderilen mükelleflerin borcu ödemeleri veya itiraz etmeleri esastır. Ödeme emri tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığına dair sebepler göstererek itiraz edilebilmektedir. Araştırmanın bu bölümünde kamu alacağının cebren tahsil aşamasında gönderilen ödeme emirlerine karşı nasıl bir tutum sergiledikleri incelenmek istenmiştir. Buna yönelik olarak katılımcılara *“vergi borcunuzu ödemediğiniz için size ödeme emri gönderildiğinde nasıl bir yol izlersiniz?”* sorusu aktarılmıştır. Katılımcılardan alınan dönüşlere göre “borcun ödenmesi”, “kontrol+ idari yol sonucuna göre yargı yolunu kullanma” ve “kontrol + dava yolu” şeklinde kodlamalar yapılır bulgular analiz edilmiştir.

Tablo 20: Ödeme Emrine Karşı Gösterilen Tutum

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Ödeme Emrine Karşı Tutum	Borcun Ödenmesi	K19, K22, K24, K25, K27, K28,	6	20
	Kontrol + İdari Yol Sonucuna Göre Yargı Yolunu Kullanma	K2, K3, K4, K6, K7, K11, K12, K13, K17, K20, K29	11	36,6
	Kontrol+ Dava Yolu	K1, K5, K8, K9, K10, K14, K15, K16, K18, K21, K23, K26, K30	13	43,3
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

İçinde işletme sahibi mükelleflerin yarısının da bulunduğu %20 oranındaki katılımcılar ödeme emri ile borç gönderilmişse zaten ödenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

“Ödeme emri gönderilince vergimi öderim. Dava açma gibi bir hakkım var mı bilmiyorum zaten, eğer varsa da açmam, taksitlendirilebilirse taksitlendiririm çünkü devlete dava açınca kazanmanın çok mümkün olduğunu düşünmüyorum.” (K28)

“Bu borç zaten bana gönderilmiştir o yüzden öderim”.(K24)

“Eğer gerçekten benim borcum ise süresi içinde öderim ki ticaretim aksamasın, dava açma yolunu tercih etmem çünkü olumlu sonuçlanacağını düşünmüyorum.”(K27)

Katılımcıların ifadelerinden de anlaşıldığı üzere gelen ödeme emrine karşı herhangi bir itirazda bulunulmamasının sebebi devletin yaptığı işlemin doğruluğunu benimsemeleri ve yargıya gitmeleri durumunda adaletli bir sonuç alacaklarına inanmamaları şeklinde değerlendirilebilir.

Katılımcıların %36,6’sı ise önce ödeme emrini kontrol edip sonra idareye itiraz yolunu kullanmayı buradan sonuç alınamaz ise dava yolunu kullanabileceklerini belirtmişlerdir.

“Önce ödeme emrinin niçin gönderildiğini araştırırız. Sonrasında bunun gerçekten ödenip ödenmediğini kontrol ederiz, gerçekten ödenmiş bir borçsa veya mahsup sebebiyle ödenmesi gerekmeyen bir borçsa vergi dairesine giderek öncelikle dava açmadan itiraz ederiz düzeltilmesini isteriz. Durumu yaşadığımız kötü deneyimden sonra sözlü değil yazılı olarak bildiririz. Dilekçede de 15 gün içinde düzeltilmediği durumda dava açacağımızı belirtiriz. Ödeme emrine karşı idareye başvuru dava sürecini durdurur mu durdurmaz mı şeklinde tartışma da olabildiği için hak kaybına uğramamak adına bu şekilde 15 gün içinde dava açma yoluna gidiyoruz.”(K2)

“Önce kendi hesaplarımı incelerim, mali müşavirimle görüşüp araştırırım, doğruysa vergi borcumu öderim, borcum yoksa vergi dairesine gider itiraz ederim yine de kabul etmiyorlarsa dava açarım.”(K29)

Bulgulardan elde edilen sonuçlara göre önce belirtilen katılımcılar problemi önce idare ile çözme yolunu tercih etmektedirler. Herhangi bir hata varsa bunu barışçıl yollarla ortadan kaldırmak istedikleri görülmektedir. İtirazlarında haklılık payının olduğunu düşünceleri halinde de adaletli bir yargılama olacağı düşüncesiyle yargı yoluna yönelmekte oldukları söylenebilir.

Katılımcıların %43,3 oranı ile en çok tercih ettikleri durum ödeme emrinin kontrolü sonrası direkt dava açma yolunun kullanımı olmuştur.

“Gönderilen ödeme emri hatalı bir ödeme emri ise ilk yapacağım şey dava açmaktır. Bu aşamada vergi dairesiyle görüşmek bir fayda sağlamaz vergi dairesi 15 gün içerisinde ödeme emrini kolay kolay terkin etmez.”(K5).

“Borcum yoksa veya zamanaşımına uğramışsa dava açarım.” (K18)

“Önce ödeme emrini inceleyip sonra dava açma yoluna giderim”. (K26)

Bu gruptaki katılımcılardan avukat ve meslek mensupları ödeme emri geldiğinde özellikle zamanaşımına dikkat ettiklerini bu sebebi öne sürerek birçok davayı kazandıklarını dile getirmişlerdir. Dolayısıyla gelen ödeme emirlerinin zamanaşımına uğramış olabileceği vurgulanabilir. Katılımcılar arasında işletme sahibi mükelleflerden (K21), (K23) ve (K26)’nın cebren tahsilatla ilgili dava geçmişi bulunmaktadır. Bu süreci deneyimledikleri için idari yolu tercih etseler bile bir sonuç alamayacaklarını düşündüklerinden dolayı yargıya yöneldikleri tahmin edilmektedir.

4.1.3.7. Katılımcıların Mücbir Sebep Hali Durumunda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresinin Belirsizliğinin Anayasal Haklar Çerçevesinde Değerlendirmesi

6183 sayılı Kanunda da ödeme emrine karşı dava açma süresi on beş gün olarak belirlenmiştir. Fakat mücbir sebebin bulunması halinde mükelleflerin ödeme emrine karşı dava açma süresi açık bir şekilde ifade edilmemiştir. Araştırmanın bu bölümünde mükelleflerin mücbir sebep içindeyken ödeme emrine karşı dava açma süresinin belirsiz olmasının mükelleflerin anayasal haklarını nasıl etkileyebileceği incelenmiştir.

Katılımcılara bu doğrultuda “mücbir sebep hali içerisinde olsanız (deprem, yangın vs.) ödeme emrine karşı dava açma süresinin uzatılıp uzatılamayacağı konusunda kanundaki belirsizliği hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirebilir misiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Dava açma süresi belirsizliği teması altında belirsizliğin hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkına aykırı olduğu ve aykırı olmadığı şeklinde kodlar oluşturulmuştur.

Tablo 21: Mücbir Sebep Halinde Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süre Belirsizliği

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Dava Açma Süresi Belirsizliği	Hak Arama Özgürlüğü ve Adil Yargılanma Hakkına Aykırı	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K12, K13, K14, K15, K16, K17, K18, K19, K20, K21, K22, K23, K24, K25, K26, K27, K28, K29, K30	29	96,6
	Hak Arama Özgürlüğü ve Adil Yargılanma Hakkına Aykırı Değil	K11	1	3,33
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %96,6’sı mücbir sebep halinde ödeme süresinin Kanunda belirtilmemesinin hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkına aykırı bir durum olduğunu ifade etmiştir. Bu düşüncede olan katılımcıların görüşlerinden bazıları şu şekildedir:

“Mücbir sebep durumu VUK’ta var sadece vergilendirmeye ilgili ödevlerde var orda bile net bir şekilde belli değil. 6183 sayılı Tahsilat kanununda kanun koyucunun şimdiye kadar bir madde halinde bu hukuki belirliliği sağlaması gerekirdi, bunu sağlamıyorsa 6183 sayılı Kanun belirli maddelerde VUK a atıf yapıyor tebligat kanununda olduğu gibi, belli konularda İİK’ya atıf yapıyor, bu konuda atıf yapmıyor ben de kendi kafamdan bir şey uyduramam. Bu boşluğu saptarım doldurması gerekenin de kanun koyucu olduğunu söylerim, Anayasa mahkemesi hak ihlali olduğunu belirtip tazminini isteyebilir çünkü Kanun hala bir madde içermiyor.” (K1)

“Uygulamada hiçbir zaman olumsuz olmadı mücbir sebep dönemlerinde yasa çıktı dava açma süresi durduruldu uzatıldı ve gerekli önlemler alındı ek süreler tanındı. Ama teori olarak düşüneceksek mücbir sebep halinin 6183 sayılı Kanun’da da düzenlenmesi lazım. Bu belirsizlik hak arama özgürlüğüne ve adil yargılanma hakkına aykırı olacaktır.” (K3)

“Hak arama özgürlüğünün ve adil yargılanma hakkının olumsuz etkileneceğini düşünüyorum. Kanuna her şeyi açıkça işleyemeyiz. İdarenin kullandığı işlem yönergeleri var mücbir sebep halinde dava açma süresinin uzayıp uzamayacağı işlem yönergelerine işlenebilir. Tahsil dairesine takdir yetkisi bırakmayan açık talimatlar olabilir. Mücbir sebep hallerinin mücbir sebep ilan edilmesine bağlı olmaması gerektiğini düşünüyorum. İlan edilmedikçe mücbir sebep hükümleri uygulanmıyor.” (K5)

Araştırmada derinlemesine görüşme yapılarak elde edilen sonuçlara göre süre belirsizliğinin Anayasal haklara aykırılık gösterdiğini düşünen tüm yorumlar mücbir sebep halinde dava açma süresini belirlemenin uygulayıcıların inisiyatifine bırakılmaması gerektiği, yasal dayanağı olması, bu belirsizliğin küçük bir kanun değişikliği ile giderilebileceği veya yan mevzuatla ve bağlı yetki verilerek sorunun çözümlenebileceği noktasında birleşmiştir.

Ödeme emrine karşı dava açma süresi belirsizliğini hak arama özgürlüğüne ve adil yargılanma hakkına aykırı bulmayan meslek mensubu katılımcı (K11) olup ifadesi şöyledir: *“Pratikte böyle bir sorun olacağı düşüncesinde değilim. Ödeme emrinin fiilen tebliği ve dava süresi dikkate alındığında mükellefin bu konuda yeterli süresi olduğu düşüncesindeyim. Süre uzatmalarını, son yıllarda vergi sistemimize giren ve işin sistematüğını bozan bir uygulama olarak değerlendiriyorum.”(K11)*

Katılımcı pratikte mücbir sebep halinde ödeme emrine karşı dava açma sorununun olmadığını idarenin zaten yeterli süre verdiğini düşünmektedir.

4.1.3.8. Katılımcıların Ödeme Emrine İstinaden Açılan Davada Vergi Hesaplamasında Hata Olduğunun İleri Sürülebilirliği Konusundaki Görüşleri

6183 sayılı Kanunun 55/1 maddesinde ödeme emrine itiraz sebepleri *“böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı”* şeklinde sınırlandırılmıştır. Araştırmanın bu bölümünde katılımcıların bu sebeplerin dışında tahakkuk aşamasında itiraz edilebilecek bir durumun ödeme emrine karşı ileri sürülebilme hakkının olup olamayacağı konusundaki görüşleri ele alınmıştır. Bu doğrultuda katılımcılara *“ödeme emrine karşı açtığınız bir davada verginin hesaplanmasında hata olduğunu ileri sürerek bu durumun incelenmesi talebine ilişkin düşünceleriniz nelerdir?”* sorusu yöneltilmiştir. Verilen cevaplar hatanın olduğunu ileri sürebilmeli ve sürememeli şeklinde kodlanarak analiz edilmiştir.

Tablo 22: Ödeme Emrine Açılan Davada Vergilendirme Hatasının Bulunduğunun İleri Sürülebilirliği

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Dava Açma Kısıtları	İleri Sürebilmeli	K3, K4, K5, K7, K8, K10, K12, K14, K15, K16, K17, K18, K19, K20, K21, K22, K23, K24, K25, K26, K27, K28, K29, K30	24	80
	İleri Sürememeli	K1, K2, K6, K9, K11, K13	6	20
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 22 incelendiğinde katılımcıların %80'i vergi hesaplanmasında hata olması halinde bunu ödeme emri aşamasında da olsa mükellefin ileri sürebilme hakkının olması gerektiğini belirtmiştir. İşletme sahibi mükelleflerin bu soruda tamamının aynı fikirde olduğu ve istisnasız ileri sürebilme hakkının olması gerektiğini açıklamışlardır.

İleri sürülebileceğini belirten bazı katılımcıların ifadesi yoğunlukla şu şekildedir:

“Bence hata varsa borcum yoktur kapsamında değerlendirilmesi gerekli. Ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülecek olan borcum yoktur ifadesinin altı sürekli Danıştay’ın verdiği kararlarla dolduruluyor ve bu kararlara yenileri de eklenebiliyor. Diğer taraftan dava açıldığında kaybedildiyse borcun ödenmesi için 2 nolu ödeme emri geliyor. 2 nolu ihbarname geldiğinde mükellef faiz tutarı ile ilk defa orada karşılaşılıyor. Dolayısıyla bir hata varsa buna da dava açarak hatanın düzeltilmesi talep edilebilmelidir. 2 nolu ihbarnameye karşı dava açıp sonuç aldığım da oldu.” (K4)

“VUK uygulamasına baktığımızda tahsil edilmiş bir verginin iade edilebilmesinden bahsedebiliyorsak hatta yargı kararına konu olmasına rağmen yargı kararının hatalı bir vergiyi onamasından sonra dahi iade hakkını kapsadığını bu maddelerdeki hata düzeltme hükümlerini düşünürsek bence ödeme emri aşamasında vergi hatası haydi haydi tartışılabilir diye düşünüyorum. Örneğin hesap hatası, mükellef itiraz etmedi hakkını kaybetti diye bir durumdan bahsetmemeliyiz. Bence vergi hatalarının tarhiyatta tartışılmamış bile olsa tahsil aşamasında öne sürülebilmesi gerekir. Ödeme emrine karşı ileri sürülecek itiraz sebepleri sınırlandırılmaz. Bunu bu şekilde yorumlamak kısıtlayıcı bir yorum olur.” (K5)

“Ödeme emrine karşı itiraz sebepleri normalde sınırlandırılmış vaziyette ama benim açtığım bir davada bu sınırların dışına çıkmıştı. Mevzuatta sınırlandırılmış itiraz sebeplerine sıkı sıkıya bağlı kalmanın hak arama hürriyetine bağlı olunacağını ve inanılmaz telafisi imkânsız zararlar yaratacağı gerekçesiyle bu sebepler dışına çıkıldı. Sonuçta hakimlerin bağlı olduğu bir kanun var, Danıştay kararlarıyla bu unsurların dışına çıkılabiliyor ama mevzuatta bunun düzeltilmesi gerekiyor. Hukuk devleti isek baştan hatalı bir işlem sonuna kadar devam etmemeli hata olduğu tahsil aşamasında da öne sürülmeli.”(K8)

(K12) ve (K14) ise ileri sürülebilmesi gerektiğini ancak bu durumun kötü niyetli olarak da kullanılabileceği ihtimalinin olduğunu bu sebeple mükellefin iyi niyetliliğinin incelenmesi gerektiğini vergi tahsilatının suiistimal edilmemesini ifade etmiştir. (K18) ise tahakkuk aşamasında ileri sürülebilecek bir durumun tahsil aşamasında ileri sürülmesinin aslında olmaması gerektiğini ancak çözüm yolu olarak on beş günlük normal dava açma süresine bu durumda olan mükelleflere ek olarak on beş gün daha verilebileceğini belirtmiştir. Bu kod altında görüşlerini paylaşan katılımcılar hukuk devleti olmanın gerektirdiği şekilde hareket edilmesini, hatalı bir işlemin hatalı bir şekilde sonuçlanmaması gerektiğini, Kanunda yer alan sınırlamaların Danıştay kararlarıyla genişletilebildiğini öne sürmüşlerdir. Otuz katılımcının yirmi dördü aynı fikir paydasında görüşlerini paylaşmışlardır.

Katılımcıların %20’si ise vergi hatasının tahsil aşamasında ileri sürülmemesi gerektiğini belirterek ifadelerini şöyle kullanmışlardır:

“Verginin hesaplanması tarh aşamasına ilişkin bir konu, burada hata olması durumunda zaten hata düzeltme zamanaşımı içerisinde yani 5 yıl içinde yapılabilir. Hukuki yaklaşım itibariyle ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebilmesi gerektiği doğru gelebilir ancak idari işlemler yönünden baktığınızda ödeme emrinin dayanağı farklı, burada dayanak vadesinde ödenmemiş bir borca istinadendir. Hâkimin burada takdir yetkisi ve denetim yetkisi sınırlıdır. Eğer hata olduğuna istinaden dava açılacaksa ya tarh aşamasında ya da düzeltme zamanaşımı içerisinde dava açılmalıdır. Diğer taraftan bu kadar net yargıya varmaktan ziyade somut olay üzerinde de değerlendirmek lazımdır. Somut olay incelendiğinde gerçekten de bariz hukuka aykırılık vardır ve ödeme emrine karşı açtığımız davada böyle bir borcun olmadığı şeklinde de yorumlanabilir ki Danıştay’ın bu yönde de kararları vardır. Bu sebeple her somut olay üzerinde incelemek

gerekir. Ama yine de tarh aşamasında dava açılması gereken bir konuya tahsil aşamasında dava açılmaması gerekir.”(K2)

“Normalde tarh tahakkuk aşamasında yapılması gereken bir işlemin ödeme emri yani tahsil aşamasında öne sürülmemesi gerekir. Gerçekten usulüne uygun tebligat yapılmamışsa veya bu süreler geçirilmişse o zaman 6183 sayılı Kanunun 116. Hükümlerini kullanıyorum. İdareye gidip vergilemede, şahısta veya oranda hata var diye itiraz yapılıyor buradan red gelince Bakanlığa gidilebiliyor burada dava açma hakkını tekrar elde etmeye çalışıyoruz.”(K6)

Görüşmeler değerlendirildiğinde katılımcılar tahakkuk aşamasında dava açılması gereken bir konuyu tahsil aşamasında ileri sürerek dava açmanın mümkün olmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Ödeme emrine karşı itiraz sebeplerinin ödeme emri içeriği itibariyle olması gerektiğini, vergilendirmede hata varsa bu durumu hata düzeltme yolu ile çözülebileceğini öne sürmüşlerdir.

4.1.3.9. Katılımcıların Cebren Tahsil Sürecinde Verilebilecek Hapsen Tazyik Cezasına İlişkin Görüşleri

6183 sayılı Kanun’un 60/1. maddesinde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edilmesini takip eden on beş gün içerisinde borcun ödenmediği ve mal bildiriminde bulunulmadığı durumda bildirimde bulunana kadar 3 ayı aşmamak üzere hapisle tazyik cezası verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Araştırmanın bu bölümünde verilebilecek bu hapis cezasının onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olup olmadığı konusu incelenmektedir. Buna yönelik olarak katılımcılara “*mükelleflere mal bildiriminde bulunmamaları sebebiyle verilecek olan hapis cezası onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğunu düşünüyor musunuz?*” sorusu sorulmuştur. Hapsen tazyik teması altında, verilen cezanın onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğu ve olmadığı şeklinde kodlar oluşturulup bulgular kodlara göre analiz edilmiştir.

