

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARINI GÜVENCE
ALTINA ALAN ÖNLEMLER**

Doktora Tezi

BURCU KUZUCU YAPAR

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARINI GÜVENCE
ALTINA ALAN ÖNLEMLER**

Doktora Tezi

BURCU KUZUCU YAPAR

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi. M. EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2019

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

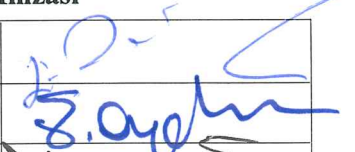
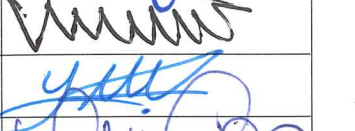
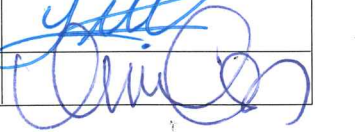
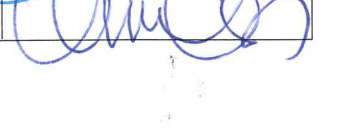
TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi BURCU KUZUCU YAPAR'nın TÜRK HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARINI GÜVENCE ALTINA ALAN ÖNLEMLER adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 29.08.2019 tarih ve 2019-28/12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 12/09/2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi M. EZHAN DOĞRUSÖZ	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. ERKAN AYDIN	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. ATEŞ OKTAR	
4.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi YASEMİN TAŞKIN <i>Doç. Dr.</i>	
5.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi ENGİN CAN	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı:	Burcu KUZUCU YAPAR
Anabilim Dalı:	Maliye
Programı:	Mali Hukuk
Tez Danışmanı:	M. Ezhan DOĞRUSÖZ
Tez Türü ve Tarihi:	Doktora – Eylül 2019
Anahtar Kelimeler:	kamu alacakları, güvence önlemleri, kamu alacaklarının korunması, 6183 sayılı Kanun

ÖZET

TÜRK HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARINI GÜVENCE ALTINA ALAN ÖNLEMLER

Kamu alacaklarının kamu gelirleri içindeki payı ve kamu hizmetlerinin sürekliliği açısından önemi, bu alacakların güvence altına alınmasını gerekli hale getirmektedir. Kamu alacaklarının tahakkuk-tahsil oranının düşük olması ve yeterince gelişmeyen vergi/kamu borcu bilinci de bu yönde düzenlemeler yapılmasının bir diğer nedenidir. Başta 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olmak üzere pek çok kanunda kamu alacaklarını güvence altına alan çeşitli hükümler bulunmaktadır. Bu çalışmada ise yalnızca 6183 sayılı Kanun'da yer alan güvence önlemleri incelenmiştir. Kamu alacaklarını her aşamada korumayı amaçlayan bu önlemlere ait kanuni düzenlemeler bazı yorum ve uygulama farklılıklarına neden olmaktadır. Bu farklılıklar, yargı kararları doğrultusunda ilgili bölümlerde tespit edilmeye çalışılmıştır. Önlemlerin muhatabı olan kamu borçlularının ve diğer kişilerin sahip olduğu başvuru yollarına da yer verilmiştir. Sonuç olarak ise mevcut yorum ve uygulama farklılıklarının giderilmesi, önlemlerin muhataplarının zarar görmemesi için önerilerde bulunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname: Burcu KUZUCU YAPAR
Field: Public Finance
Programme: Fiscal Law
Supervisor: M. Ezhan DOĞRUSÖZ
Degree Awarded and Date: PhD - September 2019
Keywords: public receivables, assurance precautions, protection of public receivables, Law No. 6183

ABSTRACT

THE PRECAUTIONS THAT GUARANTEE PUBLIC RECEIVABLES IN TURKISH LAW

The share of public receivables in public revenues and its importance for continuity of public services necessitate protection of these receivables. The low accrual/collection ratio of public receivables and underdeveloped awareness for tax/public debt are also reasons for making such precautions. There are various provisions, in a number of laws especially in 6183 Law on Collection Procedure of Public Receivables, that guarantee public receivables. In this study, the assurance precautions in Law No. 6183 were merely examined. Legal regulations of precautions which purpose to guarantee public receivables at each stage cause some discrepancies on comment and execution. These have been tried to be determined in specific chapters in line with jurisdictional decisions. The legal remedies that could be applied by public debtors and other individuals who are subjects of precautions also were examined. As a result, some suggestions were made to eliminate the discrepancies on comment and execution and to prevent the public debtors and other individuals against damages might be suffered.

ÖNSÖZ

Kamu hizmetlerinin devamlılığı açısından hayati öneme sahip olan kamu alacaklarının tam ve zamanında tahsil edilmelerinin sağlanması gereklidir. Bunu sağlamak için kamu alacaklarının her aşamada güvence altına alınması gerekmektedir. Bu çalışmada kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan önlemler kanuni düzenlemeler, doktrin ve yargı kararları doğrultusunda incelenmiştir. Doktora eğitimimin ve tez çalışma sürecimin her aşamasında emeği olan ve benden hiçbir desteği esirgemeyen kıymetli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi M. Ezhan Doğrusöz'e katkılarından dolayı teşekkür ederim. Öğrencisi olduğum 2006 yılından bugüne değin ne zaman ihtiyaç duysam yardımcı olan ve tez konumu seçmemde de bu yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. S. Ateş Oktar'a teşekkür ve saygılarımı sunarım. Doktora tez savunma sınavım esnasında değerli görüşlerini benimle paylaşarak tezimi daha iyi hale getirmemi sağlayan hocalarım Prof. Dr. Erkan Aydın, Doç. Dr. Yasemin Taşkın ve Dr. Öğr. Üyesi Engin Can'a çok teşekkür ederim. Tanıştığımız günden beri hayatımı kolaylaştıran, tez yazım sürecinde de maddi ve manevi hiçbir desteği benden esirgemeyen sevgili eşim Arş. Gör. Mustafa Yapar'a, üzerimde büyük emekleri olan aileme ve bu süreçte birlikte geçirdiğimiz vakitten çalmak zorunda kaldığım canım oğlum Mert'e sevgilerimi sunuyorum.

İstanbul, 2019

Burcu Kuzucu Yapar

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR.....xiii

GİRİŞ 1

I. BÖLÜM

KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAMUSAL NİTELİKLİ BORÇ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI

1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI..... 4

1.1. Kamu Alacağı ile Vergi Alacağı Ayrımı 8

1.2. Kamu Alacakları ile Özel Alacaklar Arasındaki Farklar 9

1.3. Kamu Alacakları ile Kamunun Özel Alacakları Arasındaki Farklar 13

1.4. Kamu Alacaklarının Güvence Altına Alınmasının Nedenleri 15

2. KAMU ALACAKLARININ TÜRLERİ 18

2.1. Alacak Hakkının Kime Ait Olduğu Bakımından Kamu Alacakları 18

2.2. 6183 Sayılı Kanun'dan Yararlanma Hakkına Göre Alacaklar 19

2.3. Nitelikleri Bakımından Kamu Alacakları 20

2.3.1. Asli Kamu Alacakları 20

2.3.1.1. Vergi, Resim ve Harçlar 21

2.3.1.2. Vergi Cezaları 24

2.3.1.3. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Yargılama Masrafları 26

2.3.1.4. Para Cezaları 26

2.3.1.5. Ek Mali Yükümlülükler 27

2.3.2. Ferî Kamu Alacakları..... 28

2.3.2.1. Tecil Faizi 29

2.3.2.2. Gecikme Zammı 30

2.3.2.3. Gecikme Faizi 31

2.3.2.4. Haksız Çıkma Zammı 32

2.3.2.5. Pişmanlık Zammı 34

2.3.3. Kamu Hizmetlerinin Yapılmasından Doğan Kamu Alacakları 35

2.3.4. İdari Sözleşmelerden Doğan Kamu Alacakları	37
2.3.5. Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları	39
2.3.6. Özel Kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edileceği Öngörülen Alacaklar	40
2.3.7. Özel Kanunlarında 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tahsil Edileceği Düzenlenen Alacaklar	41
2.3.7.1. Parafiskal Gelirler	44
2.3.7.2. Ecrimisiller	45
2.3.7.3. Şerefiyeler ve Harcamalara Katılma Payları	46
2.3.7.4. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Alacakları	47
2.4. Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin 6183 Sayılı Kanun'un Kapsamı Dışında Kalan Alacakları	48
3. KAMUSAL NİTELİKLİ BORÇ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI	51
3.1. Kamu Borçlusu	52
3.1.1. Vergi Mükellefi	53
3.1.2. Vergi Sorumluları	55
3.1.3. Kefiller	58
3.1.4. Mirasçılar	59
3.1.5. Tüzel Kişiler	59
3.1.5.1. Özel Hukuk Tüzel Kişileri	60
3.1.5.1.1. Kâr Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişileri	60
3.1.5.1.2. Kâr Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişileri	61
3.1.5.2. Kamu Hukuku Tüzel Kişileri	64
3.1.6. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlar	64
3.1.7. Yabancı Kişi veya Kurumların Temsilcileri	65
3.1.8. Kanuni Temsilciler	66
3.1.8.1. Küçük ve Kısıtlı Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcileri	68
3.1.8.2. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri	69
3.1.9. Limited Şirket Ortakları	69
3.1.10. Diğer Kamu Borçluları	69
3.2. Kamu Alacaklısı	70
3.2.1. Devlet	71
3.2.2. İl Özel İdareleri	72
3.2.3. Belediyeler	73

3.2.4. Diğer Kamu Alacaklıları.....	73
-------------------------------------	----

II. BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ GÜVENCE ALTINA ALINMASINDA TEMİNAT İSTEME, İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK ÖNLEMLERİ

1. TEMİNAT İSTEME	75
1.1. Teminat İstenmesinin Nedenleri	77
1.1.1. Vergi Ziyayı ve Kaçakçılık Halleri	78
1.1.2. Kamu Borçlusunun Türkiye’de İkametgâhının Bulunmaması Hali	82
1.2. Teminat İsteme Yetkisi	84
1.3. Teminat İstenecek Olanlar ve İstenecek Teminat Tutarı	85
1.4. Teminat İsteme Usulü ve Süresi	86
1.5. Teminat Olarak Kabul Edilen Unsurlar	88
1.5.1. Nakdi Teminat Unsurları	89
1.5.1.1. Para	89
1.5.1.2. Bankalar ve Özel Finans Kurumları Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları.....	90
1.5.1.3. Devlet İç Borçlanma Senetleri	92
1.5.1.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller.....	93
1.5.2. Ayni Teminat Unsurları	94
1.5.2.1. Kamu Borçluları veya Borçlular Lehine Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilen Mallar	94
1.5.2.2. Teminat Hükmünde Olan Eşyalar.....	95
1.5.3. Şahsi Kefalet	98
1.5.3.1. Şahsi Kefaletin Niteliği ve Kefilde Aranacak Nitelikler	99
1.5.3.2. Şahsi Kefili Takip Usulü.....	100
1.5.3.3. Şahsi Kefilin Rücu Hakkı	100
1.6. Teminatın Tamamlattırılması veya Başka Teminat İstenmesi	101
1.7. Teminatın Borçlu Tarafından Değiştirilmesi	102
1.8. Teminatın Korunması ve Nemalarının Durumu	103
1.9. Teminatın İadesi	105
1.10. Teminat İstenmesinin Taraflar Açısından Sonuçları	106
1.11. Teminat İstenmesine Karşı Başvuru Yolları.....	108
2. İHTİYATİ HACİZ.....	110