Tablo 23: Hapisle Tazyik Cezasının Mükellefin Kişilik Hakkına Etkisi

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Hapsen Tazyik	Onur Kırıcı ve Haysiyete Zarar Verici	K1, K2, K3, K5, K6, K7, K8, K9, K12, K14, K15, K17, K18, K19, K20, K21, K22, K23, K24, K25, K26, K27, K28, K29, K30	25	83,3
	Onur Kırıcı ve Haysiyete Zarar Verici Değil	K4, K10, K11, K13, K16	5	16,7
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 23'te belirtilen katılımcıların %83,3'ü verilebilecek olan hapisle tazyik cezasının onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğunu ifade etmiştir. Bu ifadelerden bazıları:

“Vergi dairesi mükellefin malvarlığı araştırmasını her şekilde yapabiliyor. Ben ekonomik suça ekonomik ceza olur diyen hukukçulardan biriyim. Sizi yakalasalar da mal beyanında bulunduğunuzda ceza kaldırılıyor. Vergi daireleri bununla ilgili şikayetçi olmuyor, olsa da mahkemeler de bununla ilgili ceza vermiyor. Uygulanırlığı olmayan kadük bir madde olarak kalmıştır.” (K3)

“Hapis cezası verilmesi onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olmasının yanı sıra kişinin hürriyetine müdahale aslında en temel hak ve özgürlüklerden bir tanesi dolayısıyla hürriyetine doğrudan bir müdahale olduğu için kanunda tek bir süreye uyulmadığı için uygulanması ölçüsüz kalıyor. Hapis cezasından ziyade ilk 15 gün içinde bildirim yapmazsa para cezası şeklinde yaptırımlar hukuk rejimi olarak daha uygun olur.”(K7)

“Vergi cezası mali bir durum ise kişinin hapis cezası ile hürriyetinin bağlanması değil kamuda çalıştırarak hem borcunun ödenmesi sağlanabilir hem de bu onur kırıcı durumdan kurtarılmış olur.” (K19)

Verilen cevaplar incelendiğinde bu soruda da katılımcılar içerisinde tüm işletme sahibi mükelleflerde fikir birliği oluşmuştur. Kamu borcundan dolayı mükellefe hapsen tazyik cezasının verilmesini uygun bulmayan katılımcıların ortak görüşleri; vergi borcu yüzünden özgürlüğün kısıtlanmaması gerektiği, her şeye elektronik altyapı sayesinde ulaşıldığı bu sebeple mal beyanına gerek kalmadığı, uygulamada çok karşılaşılmadığı ama kanunda yer aldığı için uygulanabilirliğinin mümkün olacağı şeklindedir. Katılımcılar maddenin kadük ve etkisiz kaldığını, kaldırılması gerektiğini önermişlerdir.

Hapisle tazyik cezasının onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olmadığını düşünen katılımcıların %16,7'sinin ifadelerinden bazıları şu şekildedir:

“Kamunun alacağı ödeme emri aşamasına kadar gelmiş o yüzden onur kırıcı olduğunu düşünmüyorum. Mükellef kayıtsız kalıyorsa haysiyete zarar verici olduğunu düşünmüyorum.”(K13)

“Bu bir yaptırımdır idare bu şekilde takdir etmiştir. Ama artık bu uygulamada kullanılmıyor. Zaten mükellefin bütün bilgileri vergi idaresinin elinde oluyor. Onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğunu düşünmüyorum ama gereksiz olduğunu düşünüyorum. Kanunda hala işlevselliğini yitirmiş kadük bir madde olarak duruyor.”(K4)

İdarenin tahsil yetkisi çerçevesinde takdir etmesi halinde hapisle tazyik cezasının uygulanabileceğini düşünen katılımcılar mükellefin beyanda bulunma yükümlülüğüne kayıtsız kalmaması gerektiğini vurgulamışlardır.

4.1.3.10. Katılımcıların Haciz Uygulanması Aşamasında İdarenin Zor Kullanma Yetkisine İlişkin Görüşleri

6183 sayılı Kanun'un 80. maddesinde idarenin haciz uygulaması sırasında kilitli ve kapalı yerleri zorla açtırma ve tertibatların kırılıp her türlü zorlamayı yapabileceği hüküm altına alınmıştır. Araştırmanın bu bölümünde idareye verilmiş olan bu yetkinin durumu irdelenmiştir. Buna yönelik olarak katılımcılara *“cebren tahsil sürecinde haciz sırasında tüm kilitli yerlerin zorla açılacağı ve her türlü tertibatın kırılabileceği ayrıca her türlü zora başvurulabileceği uygulamasını anayasal hakları dikkate aldığınızda nasıl değerlendirirsiniz?” sorusu sorulmuştur.* Zor kullanma temasında, zor kullanma eylemlerinin Anayasaya aykırı olduğu ve aykırı olmadığı şeklinde kodlar belirlenmiş ve bulgular analiz edilmiştir.

Tablo 24: Haciz Uygulamasında Zor Kullanmanın Anayasal Haklara Etkisi

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Zor Kullanma	Anayasal Haklara Aykırı	K2, K4, K5, K6, K7, K9, K12, K15, K16, K17, K18, K20, K21, K23, K24, K25, K26, K27, K29, K30	20	66,6
	Anayasal Haklara Aykırı Değil	K1, K3, K8, K10, K11, K13, K14, K19, K22, K28	10	33,3
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo incelendiğinde katılımcıların %66,6'sı idarenin haciz sırasında zor kullanımının anayasal haklara aykırı olduğunu belirtmiştir. İfadelerden bazıları şu yöndedir:

“Maddenin düzenlenişinin eski kaldığını düşünüyorum. İçerik itibariyle TCK mala zarar verme suçunu bile içerebiliyor. Tahsilat yapmak amacıyla bu şekilde zorlama olmamalı. Normal durumlar için uygulandığında aşırı ve ölçsüz bir uygulama gibi görünüyor. Mülkiyet hakkını zedeler. Bu sebeple işlem yönergesinde açıklanması ve talimatlandırılması gerekir.” (K5)

“Mükellefin evine gidilip eşi ve çocukları varken bütün anayasal hakların ihlal edilmesi söz konusu, anayasaya ve insan haklarına aykırı diyebilirim. Ama son zamanlarda e haciz şeklinde haciz uygulanıyor eşya haczi uygulanmıyor.” (K15)

“Haciz memuru esnafa daromaduman girse ben orada ticaret yapamam ki, herkes dedikodu yapıyor, ailemin psikolojisi bozuldu.” (K21)

“Bu tarz zorlamaların olmaması gerekiyor. Tüm kilitli yerlerin zorla açılacağını idare kendinde hak görüyor yetkiyi kötüye kullanıyor.” (K24)

“Zor kullanma mahkeme kararı ile verilmesi gerekir, polis ve vergi dairesi memuru ile böyle bir şey yapılamaz, anayasal haklara aykırıdır.” (K30)

Katılımcıların idarenin haciz uygulanan mükellefe zor kullanması konusundaki ortak görüşleri, ölçülülük ilkesine aykırılık gösterildiği, mahremiyetin ihlali, orantısız güç uygulama, idarenin yetkisinin kötüye kullanımı, konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliğinin ihlali konularında yoğunlaşmıştır. Dolayısıyla katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde idarenin zor kullanarak yapacağı müdahalenin mükellef hakları bakımından olumsuz sonuçlara yol açabileceği değerlendirilmektedir.

İdarenin zor kullanımını anayasal haklara aykırı görmeyenler ise %33,3'lük bir payı temsil etmektedir. Bu düşüncede olan bazı katılımcıların ifadesi şu şekildedir:

“Fiili haciz şu an pek uygulanmıyor ama ben kilitli yerlerin açılmasının, zorla tahsil yapılmasının anayasal haklara aykırı olduğunu düşünmüyorum. Borçlunun nasıl mülkiyet hakkı varsa alacaklının da mülkiyet hakkı var. Fakat hukuk sistemi ölçülü olarak hem alacaklının hem de borçlunun menfaatini korumak zorundadır.” (K8)

“Burada fiziki şiddetten bahsetmiyoruz, devlet haciz koyduğu zaman o alacağı bir şekilde tahsil etmesi gerekecek, evinde yüklü miktar parası ve altını olabilir, mükellefin evi aranacaksa da bir şekilde aranması gerekiyor, çünkü o odanın içinde ne olduğunu bilemez. Anayasal haklara aykırı olmaz.” (K28)

Dolayısıyla katılımcıların 1/3’ i idarenin bu konuda yetkisinin olabileceğini ve kamu alacağının bu şekilde korunması ve tahsil edilmesinin olağan olduğunu düşünmektedir. Alacaklı olan devletin de alacak payı mülkiyet hakkı gibi değerlendirilmiştir.

4.1.3.11. Katılımcıların Elektronik Haciz Uygulanması Sonucu Mükellefin Ticari Hayatını ve Ekonomik Durumunu Etkilemesine Yönelik Görüşleri

Araştırmanın bu bölümünde mükelleflerin banka hesaplarına uygulanacak olan haciz işleminin mükellefleri mali yönden nasıl etkileyeceği irdelenmektedir. Bir diğer deyişle elektronik haczin mükelleflerin ticari hayatına ne şekilde yansıdığı ele alınmaktadır. Katılımcıların bu konudaki görüşlerini almak üzere kendilerine *“kamu borcunu vadesinde ödememeniz sebebiyle hakkınızda verilen cebri icra kararıyla bankadaki paranıza elektronik haciz ile el konulduğunda mali kredibilitenizin düşeceğini ve ticari hayatınızda ödemelerinizin aksayacağını düşünüyor musunuz?”* sorusu yöneltilmiştir. Elektronik haciz teması oluşturulmuş, vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükellefler için uygulanacak olan e-hacizin mükelleflerin ticari ödemelerinde aksama ve mali kredibilitelerini azaltma ve kredibilitiyi etkilemeyeceği şeklinde kodlar belirlenmiştir.

Tablo 25: Elektronik Hacizin Mali Kredibilite ve Ticari Hayata Etkisi

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Elektronik Haciz	Ticari Ödemeler Aksar ve Mali Kredibilitiyi Azaltır	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K8, K9, K10, K11, K12, K15, K16, K17, K19, K20, K21, K22, K23, K24, K25, K26, K27, K28, K29, K30	26	86,6
	Ticari Ödemeler Aksar Ancak Mali Kredibilitiyi Azaltmaz	K7, K13 K14, K18	4	13,3
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Verilen cevaplar doğrultusunda katılımcıların %86,6'sı mükellefin ticari ödemelerinin aksayacağı aynı zamanda mali kredibilitiyi de azaltacağını düşünmektedir. Görüşlerden bazıları şu şekildedir:

“Mükellefin banka hesabına elektronik haciz geldiğinde banka kredileri geri çağırmaya başlıyor, böyle bir müvekkilim vardı, bir miktar vergi borcundan dolayı hakkında ihtiyati haciz uygulandı bütün bankalar kredilerini geri çağırdı ve adam iflas etti.” (K1)

“Banka anında hesabı blokeliyor. Banka bu durumda kendi karlılığı bakımından rüçhan hakkı olması ihtimaline karşı hesabın tamamına bloke koyuyor. Bunun olmaması için BDDK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı sürecin iyileştirilmesi için çalışma yapmalı. O anda hesapta varsa paranın alınması ama bloke koyulmaması gerekiyor.” (K3)

“Ödemenin sağlanabilmesi için haczin kaldırılması gerekir. İdare bu yetkiyi kullanmıyor çözümü de iç yönergede talimatlar verilmesi olur. Borçluya ödeme imkânı yaratmak gerekir. 6183 sayılı Kanunda borçlunun menfaatlerini temin etmek ile ilgili hüküm vardır.” (K5)

“İdarenin normalde haciz tutarını çekmesi gerekiyor ama hesaba bloke uyguluyor mükellefler zora düşüyor. Konuyu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine taşımak lazım böylece vergi idaresi hatalı uygulamasından vazgeçebilir.” (K10)

Katılımcılar elektronik hacizi birçok yönden değerlendirmeye tabi tutmuştur. Elektronik haciz uygulanmış olan mükelleflere verilen kredilerin geri çağırılma potansiyeli olduğu belirtilmiştir. Mükellefin böyle bir süreçte zor durumda kalacağı çok açıktır. Bankaların mükellefin hesabındaki paranın tamamına bloke koymaması için BDDK ile Hazine ve Maliye Bakanlığının iyileştirme çalışması yapması gerektiği ve haczin kaldırılıp mükellefin kendi hesabının içerisinde devlete olan borcunun ödenebilmesinin mümkünleştirilmesi ileri sürülmüştür. Dolayısıyla idarenin en kolay yol olarak tercih ettiği e-hacizden dolayı mükellefler kendi hesapları üzerinde tasarruf yetkisini kullanabilmelidirler.

Katılımcıların %13,3 'ü uygulanan elektronik haczin ticari hayatta ödemeleri aksatabileceğini ancak hemen mali kredibilitiyi etkilemeyeceğini düşünmektedir. Bu görüşe sahip katılımcılardan bazıları şunları ifade etmiştir:

“Ticari hayatta ödemelerin aksaması kesinlikle olur. Ama mali kredibilitenin düşüp düşmeyeceği tutara göre belirlenmektedir.”(K7)

“Mali kredibilitenin düşeceğini zannetmiyorum, kredi ilişkisi mükellef ile banka arasındaki ilişkiye bağlı olduğu için mükellefin durumunu bankacılar biliyorsa bu hacizler mutata alışlagelmiş olduğu için kredibilitayı çok etkileyeceğini düşünmüyorum. Ancak yeni bir müşteriye kredi notunu düşürebilir. Mükellefin bunu izah etmesi gerekir.”(K13)

Bu görüşe sahip olan kişiler mali kredibilitenin etkilenmesi için kredinin tutarının yüksek ve mükellefin yeni müşteri olmasının önemli olduğunu vurgulamışlardır. Dolayısıyla kredi tutarı ve eski/yeni müşteri niteliklerine göre değişkenlik göstereceği belirtilmiştir.

4.1.3.12. Katılımcıların Mükellefin Malvarlığının Bulunmaması Durumunda İdarenin Aciz Belgesi Düzenlemesi Konusundaki Görüşleri

6183 sayılı Kanun’un 75. maddesinde borçlunun haczi mümkün malının bulunmadığı veya bulunsa da satışı sonrası borcu karşılamaması durumunda borçlunun aciz halinde sayılacağı belirtilmiştir. Ancak uygulamada vergi dairelerinin bu durumda olan mükellefleri aciz halinde sayması ve mükellefler adına aciz fişi düzenlemesi pek tercih edilmemektedir. Yapılan araştırmada idare tarafından aciz hali tespitin yapılmasının nedenini tespit etmeye yönelik görüşlerini alabilmek için katılımcılara “malvarlığı bulunmayan veya borcunu karşılamaya yetmeyen kamu borçluları aciz halinde sayılmakta ancak uygulamada tahsil dairesi tarafından mükellef için aciz fişinin düzenlenmesi pek yaygın kullanılmamaktadır. Tahsil dairesinin aciz fişini düzenlemeyi tercih etmemesi konusundaki yorumunuz ne olabilir?” sorusu yöneltilmiş ve aktarılan cevaplara göre aciz belgesi teması altında “zamanaşımı ve gecikme zammı”, “mal kaçırma ve kayıt dışılık”, “af/yapılandırma kanunu” ve “idari çekince” kodları oluşturulmuştur.

Tablo 26: Tahsil Dairesinin Aciz Belgesi Düzenlememe Sebebi

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Aciz Belgesi	Zamanaşımı ve Gecikme Zammı	K2, K5, K6, K8, K13, K15, K22, K23, K24, K25, K27, K30	12	40
	Malvarlığı Araştırmasında Kayıt dışılık	K3, K12, K14, K17, K20, K28	6	20
	Af Kanunu / Yapılandırma Kanunu	K4, K29	2	6,67
	Bilgisizlik ve İdari Çekince	K1, K7, K9, K10, K11, K16, K18, K19, K21, K26	10	33,3
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %40'ı tahsil dairesinin aciz fişini düzenlemeyi tercih etmemesinin sebebi olarak “zamanaşımını ve gecikme zammını” öne sürmüştür. Bunlardan bazılarının ifadesi şu şekildedir:

“Aciz fişi düzenlendikten sonra zamanaşımı işlemeye başlıyor. Zamanaşımını kesen birçok sebep var, bu sebepler ortaya çıktıkça zamanaşımı kesiliyor bundan dolayı idare aciz fişini düzenlemeye gerek görmüyor. Kısa süreli bir zamanaşımı olmuş olsaydı idare aciz fişi düzenleme yoluna gidebilirdi. Ayrıca zamanaşımı içerisinde gecikme zammı da işliyor idare bunu bir şekilde tahsil ederim mantığıyla hareket edip aciz fişi düzenlemiyor.” (K2)

“Aciz vesikasının düzenlenmesiyle tahsil süresinde borçluyla ilgili kaybedilecek haklar düşünülüyor. Bir mükellefi aciz fişine bağlamayı hastayı öldürmek gibi bir şey olarak düşünüyorlar. Ama bu konuyla ilgili yargı içtihatları oluştuğunda veya 6183 sayılı Kanuna açık bir yasa hükmü getirildiğinde ben idarenin aciz belgesini düzenleyeceğini düşünüyorum. Bu konu 6183 sayılı Kanun'un şu an en muğlak kalmış en bilinmeyen en uygulanmayan bir maddesidir. ” (K5)

Görüşleri alınan katılımcılara göre idare hem zamanaşımını başlatmamak hem de haciz sürecinde zamanaşımı kesecek olan birçok sebep ortaya çıkacağından dolayı aciz belgesini düzenlemeyi tercih etmemektedir. Bunun yanı sıra mükellef için aciz belgesi düzenlendikten sonra gecikme zammı hesaplaması da dondurulacağı için idare kaynağın yok olması gibi bir durumla karşılaşabilecektir. Ancak yasal dayanağının netleşmesiyle idarenin de bu belgeyi düzenleyebileceği ifade edilmiştir.

Katılımcıların %20'sine göre ise tahsil dairesi mükelleflerin mal kaçırma girişimleri yapılabileceğinden dolayı aciz fişini düzenlemeyi tercih etmemektedir.

“Mükellefler kendilerine haciz geleceğini tahmin edip mal kaçırabiliyor birilerinin üstüne yapabiliyorlar zamanaşımı geçtikten sonra kendi üstüne alabiliyorlar, tahsil dairesinin bu sebepten aciz fişi düzenlemediğini söyleyebilirim. Aciz fişinin düzenlenecek olması durumunda çok detaylı bir araştırma yapmak gerekiyor. Bu detaylı araştırma yapılmadığı için aciz fişi düzenlenemiyor.” (K14)

“Tahsil dairesinin aciz halini belirlememesi sistemsal bir durumdur. Uygulayıcıların düşüncesi örneğin mükellefe miras kalır, yeni mal edinir ve alacağın tahsilini sağlarız şeklinde oluyor.” (K20)

Yorumlar incelendiğinde haciz uygulanacak olan mükelleflerin öncesindeki malvarlıklarını başkalarının üzerine aktarma, haciz sonrasında da kendi üzerine malvarlığı almama gibi hareketleri olabileceğinden dolayı malvarlığının tam olarak araştırılması mümkün olmayacağı için idarenin aciz belgesi düzenlemeyi tercih etmediği görülmüştür.

Dairenin aciz fişini düzenlememesinin sebebini af kanunu çıkarılabilme ihtimaline dayandıran (K4) ve (K29) katılımcılarının yorumları şu yöndedir:

“Vergi aflarının sıklığından dolayı vergi idaresi ne de olsa bu alacağı bir şekilde alırım diye düşünüyor. Yapılandırma kanunu çıkartıldığında bile ilk iki taksitini ödemek yeterli oluyor. Aciz vesikasına gerek kalmıyor.” (K4)

“İdare vergi affı çıkacağını düşünerek aciz belgesi vermeyebilir. Bu yüzden mükellefi aciz halinde belirlemek istemez”. (K29)

Tahsil dairesinde aciz fişini düzenleyecek olan memurların bilgisiz veya sorumluluk almak istemediklerinden dolayı bu belgeyi düzenlemediklerini düşünen katılımcılar %33,3 oranındadır. Bu yorumda bulunan bazı katılımcıların ifadesi şöyledir:

“Aciz fişi konusunda memurların bilgisi yok ve vergi idaresindeki memurlar nasıl düzenleneceğini bilmiyorlar. Vergi dairelerinde eskiden tahsildarlar ve icra memurları istihdam ediliyordu şimdi neredeyse icra memuru dairelerde yok çünkü artık her şey elektronik yolla yapılıyor.” (K1)

“İdare kendi yetersizliği sebebiyle aciz fişi düzenlemiyor çünkü içinde bir şüphe taşıyor. Mükellefin malvarlığının borcu karşılamaya yetmediği ile ilgili tüm yolların tükendiği konusunda endişe ediliyor. Endişenin sebebi sonuçlarının idareyi olumsuz etkilemesidir diyebilirim.” (K7)

“Aciz fişinin düzenlenmesi idare tarafından da risklere açık algılanması olabilir. Aciz fişinin mahkeme kararına bağlanması daha doğru olabilir.”(K11)

Katılımcıların vermiş olduğu yanıtlar incelendiğinde aciz belgesini düzenleyebilecek yeterli donanımına sahip personelin olmaması ve belgeyi düzenleyecek olan personelin mükellefin borcunu karşılayacak malvarlığının olup olmadığı konusunda risk almak istememesi sebebiyle belgenin düzenlenmesinin tercih edilmediği görülmüştür. Ayrıca daha adil bir uygulama olması için belgenin bir mahkeme aracılığıyla verilmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.

4.1.3.13. Katılımcıların Mükellef Hakları Kurulunun ve Ombudsman Kurumunun Vergiye Gönüllü Uyum Sağlayabilme Konusundaki Görüşleri

Mükellef Hakları Kurulu mükellef haklarının korunmasına ve bu hakların geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapan ve mükellef haklarına ilişkin başvuruları değerlendiren bir kuruldur. Kamu Denetçiliği Kurumu ise idarenin verdiği kararları, işlemleri ve ihmalleri kapsamında vatandaşların itirazlarını ve şikayetlerini dikkate alan hak ihlallerini koruma sorumluluğu olan bir kurum olmakla beraber yargısal bir faaliyeti söz konusu olmayan bir kurumdur. Bu Kurul ve Kurumun mükellef hakları kapsamında vergiye gönüllü uyumu etkileyip etkileyemeyeceği konusunda katılımcıların görüşlerini almak adına kendilerine *“Mükellef Hakları Kurulu’nun icrai işlemlere yönelik başvuruları değerlendirmesinin ve Ombudsman kurumunun varlığının vergiye gönüllü uyumu artırmak için önemli olup olmadığı yönündeki düşünceleriniz nelerdir?”* sorusu yöneltilmiştir. Kurumların vergiye gönüllü uyum etkisi teması belirlenmiş ve gönüllü uyumu artırıp artırmayacağı şeklinde kodlar oluşturulmuştur.

Tablo 27: Mükellef Hakları Kurulu ve Ombudsman Kurumunun Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Kurumların Vergiye Gönüllü Uyum Etkisi	Gönüllü Uyumu Artırır	K5, K9, K13, K14, K16, K18, K19, K25, K26, K29	10	33,3
	Gönüllü Uyumu Etkilemez	K1, K2, K3, K4, K6, K7, K8, K10, K11, K12, K15, K17, K20, K21, K22, K23, K24, K27, K28, K30	20	66,7
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %33,3'ü Mükellef Hakları Kurulunun ve Ombudsman Kurumunun vergiye gönüllü uyumu artıracığını düşünmektedirler. Buna yönelik olarak bazı katılımcılar şunları belirtmiştir:

“Tahsil dairelerinin özellikle mükellef aleyhine kaçındığı durumlarda bu kurullar mükellef lehine kararlar verebilirler. Ellerinde kaynak havuzları olduğu için mükellef lehine konuları inceleyip kanuna önerilerde bulunabilirler.” (K5)

“Gereken noktalarda bu kurumlara başvurmayı ben mantıklı görüyorum. En nihayetinde bu bir kurum ve bu kurumun verdiği cevabı davada kullanmak hatta vergi dairesine göstermek çok mantıklı oluyor. Örneğin bununla ilgili bir davamız vardı ombudsmana başvurmuştuk. Ombudsman bizi haklı bulmuştu. Bunu vergi dairesine göstermiştik ama onlar da dava açmamız gerektiğini belirtmişlerdi. Davayı açmıştık bizim için destek bir karar olmuştu.” (K9)

“Bu kurul ve kurumlar öneri şeklinde karar veriyorlar ama mükellefe yol gösterici olabilir ve benzer sorunlar bu kararlar sayesinde çözülüyorsa gönüllü uyumu artırabilir.” (K29).

Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonrasında ilgili Kurul ve Kurumun vergiye gönüllü uyumunda pozitif etkili olduğu düşünülmektedir. Bu idarelerden sürekli görüş istendiğinden dolayı kararlar konusunda birikimli oldukları ve mükellefi buna göre yönlendirebilecekleri düşünülmektedir. Özellikle mükelleflere yargısal aşamada yol gösterdiğini açıklamışlardır.

Mükellef Hakları Kurulu ve Ombudsman Kurumunun mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlaması konusunda etkili olmayacağını düşünen katılımcılar ise %66,7 oranındadır. Bu konuda görüş belirten katılımcıların ifadeleri şöyledir:

“Bu tür kurulların oluşturulması temel mükellef haklarının geliştirilmesi bakımından önemlidir ama bunlar çok sonra gelecek konulardır. Çünkü çok daha temel problemler var. Özellikle ombudsman kararları tavsiye niteliğinde idarenin bu kararları ne derece uygulaması gerektiği ile alakalı bir durum ortaya çıkıyor, idareye baktığımızda mahkemenin vermiş olduğu bir karar olmasına rağmen kanuna aykırı bir konuyu uygulamaya devam ediyorsa bu kurumların varlığının anlamı olmaz. Mükelleflerin bu kurullardan haberdar olduklarını bile düşünmüyorum.” (K2)

“Bu kurullar daha çok Anglosakson hukuk düzenlerinde çok iyi çalışan kurumlardır. Dolayısıyla bizim gibi Kıta Avrupası hukukunu belirlemiş hatta onun da gerisinden gelen hukuk düzenlerinde ilke bazlı karar veren ve tavsiye niteliğinde karar veren kurumların vergiye gönüllü uyumu artırmasında çok etkili olacağını düşünmüyorum. Yargı yolu daha hızlı sonuç doğurmakta ve idareyi zorlamaktadır. Ombudsmanın bunu yapması zordur.”(K7)

Katılımcıların ifadeleri incelendiğinde genel olarak Mükellef Hakları Kurulu ve Ombudsman Kurumunun kararlarının tavsiye niteliğinde olduğu ve yaptırımının bulunmamasından dolayı vergiye gönüllü uyumu etkilemeyeceği belirtilmiştir. Dikkat çekilen nokta ise idarenin yeri geldiğinde vergi mahkemesinin bile kararlarını uygulamakta çekingen davrandığı bu sebeple ilgili idarelerin kararlarının uygulanmasının çok zor olduğudur.

4.1.3.14. Katılımcıların Mükellef Haklarının Farkındalığına ve Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyum Sağlayabilmesine Yönelik Görüşleri

Türk vergi hukukunda “mükellef hakları” başlığı altında herhangi bir asli kaynakta toplu şekilde yer almamakla beraber temel düzenlemeler Anayasada, çeşitli Vergi Kanunlarında ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayımladığı bildirmede ve vergi idaresinin mükellef haklarının korunmasına ilişkin uygulamalarında yer almaktadır. Katılımcılara bu bölümde mükelleflerin haklarının farkındalığını nasıl sağlayabileceklerine yönelik “mükellefin haklarının varlığından haberdar olması ve böylece vergi bilincinin oluşup vergiye gönüllü uyumunun artırılması için sizin önerileriniz neler olabilir?” sorusu sorularak görüşleri alınmıştır. Mükellef haklarının

farkındalığı teması altında verilen cevaplar doğrultusunda “mükelleflerin danışmanlık alması” gerektiği, mükelleflerin bağlı olduğu “kuruluşların kendilerine eğitim vermesi” ve “mükellef haklarının yasal dayanağının olması” kodları oluşturulmuştur.

Tablo 28: Mükellef Haklarının Farkındalığı İçin Öneriler

Tema	Kod	Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Mükellef Haklarının Farkındalığı	Danışmanlık Alınması	K2, K4, K10, K12, K20, K21, K24, K26	8	26,6
	Bağlı Kuruluşların Eğitim Vermesi	K11, K13, K14, K19, K22, K23, K25, K27, K28, K29, K30	11	36,7
	Mükellef Haklarının Yasal Dayanağının Olması	K1, K3, K5, K6, K7, K8, K9, K15, K16, K17, K18	11	36,7
Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %26,6’sı mükelleflerin haklarının farkındalığı için danışmanlık alması gerektiğini belirtmiştir. Bu düşüncede olanların görüşleri şu şekildedir:

“Mükellef hakları mutlaka bir kanunla sayılması durumunda söz konusu olabilen haklar değildir. Hukukun genel ilkeleri veya mevzuatın uygulamalarından da mükellef haklarını çıkartabiliriz. Siz bir şeyi hak olarak yasada sayarsanız sanki onun dışındakiler hak değilmiş gibi bir sonuç ortaya çıkabilir. Hukukun kurallardan ziyade ilkeler üzerine işleyen bir sistem olması lazım, o ilkelerin de içtihatlarla geliştirilmesi gerekir. Kanunla yapılması kısmen hakların bilinir hale gelmesi yönünde bir etki doğurabilir ama vergi alanında mükelleflerin bu haklardan haberdar olmadığını avukatlarının veya danışmanlarının sayesinde haberdar olduklarını düşünüyorum.” (K2)

“Bir faaliyet yapıyorsanız hem mali müşavir hem de avukatla çalışmak zorunlu olmalı. Mükellef gidip danışıp işlemin nasıl yapılması gerektiğini, yapılmaması durumunda nelerin olabileceğini mutlaka uzmanlardan öğrenmelidir.” (K4)

“Mükellef haklarının belirlenmemesi insan haklarına da aykırı olur. Yasada yayınlamak yetmiyor. Vergi ödeyen kişilerin danışmanlık hizmeti alması gerekiyor. Mali müşavirin dışında vergi alanında alt uzmanlıklar oluşturulmalı. Vergi ve sigorta uzmanları oluşturulmalıdır.” (K12)

Görüşme yapılan katılımcılar mükelleflerin haklarının farkındalığını doğrudan oluşturan olgunun danışmanlık hizmetinin alınması olarak değerlendirmektedir.

Mükelleflerin vergisel ve hukuksal bilgisi yeterli olamadığı için kanunlardan ziyade mali müşavirler ve avukatlardan danışmanlık alarak ekonomik ve hukuksal varlıklarının devam edebileceği vurgulanmıştır.

Katılımcıların 36,7'si ise bağlı kuruluşların mükellef hakları ile ilgili eğitim vermesi ve bu şekilde mükelleflerin haklarının farkındalığının sağlanacağını düşünmektedir. Bu konudaki ifadelerin bazıları şöyledir:

“Mükelleflerin bilinçlendirilmesi gerekir. Kamu otoritelerinin, üniversitelerin, baroların, TÜRMOB’ un, sivil toplum kuruluşlarının mükellefi eğitmesi lazım. Mükelleflerin de kendi haklarını sorması, bilmesi ve araştırması lazım.” (K13)

Mükellefler için Maliye Bakanlığı tarafından konferanslar düzenlenmelidir. Mükelleflere işletme açarken bile eğitim verilmeli, bunun yanı sıra cebren tahsilatta hakların varlığından da haberdar olunması için eğitim ve seminerler verilmelidir.” (K14)

“Mükellef olabilmek için kayıt açılmadan eğitime girilmeli ve bu eğitim yüz yüze ve zorunlu olmalı. Ayrıca mükellef haklarıyla ilgili tebligat yapılabilir.” (K25)

Bulgular analiz edildiğinde katılımcılar mükellef olabilmek için bir deneme süresinin olması ve bu süre zarfında yüz yüze eğitim alınması gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Alınan eğitim sonrası mükellefliğin aslen açılması söz konusu olabilecektir. Mükellef haklarının farkındalığının oluşturulması için bağlı olunan odalar, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve buna benzer ilgili kamu kurumları aracılığıyla konferans, seminer ve eğitimlerin düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Mükellef haklarının farkındalığının oluşması için katılımcıların %36,7'si mükellef haklarının yasal dayanağının oluşturulmasının gerektiğini düşünmektedir. Bu düşünceye sahip katılımcıların ifadeleri şu şekildedir:

“Cebri icra hukukunda bir kuralın lafız olarak yazması idareyi bağlıyor. 6183 sayılı Kanun içerisinde ayrı bir bölümde mükellef haklarının düzenlenmesi çok faydalı olacaktır. Karşılaştırmalı hukuk ve uluslararası hukuktan yararlanılarak 6183 sayılı Kanun yenilenebilir.” (K7)

“Mükellef haklarının bildirilmesi bakımından vergi dairesi elinden geldiğini yapıyor fakat mükellef hakları bildirgesine uyulmamasının yaptırımının ne olduğu belli değil. Ama mükellef hakları kanuna dökülürse ve yaptırımı olursa daha etkili olacağını düşünüyorum. Kanun dışında yönetmelik de çıkartılabilir. Hiçbir tebliğ mükellef hakları

kanununa aykırı olamaz şeklinde de madde konulabilir. Çünkü idareler tebliğlere anayasa gözüyle bakıyor. Kamu yararı bizim ülkemizde çok keyfi bir şekilde kullanılıyor. Bunun yanı sıra içtihat birliği olmalı ve vergi dairelerinin de mahkeme kararlarını takip etmesi lazım.” (K8).

“Vergi mükellefleri hakkında kanun çıkartılması gerekir. Ben mükellefin hakkı için farklı farklı kanunlara bakmak durumunda kalıyorum ki mesleğin içinde olmama rağmen, değil ki mükellefin bu kanunları incelemesi çok zor. Hatta kanunlarda da birbiriyle çelişen maddeler de var. Bu şekilde vergi bilincinin de oluşması çok zor.” (K18)

Katılımcılar cebri icra işlemleri kapsamında mükelleflerin hangi haklara sahip olduğunun yazılı bir şekilde belirlenmesi gerektiğini bu konuda “mükellef hakları kanunu” çıkartılmasının uygun olacağını düşünmektedirler. Bunun yanı sıra farkındalık için 6183 sayılı Kanunun karşılaştırmalı hukuka göre yeniden ele alınması, mükellef haklarının bu kanunda veya 213 sayılı VUK’ta ayrı bir bölümde düzenlenmesinin yasal dayanak bakımından katkı sağlayacağı belirtilmiştir. Ayrıca mükellef hakları bildirgesinin daha ayrıntılı bir şekilde hazırlanması ve yaptırım içermesinin hakların farkındalığını olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

Katılımcılara yöneltilen sorunun ikinci bölümünde ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlayabilmesi için hangi önerilerin getirilebileceği konusu yer almaktadır. Vergiye gönüllü uyum sağlanması temasında katılımcılardan alınan cevaplar doğrultusunda teşviklerin artırılması, vergilerin adaletli olması, karışık ve istikrarsız kanun, idarenin mükellefe yaklaşımı ve af/yapılandırma kanunu kodları oluşturulmuştur. Af/ yapılandırma kanunu ise çıkartılsın ve çıkartılmasın şeklinde alt kodlara ayrıştırılarak incelenmiştir.

Tablo 29: Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanması İçin Öneriler

Tema	Kod		Katılımcılar	Sayı	Yüzde
Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanması	Teşviklerin Artırılması		K15, K22, K24	3	10
	Af/ Yapılandırma Kanunu	Çıkartılsın	K25, K28	2	6,7
		Çıkartılmasın	K2, K3, K4, K5, K7, K9, K10, K11, K13, K14, K16, K17, K20, K21, K27	15	50
	Vergilerin Adaletli Olması		K8, K12, K19, K26	4	13,3
	İdarenin Mükellefe Yaklaşımı		K1, K6, K23, K30	4	13,3
	Karışık ve İstikrarsız Kanun		K18, K29	2	6,7
	Toplam			30	100

Kaynak: Nitel araştırma sonucu verilen yanıtlar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılması için katılımcıların %10'u teşviklerin artırılması yönünde görüş beyan etmiştir.

“Gönüllü uyum olması için vergi dairesinin desteği olmalı, vergiyi zamanında ödeyen insanlara SGK’ daki gibi %5’ lik vergi indirimi (gelir + kdv) aylık olarak uygulanmalıdır.” (K22) (K24)

Katılımcılardan (K15) (K22) ve (K24) vergisini vadesinde ödeyen mükelleflerin her ay katma değer vergisi üzerinden sigorta pirim teşviki uygulamasına benzer şekilde %5 indirim yapılmasının ve gelir vergisindeki %5 lik indirimin şartlarının kaldırılmasının vergiye gönüllü uyum için etkili olacağını belirtmişlerdir.