2.1. İhtiyati Haciz Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	110
2.2. İhtiyati Haciz Uygulamasının Nedenleri	112
2.2.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması	114
2.2.2. Borçlunun Belirli Bir İkametgâhının Olmaması.....	116
2.2.3. Borçlu Kaçmışsa veya Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri Varsa.....	117
2.2.4. Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi	119
2.2.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Süresinde Mal Bildiriminde Bulunmaması ya da Eksik Mal Bildiriminde Bulunması	120
2.2.6. Borçlu Hakkında Para Cezası Gerektiren Bir Fiil Nedeniyle Kamu Davası Açılması	121
2.2.7. Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarruflarının Bulunması	123
2.3. İhtiyati Haciz Uygulanma Süreci.....	124
2.4. İhtiyati Haczin Sonuçları	127
2.4.1. Kamu Alacaklısı Bakımından İhtiyati Haczin Sonuçları.....	128
2.4.2. Kamu Borçlusu ve Üçüncü Kişiler Bakımından İhtiyati Haczin Sonuçları	129
2.5. İhtiyati Haczin Kaldırılması.....	131
2.6. İhtiyati Hacze İlişkin Başvuru Yolları	135
2.6.1. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Üst Makama Başvuru	135
2.6.2. İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması	136
2.6.2.1. İstihkak Davası	137
2.6.2.1.1. Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddiaları ...	138
2.6.2.1.2. Üçüncü Şahıs Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddiaları	139
2.6.2.2. İptal Davası	141
2.6.2.3. Tam Yargı Davası	145
2.7. Genel İcra Hukukunda ve Kamu İcra Hukukunda Yer Alan İhtiyati Haciz Önlemlerinin Karşılaştırılması.....	147
3. İHTİYATİ TAHAKKUK	150
3.1. İhtiyati Tahakkuk Kavramı ve Hukuki Niteliği	150
3.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasının Nedenleri.....	153
3.2.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Mevcut Olması.....	153

3.2.2. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olmaya Bağlı Olarak Yapılan İhtiyati Tahakkuk	154
3.2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması	155
3.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulanma Süreci	156
3.4. İhtiyati Tahakkuk Uygulanmasının Sonuçları	158
3.4.1. Matrahı Belli Olan Vergi, Resim ve Cezalarda İhtiyati Tahakkukun Sonuçları	160
3.4.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi, Resim ve Cezalarda İhtiyati Tahakkukun Sonuçları	160
3.5. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi	161
3.5.1. Beyannameye Dayanan Tarhiyata Bağlı Olarak İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi	162
3.5.2. Dava Konusu Yapılan Tarhiyatlarda İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi ...	163
3.6. İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava Açılması.....	163
3.6.1. Yetkili Mahkeme ve Dava Açma Süresi.....	164
3.6.2. Dava Nedenleri	165
3.6.3. Davanın Tarafları.....	167
3.6.4. Davanın Sonuçları.....	167

III. BÖLÜM

KAMU ALACAKLARINI GÜVENCE ALTINA ALAN DİĞER ÖNLEMLER

1. RÜÇHAN HAKKI.....	169
1.1. Rüçhan Hakkı Kavramı	170
1.2. Kamu Alacaklarının Hacze İştiraki Halinde Rüçhan Hakkı	171
1.2.1. Hacze İştirak Talebi ve Reddi.....	174
1.2.2. Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak	174
1.3. Kamu Alacaklarının Rehinli Alacaklar Karşısındaki Durumu	175
1.4. İflas, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyesi Hallerinde Rüçhan Hakkı.	179
2. SORUMLULUK MÜESSESESİ VE SORUMLULUK ÇEŞİTLERİ.....	181
2.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	182
2.1.1. 6183 sayılı Kanun Kapsamında Sorumluluk	183
2.1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Sorumluluk	185
2.2. Kamu Alacağını Kesip Ödemek Zorunda Olanların Sorumluluğu.....	187
2.3. Tasfiye Memurlarının ve Tasfiyeyi Yürütenlerin Sorumluluğu	188

2.3.1. Tasfiyenin İlgili Tahsil Dairelerine Bildirilmesi	189
2.3.2. Tasfiye Sonucu Borçların Ödenmesinde Önceliğin Kamu Alacaklılarına Verilmesi.....	189
2.3.3. Tasfiye Halinde Görevli Olanların Sorumluluğunun Hukuki Niteliği ve Bu Kişileri Takip Usulü.....	190
2.4. Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluk.....	193
2.4.1. Kanuni Temsilciler ile Ortakların Limited Şirket Kamu Borçlarından Sorumluluğunda Takip Sırası	197
2.4.2. Limited Şirket Ortaklarının Mirasçılarının Sorumluluğu	199
2.5. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	200
2.6. Meslek Mensuplarının Sorumluluğu	202
2.7. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu	203
2.8. Mirasçılarının Sorumluluğu	204
2.9. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Kamu Alacaklarından Sorumluluk.....	206
2.9.1. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme	206
2.9.2. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Sorumluluk....	210
3. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER.....	211
3.1. Ödeme Zorunluluğu Getirilen Kamu Alacakları	212
3.2. Zorunluluk Kapsamındaki Ödeme ve İşlemler	214
3.3. Vadesi Geçmiş Borç Durumunu Gösterir Belge Arama Zorunluluğunun İstisnaları.....	215
3.4. Kamu Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemleri Yapanların Sorumluluğu	215
4. TAKAS	216
4.1. Takas Kavramının Tanımı ve Hukuki Niteliği	216
4.2. Takasın Şartları	218
4.2.1. Karşılıklı ve Muaccel İki Alacak Olmalı	218
4.2.2. Mükellefin Borcu Ret İşlemini Yapacak Olan Kamu İdaresine Olmalı	220
4.3. Takas Usulü	221
5. TASARRUFUN İPTALİ DAVASI	223
5.1. Tasarrufun İptali Davasının Hukuki Niteliği ve Amacı.....	224
5.2. Tasarrufun İptali Davasının Koşulları	227
5.2.1. Kesinleşmiş ve Ödenmemiş Bir Kamu Alacağının Var Olması.....	227
5.2.2. Kamu Alacağının Tahsilinin İmkânsızlaşması	227

5.2.3. İptale Konu Tasarrufların 6183 sayılı Kanun’da Düzenlenen Süreler İçerisinde Yapılmış Olması	229
5.3. Tasarrufun İptali Davalarında Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	229
5.4. Tasarrufun İptali Davasının Tarafları	231
5.4.1. Davacı	232
5.4.2. Davalılar.....	233
5.4.2.1. Borçlu.....	235
5.4.2.2. İptal Konusu Tasarruftan Yararlanan, Kendisine Ödeme Yapılan Kişi Üçüncü Kişiler ve Bunların Mirasçıları.....	236
5.4.2.3. Kötü Niyetli Üçüncü Kişiler	236
5.5. Dava Açma Süresi	237
5.6. Yargılama Usulü	238
5.7. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamı	239
5.7.1. İvazsız Tasarruflar	241
5.7.2. Bağışlamalar	242
5.7.3. Bağışlama Sayılan Tasarruflar.....	243
5.7.3.1. Üçüncü Dereceye Kadar (Bu Derece Dâhil) Kan Hısımları İle Eşler ve İkinci Dereceye kadar (Bu Derece Dâhil) Sıhri Hısımlar Arasındaki İvazlı Tasarruflar.....	244
5.7.3.2. Tasarrufun Yapıldığı Sırada Malın Gerçek Değerine Göre Borçlunun İvaz Olarak Pek Aşağı Bir Fiyat Kabul Ettiği Akitler	246
5.7.3.3. Borçlunun Kendisine veya Üçüncü Bir Kişi Yararına Kaydı Hayat Şartıyla İrat ve İntifa Hakkı Kurduğu Sözleşmeler	247
5.7.4. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar	248
5.7.4.1. Kamu Borçlusunun Zorunlu Olmadığı Halde Mevcut Bir Borcu Temin İçin Yaptığı Rehinler	248
5.7.4.2. Borca Karşılık Para veya Normal Ödeme Araçlarından Başka Bir Şekilde Yapılan Ödemeler	249
5.7.4.3. Vadesi Gelmemiş Bir Borç İçin Yapılan Ödemeler	250
5.7.5. Kamu Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarruflar.....	250
5.7.6. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamına Giren Diğer İşlemler	253
5.7.7. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamına Girmeyen İşlemler	255
5.8. İptal Davasının Hukuki Sonuçları.....	257
6. ORTAKLIĞIN FESHİNİ İSTEME	260

6.1. Ortaklığın Feshinin İstenmesi Şartları	261
6.2. Ortaklığın Takibi Usulü	261
7. KAMU ALACAKLARININ GÜVENCE ALTINA ALINMASINA YÖNELİK SUÇLAR.....	262
7.1. 6183 Sayılı Kanun'un Uygulanmasında Görevli Olanların İşleyebileceği Suçlar	263
7.1.1. Sırrın İfşası Suçu.....	264
7.1.2. Artırmalara Katılma ve Artırmalardan Mal Alma Suçu	266
7.1.3. Takdir İşlemlerine ve Kararlara Katılma Suçu	272
7.2. Kamu Borçlularının İşleyebilecekleri Suçlar.....	274
7.2.1. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu	274
7.2.2. Mal Bildiriminde Bulunmama Suçu	275
7.2.3. Gerçeğe Aykırı Mal Bildiriminde Bulunma Suçu	278
7.2.4. Mal Edinme ve Artırmalarını Bildirmeme Suçu	280
7.2.5. İstenecek Bilgileri Vermeme Suçu	282
7.3. Üçüncü Kişilerin Kamu Borçlusuna Ait Elllerinde Bulundurdıkları Malları Bildirmemesi Suçu.....	285
SONUÇ	287
EKLER.....	297
KAYNAKÇA.....	301

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BAĞ-KUR	Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
Bkz.	Bakınız
D.	Dairesi
E.	Esas
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HGK	Hukuk Genel Kurulu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	İçtihatları Birleştirme Kurulu
İİK	İcra ve İflas Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	maddesi
s.	sayfa
ss.	sayfa sayısı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSK	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
T.	Tarih
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TEK	Tahsili Emval Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TRT	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
Vol.	Volume
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kamu alacakları, Devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Vergiler ve bunlara bağlı alacaklar başta olmak üzere tüm kamu alacakları, kamu hizmetlerinin finansmanı bakımından büyük bir öneme sahiptir. Sosyal devlet anlayışının gelişmesi ve kamu hizmeti olarak sunulan hizmetlerin sayısının artması kamu alacaklarının tam ve zamanında tahsil edilmesini ve doğumlarından tahsillerine kadar geçen süreçte güvence altına alınmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu amaçla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bazı güvence önlemleri düzenlenmiştir. Kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan önlemler bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın ilk amacı 6183 sayılı Kanun'da yer alan, literatürde genellikle ayrı ayrı işlenmiş olan ve kamu alacaklarını güvence altına almayı sağlayan önlemleri bir araya getirerek literatüre katkı sağlamaktır. Şimdiye kadar yapılan çalışmalarda çoğunlukla güvence önlemleri arasında yer verilmeyen, ancak esasen bu amaca hizmet eden bazı müesseselere de bu çalışmada yer verilecektir. Örneğin; sadece birer ferî alacak olarak değerlendirilen gecikme zammı ve gecikme faizi, bir yönüyle kamu alacakları açısından güvence önlemidir. Çünkü her iki düzenleme de kamu alacağını miktar itibarıyla korumayı amaçlamaktadır. 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olanlar, kamu borçluları ve kamu borçlularına ait malları ellerinde bulunduran üçüncü kişilere bu Kanun kapsamında getirilen yasaklar da aynı zamanda kamu alacağını güvence altına almayı sağlayan önlemlerdir. Zaten bu suçlarla korunan hukuki değere bakıldığında ilk göze çarpan kamu alacağının tam ve eksiksiz şekilde tahsilinin sağlanması olmaktadır. Bununla birlikte diğer kanunlarda yer alan ve kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemler, kapsamının genişlememesi adına bu çalışmaya dâhil edilmemiştir. Çalışmanın diğer amacı ise kamu alacakları için düzenlenen güvence önlemlerine ilişkin sorunlu alanları tespit etmek ve öneriler getirmektir. Bu sorunlu alanlardan bir kısmı önlemlere ilişkin kanuni düzenlemelerden kaynaklanırken bir kısmı ise uygulamada ve yargı kararlarında yaşanan görüş ve uygulama farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde kamu alacağı kavramının tanımı ve kapsamı üzerinde durulacaktır. Güvence önlemlerinin uygulanması açısından kamu alacaklarının kapsamını ve sınırını tam olarak belirlemek son derecede önemlidir. Çünkü kamuya ait olmakla birlikte esasen kamu alacağı niteliğine sahip olmayan alacaklara, bu çalışmada incelenecek olan güvence önlemlerinin uygulanması hukuka aykırı olacaktır. Dolayısıyla her şeyden önce hangi alacakların kamu alacağı niteliğine sahip olduğu, hangilerinin olmadığı açıkça belirlenmelidir. Bu bağlamda kamu alacaklarının özel alacaklardan ve kamunun özel alacaklarından farkı da ilk bölümde incelenecektir. Kamu alacağı niteliğine sahip olan alacaklar tek tek değerlendirildikten sonra kamusal nitelikli borç ilişkisinin taraflarına değinilecektir. Öncelikle bu ilişkinin borçlu tarafında yer alabilecek olan gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar ele alınacaktır. Kamu borçlusu denildiğinde ilk akla gelen vergi mükellefleri olmakla birlikte kamu borçlusu kavramının vergi mükelleflerinin yanı sıra onlarca farklı kişi ve kurumu da kapsadığı; ilişkinin alacaklı tarafında ise hangi kamu idare ve kurumlarının yer aldığı incelenecektir.

Kamu alacağı, kamu alacaklısı ve kamu borçlusu kavramlarının neleri ifade ettiği netleştirildikten sonra çalışmanın ikinci bölümünde kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden en etkili olan teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka yer verilecektir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un birinci kısmının "*amme alacaklarının korunması*" başlıklı ikinci bölümünde 9 ila 20. maddeleri arasında düzenlenen bu güvence önlemleri, üçüncü bölümde incelenecek olan önlemlere kıyasla daha çok kullanıldıkları için ayrı bir bölümde inceleneceklerdir. Teminat isteme ve ihtiyati haciz, tüm kamu alacaklarının güvence altına alınmasında başvurulabilecek bir önlemken ihtiyati tahakkuk yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ile bunların zam ve cezalarının güvence altına alınması için başvurulabilecek bir önlemdir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde 6183 sayılı Kanun'un 21 ila 36. maddeleri arasında "*diğer korunma hükümleri*" başlığı altında düzenlenen güvence önlemleri incelenecektir. Bu bölümde incelenecek olan önlemler, ikinci bölümde yer alan önlemlere kıyasla daha az uygulanmaktadırlar. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması, kamu alacaklarının takip ve tahsili için düzenlenen sorumluluk müessesesi ve türleri, kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak olan işlemlere ilişkin düzenleme, takas müessesesi,

tasarrufun iptali davası, ortaklığın feshini isteme, birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde kamu alacaklarının güvence altına alınması gibi önlemlerin yanı sıra kamu alacaklarını güvence altına almayı amaçlayan yasaklar ve cezalar da üçüncü bölümde incelenecektir. Sonuçta ise, güvence önlemlerindeki eşitsiz uygulamalara, açık olmayan kanuni düzenlemeler nedeniyle gerek uygulama ve doktrinde gerekse de yargı yerlerinde yaşanan yorum farklılıklarına ve tartışılan konulara değinilerek çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılacaktır.



I. BÖLÜM

KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAMUSAL NİTELİKLİ BORÇ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI

Çalışmanın ilk bölümünde kamu alacağı kavramının tanımı ve hukuki niteliği üzerinde durulacak, kamu alacakları ile özel alacaklar ve kamu alacakları ile kamunun özel hukuka ilişkin işlemlerinden doğan alacakları arasındaki farklar incelenecektir. Sonrasında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹ kapsamına dâhil olan ve olmayan kamu alacakları açıklanmaya çalışılarak kamusal nitelikli borç ilişkisinin tarafları değerlendirilecektir.

Kamu alacağı kavramı, 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun'da “amme alacağı” olarak yer almaktadır. Arapça kökenli bir kelime olan “amme” yerine dildeki sadeleşme akımından sonra “kamu” kelimesi kullanılmaya başlanmış ve amme alacağı kavramı da yerini kamu alacağı kavramına bırakmıştır². Yaygın kullanım bu şekilde olduğu için bu çalışmada da amme alacağı yerine kamu alacağı kavramı kullanılacaktır.

1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI

Kamu alacağı kavramı için literatürde birçok farklı tanıma yer verilmiştir. Ortak bir tanım oluşturmaktaki sıkıntının sebebi, kamu kelimesinden ne anlaşılması gerektiğinin açık olmaması ve kamunun büyüklüğünün ne kadar olduğunun tam olarak bilinmemesidir³. Bu noktadaki görüş ayrılıkları, birbirinden farklı kamu alacağı tanımları yapılmasına neden olmuştur. Bir tanıma göre kamu alacağı, Devletin yükümlülük veya borç ilişkisi sonucu idari işlemlerden sağladığı kamu gelirleri⁴, diğer bir tanıma göre Devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemler ile sağladığı kamu gelirleridir⁵. Karakoç'a göre kamu hizmetinin finansmanı amacıyla kamu gücüne dayanılarak getirilen ve mali yükümlülüklerden doğan, kamu

¹ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Selahattin Tuncer, “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan**, 38. Seri, Yıl: 1996/1997, s. 146.

³ Neslihan Coşkun Karadağ, “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012, s. 245.

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s. 164.

⁵ S. Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 4.

idarelerinin bütçelerinde yer alarak idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirlerdir⁶. Candan’a göre Devletin özel hukuka tabi olanlar dışındaki alacakları, kamu alacakları olarak adlandırılır⁷. Onar ise kamu alacaklarını, Devletin ve yetkili diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kamu gücünden doğan alacakları ile vergi, resim, harç gibi kamu hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve kamu hizmetlerinin aynı vasıtaları olan kamu emlaki makamına kaim olmak üzere çeşitli sebeplerden dolayı tevekkün eden alacaklar ile idari sözleşmelerden doğan ve kamu hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklar olarak tanımlamıştır⁸.

Tüm bu tanımların ortak noktası kamu alacaklarının kamu gücüne dayanılarak toplanması ve idari işlemlerden doğmasıdır. Kamu gücüne dayanmayan ve idari işlemlerden doğmayan alacakları, kamuya ait olsalar bile kamu alacağı olarak nitelendirmek mümkün olmamaktadır. Diğer bir deyişle kamu alacağı kavramını, “kamunun alacağı” ya da “kamu tüzel kişilerinin alacağı” olarak değerlendirmemek gerekmektedir⁹. Çünkü kamunun alacağı kavramına il özel idareleri ve belediyeler haricindeki genel bütçeye dâhil olmayan kuruluşların alacakları da dâhil olmaktadır¹⁰. Kamu alacağı kavramı ise yalnızca Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait ve belirli niteliklere sahip olan alacakları ifade etmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un şümülünü belirleyen 1. maddesinde de kamu alacaklarına ilişkin bir tanım yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre;

“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.”

⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s. 601.

⁷ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4. Baskı, Ankara: Yetkin, s. 9.

⁸ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları III. Cilt**, 3. baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 1647-1648.

⁹ Recep Kaplan, “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 5, Ekim 2013, s. 194.

¹⁰ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 48.

Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde¹¹ ise Kanun'un kapsamı şu şekilde açıklanmıştır:

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait;

- Vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli alacaklar,
- Gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden hesaplanan fer'i alacaklar,
- Akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacaklar,
- Mahiyetleri ne olursa olsun, çeşitli kanunlarda 6183 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar,
- Mahiyetleri ne olursa olsun, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar,
- Bu amme alacaklarının takip masraflarından kaynaklanan alacaklar.

İlgili maddeden ve tebliğ düzenlemesinden anlaşılağı üzere bir alacağın kamu alacağı olarak değerdendirilebilmesi için her şeyden önce Devlete, il özel idarelerine ya da belediyelere ait olması gerekmektedir. Devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ait olmayan alacaklar, niteliğı ne olursa olsun kamu alacağı kapsamına dâhil olmamaktadır. Diğer bir deyişle bir alacağın sırf kamu kurum ve kuruluşlarına ait olması, kural olarak onu 6183 sayılı Kanun kapsamında bir kamu alacağı haline getirmemektedir. Kamu alacakları, kamu hukukundan doğan, kamu hukuku kurallarına tabi olan imtiyazlı alacaklardır. Devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları ise kamu alacağı sayılmamakta ve takibi 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmamaktadır. Dolayısıyla bir alacağın kamuya ait olması onu kamu alacağı olarak nitelendirmek için tek başına yeterli olmamaktadır. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmayan alacaklar kamu alacağı sayılmadığı için bunlar hakkında özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na veya 6183 sayılı Kanun'a herhangi bir atıf olmadan 6183 sayılı Kanun'un hükümlerini uygulamak mümkün olmamaktadır. Aksi bir uygulama, tesis edilen işlemin yetki unsuru yönünden sakat olmasına ve idari dava sonucunda iptal edilmesine yol açabilecektir¹².