Katılımcılar arasından işletme sahibi mükellefler olan (K25) ve (K28) vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için af veya yapılandırma Kanunu’nun çıkartılması gerektiğini vurgulamıştır. Katılımcıların ifadesi şöyledir;

“Vergiye gönüllü uyum için matrah artırımı, stok affı gibi uygulamalar olmamalı, gönüllü uyum için yapılandırma kanunu olabilir.” (K25)

“Vergi idaresinin gönüllü uyumu artırması için faizleri silmesi gibi bir uygulama olabilir. Ödeyebileceği düzeyde bir taksitlendirme şartları kolaylaştırılarak yapılmalıdır.” (K28)

Katılımcıların %6,7'si vergi idaresinin matrah artırımı ve stok affı gibi uygulamaların mükellefleri kayıt dışılığa yönelttiğini bunun yerine makul bir taksitlendirmenin daha esnek şartlarda yapılmasının vergiye gönüllü uyumu artırabileceğini belirtmişlerdir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayamamasının nedenini af kanunlarının çıkartılmasına bağlayan katılımcıların %50'si af ve yapılandırma kanunlarının çıkartılmaması gerektiğini dile getirmiştir. Bu yöndeki bazı ifadeler şu şekildedir:

“Türkiye’de vergiye gönüllü uyan mükellefler adeta cezalandırılıyor. Yıllarca vergisini ödememiş kaçırmış sahte belge düzenlemiş mükellefler iki yılda bir getirilen vergi affı ile ödüllendiriliyor. Vergisini zamanında ödeyen mükellefe de ödemediği en küçük vergide ödeme emri gönderilip cebri takibat başlatılıyor. Türkiye’de vergi aflarını tamamen kaldırmamız lazım.” (K3)

“Vergiye gönüllü uyum konusunda en büyük sorun da af kanununun çıkartılmasıdır. Vergi ahlaksızlığının artmasının sebebi olarak görüyorum. Mesela matrah artırımı diye bir durum var mükellefe göz göre göre usulsüz işlem yaptırılıyor. Af devletin tekelinde olmamalı. Orada benim de hakkım göz ardı ediliyor. Devlet vergi ödemeyeni ödeyenden evla görürse ödeyenler de gönüllü uyumdan vazgeçer. Af kanununun tamamen kaldırılması gerekiyor.”(K4)

Araştırma için görüşme yapılan katılımcıların yarısı çıkartılan af kanunlarının vergiye gönüllü uyumu bozduğunu, vergiyi zamanında ödemeyen mükelleflerin aslında ödüllendirildiğini ve vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin de bundan ötürü gönüllü uyum göstermekten geri durduğunu bu sebeple af ve yapılandırma kanunlarının kaldırılması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanabilmesi için vergilerin adaletli olması gerektiğini düşünen katılımcıların %13,3'ünün ifadeleri şöyledir:

“Vergiye gönüllü uyumun artırılması konusunda dolaylı ve dolaysız vergilerin adaletli hale getirilmesi gerekiyor. Gelirle orantılı vergi alınamamasından dolayı adaletsiz bir sistem oluşuyor.” (K8)

“Devletin yarattığı indirim ve istisnalar çok fazla, adaletsiz uygulamalar var bu şekilde vergiye gönüllü uyum sağlanamıyor. Eski mantıkla yazılmış bir kanun var karşımızda bunun güncellenmesi lazım.” (K12)

“Vergi oranları çok fazla, geçici verginin getirilmesi sakıncalı ve gereksiz, ödeme ile ilgili kolaylıklar çıkarılırsa vergi bilinci oluşur gönüllü uyum artar.” (K26)

Katılımcıların görüşlerine göre vergilerin gelirle orantılı alınmaması, indirim ve istisnaların geniş tutulması, gereksiz ve mükellefi zora sokan vergi uygulamaları olduğundan dolayı mükelleflerin vergiye gönüllü uyum gösteremediklerini, bunların iyileştirilmesi ile gönüllü uyumun sağlanabileceği öne sürülmüştür.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında katılımcıların cevaplarına göre oluşturulan bir başka kod idarenin mükellefe yaklaşımı olmuştur. Gelir idaresinin mükellefe karşı tutumuna bağlı olarak gönüllü uyumun sağlanacağını belirten katılımcıların %13,3’ü şu ifadeleri kullanmıştır:

“İdarenin cebren tahsilat aşamasında ödeme emrini göndermesi 6 ay 1 seneyi buluyor. Rakam küçükken ödeme emri gönderilmeli ki ödenebilsin. Ödenmezse faiz ödeniyor. Mükellefte ödememe durumu alışkanlık haline geliyor. Vergi borcu arttıkça mükellef ben malı nasıl kaçırırım mantığına bürünür. Mükellefin haklarını doğru zamanda kullanabilmesi için mükellefin de haklarını kullanacak doğru zamanı yaratması lazımdır. Çok eski borçların tebligatlarının nereye gittiği belli bile değil.” (K1)

“Vergi idaresinin hatalı uygulamaları var bu sebeple gönüllü uyum artırılmıyor. İdare mükellefleri kayıt dışılığa yöneltiyor. Mükellef hakları bildirgesine yazılanlara çok uyulmuyor” (K30)

Katılımcılar vergiye gönüllü uyum sağlanabilmesi için mükellefe gösterilen tutumun mükellef hakları bildirgesinde yer alan beyanlar doğrultusunda olmasını, mükellefi kayıt dışılığa mecbur bırakan uygulamaların kaldırılmasını ve özellikle cebren tahsil sürecinde faizlerin aşırı artışı gerçekleşmeden ödeme emrinin mükelleflere tebliğ edilmesi gerektiğini öne sürmektedirler.

Kanunların karışık ve istikrarsız olduğunu düşünen katılımcıların %6,7’sinin ifadesi ise şu şekildedir:

“Vergi kanunlarında birbiriyle çelişen maddeler de var. Bu şekilde vergi bilincinin oluşması çok zor.” (K18)

“Alışkın olduğumuz bir uygulama sonradan farklılaşınca nasıl uygulanacağını karıştırabiliyoruz. Zaten Kanunlar çok karmaşık bunun üstüne de sürekli yeni düzenlemeler gelince ayak uyduramıyoruz. Bundan dolayı da vergiye uyumumuz çok olmuyor” (K29).

Katılımcılar mükellefin vergiye gönüllü uyum sağlayabilmesi için kanunların istikrarlı olması, sürekli değiştirilmemesi ve mükelleflerin anlamakta zorluk çektiği çelişkili maddelerin netleştirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Alan araştırmasından çıkartılacak genel sonuçlar şu şekilde ifade edilebilir;

► Katılımcılar vergi icra deneyimlerini maddi güçlük, endişe, acımasız uygulama, idarenin hantallığı, vergi bilinci, hukuka aykırı uygulama sözcükleriyle ifade etmişlerdir.

► Katılımcılar vergiyi vadesinde ödeme sebeplerini faaliyetin aksamaması, ceza ödememe ve vatandaşlık görevi olarak açıklamışlardır. Çoğunluğunu mükelleflerin oluşturduğu grup ceza ödememek için vergi ödemek istiyor iken avukatlar ve meslek mensupları vergi ödemeyi vatandaşlık görevi olarak görmektedir. Mükellefler büyük oranda e haciz uygulanmaması, borcu yoktur belgesi alınması ve ceza ödememek için vergi borcunu ödemek istediklerini belirtmişlerdir.

► Vergilerin ödenmeme sorununun büyük çoğunlukla rekabet eşitsizliğinden dolayı çıktığı tespit edilmiştir. Bu doğrultuda vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflerin de gün geçtikçe ödemekten vazgeçebileceği düşünülmektedir.

► Cebren tahsil sürecinde idarenin mükellef menfaatlerini gözetmeden işlem yaptığı ve bundan dolayı mükellefin birçok hakkının ihlal edildiği dile getirilmiştir. İdareye verilmiş sınırsız takdir ve taşkın haciz sebebiyle menfaat dengesinin bozulduğu belirtilmiştir. Meslek mensuplarından oluşan bir grup ise vergi idaresinin tecil ve taksitlendirme gibi uygulamaları ile mükellefleri rahatlatabildiğini bu sebeple menfaat dengesini önemseydiğini düşünmektedir.

► Katılımcıların büyük çoğunluğu ihtiyati haciz işleminin taşkın haciz, takdir yetkisi ve sürecin uzunluğu nedenleri çerçevesinde mülkiyet hakkına aykırılık içerdiğini ifade etmiş olmasının yanında içerisinde mükellefin bulunmadığı katılımcılar ise ihtiyati haczin kamu yararını gerçekleştirmek üzere yapıldığını dolayısıyla mülkiyet hakkına aykırı olmadığını belirtmişlerdir.

► Ödeme emrine karşı genellikle tercih edilen yolun ödeme emrini kontrol edip dava açmak olduğu belirlenmiştir. Bunun dışında mükelleflerin yoğun olduğu katılımcı grubu sorgusuz itirazsız borcunu ödediğini ifade etmiştir. Gerekçe olarak ise idarenin yaptığı işleme karşı dava açmaları halinde hükmen kaybedebileceklerini düşünmeleridir.

► Mücbir sebep içinde bulunan borçlu mükelleflerin dava açma sürelerinin yasal dayanağının olmaması mükellefleri endişelendirmektedir. Sürenin uzatılıp uzatılmayacağını kanunen belirlenmemiş olmasının hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının ihlali olduğu ifade edilmiştir.

► Mükelleflerin ödeme emrine karşı açmış olduğu davada itiraz sebeplerinin sınırlı olmasından ziyade vergilendirme hatasının bulunduğuyla ilişkin de itiraz edilebilmesi gerektiği öne sürülmüştür. Ancak avukat ve meslek mensubunun dahil olduğu %20 lik payı oluşturan grup tahakkuk aşamasında meydana gelen hukuka aykırılıkların bu aşamada ileri sürülemeyeceğini belirtmiştir.

► Katılımcıların büyük çoğunluğu mükelleflerin kendilerine gönderilen ödeme emrine karşı on beş gün içerisinde mal bildiriminde bulunmaması nedeniyle verilecek olan hapsen tazyik cezasının onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğunu, bu maddenin kaldırılması gerektiği ifade etmiştir. Ancak avukatların ve meslek mensuplarının bir kısmı verilecek hapisle tazyik cezasının onur kırıcı ve haysiyete zarar vermeyeceğini, idarenin de alacağını tahsil etmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

► Mükellefe haciz uygulanması aşamasında idarenin zor kullanma yolu ile insan haklarına, ölçülülük ilkesine aykırılık gösterildiği, mahremiyetin ihlali, orantısız güç uygulama, konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliğinin ihlalinin meydana geldiği açıklanmıştır.

► Mükellefe uygulanmış olan elektronik haciz ile ticari hayatın olumsuz etkilendiği ve aynı zamanda mali kredibilitenin de düştüğü sonucuna ulaşılmıştır. Yine avukatların ve meslek mensuplarının yer aldığı grup mali kredibilitenin azalmayacağını banka ile mükellef arasındaki hukukun önemli olduğunu dile getirmiştir.

► Mükellefe aciz belgesi düzenlenmemesinin sebebi borcun zamanaşımına uğramasına, gecikme zammının işlemesine, idarenin bilgisizliğine ve idari çekinceye dayandırılmıştır.

► Mükelleflerin menfaatinin korunması için oluşturulmuş olan Mükellef Hakları Kurulu ve Ombudsman Kurumunun mükellefler açısından çok etkin olmadığı, mükellef hakları

kurulundan mükelleflerin haberdar olmadığı ve Ombudsman kurumunun ise tavsiye niteliğinde karar vermesi ve kararlarının geçerliliğinin bulunmaması nedeniyle etkinsizliği öne sürülmüştür. Katılımcıların üçte birini oluşturan karma grupta ise bu kurumların mükellef haklarının farkındalığına yardımcı olduğuna, idareye yol gösterdiğine ve mükellefler açısından da vergiye gönüllü uyum sağlanmasında etkili olduğuna yönelik ifadeler kullanılmıştır.

► Mükellef haklarının farkındalığının oluşturulması için mükelleflerin haklarının bilinebilirliği yönünde danışmanlık alması gerektiğinin yanı sıra mükelleflerin bağlı olduğu kuruluşların kendilerine eğitim vermesi ve mükellef haklarının yasal dayanağının olması gerektiği ifade edilmiştir. Özellikle mükellef hakları ile ilgili çıkarılacak bir kanunun hukuk alanında olumlu olacağı yönünde görüşler yoğunlukta olmuştur.

► Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlayabilmeleri için katılımcıların %50'si af kanununun çıkartılmaması gerektiği bu şekilde eşitliğin oluşturulup adaletsiz uygulamaların ortadan kaldırılması üzerinde durmuşlardır. Bunun dışında vergiye gönüllü uyum sağlanması adına vergilerin adaletli olması, idarenin mükellefe iyimser yaklaşması, teşviklerin artırılması ve kanunların istikrarlı olması gerektiği ifade edilmiştir. Katılımcılardan yalnızca iki mükellef af kanununun çıkartılması ile kamu borçlarını ödeyebilecek olduklarını böylece gönüllü uyum sağlayabileceklerini belirtmişlerdir.

SONUÇ

Kamu alacağı devletin kendisine düşen görevleri yerine getirmesi için vergi yükümlülerinden kanunlara dayalı olarak tahsil ettiği ekonomik değerdir. Devlet fonksiyonlarının sürekliliğinin sağlanabilmesi için bu alacakların vadesi geldiğinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Ancak pasif vergi süjesini oluşturan mükellefler vergi ödeme yükümlülüklerini vadesinde ve vadesinden sonra da yerine getiremezler ise kendilerine kamu icra hukuku kapsamında cebren tahsil yöntemleri uygulanacaktır. Verginin vadesi öncesinde de vergi idaresinin mükelleflerin ticari işlemlerinde kanunda çerçevesi çizilmiş olan ve bir kamu alacağı olan vergilerin ileride tahsil edilmesinin zorlaşacağına yönelik birtakım emareler tespit etmesi halinde kamu alacağını koruyucu yöntemlere başvurabilecektir. Gerek cebren tahsil gerekse de korunma yöntemleri uygulanırken vergi idaresi kendilerine verilen yetkileri kullanarak kamu alacağını karşılıksız bırakmamaya çalışmaktadır.

Mükelleflere hem kişilikleri hem de mükellefiyetlikleri sebebiyle birtakım haklar tanınmıştır. Bu hakların hukuki dayanakları tek bir elden çıkmaktan ziyade Anayasada, ilgili Kanunlarda, Uluslararası sözleşmelerde ve vergi idaresinin yayınlamış olduğu bildirgelerde dağınık vaziyette yer almaktadır. Çalışmada seçilmiş olan Kanada, ABD, İngiltere, Fransa, Yeni Zelanda, Avusturalya ve Türkiye'nin mükellef hakları bildirgesi incelenmiş olup halihazırda kullanılan mükellef hakları bildirgesinin revize örneğine yer verilmiştir. Türk Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu bildirmede genel çerçevede idarenin mükellefe vereceği hizmetin içeriği ele alınmıştır. Revize edilmiş mükellef hakları bildirgesinde ise verilecek hizmet kalitesinin yanı sıra mükelleflerin idari ve yargısal çözüm yollarını kullanırken ne gibi haklara sahip oldukları spesifik olarak ele alınmıştır. Bu haklar; Yasaların gerektirdiği tutardan fazla vergi ödememe, hizmet şikayetinde bulunma ve idarenin bulgularına ilişkin bir açıklama alma, vergi idaresinin verdiği kararlardan sorumlu olmasını bekleme, olağanüstü hallerden dolayı vergi mevzuatı kapsamında ceza ve faizden muaf olma, şüpheli vergi planları konusunda zamanında uyarılmayı bekleme, gelir idaresinin kararlarına itiraz etme, vergi mükelleflerinin vergi dairesi kararlarına bağımsız mahkemede dava açma, mükelleflerin haklarını anlamalarına ve yükümlülüklerini yerine getirmelerinde profesyonel yardım alma, mükelleflerin temsilci seçebilme ve danışmanlık hizmetinden yararlanabilme, vergiyi doğru şekilde almak için mükellefle birlikte çalışmak, mükellefin kişisel durumunu dikkate alıp gerekli desteği sağlamak, aksi tespit edilmedikçe mükellefin

dürüst varsayılma hakkı olarak belirtilmiştir. Oluşturulan yeni bildirge örneği diğer ülkelerin bildireleri ayrıntılı bir şekilde incelenerek Türkiye'nin hukuki altyapısına göre uyarlanmıştır.

Genel ve özel şekilde sınıflandırılması uygun görülen bu haklardan genel haklar insan hakları kapsamında mükellef olmaktan kaynaklı temel hakları ifade etmekte iken özel haklar ise verginin tarhından yargılama sürecinin sonuçlanmasına kadar mükelleflere tanınmış olan hakları içermektedir. Dolayısıyla mükelleflerin hem Anayasal hem de Kanunsal olarak bu haklar çerçevesinde korunmaları gerekmektedir. Kamu gücünü elinde bulunduran tahsil dairesinin bu gücü kullanılırken hem Anayasa'da hem de Kanunlar' da mükelleflere tanınmış olan hakları ihlal etmemesi önem arz etmektedir. Fakat uygulama aşamasında mükellef haklarına aykırı, hukuka uygun olmayan ve belirsizlik taşıyan durumlar tespit edilmiştir. Çalışmada özellikle mükellefleri en çok etkileyen cebren tahsil ve alacağın korunması evrelerinde mükelleflere uygulanan işlemler, haklar ve ilkeler doğrultusunda analiz edilmiş ve hukuka aykırı uygulamaların ortaya konulması sağlanmıştır.

Kamu alacağının korunması sürecinde uygulama kolaylığı nedeniyle en çok tercih edilen yöntem teminat istemedir. Ancak mükellefin kasti olmayan hata ile yapmış olduğu bir işlem için vergi ziyayı cezası alması halinde dahi teminat istenmesi mükellefi huzursuz edebilecektir. Kaçakçılık fiilinin işlenmesi durumunda elbette ki mükellefin kötü niyetli olduğu şüphesizdir. Ancak vergi ziyayının meydana gelmiş olduğu herhangi bir somut durum veya delil tespit edilmeden teminat istenmemelidir. Ayrıca vergi idaresi teminatı hangi alacak için talep etmiş ise yalnızca o alacak için idare bünyesinde tutabilecektir. Aksi durumda farklı vergi çeşitleri için teminat olarak alıkonulamayacaktır. Her şeye rağmen idarenin böyle bir uygulama yapması kanunilik ve belirlilik ilkesine aykırılık gösterecektir. Mükellefin teminatın iadesini talep etmesi halinde talep reddedilir ise idari dava açma yolu kullanılabilir. Bu şekilde mükellefin mülkiyet hakkının ihlali meydana gelecek sonuç itibarıyla de hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşacaktır.

Bunun yanı sıra mükelleften teminat istenmesi aynı zamanda ihtiyati haciz sebebini de oluşturmaktadır. Teminatın gösterilmemiş olması durumunda ihtiyati haciz derhal uygulanabilecek olup herhangi bir yargı organının kararına dayalı olmayan ve mükellefin malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini kısıtlayan bu uygulama hem hukuk devletine aykırılık gösterecek hem de mülkiyet hakkının ihlalini oluşturacaktır. Tahmini

tutar olarak belirlenen ihtiyati haciz işleminin hangi tutarda olması gerektiğinin belirlenmemiş olması aynı zamanda ölçülülük ilkesine de aykırıdır. Yapılan incelemenin sonucunun ne olduğu bilinmeden ve hangi sürede sonuçlanacağı netleşmiş olmayan bu uygulama ile mükellefin ticaret özgürlüğü de kısıtlanabilecek hatta güvenilirliği dahi etkilenebilecektir. Dolayısıyla teminat istenmesi gereken durumlarda hemen ihtiyati haciz kararı alınmamalı mükellefin vergisel mazisi de göz önünde bulundurularak kaçma, mal kaçırma veya hileli yollara sapma gibi somut durumlar yoksa yalnızca teminat isteme müessesesi çalıştırılmalıdır.

Hakkında ihtiyati haciz uygulanmış mükelleflerin İYUK' un 11. maddesi kapsamında üst makama başvuru yolunu kullanıp kullanamayacağı konusunda içtihatlar istikrarsızlık mevcuttur. Ancak çoğu yargı kararında mükelleflerin üst makama başvuramayacağı ve vergi idaresinin de bu yönde kararları mevcuttur. Ancak hukuk devleti olmak diğer idari işlemlere karşı kullanılmasının yanı sıra vergisel işlemlerde de uygulanmasını gerektirecektir. Dolayısıyla mükellefin nasıl ki yargısal yola gitme hakkı varsa uyuşmazlığı idari çözüm yolu ile de sonlandırabilme hakkı da olmalıdır. Öte yandan hakkında ihtiyati haciz uygulanmış bir mükellefin malları üzerindeki tasarruf hakkı kısıtlanmış olacaktır. Bunun üzerine yargıya başvuru hakkını kullanmış olan mükellefin yargılama sonrasında davayı kazanması halinde ihtiyati haciz kaldırılacak ancak bu süre zarfında mükellef maddi ve manevi zarara uğramış olabilecektir. İhtiyati haciz sürecinde mülkiyet hakkından yoksun kalan mükellef uygulanan hukuka aykırı hacizden dolayı zararın tazmini için tam yargı davası açma hakkına sahip olmalıdır. Ancak 6183 sayılı Kanunda meydana gelecek olan zararın tazmini için herhangi bir sorumluluk hükmü belirtilmemiştir.