¹¹ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 2-3. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici_A1_27062018.pdf [Erişim Tarihi: 10.03.2016]

¹² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 8.

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan alacakların kamu alacağı sayılabilmesi için bir diğer koşul bunların vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları, vergi cezaları ve para cezaları gibi asli; gecikme zammı, haksız çıkma zammı, tecil faizi, gecikme faizi ve pişmanlık zammı gibi ferî alacaklardan olmasıdır. Maddede sayılan nitelikte olmayan alacaklar, kamuya ait olsalar dahi kamu alacağı sayılamazlar.

Asli ve ferî kamu alacakları sayılırken kullanılan “gibi” kelimesinden ne anlaşılması gerektiği, kamu alacaklarının kapsamının ve 6183 sayılı Kanun’un uygulama alanının açıklığa kavuşturulması açısından önemlidir. Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre kanun metninde asli ve ferî kamu alacaklarının çeşitlerinin tadadi olarak sayıldığı düşünülmektedir¹³. Yani amaçlanan asli ve ferî kamu alacaklarının çeşitlerini çoğaltmak değildir. Alacaklar belirtilirken sayım tekniği kullanılmıştır ve “gibi” ifadesi sadece cümle tekniği nedeniyle kullanılmıştır¹⁴. Bir diğer görüşe göre ise kanun koyucu “gibi” ifadesine yer vererek kamu alacaklarını tadad etmeyerek geniş anlamda değerlendirmiştir¹⁵. Asli ve ferî kamu alacaklarının maddede sayılanlarla sınırlı olup olmadığının netleştirilmesi, bu alacaklara uygulanacak hükümlerin tespiti açısından gerekli ve önemlidir.

Alacakların kamu alacağı olarak kabulü için 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesinde yer alan bir diğer koşul, bu alacakların sözleşmeden, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğmamış olması, kamu hizmetlerinin yapılmasından doğması ya da bunların takip masraflarından oluşmasıdır. Sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden doğan kamuya ait alacaklar, kamu alacağı niteliğine sahip olmamaktadır. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan ve kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan ya da bu alacakların takip masraflarından oluşan alacaklar, 6183 sayılı Kanun kapsamında birer kamu alacağıdır.

Kamu alacağı kavramı kullanılırken çoğunlukla kamu geliri kavramı ile karıştırılmaktadır. Kamu alacağı kavramı ile kamu geliri kavramları birbirlerine

¹³ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 604. Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 12.

¹⁴ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 7.

¹⁵ Muharrem Özdemir, **Vergi İcra Hukuku**, İstanbul: Doğan Medya, 2014, s. 10.

benzemekle birlikte aynı şeyi ifade etmemektedirler. Kamu gelirleri; vergiler, resimler, harçlar, şerefiyeler, parafiskal gelirler, borçlanma gelirleri, para işlemlerinden doğan gelirler, para ve vergi cezaları ile bunların zam ve faizleri, yardım ve bağışlar, mülk, teşebbüs ve özelleştirme gelirleri, mali tekel gelirleri, ganimet ve tazminatlar, fonlar ve diğer gelirlerden oluşmaktadır¹⁶. Kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak elde edilen mali yükümlülükler, Hazine'ye hasılat olarak kaydedilmesi bakımından kamu geliri, kamu alacaklıları açısından bir talep hakkı doğurmaları bakımından ise kamu alacağı olarak nitelendirilmektedirler¹⁷. Kamu gelirlerinin hasılat yönü, kamu alacaklarının ise tahsil yönü ağır basmaktadır. Kamu gelirleri, tahsilat yönünden değerlendirildiğinde Devletin kamu gelirlerini talep ve tahsil edebileceği bir kamu borçlusunun bulunmadığı kamu gelirlerini kamu alacağı olarak değerlendirmek mümkün değildir. Çünkü ortada bir kamu borçlusunun bulunmadığı durumlarda bir kamu gelirini kamu alacağı olarak değerlendirmek ve 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil işlemi başlatmak mümkün değildir. Örneğin; para işlemlerinden doğan kamu gelirlerinden biri olan para basmada bir kamu borçlusu var olmadığı için bu kamu geliri 6183 sayılı Kanun kapsamında bir kamu alacağı olarak kabul edilemez.

1.1. Kamu Alacağı ile Vergi Alacağı Ayrımı

Kamu alacağı, vergi alacağını da içine alan geniş bir kavramdır. Vergi alacağı ise daha dar ve özellikli bir kavram olmakla birlikte aslında vergi alacağı, tipik bir kamu alacağıdır ve kamu alacaklarının önemli ve vazgeçilmez bir parçasıdır¹⁸. Diğer bir deyişle vergi alacakları her zaman birer kamu alacağı iken, vergi alacakları haricinde farklı alacaklar da kamu alacaklarının kapsamındadır.

Vergi alacakları, VUK içinde yer almaktayken kamu alacakları 6183 sayılı Kanun'un kapsamında bulunmaktadır. Vergi alacaklarının takip ve tahsili sürecinde de 6183 sayılı Kanun'un bazı hükümleri uygulanır. Ancak vergi alacakları dışındaki kamu alacaklarına VUK hükümlerinin uygulanması kural olarak mümkün değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden verginin tahsil edilmesine kadar geçen aşamaların

¹⁶ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s. 66.

¹⁷ Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 81.

¹⁸ Tuncer, s. 151.

kendine has oluşu, bu aşamaların ayrı bir kanunda düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Çünkü tarh ve tahakkuk gibi aşamalar diğer kamu alacaklarında genellikle yer almayan ve vergi alacaklarına özgü aşamalardır¹⁹. Vergi alacaklarının bu farklılığı, VUK'a ihtiyaç duyulmasının başlıca sebeplerindendir. Ancak VUK'da yer alan hükümler vergi alacağının tahsil edilmesi ile sona eren süreci tam olarak kapsamamaktadır. 6183 sayılı Kanun'da yer alan bazı hükümler, diğer kamu alacaklarının yanı sıra vergi alacaklarına da uygulanırken, bazı hükümler ise yalnızca vergi alacaklarına uygulanmaktadır. Örneğin; 6183 sayılı Kanun'da yer alan ihtiyati tahakkuk hükümleri tüm kamu alacakları için değil yalnızca bazı vergi alacakları için uygulanırken ihtiyati hacze ilişkin hükümler vergi alacakları da dâhil tüm kamu alacakları için uygulanır.

1.2. Kamu Alacakları ile Özel Alacaklar Arasındaki Farklar

Kamu alacakları, kamu ekonomisinin ihtiyaçlarını karşılamak ve kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla kanunlara ve kamu gücüne dayanılarak alınmaktadır. Özel hukuktan doğan alacaklar ise özel hukuka ilişkin borç-alacak ilişkisinden doğan ve tarafların karşılıklı rızasına dayanan alacaklardır. Özel hukuktan doğan alacaklarda amaç, kazanç sağlamaktır. Kamu alacakları gönüllü olarak ödenmediği takdirde kamu gücü devreye girmekte ve alacaklar cebren tahsil edilmektedir²⁰. Kamu gücüne sahip olan Devlet, kamu alacakları söz konusu olduğunda hem alacaklı sıfatıyla işlemin bir tarafı olmakta, hem de kamu alacakları gönüllü olarak ödenmediği takdirde başvurulacak cebri icra aşamasında devreye girmektedir. Özel hukuktan doğan alacaklardan farklı olarak kamu alacakları, idarenin tek taraflı iradesiyle tahakkuk etmektedir. Diğer bir deyişle kamu alacaklarının tahsil edilebilir hale gelmesi için kamu borçlusunun iradesine ya da mahkeme kararına gerek duyulmamaktadır²¹.

Özel hukuktan doğan alacakların takip ve tahsilini inceleyen bilim dalı icra ve iflas hukukudur. Kamu alacaklarının takip ve tahsilini inceleyen bilim dalı ise çeşitli

¹⁹ Coşkun Karadağ, s. 245.

²⁰ İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması**, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1979, s. 17-18.

²¹ Fatih Saraçoğlu, İsmail Engin, Cem Barlas Arslan, "Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 9, Sayı:2, 2017, s. 63.

şekillerde adlandırılmaktadır. Bu bilim dalı için kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku ve kamu icra hukuku gibi isimler kullanılmaktadır²².

Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde uygulanan iki ilke, kamu alacakları ile özel hukuktan doğan alacaklar arasındaki farkı ve kamu borçluluğunun özel hukuktan doğan herhangi bir borçluluktan farklı değerlendirildiğini vurgulamaktadır. Bunlardan ilki kamu alacağının ödenmesi esnasında kamu borçlularına her türlü kolaylığın gösterilmesi ilkesi, ikincisi de kamu alacaklarının güvence altına alınarak kolay ve seri bir şekilde tahsil edilmesi ilkesidir²³.

Kişilerin özel hukuktan doğan ve üçüncü kişilerden olan alacakları, borçlarına karşılık olarak haczedilebilir. Kamu alacaklarının haczedilmesi ise mümkün değildir²⁴. Kamu alacakları, esasen genellikle Devletin kendi giriştiği işlemlerden değil, kişilerin kendi başlarına ya da başkaları ile birlikte yaptıkları faaliyetlerden bir kanun hükmü gereğince doğmaktadır. Bu özelliği sebebiyle kamu alacakları doğmadan önce Devletin bunlardan haberdar olması zordur. Dolayısıyla kamu alacaklarının güvence altına alınması için özel hukuktan doğan alacaklardan farklı olarak güvence önlemleri uygulanmaktadır²⁵. Özel hukuktan doğan alacaklar hukuki işlemlere, sözleşmelere, haksız fiil ya da sebepsiz zenginleşmeye dayanmaktadır. Kamu alacakları ise kanundan doğmaktadır. Bu yüzden kamu alacakları söz konusu olduğunda kamu gücü, kamu yararı, kamu hizmeti gibi kavramlardan bahsedilirken özel hukuktan doğan alacaklarda eşitlik, sözleşme serbestisi, irade serbestisi gibi kavramlar ön plana çıkmaktadır²⁶. Kamu alacaklarının cebren tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktayken özel alacakların farklı niteliklere sahip olması ve tahsil süreçlerinin farklı olması nedeniyle özel alacaklar İcra ve İflas Kanunu'na²⁷ göre tahsil edilmektedirler²⁸. İİK ile 6183 sayılı Kanun arasındaki benzerlikler şunlardır²⁹:

²² Fatih Saraçoğlu, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2018, s. 2.