Kanunda ihtiyati tahakkuk için şartların oluşması durumunda mükellefin malvarlıklarına tutar belirlenmeksizin ihtiyati tahakkuk uygulanacak olması ve ihtiyati haczin de uygulanması tasarruf yetkisini kısıtlamış hatta ölçülülük ilkesine de aykırılık göstermiş olacaktır. Tasarruf yetkisinin kısıtlanması ile doğrudan mülkiyet hakkına müdahale anlamına gelecektir. Mükellefler ihtiyati tahakkukun kesin tahakkuka dönmesi aşamasında cezalarda indirim ve uzlaşma haklarını kullanabileceklerdir. Bunun yanı sıra bazı yargı kararlarında ihtiyati tahakkuka ihtiyati hacizle beraber dava açılabilirliğini açıklanır iken bazılarında ise tek başına da dava edilebilir olduğu açıklaması yapılmaktadır. İhtiyati tahakkuk sonuçta idarenin bir işlemidir. Bundan dolayı mükellefler ihtiyati tahakkuka karşı Kanunda belirtildiği gibi sadece sebep ve miktarına

değil Anayasa'nın 125. maddesi gereği tüm idari işlem unsurları çerçevesinde dava açabilmelidirler.

İdare mükellefin kamu alacağını karşılıksız bırakacağına yönelik yapmış olduğu bazı tasarrufları iptal edebilmektedir. Ancak bu iptal işlemini iptal davası açarak yapması gerekmekte olup idari bir işlemle iptal etmesi hukuka uygun olmamaktadır. Dava açmadan idari işlemlerle tasarrufun hükümsüz sayılması hukuk düzeninde bir karşılık bulamayacak aksine idarenin yaptığı bu işleminden dolayı mükellef adli yargı organında tazminat davası açma hakkına sahip olacaktır. Öte yandan kamu borcunun henüz doğmamış olduğu bir dönemde mükellefin malları üzerinde yapmış olduğu tasarrufların iptal edilmesi mülkiyet hakkına aşırı müdahaleyi gösterecektir. Tasarrufun iptal edilebilmesi için mükelleflerin ilgili kamu borcunu ödememek için bir takım bilinçli yapmış olduğu el değiştirme, pek aşağı fiyattan satma ya da vadesi gelmemiş borcu kapatma girişimleri bulunmalıdır. Ancak mükellefin borcun doğumunu bile tahmin etmediği dönemdeki tasarrufları iptal edilmemelidir.

Limited şirketlerde kamu borcunun ödenmesi için ilk aşamada şirket takip edilecek şirketten tahsil edilemeyen ve edilemeyeceği anlaşılan durumda şirket ortağına gidilebilecektir. Ancak uygulamada tahsil daireleri şirket ile beraber limited şirket ortağı için ödeme emri çıkartmakta ve bu şekilde ortağın malvarlıklarına haciz uygulayabilmektedirler. Bunların yanı sıra limited şirket ortaklarına gönderilen ödeme emirlerinde ortakların hisseleri dikkate alınmadan malvarlıklarına taşkın haciz işlemi uygulanabilmektedir.

Bunun yanı sıra limited şirket ortağı payını bir başkasına devretmesi durumunda devralan ortakla beraber müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Elbette ki devletin de alacak hakkı vardır ve bu alacağı koruması gerekir ancak alacağın doğduğu ve ödenmesi gereken dönemlerde şirket ortakları farklı olsa da müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Burada sorumluluk kusursuzluğa bağlanmıştır fakat müteselsil sorumluluğa her bir olay içeriği, ortağın ilgili olduğu dönemler ve halihazırda bağlantısının olup olmadığı irdelenerek ulaşılabilmelidir. Bağlantının kopmuş olduğu bir durumda kusursuz sorumluluk atfedilerek o ortağın sorumluluğuna gidilmesi mülkiyet hakkına ölçsüz şekilde müdahaleyi oluşturabilecektir.

Limited şirketlerde kamu borcundan dolayı şirketin kendisi birinci derecede sorumlu olmaktadır. Ancak limited şirket ortağı ve kanuni temsilcinin sorumluluğu

uygulamada öncelik ve sonralık konusunda problem olmaktadır. Alınan içtihadı birleştirme kararı ile bu duruma son verilmek istenmiştir. Kararda sorumluluk kapsamında herhangi bir sıralama yapılmaksızın ikisine de aynı anda başvuru yapılabileceği açıklanmıştır. Dolayısıyla verilen karar sorunu çözmekten daha çok sorun yaratacak nitelikte olmuştur. Şirketten tahsil edilemeyen ve edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için hem ortaklara hem de kanuni temsilcilere başvuru yapılması alacağın koruma altına alınması bakımından olumlu olmuştur fakat idareye geniş bir takdir yetkisinin verilmiş olduğu belirtilebilir. Bu konu hakkında yaşanılması mümkün olan bir diğer sorun rücu aşamasında ortaya çıkacaktır. Hem şirket ortağı hem de kanuni temsilciye takibin başlatılması sonucu herhangi birinin ödemiş olduğu borcun rücusunun neye göre yapılacağı belirlenmemiştir. Mülkiyet hakkını direkt olarak etkileyen bu durumun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Kanuni temsilcilerin VUK' un 10. maddesi kapsamında sorumlulukları ise kusura dayalı olarak belirlenecektir. Kanuni temsilcilerin kamu alacağının doğmasında kendi kusurları olmadığını ileri sürerek ödeme emrine karşı dava açabileceklerdir.

Mükelleflere vadesi geçmiş vergi borçlarının ödenmesi için gönderilecek olan ödeme emirleri gönderilmeden mükellefin mahsup hakkının varlığı kontrol edilmelidir. Dolayısıyla bu şekilde yapılacak bir otokontrol sistemi veya kurulacak bir entegre altyapı ağının oluşturulması ile mükellefin alacağının/ iadesinin olduğu durumda mahsup işlemi kendiliğinden devreye alınmalıdır. Uygulamada vergi iadesi olan alacaklıya da ödeme emri gönderilmekte mükellef duruma bir dilekçe ile itiraz edebilmekte ise de o sırada banka hesaplarına elektronik haciz konulabilmekte ve tasarruf hakkına müdahale yapılabilmektedir. İşleyen bu süreç hem mükellefi yıpratarak gönüllü uyumu azaltmakta hem de idareye tebligat yükü oluşturmaktadır.

Kendisine ödeme emri gönderilmiş olan mükellef hakkında kanunda belirli gerekçeler gösterilerek itiraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Fakat mükellefin ödeme emrine karşı İYUK' un 11. maddesi doğrultusunda idari makama başvuru yaparak düzeltme isteyip istemeyeceği netleşmiş bir konu değildir. Öte yandan bu yolun kullanımının da yasak olduğuna dair bir madde 6183 sayılı Kanun'da bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükellefler üst makama başvuru yapıp bir taraftan da dava yoluna gidebileceklerdir. Uygulamaya bakıldığında da durumun böyle olduğu görülmektedir. İlgili konu için yargı kararlarında istikrar görülmemektedir. Bu yolun kullanılmasının engellenmesi ise mükellefin hak arama özgürlüğünün kısıtlanması anlamına gelecektir.

Ödeme emrine karşı idareye başvuru yolunun açık olup olmadığına dair içtihadı birleştirme kararının alınması yerinde olacaktır.

Mükellefin ödeme emri için idareye başvurması ve red cevabı alması durumunda Ombudsmana gidip gidemeyeceği konusunda da herhangi bir belirlilik söz konusu değildir. Her ne kadar Ombudsmanın vermiş olduğu kararlar tavsiye niteliğinde olsa da aslında içtihat havuzu oluşturulabilmesi ve idarenin vereceği kararlara yardımcı olabilmesi için mükelleflerin kullanabileceği bir yol olmalıdır. Nitekim yabancı ülke uygulamalarında Ombudsmana başvurunun yoğun olması sonucu verilen kararlar vergi idaresini yönlendirmektedir. Türk vergi icra hukukunda da bu şekilde Ombudsmana danışmanın yaygın kullanılması idare ile mükellef arasında gönüllü uyum köprüsü de oluşturulabilecektir. Tabii ki bu köprünün oluşabilmesi için kurumun tarafsız olarak çalışması esas olmalıdır. Ancak tez çalışması kapsamında yapılan alan araştırmasında Ombudsman kurumunun varlığının çok etkili olmadığı yönünde görüş birliği bulunduğu ve tercih edilen bir yol olmadığı tespit edilmiştir.

Mükelleflerin ödeme emrine karşı 15 gün içerisinde dava açma hakları bulunmaktadır. İtiraz sebepleri ise borcun kısmen ödendiği, borcun zamanaşımına uğradığı ve borcun olmadığı şeklinde 6183 sayılı Kanunda özel olarak belirtilmiştir. Kanunda sınırları çizilen bu sebeplerden özellikle borcum yoktur itirazı şablon olarak kullanılmakta ancak bu şablonun içi Danıştay kararları ile doldurulmaktadır. Borcun ödenmiş olmasından, vadesinin henüz dolmadığı, vergilendirme sürecinde meydana gelen hatalar, vergi borcu için af uygulanması, borcun tecili/ terkini vb. gibi itirazlar öne sürülebilmektedir. Bu sebeplere gün geçtikçe de yenileri eklenmektedir. Dolayısıyla Kanunda yapılan bu sınırlı itiraz sebeplerinin de güncellenmesi gerekmektedir. Öte yandan mükellefe ödeme emrinin gönderilmesi üzerine tahsilat aşamasında olunmasından dolayı mükelleflerin telafisi zor durumlarla karşılaşmamaları için yürütmeyi durdurma kararı almaları gerekmektedir. Mahkeme yürütmenin durdurulması talebini reddeder ise bir defaya mahsus olmak üzere mükelleflerin red kararına itiraz etme hakları bulunmaktadır. Bu durum mükellefe hak arama özgürlüğünün verildiğini göstermekte olup olumlu sonuçlar verebilecektir.

Ödeme emrine karşı yapılacak itirazın mercii Kanunda hala eski terim ile kullanılmaktadır. İtiraz komisyonlarına itirazın yapılabileceği durumu aslında vergi mahkemesine dava açılabilceği şeklindedir. Bu güncellemenin yapılması teoride sürekli

önerilmekte ise de küçük bir kanun değişikliği ile çözülecek durum eskiden beri süregelen bir konu olmuştur. Ayrıca açılacak olan davanın görülmesi adına hangi kamu alacakları için hangi idari yargı organının görevli olduğu da Kanunda açık bir şekilde ifade edilmemiş olması mükelleflerin hak kaybına yol açmasına da neden olabilecektir. Yine Kanuna eklenecek bir bilgi ile idare ve vergi mahkemelerinin görev alanlarının belirtilmesi mükellefi doğru şekilde yönlendirmek adına elzem olacaktır.

6183 sayılı Kanunda ödeme emrine karşı itirazın süresinde (15 gün) yapılamaması nedeniyle hak düşürücü süre olmasından dolayı mükelleflerin icra takibine alınmaması için bu süreyi kaçırmamaları gerekmektedir. Ancak İİK uygulaması incelendiğinde gecikmiş itiraz uygulamasının olduğu görülmektedir. Buna göre borçlular itirazlarına engel olan durumun ortadan kalkmasından itibaren üç gün içerisinde mazeretlerini ve itiraz sebeplerini kanıtlayacak delillerle mahkemeye başvurma hakkına sahip olacaklardır. Kusursuzluğun iddiası sonrası itirazın kabulü veya reddi gerçekleşmektedir. Bu uygulamanın 6183 sayılı Kanuna da işlenmesi yerinde olacaktır. Çünkü mükelleflerin kusursuz olarak ödeme emrine karşı dava açma sürelerini kaçırmaları söz konusu olabilmektedir. Mükelleflere cebren tahsil süreci başlatılmadan gecikmiş itirazlarını kanıtlama şansı verilmesi hak arama özgürlüklerinin yanı sıra adil yargılanma hakkının ve mahkemeye erişim haklarının da verilmesi anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda mükellefin vergisinin tahakkuk etmesi ve kendisine gönderilmiş olan ödeme emri tebliği sonrasında mücbir sebebin meydana gelmiş olması durumunda ödeme emrine karşı dava açma süresinin uzayıp uzamayacağına ilişkin 6183 sayılı Kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükelleflere mücbir sebep ileri sürerek dava açabilme hakkının yasal dayanağının oluşturulması gerekmektedir. Dava açabilmenin yanı sıra verginin ödenmesinin ertelenmesi ve gecikme zammının uygulanıp uygulanmayacağı konuları da geçici çözümler içermektedir. Özellikle deprem, yangın gibi durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı o anlık çözüm olarak bölgesel mücbir sebepler ilan etmektedir fakat bu durumun yasal dayanağının varlığı uygulamada birlik oluşturabilecektir. Mücbir sebep kontrol altına alınamayan ve beklenmeyen durumlardan ibaret olduğu için tahakkuk etmiş olan ve ödeme emri ile takibinin başlatılmış olduğu kamu alacaklarının vadesinin uzatılması ve gecikme zammının hesaplanmaması sosyal devlet anlayışı çerçevesinde isabetli olacaktır.

Ödeme emrine süresinde dava açamayıp gerçekten de borçlu olmayan mükelleflerin nasıl bir yol haritası izleyeceği 6183 sayılı Kanunda yer almamıştır. Bu

düzenlemenin yer almaması mükellefleri hak kayıplarına sürükleyebilmektedir. Uygulamada bu hak kayıplarının olmaması için farklı çözüm yolları keşfedilmiştir. Mükellefler süreyi geçirmeleri durumunda idareye başvurmakta buradan red cevabı süreci baştan başlatabilmektedirler. Kullanılabilecek bir başka yol olarak menfi tespit davası olarak görülmüş olsa bile bu davayı sadece 6183 sayılı Kanunun 79. Maddesine istinaden itiraz edecek olan kişiler açabilmektedirler. Onların dışındaki mükelleflere tanımlanmış bir yol değildir. Fakat ödeme emrine itirazın niteliği dikkate alındığında menfi tespit davasının özelliklerinin yansıtılabileceği düşünülmektedir.

Mükellefe gönderilmiş olan ödeme emri belgesinin içeriğinde eksik bilgilerin yer alması durumunda ne yapılması gerektiğine dair yargı kararları net bir hüküm bulunmamaktadır. Herhangi bir iptal sebebi olmayacağını davanın esasına girilmesi gerektiğini savunan görüşlerin yanı sıra emirde yazılan hükümlerin kesinlik ifade ettiğini bu sebeple iptal edilmesi gerektiğini savunan kararlar da bulunmaktadır. Bundan dolayı yargı kararlarına göre mükellefler arasında adil yargılanma söz konusu olamayabilecektir. Belge içeriğinde bulunmasının gerekli olduğu bir bilgi de mükelleflerin borçlarını vadesinde ödememeleri durumunda banka hesaplarına elektronik haciz koyulabileceğinin bilgisidir. İdarenin bu bilgiyi alacak hakkını koruyabilmek için paylaşmaması belirlilik ilkesine aykırılık gösterecektir. Bunun yanı sıra tebliğin usulsüz yapılmış olması durumunda da hukuki olarak geçerliliğinin olmadığı anlamına gelecek olup iptal edilmesi ve usulüne uygun tebligatın yapılması gerekmektedir. Uygulamada bu sebeple birçok ödeme emri iptal edilmektedir.

Kamu alacağının tahsilatının sağlanması için takip işlemlerinin tahsil zamanaşımı içerisinde yapılmış olması gerekmektedir. Zamanaşımının kesilmesi halinde süreç sıfırdan başlayacak olup bazı idarelerin de mükellefin zamanaşımını kesmek için usulsüz yollara başvurdıkları tespit edilmiştir. İdareler tarafından yapılan cüz'i tutarda ödemeler zamanaşımını kesen sebepler arasında yer almaktadır. Danıştay'ın konu ile ilgili verdiği kararlarda yapılan ödemelerin hukuka uygun olmadığı açıklanmış olsa da uygulamada hala bu şekilde ödemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu durum hukuki güvenliğin zedelendiğini de göstermektedir.

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi mükellefi çok zor duruma düşürecekse mükelleflerin yazılı

talepleri üzerine kendilerine tecil müessesesi uygulanabilmektedir. Tecil başvurusu kabul olan mükellefler için ödeme emri düzenlenip gönderilmemesi gerekmektedir.

Mükelleflere ödeme emrinin gönderilmesiyle on beş gün içerisinde kendilerinden mal bildiriminde bulunmaları istenmektedir. Mal bildiriminde bulunmayan borçlu mükelleflere bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapsen tazyik cezası verileceği belirtilmiştir. Kanun maddesi bu şekilde belirtilmiş ancak çok eski dönemlerde uygulanmış olan hapisle tazyik cezasını günümüzde neredeyse hiçbir vergi idaresi uygulamamaktadır. Mal bildiriminin yapılmaması sebebiyle hürriyeti bağlayıcı ceza verilmemesi gerekmektedir. Zaten vergi idaresi ülke çapında malvarlığı araştırması yapabilecek güce sahip iken mal bildiriminin yapılmaması sebebiyle hürriyetin kısıtlanması ölçülülüğün hiçbir alt ilkesine uygun görülmediği için ölçüsüz bir müdahale olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin mülkiyet hakkına istinaden müdahalenin yapılabileceğini gösteren ilk aşama haciz varakasının düzenlenmesidir. Haciz varakasının düzenlenmeden idarenin işlem yapmaması ve varakanın yetkili makam tarafından ve hukuka uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Uygulamada önce ödeme emrinin düzenlendiği veya hacizin yapıldığı sonra haciz varakasının düzenlendiği sorunlarıyla karşılaşmıştır. Mükellefler haciz varakasının idari bir işlem olması sebebiyle idari davaya konu edilerek unsurlarındaki hukuka aykırılıklar sebebiyle iptal davasına konu edebilme hakları mevcuttur.

Menkul malların haczi aşamasında ise mükelleflerin ev ve iş yerlerinde haciz yapılabilecektir. Bu hacizler hâkim kararı gerektirmeyen tahsil dairesinin haciz yapma yetkisi çerçevesinde uygulamış olduğu işlemler olup konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliği hakkını ihlal edebilecek nitelikte taşımaktadırlar. Son zamanlarda vergi idaresi tarafından ev haczinin yapılması çok tercih edilmese de iş yeri kasa hacizleri yapılabilmektedir. Borçlunun mal kaçırdığına yönelik birtakım emareler var ise iş yerinde haciz uygulaması mesai saatleri dışında ya yapılabilmektedir. Ancak burada idarenin borçlu mükellefin mal kaçırdığına dair somut delillerinin olması gerekmektedir. Şüphe ile yapılacak olan haciz işleminde borçlu mükellefin saygınlığını azaltacak uygulama yapılmamalıdır. Menkul hacizlerinde 6183 sayılı Kanun idareye zor kullanma yetkisi vermiş olup bu yetki kolluk kuvvetleri tarafından borçlu mükelleflere karşı kullanılabilecektir. Maddedeki *“her türlü zora başvurulabileceği”* ifadesi geniş takdir

yetkisinin verildiğini göstermektedir. Bu konuda maddenin hükmünde bir güncelleme yapılması gerekecektir.

Kamu borcunun tahsilatını sağlayabilmek için mükelleflerin borç tutarları dikkate alınmadan bankadaki hesabının tamamına elektronik haciz uygulanması ve bloke konulması söz konusu olmaktadır. Bu şekilde taşkın haciz uygulanması hukuk devletinin alt ilkelerinden ölçülülük ilkesinin yanı sıra mülkiyet hakkı bağlamında da ihlal içeren bir durum ortaya çıkabilecektir. Konu ile ilgili idare ve banka ile yapılan görüşmeler doğrultusunda vergi idaresinin e haczi borç tutarıyla sınırlı bir şekilde uyguladığı blokajın yönetiminin bankada olduğu tespit edilmiştir. Ancak idarenin alacağını tahsil etmemesi ve hesaplar üzerinde haciz işleminin bekletilmesi de e haczin vergi idaresi ayağındaki sorunlardan biridir. Mükellefler alacağı karşılayan tutarın üzerinde kalan kısım için de tasarruf yetkisini kullanamamakta ve kamuya olan borcunu bu hesapları dışındaki malvarlığından veya farklı şekilde borçlanarak kamu borcunu tahsil dairesine yatırmaktadır. Mükellefin bütün parasının o hesapta olduğu düşünülürse ticari itibarını zedeleyici durumlar da oluşabilecektir. Bu durum mülkiyet hakkının aşırı ve ölçsüz şekilde ihlal edildiğinin çok ciddi bir göstergesi olmaktadır. Sorunun çözümlenebilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile bankaların genel müdürlükleri arasında ilgili problemin ortadan kaldırılması için protokollerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Borçlu mükellefin üçüncü kişilerde bulunan mal, alacak ve hakları için bu kişilere haciz bildirisi gönderilmekte ve haciz işlemleri bildirim üzerine gerçekleştirilmektedir. Üçüncü kişiler ise yapılacak olan bildirim üzerine itiraz yoluna gidebileceklerdir. 7 günlük süre içerisinde itiraz etmedikleri takdirde 1 yıl içerisinde menfi tespit davası açabilecek olup ispat yükleri kendi üzerlerine düşmektedir.

Mükelleflere uygulanan menkul ve gayrimenkul mal hacizlerinde bu mallara biçilmiş olan değerler mükelleflerin menfaatlerini etkileyecektir. Kendilerine haciz işlemi uygulanmış mükellefler biçilen değer düşük olduğunu gerek haciz sırasında haciz tutanağına şerh koyarak gerek ise sonradan idareye yazılı bir şekilde başvurarak bilirkişiye yeniden değer tespiti yaptırma hakkına sahip olmaktadır. Değer biçme işlemine karşı mükelleflerin yargı yoluna gidebilmesi, hak arama özgürlüğünün ve mülkiyet hakkının korunması adına olumlu sonuçlar doğuracaktır. Öte yandan menkul mal hacizlerinde mükellefe bırakılmamış olan menkul malların korunmasında sorumluluk idareye ait olacaktır. Bu noktada takdir yetkisi idareye tanınmış durumdadır. Korumanın sağlanmadığı hallerde hizmet kusuru yapılmış sayılacak ve kusurlu

sorumluluk çerçevesinde tahsil dairesi sorumlu olacaktır. Dolayısıyla mükellef zararının tazminini sağlayabilmek için idareye dava açabilecektir.

Menkul malların korunmasının yanı sıra satış sürecinde satışa çıkarma süresi ve ihale bedeli önem arz etmektedir. Menkul malın fiili haciz tarihinden itibaren 3 gün bekletilmesi ve bu tarihten sonra satışa sunulmasına dair hüküm hukuki nitelikte olan düzenleyici bir süreyi göstermektedir. İdarenin bu süreye uymaması durumunda herhangi bir yaptırımın söz konusu olmaması idareyi rahat davranmaya yöneltebilecektir. Satışa çıkartma süresi uzadıkça haciz baskısını daha fazla hisseden mükelleflerin ekonomik ve psikolojik olarak yıpranması da mümkün görünmektedir. İdarenin haczedilmiş malları satışa çıkarma süresine uyması gerekmekte olup uymaması durumunda sorumlu tutulması mümkün olacaktır. Makul bir sürede satışa çıkarılmayan menkuller için mükellef tam yargı davası açarak alacaklı tahsil dairesinden zararın tazmini talebinde bulunabilmelidir. Dolayısıyla haciz işlemlerinin makul bir süre içerisinde tamamlanması hukuk devletinin de göstergesi olmaktadır. Öte yandan ihale bedelinin ikinci açık artırma sonrasında bedel ne olursa olsun satışının yapılması gerektiği ifadesi hem kamu yararını hem de mükellefin menfaatinin göz ardı edilebileceğini göstermektedir. Burada sadece kamu alacağının karşılanmasının önemsenmesi, menfaat dengesini kurmakla yükümlü kılınan idarenin hukuka uygun hareket etmediğinin kanıtı olacaktır. Gerek menkul gerekse de gayrimenkul mallarda satış işleminin kanundaki usule aykırı bir şekilde yapılmış olması durumunda ise mükellefler önce işlemi yapan idareye başvurarak İYUK' un 11. maddesi gereği işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem uygulanmasını isteyebilmelidir. Bunun yanı sıra idarenin uyguladığı işlem sonucu işlemde zarar görmüş olan mükellefin İYUK' un 12. maddesi gereği tam yargı davası açma hakkının kullanılabilmesi gerekmektedir.

Haciz uygulamasında sıkça yaşanan bir durum da mükellefin haline münasip ev haczidir. Haline münasip evin haczedilemeyeceği konusunda münasip durumun değerlendirilmesi idare tarafından yapılacaktır. Haline münasip olması kararı mükellefin aile yapısı da dikkate alınarak verilecektir. Bu bakımdan sübjektiflik değerlendirilmesi de yapılmalıdır. Ancak egemenlik gücünü elinde bulunduran idarenin yalnızca kamu alacağının tahsiline odaklanmaktadır. Dolayısıyla bu kararın verilmesinde idarenin geniş takdir yetkisi bulunmamalı yapılacak bir mevzuat düzenlemesi ile sorunlar ortadan kaldırılabilirdir.

Çalışmanın son bölümünde kamu alacağının korunması ve cebren tahsili sürecinde mükelleflerin kendilerine verilen hakların farkındalığının tespiti ve idarenin bu süreçteki işlemlerinde mükellef haklarına aykırı uygulamalarının olup olmadığının araştırma sonuçları incelenmiştir. Alan araştırması kendilerine cebren tahsil işlemi uygulanan mükelleflerin yanı sıra vergi icra hukuku alanında uzman avukat ve meslek mensupları da dahil olmak üzere 30 katılımcı ile İzmir ilinde yapılmıştır. Katılımcılara yöneltilen sorular deneyim ve yorumu içermekte olup yapılan mülakat çalışması sonucu elde edilen bazı bulgular yoğunlukla şu şekildedir; Katılımcılar vergilerini vadesinde ödeme sebepleri sorusuna faaliyetin aksamaması, ceza ödememe ve vatandaşlık görevi şeklinde yanıt vermiş, vergilerinin vadesinde ödenmeme sorusuna ise büyük çoğunluğu rekabet eşitsizliği hissetmelerinden ötürü ödemek istemediklerini ifade etmiştir. Bu doğrultuda vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflerin de gün geçtikçe ödemekten vazgeçebileceği düşünülmektedir. Yine sorulan sorular doğrultusunda cebren tahsil sürecinde idarenin mükellef menfaatlerini gözetmeden işlem yaptığı ve bundan dolayı mükellefin birçok hakkının ihlal edildiği özellikle ihtiyati haciz işleminin ölçülülüğe ve mülkiyet hakkına aykırılık içerdiği ifade edilmiştir. Öte yandan mükelleflerin mücbir sebep yaşayabileceklerini ancak bu durumda dava açma süre belirsizliğinin hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkına aykırı olacağını dile getirmişlerdir. Kendilerine gönderilen ödeme emrine karşı açmış olacakları davada itiraz sebeplerinin sınırlı olmasından ziyade vergilendirme sürecinin önceki aşamalarında meydana gelen hukuka aykırılıklara karşı tahsil aşamasında da itiraz edilebilmesi gerektiğini öne sürmüşlerdir. Ayrıca mal bildiriminde bulunulmaması nedeniyle verilecek olan hapsen tazyik cezasının onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğu ve bu maddenin kaldırılması gerektiği kanısına varılmıştır. Katılımcılar haczin uygulanması aşamasında ise idarenin zor kullanma yolunu kullanmasının insan haklarına, ölçülülük ilkesine aykırılık yarattığını, orantısız güç uygulama ile mahremiyetin, konut dokunulmazlığının ve özel hayatın gizliliğinin ihlaline yol açtığını belirtmişlerdir. Bunların yanı sıra elektronik hacizde yaşanan sorunların mükellefin ticari hayatın olumsuz etkileyebildiğini ifade etmişlerdir. Mükelleflerin menfaatinin korunması için oluşturulmuş olan Mükellef Hakları Kurulu ve Ombudsman Kurumunun ise mükellefler açısından çok etkin olmadığı hatta bilinilmediği öne sürülmüştür. Katılımcılar mükellef haklarının farkındalığının oluşturulması için danışmanlık alınması gerektiğinin yanı sıra mükelleflerin bağlı olduğu kuruluşların kendilerine eğitim vermesini ve mükellef haklarının yasal dayanağının olması gerektiğini açıklamışlardır. Özellikle mükellef hakları ile ilgili çıkarılacak bir kanunun hukuk

alanında olumlu olacağı yönünde görüşler yoğunlukta olmuştur. Son olarak ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlayabilmeleri için af kanununun çıkartılmaması gerektiğini, çıkartılması durumunda eşitsizliğin meydana gelip adaletsiz bir uygulama içinde olunacağını belirtmişlerdir.

Vergi idaresi hem kamu alacağının korunması hem de cebren tahsil yöntemlerini uygularken idare ile kamu borçlusunun menfaatinin dengelenmesi çerçevesinde hareket etmelidir. Kamu borçlusunun haczi mümkün olmayan mallarının haczinin yapılmaması, paraya çevirme ilkesi kapsamında haczedilecek malın likiditesine göre tercih edilmesi, kamu borçlusunun elinde bulunan veya üçüncü kişilerin elinde bulunan mallar üzerindeki istihkak iddialarının dikkate alınması, kamu alacağına yetecek kadarının üzerinde taşkın haciz uygulanmaması ve hem menkul hem de gayrimenkul malların haczi usulüne uygun bir şekilde yapılmalıdır. Sonuç itibariyle devlet alacağını korumaya ve cebren tahsil etmeye çalışırken mükelleflerin mülkiyet haklarına, özel hayatın gizliliğine ve konut dokunulmazlığına kanuni sınırlar çerçevesinde müdahale edebilmektedir. Bunun yanı sıra mükellefin alacak, mal ve haklarına haciz uygulanırken sosyal devlet olma gereğinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Mükelleflerin onurunu kırıcı ve saygınlıklarını azaltan uygulamalarda bulunulmaması elzem olacaktır. Hukuk devletinin bir yansıması olarak vergi idaresi kanuna aykırı, hakları ve ilkeleri ihlal edici keyfi hareketlerde bulunmamalı ve mükelleflere tanınmış olan Anayasal hakların uygun bir şekilde tesisini gerçekleştirmelidir.

KAYNAKÇA

- Abanoz, M. (2014). “Gönüllü Uyum İçin Bir Öneri: Mükellef Hakları Bildirgesi Revize Edilmeli Midir?”, *Yaklaşım Dergisi*, 22(261), 32-36.
- Abgabenordnung (AO), https://www.Gesetze-Im-Internet.De/Ao_1977/Bjnr006130976.Html#Bjnr006130976bjng006001301, (14.02.2023)
- Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Akbulut, E. (2009). “İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 81, 1-21.
- Akıllıoğlu, T. (1988). “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 11-22, Erişim tarihi: 04.11.2022, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuihid/issue/1251/14689>.
- Ak, M. (2007). “Haciz Bildirisinin Tebliği Suretiyle Haciz Uygulaması ve Özellik Arz eden Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 227, 101-114.
- Akcan, R. (2012). “Borçlunun Haline Münasip Evi ve Bilirkişiye Başvurulması”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 79-100.
- Akça, K. (2015). Anayasa Mahkemesi Kararlarına Mülkiyet Hakkı, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı 1, 543-594.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi- İlksan Matbaası, Ankara.
- Akmansu, M. (1954). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları*, Örnek Matbaası, Ankara.
- Akmaz, K. (2007). “Ölüm Olayının Amme Alacağına ve Alacağın Takibine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 83, 185-197.
- Aksoylu, Ö. (2023). “Anayasa Md. 40/2’nin Uygulanmasına İlişkin Belirsizliklerin K. 2022/1 Sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Değerlendirilmesi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 23-76.
- Aksüt Demirbaş, B. (2015). “Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi”, *DEUHFD*, 16 (Özel sayı), 4671-4735.
- Aktan, C.C. Ve Yay, S. (2019). “Tevsiyeciler Manifestosu: Bir Sivil Anayasa Önerisi Anayasal Demokrasi Ve Anayasal Hukuk Devletine Yönelik Eşsiz Bir Yazılı Anayasa Metni”, *Sosyal Ve Beşerî Bilimler Dergisi*, 11(2), 100-128, 1135748 (dergipark.org.tr), (06.08.2021).
- Aktan, C.C. (2017). “Anayasal İktisat Ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440095>.
- Aktaş, B. (2017). *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu*, Der Yayınları, İstanbul.
- Alpaslan, M. (2012). “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 97, 121-131.

Alptekin, V. (2013). *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Altay, S. (2009). “Özel Hukuka İlişkin Alacaklar Hakkında 6183 Sayılı Yasa’nın Uygulanmasından Doğan Sorunlar”, *Legal Hukuk Dergisi*, 7(82), 3159-3170.

Altun, B. (2011). “Vergi Mevzuatında Menkul Malların Haczi ve Satışı”, *Mali Çözüm Dergisi*, 104 ,225-233.

Arıkan, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Arıkan, Z. (2004). Vergi Borçlarında Tecil, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri / Yıl 2004 Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan*, (dergipark.org.tr), Erişim tarihi: 18.01.2022.

Arıkan, Z. (1998). “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 127-133.

Arslan, R. (2016). “Borçlunun Üçüncü Kişide Bulunan Alacağının Haczi, Haczin Üçüncü Kişie Bildirilmesi ve Sonuçları”, *AÜHFD*, 65(4), 321-3242.

Arslan, Z. (2002). “Kişi Hak Ve Hürriyetlerinin Korunması Karşısında Anayasa Madde.13, Bu Hükme Aykırı Yasal Düzenleme Ve Faaliyetlerin Anayasa Madde.11 Açısından Değerlendirilmesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18(1), 139-155.

Arslaner, H. (2010). 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara.

Arslaner, H. (2015). “Kamu Alacaklarının Cebri Tahsil Usulünde Hacizli Malların Satışa Çıkış Süresi: Üç Ay Mı, Üç Yıl Mı?”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(3), Ankara, 2015, 229-242.

Artuk M, E. ve Akcan E. (2019), “Konut Dokunulmazlığını İhlal Suçu (TCK, m.116)”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21 Özel sayı, 2703-2728.

Artun, E. S. (2014). “Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz Ve İhtiyatî Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması” *DEÜHFD*, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 4535-4566 (Basım Yılı: 2015).

Aslan, Z. (2001). *Yürütmenin Durdurulması*, Alfa Yayınevi, İstanbul.

Aslan Y. (2008). “Bilirkişi Raporuna İtiraz ve Uzman Mütalaası”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 58, 209-212.

Ataç. B. (1999). *Maliye Politikası*, *Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları* No:118, Eskişehir.

Atar. Y. (2019). *Türk Anayasa Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Atar, Y. (1989). “Anayasanın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü İlkesi ve Bu İlkenin Anayasada Yer Almasının Hukukî Sonuçları (Anayasa m. 11)”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 181-209, 261662 (dergipark.org.tr), (24.10.2021).

Australian Taxation Office, Australian Government Australian Taxation Office, Our Charter, <https://caat-p->

001.sitecorecontenthub.cloud/api/public/content/072ee68a983a49a4aca13d92363f1575, (03.03.2024).

- Avacı, S. C. (2021). “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Matrah Artırımına İlişkin Kararının Ölçülülük İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), 293-310.
- Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı No. R (80) 2. <https://rm.coe.int/tavsiye-karari-no-r-80-2-idari-makamlarca-takdir-yetkisi-kullanmasi/1680a43919> (22.01.2023)
- Ay, H ve Alpaslan M. (2011). “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri” *Vergi Dünyası Dergisi*, 360, Ankara, s.165-169.
- Aydemir, E. ve Çağlar, T. (2010). İflasın Ertelenmesi ve Konkordato, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Aydemir İsa, Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme Ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, 7, 183-207. [229900 \(dergipark.org.tr\)](https://dergipark.org.tr/229900). Erişim tarihi: 07.12.2023.
- Aydoğdu, Y. (2017). “Türk Hukukunda Siyasi Haklar ve Siyasi Hakların Kullanılmasının Engellenmesi Suçu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 128, 39-72. m2017-128-1623 (barobirlik.org.tr).
- Aykın, H. (2015). “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 316, 146-151.
- Bahçeci, B. (2019). *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bakar, F. (2011). *Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Bakar, F., Gerçek, A. ve Mercimek, F. (2013). “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 62-77.
- Bakkal, A.(2001). “Borçlar Hukukunda Sebepsiz Zenginleşme Kurumunun Genel Şartlarından Fakirleşme Üzerine Mukayeseli Bir Tetkik”, *HÜİFD*, 2, 7-46.
- Balcı, Ş. (2007). *Türk Hukukunda Konkordato*, Güncel Yayınevi, İzmir.
- Balcı, M. (2021). *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Balcı, M. (2021). *Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Baltacı, A. (2019). “Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?”, *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 368-388.
- Başar, C. (2015). “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, *DEUHFD*, 16, Özel sayı, 4567-4611.
- Başaran, M. (2010). “Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar II: Yargısal Başvuru Olanakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 266, 20-32.

- Batur, Ö. (2020). “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 11(43), 203-217.
- Bayraklı, H.H. (2017). “Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8(31), 47-64.
- Bayraklı, H.H. (2009). *Vergi İcra Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Beşel, F. ve Kızılgül, U. (2019). “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(3), 301-321.
- Beşel, F ve Cemal Çokgezer, “Maliye Alanında E- Teknolojileri ve Etkinliği”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2015, 1(1), 13-23.
- Beyazkılıç, R.ve Kaplan, M. (2007). “Mal Varlığı Araştırmalarında Usul ve Sorunlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 226, 108-118.
- Beyazkılıç, R., Kaya, S., Sever, M., Güler, A. ve Yiğit, Ü. (2006). *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Bilici, N. (2016). *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Özbaran Ofset Savaş Yayınevi, Ankara.
- Biniş, M. (2012). “Vergi Hatalarının Mükellef Ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 485-508.
- Bıyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa.
- Bozdoğan, M. N. (2002). “6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 168, 04-122.
- Bozdoğan, M.N. ve Bıyık, G. (2017). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi”, *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6/6, 11-27.
- Bozkurt M. (2013). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Menkul Mal Hacizlerinde Süre ve Mülkiyet Hakkının İhlali”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 114, 52-54.
- Bozkurt, E. (2007). *Hukukuk Temel Kavramları*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Budak, T.ve Benk, S. (2011). “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, *Business and Economics Research Journal*, 2(2), 61-76, (Microsoft Word - t.budak D\335ZG\335.doc) (berjournal.com), Erişim tarihi: 17.01.2022.
- Bulut, U. (2012). “Borçlunun Haline Münasip Evi Üzerinde İpotek Tesisi Ve Haczedilmezlikten Feragat”, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, s. 1073-1103.
- Buyrukoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012) “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 116-127.
- Buyrukoğlu, S. (2019). “7101 Sayılı Kanun Çerçevesinde Konkordato ve Kamusal Alacakların Durumu”, *Fiscaekonomia*, 3(1), 259-267, [633636\(dergipark.org.tr\), \(09.10.2022\).](http://633636(dergipark.org.tr), (09.10.2022).)