²³ Mine Toktaş, **Kamu Alacağının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler**, Ankara: Seçkin, 2009, s. 17.

²⁴ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Ankara: Seçkin, 2005, s. 35.

²⁵ Hakan Arslaner, **6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s. 27.

²⁶ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip", s. 35.

²⁷ 19.6.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸ M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 323.

²⁹ Saraçoğlu, s. 3.

- Borçlu, borcunu kendi rızasıyla ödemezse alacaklı ve borçlu arasındaki anlaşmazlığın nihai sonucunun her iki kanun uyarınca da cebren icra olması,
- Alacaklıların borçlularını resmi yollara başvurarak kovuşturması,
- Her iki kanunda da alacaklıların haklarını koruyan ve borçluyu borcunu ödemeye zorlayan hükümlerin bulunması.

İcra ve İflas Kanunu ve 6183 sayılı Kanun arasındaki farklar ise şu şekildedir:

- Alacaklarını 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil eden kamu, kendi alacakları için resen icra yetkisine³⁰ sahip iken özel alacakların icra takiplerinde devlet gücünün araya girmesi zorunludur³¹. Diğer bir deyişle özel alacaklar gönüllü olarak ödenmediği takdirde cebri icra organları alacaklının talebiyle işlem başlatabilirken kamu alacaklarında herhangi bir talebe gerek duyulmaksızın alacaklar için resen takip işlemi başlatılmaktadır.
- İİK hükümlerine göre hareket eden alacaklı, alacağını tahsil ederken borçlunun düşeceği durumu gözetmek zorunda değildir. Alacaklıyı ilgilendiren, borcun tahsil edilmesidir. Kamu alacaklısı olan Devlet ise 6183 sayılı Kanun’un 62. maddesinde yer alan “*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.*” hükmü gereğince alacağını tahsil ederken borçlunun düşeceği durumu gözetmek zorundadır. Çünkü aksi takdirde devlet, kendisine gelir sağlayan bir kaynağı yok etmiş olacaktır³². Dolayısıyla devlet, kamu borçlularının kamu borcunu ödedikten sonra düşecekleri durumla da ilgilenmek zorundadır.

Kamu alacakları ile özel hukuktan doğan alacaklar arasındaki bir diğer fark uyumsuzlukların çözüm yollarına ilişkindir. Özel hukuktan doğan alacaklar, adli yargının görev alanına girmektedirken kamu alacaklarına ilişkin uyumsuzluklar idari yargı düzeni içinde çözümlenmektedir³³. Özel alacaklarda borçlu ve alacaklı taraflar hak ve yetkileri açısından eşittir ve aralarındaki hukuki ilişki iki taraflı irade beyanına yani sözleşmeye

³⁰ Resen icra yetkisi, idarenin alacağı kararları, başka bir aracıya gerek kalmaksızın kendiliğinden icra edebilmesidir. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 162.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 162-163.

³² Hüseyin Çiftçioğlu, Ali Antepli, Ömer Ali Polat, “Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler”, **KSU İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2015, s. 98.

³³ Dönmez, “*Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*”, s. 34.

dayanmaktadır. Kamu alacaklarında kamu borçlusu ile kamu alacaklısı hukuki statüleri açısından eşit hak ve yetkilere sahip değildir ve çoğunlukla tek taraflı irade beyanı söz konusudur³⁴.

Kamu alacağının tam ve vaktinde ödenmesi için 6183 sayılı Kanun kapsamında çeşitli güvence önlemleri uygulanmaktadır. Kamu alacaklarında olduğu kadar geniş kapsamlı olmamakla birlikte özel alacakların da ödenmesini sağlamak için bazı güvence önlemleri düzenlenmiştir. Örneğin; 6183 sayılı Kanun'da yer alan önlemin bir benzeri olarak İİK'de bazı hukuki tasarrufların geriye dönük olarak geçersiz sayılması mümkündür³⁵.

Kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı niteliklere sahip olmasının temel sebeplerinden bir tanesi kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi ve dolayısıyla devletin fonksiyonlarının aksamaması için kamu alacaklarına duyulan ihtiyaçtır. Kamu hizmetlerinin aksamaması için kamu alacaklarının zamanında ve tam olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Kamu alacaklarının bu niteliği dolayısıyla kamu alacaklarının hızlı ve etkin bir şekilde tahsili için İİK dışında ayrı bir kanun olarak 6183 sayılı Kanun kabul edilmiştir³⁶. Günümüzde birçok ülkede de uygulama bu şekildedir. Yani kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan kanunlar ile özel alacakların tahsilinde uygulanan kanunlar birbirinden ayrılmıştır³⁷.

Doktrinde kamu alacakları için ayrı bir kanuna gerek olmadığı, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin de İİK'de düzenlenmesi gerektiği yönünde görüşler vardır. 6183 sayılı Kanun'daki çoğu hükmün İİK'de yer alan hükümlerin tekrarı niteliğinde olduğu ve bu sebeple kamu alacaklarının takip ve tahsili için ayrı bir kanuna gerek olmadığı düşünülmektedir. Yine aynı görüşe göre tüm alacakların kısa sürede ve mümkün olan en az masraf ile tahsili devletin görevidir ve kamu alacakları ile özel alacaklar arasında herhangi bir fark olmaması gerekmektedir. Benzer bir görüşe göre kamu alacaklarının takip ve tahsili için özel alacaklardan farklı usuller belirlenmesi

³⁴ M. Ezhan Doğrusöz, A. Bumin Doğrusöz, Veysi Seviğ, Funda Tunçel, **Vergi İcra Hukuku**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, s. 9.

³⁵ Selahattin Özmen, **Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu**, İstanbul: Beta, 1996, s. 317.

³⁶ Ümit Süleyman Üstün, **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013, s. 12.

³⁷ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 4. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s. 20.

eşitliğe aykırıdır. Kamu alacaklarının niteliği dolayısıyla bunlara bazı imtiyazlar tanınsa bile kamu alacaklarının takip ve tahsilinin özel alacaklar ile aynı kanuna göre yapılması gerekmektedir³⁸. Ancak bu görüşlerin kabulü, kamu alacaklarının niteliği düşünüldüğünde mümkün olmamaktadır. Kamu hizmetlerinin kesintisiz yürütülmesinin gerekliliği, idarede istikrarın sağlanması ve kamu yararının bireysel yarardan üstün tutulması gerektiği düşüncesi ile kamu alacaklarının tahsilini riske atmadan, zamanında ve tam ödenmesini sağlamak zorunludur. Bu zorunluluk, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin özel alacaklardan farklı, daha özel ve etkili usullerle yapılmasını gerekli kılmaktadır³⁹.

6183 sayılı Kanun hazırlanırken İİK hükümlerinden faydalanıldığı Kanun'un gerekçesinde de belirtilmiştir⁴⁰. Kamu alacaklarının mahiyetine aykırı düşmeyen İİK hüküm ve usullerine zaman zaman yer verilmiştir. Ancak kamu alacakları ile özel alacakların tamamen aynı hüküm ve usullere tabi olması mümkün değildir. Örneğin; 6183 sayılı Kanun'da kamu alacaklarını güvence altına alan bir önlem olarak düzenlenen ihtiyati tahakkuk müessesesinin özel alacaklar için uygulanması icra hukukun temel niteliği ve tekniği bakımından imkânsızdır⁴¹.

1.3. Kamu Alacakları ile Kamunun Özel Alacakları Arasındaki Farklar

Devletin ve diğer kamu kurumlarının malları, kamu malları ve özel mallar olarak ikiye ayrıldığı gibi alacakları da kamu alacakları ve özel alacaklar olarak ikiye ayrılır⁴². Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli; gecikme zammı, faiz gibi ferî alacakları ve kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları kamu alacaklarını oluşturmaktadır. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere

³⁸ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 15.

³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 162.

⁴⁰ “Kamu alacaklarının tahsilinde, tatbikatın, geniş ölçüde umumi icra usullerine muvazi bir istikamet takip etmiş olduğu da bir vakiydir. Bu itibarla tasarının hazırlanmasında İcra ve İflâs Kanunu hükümlerinden, kamu alacaklarının mahiyet ve bünyesine aykırı düşmemek şartıyla, İcra ve İflâs hukuku sahasında tesbit edilen prensiplerden faydalanılmış umumi takip esaslarıyla tasan arasında daima bir ahenk muhafaza edilmiştir.”

⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 163.

⁴² Kaplan, s.191.

ait olan alacaklardan sözleşmeden, haksız kazanç veya sebepsiz zenginleşmeden doğanlar ise devletin özel alacakları olarak nitelendirilmektedir.

Kamu alacakları, kamu hukukundan doğan imtiyazlı alacaklarken kamunun özel alacakları, özel hukuktan doğmaktadır. Bu alacakların kaynağını başta Türk Medeni Kanunu⁴³, Türk Borçlar Kanunu⁴⁴ ve Türk Ticaret Kanunu⁴⁵ olmak üzere özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kanunlar oluşturmaktadır. Kamu hukukundan doğan alacaklarda taraflar arasında dikey bir hukuki ilişki bulunmaktadır. Egemenliği elinde bulunduran devlet, hukuki ilişkinin diğer tarafına göre üstün konumdadır. Özel hukuktan doğan alacaklarda ise taraflar eşit statüye sahiptir⁴⁶. Devlet, il özel idareleri ve belediyeler özel hukuktan doğan alacakları için tıpkı bir özel hukuk kişisi gibi İİK hükümlerinden yararlanır. Ancak Devlet, özel alacakları için bile zaman zaman bazı ayrıcalıklara sahip olabilmektedir. İİK'ye göre yapılan genel haciz yolu ile takipte veya özel takip yollarından birine başvurulması halinde sıradan bir alacaklının sahip olmadığı rüçhan hakkı gibi bazı ayrıcalıklar Devlete tanınmıştır⁴⁷.

Devlet, özel alacaklarının tahsili için hukuk sisteminin özel hukuktan doğan alacaklar bakımından yetkili kıldığı makamlara başvurur. Vadesi geldiği halde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsili için ise kamu gücünü bizzat kendisi kullanır⁴⁸. Bir görüşe göre kamu alacaklarının tahsili için alacaklı kamu idarelerine bir nevi “ihkak-ı hak”⁴⁹ yetkisi verilmiştir ve kamu alacaklarının tahsilinde özel alacaklara göre ayrıcalıklar tanınması hukuk devleti ilkesi ile çelişmektedir⁵⁰. Benzer bir görüşe göre de kamu alacakları ile özel alacaklar hem normal tahsil hem de cebren tahsil açısından genel ve tek bir rejime tabi tutulabilir. Çünkü kamu alacaklarına tanınan bu ayrıcalıklar sebebiyle gerek uygulamanın bir sonucu olarak gerekse de diğer kanunlara koyulan

⁴³ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁴ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁵ 14.02.2011 tarih ve 2786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁶ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 11.

⁴⁷ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan, Muhammet Özekes, *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı*, 4. Baskı, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017, s. 325.

⁴⁸ Cemal Başar, “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 4567.

⁴⁹ Hakkını zorla elde etme, bir hakkı usulünce yerine getirme anlamına gelmektedir. Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü (Öğrenciler İçin)*, 5. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 336.

⁵⁰ Edip Şimşek, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996, s. 4-5.

hükümlerle kamu alacağı kavramı oldukça genişlemiş ve devletin nerdeyse her alacağı kamu alacağı sayılarak 6183 sayılı Kanun kapsamına alınmaya çalışılmıştır⁵¹.

1.4. Kamu Alacaklarının Güvence Altına Alınmasının Nedenleri

Klasik devlet anlayışında Devlet, yalnızca iç ve dış güvenlikten sorumlu olan bir organ olma vasfıyla sınırlandırılmıştır. Ancak yaşanan değişim ve gelişim sonucunda yeni bir devlet tanımına ihtiyaç duyulmuştur. Bu yeni devlet anlayışı, sosyal devlet olarak karşımıza çıkmaktadır. Sosyal devlet, vatandaşların ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirmeyi amaçlar. Bu amaç doğrultusunda ekonomik hayata müdahalelerde bulunur ve piyasa başarısızlığı olarak ifade edilen durumlarda kamu hizmeti üretir⁵². Bu yeni devlet anlayışına göre toplumun, tatmin edilmesi durumunda tüm topluma huzur, refah ve fayda sağlayan ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu ortak ihtiyaçları karşılamak devletin görevidir ve devlet, kamu hizmetleri yaparak bu ihtiyaçları karşılamaktadır. Toplum, ekonomik ve sosyal açıdan geliştikçe toplumsal ihtiyaçlar ve kamu hizmetlerinin önemi artmıştır⁵³. Kamu hizmetlerini finanse etmek için birden fazla yöntem vardır. Devletin kamu hizmetlerini finanse etme çabaları ve hem gerçek hem de tüzel kişilerle ilişkileri sonucunda kamu alacakları ortaya çıkmıştır⁵⁴. Kamu hizmetlerinin finansman aracı olan kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan kamu alacakları, devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi açısından önemlidir. Ayrıca kamu hizmetlerinin artan önemi, kamu alacaklarının vaktinde ve tam olarak tahsil edilmesini de gerekli kılmaktadır.

Kamu hizmetlerinin devamlılığı için yapılması gereken kamu harcamaları çoğunlukla kamu alacakları ile finanse edilmektedir. Kamu alacaklarının tahsilleri ve güvence altına alınmaları, devletin fonksiyonlarını aksamadan yerine getirebilmesi ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir⁵⁵. Kamu hizmetlerinin aksamaması için kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi gerekli ve hatta mecburidir. Bu sebeple 6183 sayılı Kanun ile Devlete ve diğer kamu

⁵¹ Tuncer, s. 149-150.

⁵² Cem Barlas Arslan, “Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi”, **Leges Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Ocak-Nisan 2014, s. 66-67.

⁵³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s. 37-39.

⁵⁴ Arslan, “Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi”, s. 67.

⁵⁵ Kaplan, s. 190.

alacaklısı kurumlara kamu alacaklarını vaktinde ve tam olarak tahsil edebilmeleri için kamu borçlusunun mal varlığı üzerine bazı tedbirler koyabilme yetkisi verilmiştir.

Gerek kamusal nitelikli gerekse özel nitelikli bir borç ilişkisinde normal olan borçlunun kendisine verilen süre içinde borcunu ödemesidir. Ancak borç ilişkilerinde süreç her zaman kanunların öngördüğü ve alacaklının arzu ettiği şekilde gerçekleşmeyebilir. Bu sebeple kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi ya da imkânsızlaşması ihtimali mevcutsa 6183 sayılı Kanun gereğince hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere kamu alacağını güvence altına alan önlemlere başvurulması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun, vadesi geçtiği halde ödenmeyen kamu alacakları için gecikme zammı uygulaması getirerek bir taraftan hazinenin zararını karşılamayı amaçlarken diğer yandan da cebren tahsili de mümkün olan kamu alacakları için tahsillerinin imkânsızlaşmaması ve hazinenin gelecekteki durumunu korumak adına bazı güvence önlemleri getirmiştir⁵⁶. Kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlamak, devlet açısından bir görev niteliğindedir⁵⁷. Devlet, 6183 sayılı Kanun ile getirilen güvence önlemleri yoluyla bu görevini yerine getirmektedir.

Tahakkuk aşamasına gelmeyen veya tahakkuk etmekle birlikte henüz tahsil aşamasına gelmeyen kamu alacakları için bu tedbirlere başvurulabilmektedir. Özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklarda alacaklının sadece miktarı kesinleşmiş alacakları için koruma tedbirleri alınması mümkün iken kamu alacakları için henüz tahakkuk aşamasına gelmeden dahi güvence önlemlerine başvurmak mümkündür⁵⁸. Çünkü kamu alacaklarının sahip olduğu önem, onların doğumlarından tahsillerine kadar geçen her süreçte güvence altına alınmalarını mecburi kılmaktadır⁵⁹. Zaten kamu alacaklarının özel alacaklara göre imtiyazlı olmasının ve kamu alacaklarının güvence altına alınmasının sebebi de kamu alacaklarının sahip olduğu bu önemdir⁶⁰. Kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi için kamu alacaklarını güvence altına alan bu önlemler 6183 sayılı Kanun'un birinci kısmının ikinci bölümünde "*Amme Alacaklarının*

⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 170.

⁵⁷ Mahmut Yüksel, İrem Biçer, "Kamu (Vergi) İcra Hukukunda Güvence Mekanizmaları: Teminat ve Şahsi Kefalet", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2016, s. 52.

⁵⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 23.

⁵⁹ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 36.

⁶⁰ Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 43.

Korunması” başlığı altında 9 ila 36. maddeler arasında düzenlenmiştir. Kanun’da yer alan önlemler şu şekildedir:

- Teminat İsteme
- İhtiyati Haciz
- İhtiyati Tahakkuk
- Rüçhan Hakkı
- Kamu Alacağını Kesip Ödemek Zorunda Olanların Sorumluluğu
- Kamu Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler
- Takas
- Tasarrufun İptali Davası
- Ortaklığın Feshini İsteme
- Tasfiye Memurlarının ve Tasfiyeyi Yürütenlerin Sorumluluğu
- Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluk
- Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Kamu Alacaklarından Sorumluluk

Bu maddeler arasında yer almamakla birlikte Kanun’un “*Yasaklar ve cezalar*” bölümünde düzenlenen suçlar ve cezaları da kamu alacaklarını güvence altına alma amacına hizmet ettikleri için çalışma kapsamına dâhil edilmiştir. Kamu alacaklarını güvence altına alan bu önlemlerin ortak amacı, zamanında tahakkuk ettirilemeyen veya tahakkuk ettirilip de ödenmeyen kamu alacağının tahakkukunun ya da ödenmesinin sağlanmasıdır⁶¹. Bu önlemler, kamu alacağının cebri icra ve tahsilat yöntemleri ile korunmasını değil doğrudan korunmasını sağlamaktadırlar. Nitekim kamu alacağının tahsilinin gerçekleşmemesi durumunda cebri icra yollarına başvurmakta ve kamu alacağını tahsil aşamasına gelmeden güvence altına almak, alacakların zamanında ve eksiksiz tahsil edilebilmeleri açısından daha faydalıdır. Ayrıca cebri icra yönetmelerinin yanı sıra tahsil aşamasından önce kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerin varlığını bilmek kamu borçlusu açısından da borcunu zamanında ve eksiksiz ödemesi için itici bir güç olacaktır⁶². Bu önlemlerden bazıları kamu borçlularına korunma da

⁶¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s. 101.

⁶² Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 45.

sağlamaktadır. Bu bakımdan 6183 sayılı Kanun esasen kamu borçlularına da faydalar sağlamaktadır. Örneğin; bir kamu alacağı için teminat gösterilmesi, daha ağır güvence önlemlerinin uygulanmamasını sağlayarak muhatabına fayda sağlamaktadır.

2. KAMU ALACAKLARININ TÜRLERİ

Kapsamı oldukça geniş olan kamu alacaklarını, alacak hakkının kime ait olduğuna göre, 6183 sayılı Kanun'dan yararlanma hakkına göre ve alacağın niteliğine göre sınıflandırmak mümkündür.

2.1. Alacak Hakkının Kime Ait Olduğu Bakımından Kamu Alacakları

6183 sayılı Kanun gereğince bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi bu alacağın Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmasına bağlıdır. Devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan alacaklar nitelikleri ne olursa olsun 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı sayılmamaktadır. Bu alacaklar için özel kanunlarda TEK'e veya 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılmadığı sürece bu Kanun hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Özel kanunlarda bu alacakların takibatının 6183 sayılı Kanun'a göre yapılacağına dair hüküm bulunması halinde bu Kanun'a göre tahsil edilecek bir alaktan bahsetmek mümkün olmaktadır. Atıf bulunmadığı takdirde ise bu alacakların takibi İİK'ye göre yapılmaktadır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na⁶³ göre belediyelere ait olan temel kamu alacakları şunlardır:

- İlan ve Reklam Vergisi,
- Eğlence Vergisi,
- Haberleşme Vergisi,
- Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi,
- Yangın Sigortası Vergisi,
- Çevre Temizlik Vergisi,
- İşgal Harcı,

⁶³ 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı,
- Kaynak Suları Harcı,
- Bina İnşaat Harcı,
- Kayıt ve Suret Harcı,
- Altyapı Kazı İzni Harcı,
- İmar Harçları
- İşyeri Açma İzni Harcı,
- Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı,
- Sağlık Belgesi Harcı,
- Harcamalara Katılma Payları

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun⁶⁴ 42. maddesine göre il özel idarelerine ait temel kamu alacakları şunlardır:

- Vergi, resim, harç ve katılma payları,
- Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler,
- İl genel meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler,
- Faiz ve ceza gelirleri,
- Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler.

2.2. 6183 Sayılı Kanun'dan Yararlanma Hakkına Göre Alacaklar

6183 sayılı Kanun kapsamında yer alan alacakları, kanundan yararlanma haklarına göre sınıflandırmak mümkündür. Bazı alacaklar kanundan mutlak yararlanma hakkına sahip iken bazılarının kanundan yararlanma hakkı ikincildir. Mutlak yararlanma hakkına sahip olan kamu alacakları, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olanlardır. Bunlar dışındaki alacakların 6183 sayılı Kanun ile kamu alacaklarının tahsiline ilişkin sağlanan ayrıcalıklardan yararlanmaları için özel kanunlarında TEK'e veya 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılmış olması gerekmektedir. Bu alacakların 6183 sayılı

⁶⁴ 04.03.2005 tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanun'dan yararlanma hakları ikinci derecedendir. Alacaklı idarelerin 6183 sayılı Kanun'dan yararlanma hakları da tahsile ilişkin hükümler ile sınırlıdır⁶⁵. Özel kanunlarında yer alan atıf, bu alacakları tamamen 6183 sayılı Kanun kapsamına almamaktadır. Yalnızca tahsile ilişkin hükümlerden faydalanılmasını sağlamaktadır.