- Bülbül, D. (2003). *Türk Vergi Sistemi Gecikme Zammı Gecikme Faizi ve Tecil Faizi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Candan, T. (2018). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2011). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara.
- Canada Reveue Agency, Taxpayer Bill Of Rights Guide Revision 2023, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html>, (03.03.2024)
- Canada Office of the Taxpayers' Ombudsperson, <https://www.canada.ca/en/taxpayers-ombudsperson.html>, (03.03.2024.).
- Cansel, E. ve İnan, A.N. (1964). “Ayni Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukukunun Konusu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(1), 345-367. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/632367>, (24.06.2021).
- Cenkeri, E. (2011). Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 23-32.
- Ceylan, N.A. (2017). “Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Sosyal Ve Ekonomik Haklar Ve Hakların Bütünlüğü İlkesi”, *Anasay Dergisi*, 2, 217-226. 412357 (dergipark.org.tr) (23.06.2021).
- Civelek, J . (2011). “1789 Fransız Bildirisi Ve 1948 Evrensel İnsan Hakları Bildirisi”, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni* , 9 (1) , 1-9 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumhmohb/issue/9380/117555>
- Connelly, L. M. (2010), “What Is Phenomenology”, *Medsurg Nursing*, March/April 2010, 19 (2), 127, <https://www.proquest.com/openview/ab35d40d1633a022d37a016bad8cea09/1?pq-origsite=gscholar&cbl=30764> (22.03.2024).
- Coşgun, U. (2015). Dünden Bugüne Anayasacılık, *Hukuk Gündemi*, 7.pdf (ankarabaru.org.tr), Erişim tarihi: 24.10.2021.
- Coşkun, M. (2011). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağlar, K. (2014). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Yorumu*, Adalet Yayınevi, Ankara
- Çakan, S. ve Avcı, O. (2021). “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı”, *DEUHFD*, 23(1), 639-678.
- Çaptuğ, M. (2021). “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 9(17), 133-160.
- Çayan, G. (2016). “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 7(28), 235-271.
- Çelik, Binnur. (2018). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Kültür Yayınları Basımevi Şefik Matbaası, İstanbul.

- Çelik, B. (1999). “Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 7(7), 89-93.
- Çelik, B. (2011). “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Yaklaşım Dergisi*, 221(19), 287-292.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme ve Finans, Bilgesel Yayıncılık*, 21(247), 122-139. (PDF) Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması (researchgate.net), Erişim tarihi: 23.10.2021.
- Çetin, G. ve Gökbnar, R. (2010). “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi* 17 (1) 23-46.
- Çiftçi, P. (2012). “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, *DEUHFD*, 12 (Özel sayı), 313-379.
- Çitil, B. (2019). “İzaha Davet Müessesesinin Mükellef Hakları Bakımından İşlevselliği ve Yargısal Denetim Sorunu”, *Danıştay Dergisi*, (151), 151-187.
- Değirmenci, İ. (2006). “Kamuya Borçlarda Alacak Haczi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 157,138-141.
- Demir, F. (2012). *Anayasa Hukuku*, Birleşik Matbaacılık Ltd. Şti., İzmir.
- Demirbaş, H. (2006). Yenilik Doğuran Haklar, (Basılmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. Microsoft Word - tez.doc (istanbul.edu.tr) 24.06.2021.
- Demircan Siverekli, E. (2003). “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 97-116, 7- E. Demircan _97-116. syf_.doc (dergipark.org.tr), Erişim tarihi: 08.11.2022.
- Demirkan, U. (2002). “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’ndaki Ceza Hükümleri” *Mükellef Dergisi*, 120, 18-19.
- Demirkol, M. (2017). “Kişi Hak Ve Hürriyetlerinin Korunması Karşısında Anayasa Madde.13, Bu Hükme Aykırı Yasal Düzenleme Ve Faaliyetlerin Anayasa Madde.11 Açısından Değerlendirilmesi”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, ICOMEP Özel Sayı, 17-27.
- Demirtürk, Bilge. (2022) Vergi Alacağına Dayalı Hukuka Aykırı Haciz İşlemi Nedeniyle Açılan Tazminat Davası, Seçkin Yayınları.
- Deynekli, A. (1998). *İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Diliçıkık, A. (2015), “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 407, 36-45.
- Dinler, V. (2008). “Devletin İktisadi Ve Sosyal Ödevlerinin Sınırı Açısından İdarenin Sorumluluğu” *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(1), 1-19.
- Direction Générale Des Finances Publiques, Charte Des Droits Et Obligations Du Contribuable
Vérifié, 1-33,
https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fisc

[al/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_2024.pdf?v=1704215269](https://www.barobirlik.org.tr/al/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_2024.pdf?v=1704215269), (04.03.2024)

- Doğan, Emsalgül. (2019). “Bireysel Başvuru Çerçevesinde Anayasa Mahkemesinin Verdiği İcra Ve İflas Hukukuna İlişkin Kararların Değerlendirilmesi”, *AÜHFD*, 68(1), 83-126.
- Dönmez, M. (2019). *İdarenin Mali Sorumluluğu Bağlamında Kamu Görevlisine Rücu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dönmez, R. (2007). Vergi Hukuku, (Ed. Fethi Heper, Recai Dönmez), Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1536, Eskişehir.
- Dönmez, R. (1998). Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- Dönmez, R. (2005). Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- Dural, M. (2013). *Türk Özel Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Duran, G.Y. (2019). “Dilekçe Hakkının Kullanılmasının Engellenmesi Suçu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 142, 59-92, [Türkiye Barolar Birliği Dergisi 142.Sayı](https://www.barobirlik.org.tr/Turkiye-Barolar-Birligi-Dergisi-142.Sayi) ([barobirlik.org.tr](https://www.barobirlik.org.tr)), Erişim tarihi: 14.05.2023.
- Duran, L. (1967). İdari İşlemlerden Sorumluluk: İptal Davası - Tam Yargı Davası. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 33(3-4), 3-26, [İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası » Makale » İdari İşlemlerden Sorumluluk: İptal Davası - Tam Yargı Davası \(Dergipark.Org.Tr\)](https://www.istanbuluniv.edu.tr/hukuk-fakultesi-mecmuasi-»-makale-»-idari-islemlerden-sorumluluk-iptal-davas%C4%B1-tam-yarg%C4%B1-davas%C4%B1-(dergipark.org.tr)), (05.01.2023).
- Durkal, Eroğlu. M. (2016). “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 279-313.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2018). *Kamu Maliyesi*, Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Egeli, H. ve Dağ, (2012). “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 163, 130-146. 163-08.pdf ([hmb.gov.tr](https://www.hmb.gov.tr)), (29.08.2023).
- Ekmekci, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M. ve Gümüşkaya, G. (2020). “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öeriler”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(2), 1069-1138.
- Emini M.E. (2004). “Hak Kavramı”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 203-216. m2010-91-663 ([barobirlik.org.tr](https://www.barobirlik.org.tr)).
- Emir, Z. (2007). “Amme Alacaklarının Tahsilinde Karşılaşılan Güçlükler ile Erken Ödeme İndirimi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 26, 46-56.
- Er, S. (2011). “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, *Sayıştay Dergisi*, 81, 3-32.
- Erdem, T. (2012). “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkânı” *Vergi Sorunları Dergisi*, 282, 83-106.

- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi Güncellenmiş 14. Baskı*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Erdem, J. G. (2013). “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(4), 971-1005.
- Erdoğan, V. (2013). “Vergi Borcundan Dolayı Haline Münasip Evin Hacz edilmesinin Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 381, İstanbul, 96-100.
- Eren, Abdurrahman, (2020). *Anayasa Hukuku Dersleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Erginay, A. (1990) *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Vergi Sistemi Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Eroğlu, A. (2018). “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3(5), 56-69.
- Erol, A. (2005). *Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Erol, A. (2011). “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kullanılan Kavramların Hukuki Boyutu” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (91) 28.
- Erol, A. (2011). “6183 Sayılı AATUHK Özellik Arz Eden Durumlar” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 94,19-23.
- Erol A. (2011). “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 89, 18-23.
- Erol, A. (2010). *Taşınmaz Mal Hacz ve Satışı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Ertaş, T. (2015). “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, *DEUHFİD*, 16 (Özel sayı), 4737-4783.
- Esener, T. (2002). *Hukuk Başlangıcı Genel Hukuk Bilgisi*, İstanbul.
- Evren, T. (1988). “Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 1, 5-15, [m1988-19881-1078. \(barobirlik.org.tr\)](https://www.barobirlik.org.tr), (13.05.2023).
- Fendoğlu, H.T. (2013). “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 23-49.
- Gardette, A. “Tax Administration Powers And Taxpayer Rights”, *Netherlands_topic2.1_Gardette_France*, 153-167, https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2012/Ingles/Netherlands_topic2.1_Gardette_France.pdf, (08.03.2024).
- Geçer, A. E. (2017). “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(1), 205-231.
- Gedik, G. (2014). Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış . Vergi Hukuku Konferansı: Genç Hukukçular/ Yeni Yaklaşımlar, İstanbul, Turkey.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2006). Mükellef Hakları Bildirgesi, Mükellef Hakları Bildirgesi | Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr), (15.08.2021).

- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf, (08.03.3024).
- Gerçek, A. (2006). “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 121-149.
- Gerçek, A. (2006). *Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Gerçek, A. (2002). “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 41, 117-138., <https://www.acarindex.com/pdfs/283263> (25.02.2022)
- Gerçek, A. (2020). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U. ve Asa, S. (2014). “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD*, 63(1), 81-130.
- Gerçek, A., Gerger, G. Ç., Taşkın, Ç., Bakar, F. ve Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi Ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gezer, S. (2020). “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç İle Yargıya Başvuru”, *Vergi Raporu Dergisi*, 253, 2020, 11-19.
- Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gök, Ö. (2012). “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi Ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri” *DEUHFD*, 12, Özel Sayı, 381-433.
- Gökbel, D. (2000). *Mükellef Hakları*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmış Doktora Tezi, Eskişehir.
- Gökbunar R. ve Çetin G. (2010), “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, 346, 100-113.
- Gönen, Y. (2016). “Hak Arama Özgürlüğü Bağlamında Tam Yargı Davasındaki Usul ve Sürelerin Haksız Fiilden Kaynaklanan Tazminat Davası İle Karşılaştırılması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7(1), 451-478, Erişim tarihi: 06.01.2023, 416394 (dergipark.org.tr).
- Gören, Z. (2016). “Aktif Statü Hakları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(3), 3303- 3322. Makale » DergiPark, (25. 02.2022)
- Gören, Z.(2007). “Temel Hakların Sınırlanması- Sınırlamanın Sınırları”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 39-59.
- Gözler, K. (2015). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Gözler, K. (2012). *Türk Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku I.Cilt*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Gözler, K. ve Kaplan, G. (2013). *İdare Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözübüyük, A.Ş. (2013). *Anayasa Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük, A.Ş., ve Tan, T. (2013). *İdare Hukuku Cilt-I Genel Esaslar*, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Güleç, E. (2012). “Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler I”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 373, 113-130.
- Güleç, E. (2012). “Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 374, 151-165.
- Gülerci, B. (2017). *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları*, İstanbul, 2017, s. 155.
- Gülseven, M. (1999). *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Gümüş, A.T. (2005). “Türk Anayasasında Kişinin Maddi Ve Manevi Varlığını Koruma Ve Geliştirme Hakkı”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 133-172.
- Gümüşkaya, G. (2008). “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXVI(2), 15-48.
- Gümüşkaya, G. (2011). “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 33-57.
- Günay, B. ve Tekir, A.F. (2018). “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24 (2), Erişim tarihi: 11.08.2021, 607596 (dergipark.org.tr).
- Günday, M. (2005). *İdare Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisi, Eskişehir.
- Gündeşli, E. (2004). “Kamu Alacağı Kavramı”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 414, 120-125.
- Güner, S. (1999). *Tüm Mevzuatıyla birlikte 6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar*, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No:18, İstanbul Matbaacılık, Ankara.
- Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Güzel, A. (2007). “Amme Alacakları Bakımından Şahsi Kefalet Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, 98, 47-50.
- Hafizoğulları, Z. (1997). “Türkiye Cumhuriyetinin Temel Nitelikleri”, Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Paneli, Atatürk Kültür Merkezi Başkanlığı Yayınları, 23-28, [629500 \(dergipark.org.tr\)](https://dergipark.org.tr/), (12.05.2023).
- Hammarberg, K., M. Kirkman and S. de Lacey. (2016). “Qualitative Research Methods: When To Use Them And How To Judge Them”, *Human Reproduction*, Vol.31, No.3, pp. 498-501, <https://academic.oup.com/humrep/article/31/3/498/2384737> (21.03.2024).
- Hatemi, H. (2004). *Medeni Hukuka Giriş*, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Hayrulloğlu, B. (2018). *Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları*, (Basılmış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Hepaksaz, E. ve Hayrulloğlu, B. (2011). “E-Devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve E-Haciz”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 109-120., <https://dergipark.org.tr/pub/sobiadsbd/issue/11352/135653>, (01.05.2022).

- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2020). “Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(3), 1061-1080.
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2021). “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru Ve İdarenin Takdir Yetkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 250-275.
- Heper, F. (2007). “*Vergi Hukuku*” Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Eskişehir.
- HMRC Charter Annual Report 2022 to 2023, <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter-annual-report-2022-to-2023/hmrc-charter-annual-report-2022-to-2023#appendix-1-hmrc-charter>, (04.03.2024).
- International Revenue Service, (2017). The Taxpayer Bill of Rights, Publication 1 (Rev. 9-2017) (www.irs.gov), (25.11.2022).
- IRS, What Happens After My Property is Seized and How Do I Get It Back?, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/what-happens-after-my-property-is-seized-and-how-do-i-get-it-back>, (09.03.2024).
- IRS, “Understanding Your CP504 Notice”. <https://www.irs.gov/individuals/understanding-your-cp504-notice>, (09.03.2024).
- IRS, Collection Appeal Rights, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1660.pdf>, (09.03.2024).
- İnce E. (2015). “Vergi Yargısında Makul Sürenin Hesaplanması ile Anayasa Mahkemesinin Uzun Süren Vergi Davasına Yönelik Kararı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 410, 137-144.
- İstanbul Barosu Dergisi, Mart-Nisan, 2022., [İstanbul Barosu Dergisi Mart-Nisan 2022 \(istanbulbarosu.org.tr\)](http://istanbulbarosu.org.tr), (02.02.2023).
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku, 2.Bası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kantekin, R. (2019). Anayasa Ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon - Ortahisar Örneği, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Kapıcı, F. (2004). “*Adil Yargılanma Hakkı*” IGUL Global Hukuk Eğitimi Programları Direktörlüğü Yayın no:4, Nergiz Yayınları, İstanbul.
- Karadağ Coşkun, N., ve Karabuğa, F. (2019). “Tecil Müessesesinin 6183 sayılı Kanuna Hakim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, *ÇÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), 375-387.
- Karadağ Coşkun, N. (2012). “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “ Mücbir Sebepler” Ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(3), 1017-1055, [Microsoft Word - 06 coskun karadag kaliba uygun.doc \(dergipark.org.tr\)](https://dergipark.org.tr/microsoft-word-06-coskun-karadag-kaliba-uygun.doc), (16.01.2023).
- Karadağ Coşkun, N. (2012b). “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, *Maliye Dergisi*, 162 (Ocak-Haziran), 238-255, [Microsoft Word - 11b Vergi Alacağı N COSKUN KARADAG \(1\) \(hmb.gov.tr\)](https://hmb.gov.tr/microsoft-word-11b-vergi-alacagi-n-coskun-karadag-1), (16.01.2023).

- Karadoğan U. (2000). “Ödeme Emrine İtiraz Sebeplerinden Olan Borcum Yoktur’un Kapsamı”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 318, Ankara, 2000, s.74-77.
- Karakoç, Y. (2001). “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 153, 116,121.
- Karakoç, Y. (2002). “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 246, 138-150.
- Karakoç, Y. (2005). “ Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 59, 63-89.
- Karakoç, Y. (2007). *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2014). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *DEUHF*, 15(Özel sayı), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2015). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, *DEUHF*, C. 16, Özel Sayı, (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, 3637- 3739.
- Karakoç, Y. (2016). *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2000). *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2020). “Malî Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları” *Lexpera Blog*, [Mali Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları \(lexpera.com.tr\)](https://lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari), (08.12.2023).
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler*, Yetkin Yayınevi, Ankara.
- Karakuş Işık, Z. (2022). “Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Gerekçe Sorunu” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(1), 537-567.
- Karataş Durmuş, N. (2014). “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4), 505-528.
- Karataş Durmuş, N. (2016). “ Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması” *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, Temmuz-Aralık, ss. 99-122
- Karataş, F. (2014). “Vergi Yargılamasında Duruşma”, *Vergi Raporu Dergisi*, 176, 151-159.
- Kaya, C. (2010). “İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevî Tazminat İstemi”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* XIV, (1-2), 59-77, [Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi » Makale » İDARİ YARGIDA MAHKEME KARARLARININ UYGULANMAMASI NEDENİYLE MANEVİ TAZMİNAT İSTEMİ \(dergipark.org.tr\)](https://dergipark.org.tr/erzincan-binali-yildirim-universitesi-hukuk-fakultesi-dergisi), (22.11.2023).
- Keskin, S. (2002). “Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Hakkına İlişkin Anayasal Değişiklikler”, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 60 (1-2), 49-61.
- Khan, Shahid N. (2014). “Qualitative Research Method – Phenomenology”, *Asian Social Science*; Vol. 10, No. 21, 298-310.

- Kılınç, A. (2011). “Bir İnsan Hakkı Olarak “Adli Yardım”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 1-10.
- Kılınç, B. (1998). *Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması*, Adil Yayınevi, Ankara,
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kısa, Ö. ve Kartalcı, K. (2022). “Mükellef Haklarının Türkiyede Ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi” *Ekonomi ve Maliye İşletme Dergisi*, 5(1), 15-32.
- Kıvanç H.H. (2008). “Vergi Borcunun Sona Ermesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 55, 137-145.
- Kitzinger, J. (1995). “Qualitative research: Introducing focus groups”, *Bmj*, 311, 29 July, 299-302.
- Kocaoğlu, S.S. (2011). “Susma Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 29-58.
- Koçak, M. (2018). *Vergi-İcra Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Koçak, N. T. (2021). “Tam Yargı Davalarında Zararın Hesaplanmasına İlişkin İlkeler”, *Adalet Dergisi*, (67), 325-357, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2088260>, (30.12.2023).
- Konca, N. K. (2009). “Üçüncü Kişi Elinde Haczedilen ve Üçüncü Kişinin Üzerinde Mülkiyet İddiasında Bulunduğu Taşınır Mallar Üzerinde Alınacak Muhafaza Tedbirlerinin Kapsamı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 32-42.
- Konuralp, C. D. (2006). *İcra ve İflas Hukukunda İhtiyati Tedbirler*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Korkmaz, A. (2014). “İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması” *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16 (1) 99-103.
- Köküsarı, İ. (2011). “Hak Arama Özgürlüğü Ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 163-208.
- Kumrulu, A.G. (1981). “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460 Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, 648-668, Olgaç Matbaası, Ankara.
- Kuru, B, Arslan R, Yılmaz, E. (2010). *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı Gözden Geçirilmiş 24. Baskı*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Küçük, A. (2012). *Anayasa Hukuku Genişletilmiş 2. Baskı*, Orion Yayınları, Ankara.
- Kükrer, C. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Ticaret Limited Şirketi, Ankara.
- Ladewig, H.-M. (Çev. Özlem Yenerer Çakmut), (2004). “Adil Yargılanma Hakkı-I”, *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Metin, Y. (2002). *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Mumcu, A. (1994). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Mutluer, M. K. (2007). *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

- Mutluer, M. K. ve Dayanç Kuzeyli, N. N. (2019). *Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel Ve Özel Hükümler*, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, Ankara.
- Narter, R. ve Arıkan, A. (2018). “Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 9(34), 143-163.
- Nas, A. (2011). “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *AÜHFD*, 60(2), 309-330.
- Nas, A. (2012). “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *AÜHFD*, 61(4), 1307-1336.
- New Zealand Government, Inland Revenue Our Charter, <https://www.ird.govt.nz/about-us/charter>, (04.03.2024).
- Odyakmaz, Z. (1998). “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri, Prof. Dr. İhsan Tarakçıoğlu’na Armağan”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 1-63.
- OECD, (2003). OECD Taxpayers’ Rights and Obligations–Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, Microsoft Word - FINAL Taxpayers Rights and Obligations issd to CFA April 2– (oecd.org), (23.10.2021).
- Oğurlu, Y. (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Olçay, S. (2019). “Konut Dokunulmazlığı Hakkı ve Konut Dokunulmazlığının İhlali Suçu”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), 225-263.
- Oluş Yayıncılık, (2012). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Organ, İ. ve Baran, T. (2020). “İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması”, *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 792-808.
- Organ, İ. ve Bozdoğan, D. (2012). Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(367), 173-184.
- Organ İ. ve Karadağ N. C. (2012). “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Adana, 21(3), 71-84.
- Organ, İ. ve Gölçek, A. G. (2017). “Anayasa’da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (3), 117-129, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf/issue/30285/305329>, (29.08.2023).
- Organ, İ. ve Sevinç, C. (2020). “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması”, *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 7(1), 120-134.
- Orkunoğlu, I. F. (2007). “Vergi Cezasının Hukuki Niteliğine Yönelik Görüşler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 3(33), 2143-2149.
- Oun Musab A. and Bach Christian. (2014). “Qualitative Research Method Summary”, *Journal of Multidisciplinary Engineering Science and Technology (JMEST)*, Vol. 1 Issue. 5, December, pp.252-258, <https://www.jmest.org/wp-content/uploads/JMESTN42350250.pdf>, (21.03.2024).