2.3. Nitelikleri Bakımından Kamu Alacakları

Alacakların kamu alacağı sayılabilmeleri için devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmaları koşulu tek başına yeterli değildir. Çünkü devlet, il özel idareleri ve belediyelere ait olmakla birlikte kamu alacağı niteliğine sahip olmayan bazı alacaklar da bulunmaktadır. Kamu alacaklılarının haksız fiil, sebepsiz zenginleşme ve sözleşmeden doğan alacakları kamu alacağı sayılmamaktadır. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait alacakların kamu alacağı sayılabilmeleri için nitelik olarak da 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde bahsedilen türden olmaları gerekmektedir.

2.3.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları, kamu gücüne dayanan doğrudan veya dolaylı olarak kamu hizmetlerinin niteliğine ve gereklerine ilişkin olan, kanunlara dayanılarak alınan vergi, resim, harç, para cezaları, vergi cezaları, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları ile bu alacakların takip masraflarından doğan alacaklardır⁶⁶. Bu alacaklar kamu hizmetinin niteliğine ve gereklerine ilişkin veya cezalar gibi doğrudan doğruya kamu hizmetine ilişkin olmamakla birlikte kamu gücüne dayanmaktadırlar⁶⁷. 6183 sayılı Kanun kapsamındaki asli kamu alacakları vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları ile bunların takip masraflarından oluşmaktadır. Ayrıca muhtelif kanunlarda yer alan her türlü vergi, resim, harç, para cezaları ve ek yükümler de asli kamu alacakları kapsamındadırlar⁶⁸.

⁶⁵ Şimşek, s. 5-6.

⁶⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 604.

⁶⁷ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 84.

⁶⁸ Özbacı, s. 48.

2.3.1.1. Vergi, Resim ve Harçlar

6183 sayılı Kanun'da asli kamu alacakları arasında sayılan vergi için doktrinde birçok tanım yapılmıştır. Vergi, devlet ya da vergilendirme yetkisine sahip kamu kurum ve kuruluşları tarafından kişi ve kurumlardan hukuki cebire dayanılarak alınan karşılıksız ödemelerdir⁶⁹. Vergilerin karşılıksız olması ile ifade edilen vergi ödeyenlerin devletten hiçbir fayda sağlamaması değildir. Verginin karşılıksız olması ile vergi ödeyenlerin yaptıkları bu ödemedan dolayı devletten, doğrudan kendilerine yönelik bir mal ya da hizmet talebinde bulunamayacakları ifade edilmektedir. Vergi, anayasamızda siyasi haklar ve ödevler başlığı altında bir ödev olarak düzenlenmiştir. Anayasa'nın "vergi ödevi" başlıklı 73. maddesine göre;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler 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 Cumhurbaşkanına verilebilir."

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."

Hükümde bahsedilen karşılık, doğrudan bir hizmet karşılığı ya da bireysel bir karşılık olmayıp, makroekonomik düzeyde bir karşılıktır.⁷⁰ Tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olmayı ifade etmektedir. Devletin en önemli ve en güvenilir kamusal gelir kaynağı olan vergilerin⁷¹ kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak olan mali amacı ve devletin yüklendiği gelirin yeniden dağıtılması, ekonomik istikrarın sağlanması ve iktisadi büyümenin gerçekleştirilmesi gibi sosyal, ekonomik vb. görevleri gerçekleştirmek olan mali olmayan amacı vardır⁷². Vergi, kamu alacaklarının en tipik

⁶⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s. 3.

⁷⁰ Güneş Yılmaz, Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 2, Aralık 2016, s. 339.

⁷¹ Veysi Seviğ, Kamu Alacakları ve İzlenmesi, Dünya Gazetesi, 21.01.2003.

⁷² S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018, s. 16.

örneğidir ve kamu alacakları arasında en büyük paya sahip olanıdır⁷³. Her vergi bir kamu alacağıdır, ancak vergiler dışında da çeşitli kamu alacakları bulunmaktadır⁷⁴.

Resim, bir iş ya da faaliyetin yapılması için yetkili kuruluşlar tarafından izin veya yetki verilmesi karşılığında alınan bedeldir⁷⁵. Anayasa Mahkemesi'nin tanımına göre ise resimler, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirlerdir⁷⁶. Bir başka deyişle resimler, kişilerin birbirleriyle ya da devletle olan ilişkileri sırasında düzenlenen belgeler üzerinden alınan yararlanma vergileridir⁷⁷. Bir karşılığı bulunması ve mali güce göre alınmaması⁷⁸ resimleri vergilerden farklı kılmakta, harçlara yakınlaştırmaktadır⁷⁹. Resim olarak adlandırılabilir bazı kamu gelirleri zaman zaman vergi ya da harç olarak nitelendirilmektedir. Örneğin; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 81. maddesinde yer alan işyeri açma izni harcı, resim için yapılan tanım değerlendirildiğinde resim olarak adlandırılması gerekmesine rağmen işyeri açma izni için alınan bedel resim yerine harç olarak düzenlenmiştir⁸⁰. Günümüzde resimlerin tek örneği ise 2548 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu'nun⁸¹ 1. maddesi gereğince Türk limanları arasında seyreden, yabancı ülke limanlarından Türk limanlarına gelen, Türk limanlarından yabancı ülke limanlarına giden veya Boğazlardan transit geçen gemilerden alınan gemi sağlık resmi uygulamasıdır⁸².

Harçlar, Harçlar Kanunu⁸³'nda "*özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında (bireylerin) yaptıkları ödeme*" olarak tanımlanmıştır. Diğer bir deyişle harçlar, bazı kamu kuruluşlarınca sunulan hizmetlerden faydalananların bu faydalanma karşılığında ödedikleri bedeldir. Harçlar da

⁷³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 3.

⁷⁴ Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, s. 32.

⁷⁵ Nazan Susam, **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Beta, 2015, s. 203.

⁷⁶ Anayasa Mahkemesi E. 1986/20, K. 1987/9, T. 31.03.1987 www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/amk1986-20.htm [Erişim Tarihi: 10.04.2017]

⁷⁷ S. Ateş Oktar, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, 37. Sayı, 1996/1997, s. 163.

⁷⁸ Anayasa Mahkemesi E. 1997/62, K. 1998/52, T. 16.09.1998 www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/amk1997-62.htm [Erişim Tarihi: 12.04.2017]

⁷⁹ Akdoğan, s. 106.

⁸⁰ Kaplan, s. 198.

⁸¹ 10.11.1981 tarih ve 17510 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸² Yılmaz, Biyan, s. 337-338.

⁸³ 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı ve Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergiler gibi zorunlu ödemeler olmakla birlikte vergilerden farkları bir kamu hizmetinden faydalanmanın doğrudan karşılığı olmalarıdır⁸⁴. Örneğin; pasaport harçları, yargı harçları, tapu harçları vb. Harçların yararlanma karşılığı ödeniyor olması nedeniyle kişilerin bu hizmetten yararlanmamayı tercih ederek harç ödemekten kurtulabilecekleri düşünülebilir. Ancak kamu kurum ve kuruluşlarınca sunulan pek çok hizmetten yararlanmak gündelik hayatın gerektirdiği bir zorunluk haline gelmiştir. Bu nedenle kişilerin harç ödenmesini gerektiren kamu hizmetlerinden faydalanmaksızın yaşamlarına devam etmeleri ve böylelikle harç ödemekten kurtulmaları mümkün değildir⁸⁵. Dolayısıyla harçlar da vergiler gibi zorunlu ödemelerdir.

Dar anlamda kamu gelirlerini oluşturan vergi, resim ve harçların temel özellikleri, kamu gücüne dayanılarak alınmaları yani bu gelirlerin toplanmasında cebir unsurunun yer almasıdır⁸⁶. Vergi, resim ve harçlar devletin mali imkânları arasında belki de en önemli olanlarıdır. Toplumı yakından ilgilendiren ve toplumun ekonomik refahının gerçekleştirilmesi açısından büyük öneme sahip olan⁸⁷ vergi, resim ve harçların birbirlerine benzeyen özellikleri vardır. Özellikle resim ve harç, kamu harcamalarının finansmanı amacıyla alınan ve aslında çok benzer nitelikte olan ama farklı adlandırılan kamu alacaklarıdır⁸⁸. Benzeyen tarafları olduğu gibi vergi, resim ve harçların farklılıkları da bulunmaktadır. Resim ve harçların vergilerden farkı özel bir karşılıklarının olmasıdır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında vergi, resim, harçlar sayıldıktan sonra "*ve benzeri mali yükümlülükler*" ifadesine yer verilmiştir. Benzeri mali yükümlülükler, düzenleniş şekillerine göre vergi benzeri mali yükümlülükler, resim benzeri mali yükümlülükler ve harç benzeri mali yükümlülükler olarak karşımıza çıkmaktadır. Benzeri mali yükümlülükler, kanunlarında konuları ve nitelikleri itibarıyla açıkça belli olan vergi, resim ve harçların aksine, düzenlendikleri kanunlarda açık olarak nitelendirilmeyen parasal bir takım yükümlülük ve ödemelerdir. Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülükler arasından kamu gücüne dayalı olarak, tek

⁸⁴ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011, s. 143-144.

⁸⁵ Kaplan, s. 199.

⁸⁶ Onar, s. 1645.

⁸⁷ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin, 2005, s. 17.

⁸⁸ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. baskı, İstanbul: Beta, 2016, s. 8.

tarafı bir irade ile ve gerektiğinde zorla alınanlar kamu geliri niteliği taşımaktadır⁸⁹. Benzeri mali yükümlölükler, kimi zaman vergi, resim veya harç niteliğinde olabileceği gibi kimi zaman da bunların ortak özelliklerini taşıyabilmektedir. Ancak, Anayasa'nın 73. maddesi gereğince kanunla konulmaları, değıştirilmeleri, kaldırılmaları ve kamu gücüne dayanılarak alınmaları esastır⁹⁰. Dolayısıyla vergi, resim, harç benzeri mali yükümlölük kavramı, kanun koyucu tarafından vergi resim ya da harç olarak nitelendirilmemiş olan diğ er bütün mali yükümlölükleri içeren bir üst kavram değildir.