- Öncü, K. (2019). *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayaın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1992). *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Öner, E. (2019). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Öner, E. (2019). “ Vergi Kanunlarında Geriye Yürümezlik İlkesi”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 7(98), 13-20. Vergi Kanunlarında Geriye Yürümezlik İlkesi (Gerçek Geriye Yürümenin Hukuki Yönü) (The Principle Of Non-Retroactivity Of Tax Laws (Legal Aspect Of Real Retroactivity Of A Law)) - Engin Öner- | The Journal Of Academic Social Sciences (Asosjournal.Com), Erişim tarihi: 09.10.2022.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Öz, E. (2004 (a)). Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Öz, E. (2004 (b)). “Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi”, *Mevzuat Dergisi*, 7(84), (mevzuatdergisi.com).
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 17 (2) , 67-92 . Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi » Makale » Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları, (dergipark.org.tr), Erişim tarihi: 24.10.2021
- Özbay, İ. (2005). “İcra ve İflas Hukukumuzda Haczedilmezlikten Feragat”, *AÜEHFD*, 9(1-2), 543-567.
- Özbek, M.S. (2012). “İflas Davasının Hukuki Mahiyeti”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(1), 207-274.
- Özbilen, Ş. (2013). *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbudun, E. (2012). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- Özçelik, V. (2018). “İhtiyati Haciz Talebinde Bulunan Alacaklının Teminat Gösterme Zorunluluğu”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6(12), 563-584.
- Özer, A. (2005). *Anayasa Hukuku Genel İlkeler*, Turhan Kitabevi, Ankara
- Özdemir, M. (2019). *Vergi İcra*, YILTEM Reklam ve Basım Hizmetleri Ltd. Şti, İstanbul.
- Özkan, H. (1997). *İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz ile Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz*, Ankara.
- Özmen, S. (1996). *Amme Alacaklarının Tahsil- Ödeme Kılavuzu*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Özpehriz, N. (2006). “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 294, 109-113.
- Öztürk N. (2011). “Alacak Miktarının Üzerindeki Hacizler: Çifte/ Çoklu Haciz Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, 19 (222), 41-45.
- Pehlivan, O. (2018). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2000). “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 146, 143-154.
- Pehlivan, O ve Öz, E. (2019). *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Perim E. (2007). “Hak Kavramı Üzerine Düşünürlerin Sanatkarların Etkinliği”, *İzmir Barosu Dergisi*, 72(4), 94-97.
- Pınar, B. ve Alper, Ö. (2004). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklaması İle Uygulaması, Denet Yayıncılık, İzmir.
- Pınar, B. (2021). “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci Ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra Ve Rücû Sorunu” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 23(1), 295-313, Erişim tarihi 15.04.2023.
- Polater, Y.Z. (2016). “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Devlet Sırrı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 122, 99-140.
- Postacıoğlu, İ. (1982). İcra Hukuku Dersleri, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Sandalcı, U. (2022). “Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 18(1), 332-356.
- Samadova, S. (2009). Vergi Mükelleflerinin Vergileme Karşısındaki Davranışlarının Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, <https://acikerisim.uludag.edu.tr/items/bc54770f-2b44-4415-9c4d-f3e4e8341837>, (20.12.2023).
- Saraçoğlu, F. ve Dayıoğlu Erul, R. (2019). “Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması Ve Anayasa’ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 23(1), 141-158. 686478 (dergipark.org.tr), Erişim tarihi: 18.01.2022.
- Saraçoğlu, F. ve Pürsünlerli Çakar, E. (2019). *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sawyer A. J. (2021). “A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries” *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 32(5), 1345-1400, <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1779&context=vjtl> (16.02.2023).
- Sawyer, A. J. (2020), “Enhancing Taxpayers’ Rights In New Zealand – An Opportunity Missed?”, *Journal of Tax Research*, 18, 1-26, <https://ir.canterbury.ac.nz/server/api/core/bitstreams/2df27695-c3dd-43e5-9c7b-7c384157f095/content> ,(16.02.2023).
- Seçkin, S. ve Üstün, G. (2015). “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, Prof.Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 21(2), 509-534, (06.11.2022).
- Serim, N (2008). “Marka ve İsim Hakkı Haczi”, *E Yaklaşım Dergisi*, 181, 559-561.
- Serim, N. (2009). “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Aciz Hali ve Aczin Neticeleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, 170-178.

- Serim, N. (2009). “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, (1), 155-174.
- Siebert, W. ve Öztan, B. (1969). “Şahsiyet Hakları İle İlgili Meseleler”, *AÜHFD*, 26(1), 217-230. 3264.pdf (ankara.edu.tr) (24.06.2021).
- Sümbül, T. (2019). *Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Bakımından Konut Dokunulmazlığının İhlali Suçu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- Steinar, K. (1998). “InterViews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing: *American Journal Of Evaluation*, 19(2), 267-270.
- Şahin Ceylan, Ş. (2020). İnsan Hakları: Hukuk İle Ahlak Arasında . Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , (2) , 193-222 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/mhfd/issue/61030/906380>
- Şakar Yiğit, A. (2011). “Türkiye’de E- Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz- Ağustos 2011, 69-83.
- Şamlıoğlu, S. ve Özbacı, Y. (1984). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- Şarman, C. (2011). “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 355, 200-207.
- Şaşmaz, A. P. (2016). “İdarenin Sorumluluğu Ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış”, *JEBPIR Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 2 (2), 211-235. [391296 \(dergipark.org.tr\)](https://dergipark.org.tr/pub/jebpir/issue/391296/391296), (03.12.2023).
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şentürk, A. G. (2009). *Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları*, Etki Yayınları, İzmir.
- Şentürk, S.H. (2014). “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129-143. [arastirmax-vergiye-gonullu-uyum-saglanmasinda-fayda-ilkesinin-rolu.pdf](https://dergipark.org.tr/pub/iesibf/issue/129143/129143), (23.10.2021).
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, (2022). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenyüz, D. (2020). “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, *Mali Hukuk Dergisi*, 16(185), 1165-1198.
- Şimşek, E. (1996). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Şimşek, S. (2010). “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, *Maliye Dergisi* , 159 Temmuz Aralık, 323-345.
- Şimşek, S. (2011). *Türk Hukukunda Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2011/413.

- Şimşeksoy, A. (2000). “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Teminatın Paraya Çevrilmesi”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 318, s.45-47.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetim ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, İstanbul.
- Şin, S. (2016). *Vergi Hukuku*, Dora Basım Yayın-Dağıtım, Bursa.
- Tabakan, G. & O. Avcı (2021), “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi*, 29(48), 541-561. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1265824> (03.03.2024)
- Tanrıver, S. (2017). *Hukukumuzda Bilirkişilik*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 118.
- Taş, M. (2000). *Vergi İcra Hukukunda Haciz*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Taş, S. ve Karakış, Ş. (2001). “Konkordato Müessesesi ve Vergi Hukuku Bakımından Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 234, 89-97.
- Taşdelen, A. (2004). “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları Ve Davaları”, *AÜHFD*, 53(2), 121-140.
- Taşöz, Z. (2012). Vergi Davalarının Hukuki Niteliği ve Vergi Alacaklarının Cebren Tahsil Prosedürü, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, (88),143-188.
- Taylar, Y. (2008). “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olan Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, *Mali Pusula Dergisi*, 4(48), 68-87.
- Taylar, Y. (2013). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir.
- Taylar, Y. (2015). “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey Ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük Ve Ödevlerine Etkisi”, *DEUHFD*, 16(Özel sayı), 4943-4987.
- Taylar, Y. (2020). *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Taylar, Y. (2023). *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Taxpayer Advocate Service, Internal Revenue Service, Taxpayer Bill Of Rights, <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/get-help/taxpayer-rights/>, (03.03.2024).
- Tekbaş, A. (2009). Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Tekin, A. ve Gürçam, Ö. S. (2016), “Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1989-1999.
- Tekin C. (2003). “Amme Alacağının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Çözümünde Adli Yargı Organlarının Görevli Odukları Davalar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 182, 84-93.
- Tekin, C. (2003). “6183 sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Yapılan Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?” *Mükellefin Dergisi*, 121, 66-71.

- Tekin, A. ve Gümüş, Ö. (2014). “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, Ocak, 243-257.
- Terzi, G. (2018). “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri” *Gümrük Ticaret Dergisi*, 5(12), s. 30- 41.
- Terzioğlu, S.S. (2011). *Anayasa Hukuku*, Karahan Kitabevi, Adana.
- Tombaloğlu, M.L. (2011). *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tombaloğlu, N. (2013). *Türk Yüksek Yargısında Kamu Yararı Kavramı*, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara.
- Topçu, K.M. (2020). *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Torun, Y. (2007). “İnsan Hakları”, *Atatürk Üniversitesi Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi*, (16), 415-424.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2011). *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tuncer S. (2005). “Türk Vergi İcra Sistemi”, *Yaklaşım Dergisi*, 148, 9-13.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, İstanbul
- Tunç, H. (2018). *Türk Anayasa Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Turhan, A. (2013). “İnsan Hakkı Kuşakları Arasındaki Tamamlayıcılık İlişkisi ”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 357-378. 208297 (dergipark.org.tr) (24.06.2021)
- Türk, İ. (2005). *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Türkay, İ. (2013). “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 299, 148-163.
- Türkay, İ. (2014). “6183 Sayılı Kanuna Göre Mükelleflerin Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 312, 142-153.
- Türkay, İ. (2021). “Devlet Tarafından Haczedilen Malların Ve Gayrimenkullerin Satışında Neler Değişti?”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 210., Vergi Algi (vergialgi.com), <https://vergialgi.com/devlet-tarafindan-haczedilen-malların-ve-gayrimenkullerin-satisında-neler-degisti>, (01.06.2022).
- Uluatam, Ö. (1990). *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku Yenilenmiş 5. Baskı*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uyanık, A. (2019). “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 177, 354-386, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/017-Vergi-Bilinci-Vergiye-G%C3%B6n%C3%BCll%C3%BCy%C3%BCm.pdf> (22.01.2023).

- Uyanık, H. (2013). *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul.
- Ünlü, M.C. (1995). *Açıklamalı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Üstün, Ü.S. (2010), “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 9-37.
- Üstün, Ü.S. (2013). “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 217-285.
- Üyümez, M. E. ve Bişgin, A. (2016). “A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The USA”, *Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), 66-75. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mecmua/issue/27589/290643> (04.09.2023)
- Üyümez, M.E. (2016). “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 75-92.
- Üzeltürk, H. (2005). “Mükellef Hakları: Yansımalar”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, (7), 135-143.
- Velidedeoğlu, V. H. (1939). “Şahsiyet Hakları ve Fikri Haklar”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 5, 126-137. Makale » DergiPark 24.06.2021.
- Velidedeoğlu, V. H. (1959). *Türk Medeni Hukuku, I. Cilt, Umumi Esaslar 6. Baskı*, İstanbul.
- Yaltı, B., (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Yaltı, Soydan, B. (2000). “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, 227, 103-114.
- Yaltı, B.(2012). “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, 110-121.
- Yaraşır Tülümce, S. ve Yavuz, E. (2022). “Türkiye’de Vergi Gayretinin Analizi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 277, 135-155.
- Yay, S. (2014). “Tarihsel Süreçte Türkiye’de Sosyal Devlet”, *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Dergisi*, 3(9), s. 147-162.
- Yavaşlar, F. B. (2013) *Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü(Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yerlikaya G.K. (2006). “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a Göre Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi”, *Mali Pusula*, 2(21), 12-34.
- Yerlikaya, G.K. (2006). “Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı”, *Mali Pusula*, 2(17), 19-25.
- Yıldırım, T. (2019). “Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı*, 25(2), 1520-1538, [909407 \(dergipark.org.tr\)](https://dergipark.org.tr), Erişim tarihi: 26.11.2022.

- Yıldırım, T. ve Göçgün, M. (2016). “İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi” İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3 (2), 39-60.
- Yıldız, S. (2015). “İhtiyati Haciz ve İhtiyati Haciz Uygulamasına Karşı Başvuru Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 408, 145-153.
- Yılmaz, K. (2015). *2006 Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*, CeKa Yayınları, Ankara. 52 den başlayacağız
- Yılmaz, E. (2005). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIII, 321-351)
- Yılmaz, S. (2012). “Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi Ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması”, *AÜHFD*, 61(4), 1437-1503.
- Yolcu, S. (2018). *Anayasa Yargısında Sosyal Hakların Korunması*, Seçkin Yayıncılık Ankara.
- Yurtsever, H. (2013). “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 3(3), 113-120, 62562 (dergipark.org.tr), (26.11.2022).
- Yüce, M. (2010). “Mükellefin Vergi Borcundan Dolayı Eşinin Mal Varlığına Haciz Gelebilir Mi?” *Vergi Dünyası Dergisi*, 344, 149-158.
- Yüce, M. (2016). *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yücel Y.F. (2010). “Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (91), 335-357.



EKLER

EK-1 : Doktora Tez Araştırması Görüşme Metni

BİREYSEL ÖZELLİKLER						
Cinsiyet	Erkek ()		Kadın ()			
Yaş						
EĞİTİM VE MESLEK DURUMU						
Eğitim Düzeyi (Tamamlanan Eğitim Düzeyi)	Bir okul bitirmedi ()	İlkokul 5 yıllık ()	İlköğretim ()	Genel Lise ()	Ön lisans ()	
	Lisans ()	Yüksek Öğretim ()				
Meslek						
GÖRÜŞME SORULARI						
1- Mükellef/avukat/müşavir olarak yaşadığınız vergi icra deneyimi anlatır mısınız? Bu deneyimi üç sözcük ile ifade etmek isterseniz hangi sözcükleri kullanırsınız?						
2- Devlete olan borcunuzu vadesinde ödeme sebepleriniz veya vadesinde ödememe sebepleriniz arasında en önemlileri sizce neler olabilir?						
3- Tahsil dairesinin kamu alacağını koruması ve cebren tahsil işlemleri uygulaması aşamasında mükelleflerin menfaatlerini önemseyip önemsemediği konusundaki fikrinizi açıkla mısınız?						
4- Tahsil dairesinin bazı durumlarda mükellefin borcunu ödememe ihtimaline karşı mallarına ihtiyat amaçlı haciz koyması ve mal üzerinde tasarrufta bulunamamasını mülkiyet hakkı bakımından değerlendirebilir misiniz?						
5- Vergi borcunuzu ödemediğiniz için size ödeme emri gönderildiğinde nasıl bir yol izlersiniz?						
6- Mücbir sebep hali içerisinde olsanız (deprem, yangın vs.) ödeme emrine karşı dava açma süresinin uzatılıp uzatılamayacağı konusunda kanundaki belirsizliği hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirebilir misiniz?						
7- Ödeme emrine karşı açtığınız bir davada verginin hesaplanmasında hata olduğunu ileri sürerek bu durumun incelenmesi talebine ilişkin düşünceleriniz nelerdir?						
8- Mükelleflere mal bildiriminde bulunmamaları sebebiyle verilecek olan hapis cezası onur kırıcı ve haysiyete zarar verici olduğunu düşünüyor musunuz?						
9- Cebren tahsil sürecinde haciz sırasında tüm kilitli yerlerin zorla açılacağı ve her türlü tertibatın kırılabilceği ayrıca her türlü zora başvurulabileceği uygulamasını anayasal hakları dikkate aldığınızda nasıl değerlendirirsiniz?						
10- Kamu borcunu vadesinde ödememeniz sebebiyle hakkınızda verilen cebri icra kararıyla bankadaki paranıza elektronik haciz ile el konulduğunda mali kredibilitenizin düşeceğini ve ticari hayatınızda ödemelerinizin aksayacağını düşünüyor musunuz?						

	11- Malvarlığı bulunmayan veya borcunu karşılamaya yetmeyen kamu borçlular aciz halinde sayılmakta ancak uygulamada tahsil dairesi tarafından mükellef için aciz fişinin düzenlenmesi pek yaygın kullanılmamaktadır. Tahsil dairesinin aciz fişini düzenlemeyi tercih etmemesi konusundaki yorumunuz ne olabilir?
	12- Mükellef Hakları Kurulu'nun icrai işlemlere yönelik başvuruları değerlendirmesinin ve Ombudsman kurumunun varlığının vergiye gönüllü uyumu artırmak için önemli olup olmadığı yönündeki düşünceleriniz nelerdir?
	13- Mükellefin haklarının varlığından haberdar olması ve böylece vergi bilincinin oluşup vergiye gönüllü uyumunun artırılması için sizin önerileriniz neler olabilir?



EK 2: Etik Kurul İzni

Evrak Tarih ve Sayısı: 12.09.2023-E.416960



T.C.
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu

Sayı : E-93803232-622.02-416960
Konu : Etik Kurul Kararı

DAĞITIM YERLERİNE

İlgide kayıtlı başvurunuz 29/08/2023 tarih ve 17 -10 toplantı/karar nolu etik kurul toplantısında görüşülmüş olup, alınan karar ekte sunulmuştur.

Gereği için bilgilerinize arz ederim.

Prof. Dr. Oğuz KARADENİZ
Kurul Başkanı

Ek: Karar (1 sayfa)

Dağıtım:
Gereği:
Acıpayam Meslek Yüksekokuluna

Bilgi:
Sayın Öğr. Gör. Tülay BARAN

T.C
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU

SAYI: 68282350/2023/17

Toplantı Tarihi: 29.08.2023
Toplantı Sayısı: 17
Toplantı Saati: 15:30

KARAR 10- Üniversitemiz Acıpayam Meslek Yüksekokulu Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümünde görev yapan Öğretim Görevlisi Tülay BARAN'ın Prof. Dr. Ersan ÖZ danışmanlığında yürüttüğü *'Türk Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasına ve Tahsilatına İlişkin Yöntemlerin Mükellef Hakları Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi'* başlıklı doktora tez çalışmasına yönelik başvuru formu ile usul ve etik açıdan verdiği beyan ve ekler tetkik edilmiş olup; proje sahibinin, başvurusunda yer alan bilgi, belge ve taahhütnamelere uygun bilimsel davranışlar sergileyeceği kanaati oluşmuştur. İş bu karar oy birliği ile alınmıştır.