213 sayılı VUK'un⁹¹ yanı sıra 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda⁹² düzenlenen vergi, resim, harç ve benzeri yükümlölükler de birer asli kamu alacağıdır. VUK, kapsamında olan Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınanlar hariç genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar; bu vergi, resim ve harçlara bağı olan vergi, resim ve zamlar ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. VUK kapsamındaki tüm vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler 6183 sayılı Kanun kapsamında yer alan asli kamu alacaklarıdır. Örneğ in; Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi vb. Gümrük Kanunu kapsamında eşyaya uygulanan ithalat vergileri ve ihracat vergileri ile diğ er eş etkili vergiler ve mali yükler de birer asli kamu alacağıdır. Örneğ in; gümrük vergisi, ithalden alınan katma değ er vergisi, ithalde alınan özel tüketim vergisi vb.

2.3.1.2. Vergi Cezaları

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde sayılan asli kamu alacaklarından bir diğ eri vergi cezalarıdır. Verginin zamanında ve tam olarak ödenmemesi ya da maddi yükümlölüklerin yerine getirilmemesi halinde kanunlarda belirtilen vergi cezaları alınmaktadır⁹³. Bir baş ka deyiş le vergi cezaları, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucunda uygulanan yaptırımlardır. Vergi kanunlarında yer alan hükümlerin ihlal

⁸⁹ Yükseköğrenim ücreti, elektrik enerjisi fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinde yer alan fon payı, ticaret borsaları muamele tescil ücreti, barolara giriş keseneğ i ve yıllık kesenek, ziraat odalarının giriş ücreti ve yıllık aidat Anayasa Mahkemesi'nin bugüne kadar verdiğ i kararlarda benzeri mali yükümlölük olarak kabul ettiğ i yükümlölüklerden bazılarıdır. Bkz.: Gerek, Aydın, s. 30-32.

⁹⁰ Anayasa Mahkemesi E. 1997/62, K. 1998/52, T. 16.09.1998 www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/amk1997-62.htm [Erişim Tarihi: 13.05.2017]

⁹¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 – 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹² 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğ lu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s. 9.

edilmesini önlemek ve bu yolla kamu yararını sağlamak amacıyla vergi cezalarına başvurulmaktadır⁹⁴. Kamu gücüne dayanılarak alınan vergi cezalarının asıl amacı gelir elde etmek değil, yaptırım ve ceza tehdidi ile vergi kanunlarına uyulmasını sağlamaktır.

Vergi cezaları, VUK ve Gümrük Kanunu'nda düzenlenen cezaları ifade etmektedir. Buna göre VUK'da yer alan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Gümrük Kanunu'nda yer alan vergi aslına bağlı para cezaları ile usulsüzlük cezaları birer kamu alacağıdır. Vergi suçlarına ceza mahkemelerince uygulanan vergi cezaları ise bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Vergi ziyayı cezası, VUK'un 344. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk ettirilmemesi ya da haksız yere geri verilmesine sebep olunması durumunda verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. VUK'un 359. maddesi kapsamında kaçakçılık oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebep olunması durumunda ise vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Vergi ziyayı cezasının uygulanmasının amacı, vergi kaybını önlemek⁹⁵ ve Hazinesin kaybını telafi etmektir.

Usulsüzlük dereceleri ve bunlara uygulanacak cezalar VUK'un 352. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kanunlarındaki şekli ödevlere uymamaktan doğan usulsüzlük oluşturan fiiller, fiilin ağırlığına göre birinci derece veya ikinci derece olarak ayrılmaktadırlar. Derecelerine ve mükellef gruplarına göre usulsüzlük cezalarının tutarları her yıl genel tebliğler ile belirlenmektedir.

Özel usulsüzlük cezaları ise VUK'un 353. maddesinde yer almaktadır. Belge düzenine ilişkin aykırılıklar, ibraz zorunluluğuna uymama, bilgi verme ve bildirim zorunluluğuna uymama ve muhasebe sistemindeki aykırılıklar gibi kabahatler dolayısıyla özel usulsüzlük cezaları kesilebilmektedir⁹⁶.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun on birinci kısmında vergi kaybına neden olan fiillere ve usulsüzlüklere ilişkin cezalara yer verilmiştir. Hem VUK hem de Gümrük Kanunu kapsamında uygulanan vergi cezaları, asli kamu alacaklarıdır. Bu vergi

⁹⁴ Baykara, s. 249.

⁹⁵ Baykara, s. 249.

⁹⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, s. 150.

cezalarının zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde takip ve tahsilleri, 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

2.3.1.3. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Yargılama Masrafları

Ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları, bir dava açıldığında davanın başlangıcından sona ermesine kadar o dava için yapılan yargılama giderlerine karşılık olarak alınan bedelleri ifade etmektedir⁹⁷. Bu bedellerin tahsilleri ile bir kamu geliri elde etmek değil masrafların karşılanması amaçlanmaktadır. Devletin söz konusu hizmetleri gerçekleştirirken yaptığı giderler tahsil edilmektedir⁹⁸. Ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama giderleri, 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesi kapsamında asli kamu alacaklarıdır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun⁹⁹ 323. maddesi uyarınca yargılama giderleri şunlardır:

- Celse, karar ve ilam harçları,
- Dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri,
- Dosya ve diğer evrak giderleri,
- Geçici hukuki koruma tedbirleri ve protesto, ihbar, ihtarname ve vekâletname düzenlenmesine ilişkin giderler,
- Keşif giderleri,
- Tanıklara ve bilirkişilere ödenen ücret ve giderler,
- Resmi dairelerden alınan belgeler için ödenen harç, vergi, ücret ve sair giderler,
- Mahkemede hazır bulunan taraflar için hâkimin takdir edeceği gündelik, yol ve konaklama giderleri,
- Vekâlet ücreti,
- Yargılama sırasında yapılan diğer giderler.

2.3.1.4. Para Cezaları

Para cezaları, toplumdaki bireylerin birbirleri ile olan ilişkilerini düzenlemek ve kamu düzenini gerçekleştirmek açısından konulan kurallara uygun davranılmasını

⁹⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 6.

⁹⁸ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 34.

⁹⁹ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sağlamak, kurallara aykırı davrananları cezalandırmak amacıyla uygulanan yaptırımlardır. Bu kamu alacaklarının amacı, diğer çoğu kamu alacağının aksine gelir yaratmak değildir¹⁰⁰. Para cezaları, adli ve idari para cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır. Adli para cezaları, işlenen bir suç karşılığında yaptırım olarak suçun kanuni tanımında yer alan ve uygulanmasına mahkemece karar verilen bir miktar paranın kişinin mal varlığından devlet hazinesine ödenmesini ifade etmektedir. İdari para cezaları ise idari bir yaptırım olarak idare tarafından uygulanan para cezalarıdır¹⁰¹.

Asli kamu alacakları olarak değerlendirilmesi gereken para cezaları, VUK ve Gümrük Kanunu'nda vergi kanunlarına aykırı davranışlar sebebiyle uygulanacağı belirtilen vergi cezaları ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda¹⁰² tahsil şekli gösterilen para cezaları dışında kalan adli para cezaları ile çeşitli kanunlar ile idareye tanınan ceza kesme yetkisi kullanılarak kesilen idari para cezalarıdır¹⁰³. Görüldüğü üzere yalnızca idari para cezaları değil, TCK'de tahsil şekline ilişkin bir hüküm bulunmayan adli para cezaları da asli kamu alacaklarıdır.

TCK'de tahsil şekline ilişkin hüküm bulunsa dahi süresinde ödenmeyen adli para cezaları, hapse çevrilmeyen para cezalarının tamamı ile hapse çevrilerek infaz edilen para cezalarının hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının takip ve tahsili Cumhuriyet Başsavcılıkları tarafından 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktadır¹⁰⁴.

2.3.1.5. Ek Mali Yükümlülükler

Ek mali yükümlülüklerle ilişkin düzenleme 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.”* hükmüyle yapılmıştır, ancak herhangi bir tanıma yer verilmemiştir.

¹⁰⁰ Akdoğan, s. 108.

¹⁰¹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 719, 850.

¹⁰² 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰³ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 11.

¹⁰⁴ Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 3.

Anayasamızda ek mali yükümlülüğün dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla getirilebileceği düzenlenmiştir. Vergilendirmenin mali amaçlarından bağımsız olarak gelir elde etme ya da kamu giderlerini finanse etmek amacıyla değil dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olarak düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler getirilebileceği belirtilmiştir. Ek mali yükümlülük koyma yetkisi kanunla Cumhurbaşkanına verilebilecektir. Dolayısıyla ülke ekonomisinin yararına olmak üzere ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine koyulacak bir ek mali yükümlülüğe, bunun zamanına ve miktarına karar verecek olan da Cumhurbaşkanıdır¹⁰⁵.

2.3.2. Ferî Kamu Alacakları

Devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için asli kamu alacaklarının zamanında ve tam olarak ödenmesi istenmekle birlikte bu her zaman mümkün olmamaktadır. Asli kamu alacaklarının tam ve zamanında ödenmemesi, ferî kamu alacaklarını doğurmaktadır. Bu alacaklar da kamu hizmeti ve kamu gücü esasına dayanmaktadırlar¹⁰⁶.

Asli kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi nedeniyle asli kamu alacağına ek olarak alınan tecil faizi, gecikme zammı, gecikme faizi, haksız çıkma zammı ve pişmanlık zammı ferî kamu alacaklarını oluşturmaktadır. Ferî kamu alacaklarından gecikme zammı, haksız çıkma zammı ve tecil faizi gibi tahsile bağlı olanlar 6183 sayılı Kanun'da, gecikme faizi ve pişmanlık zammı gibi tarha bağlı olanlar VUK'ta düzenlenmiştir.

Ferî alacaklar, devletin gecikme dolayısıyla uğradığı ekonomik kaybı telafi etmeye yönelik, asli kamu alacağına bağlı olarak hesaplanan ikincil alacaklardır. Bu nedenle, asli kamu alacağı olmadan ferî kamu alacağı olamaz¹⁰⁷. Asli kamu alacağı yoksa ya da yargı kararlarına göre terkin edilmişse ferî kamu alacağı da kendiliğinden düşer¹⁰⁸. Asli kamu alacaklarına ek olarak doğan bu ikincil kamu alacaklarının takip ve tahsilatının aynı makamlarca, aynı usullerle ve aynı kanun uyarınca yapılması takip ve tahsil

¹⁰⁵ Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 2013, Sayı: 1, s. 118-119.

¹⁰⁶ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 85.

¹⁰⁷ Ömer Keskin, "Kamu Alacağı Kavramı ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Düzenlenen Ferî Kamu Alacaklarının İncelenmesi" *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 416, Nisan 2016, s. 68.

¹⁰⁸ Özdemir, s. 10.

bütünlüğünün bozulmaması açısından önem arz etmektedir¹⁰⁹. Bu nedenle asli kamu alacaklarının zamanında ve tam olarak ödenmemesi sebebiyle doğan ferî kamu alacakları da 6183 sayılı Kanun kapsamında aynı makamlarca ve aynı usullere göre takip ve tahsil edilmektedirler.

Ferî kamu alacaklarından gecikme faizi ve gecikme zammı, aynı zamanda birer güvence önlemidir. Gecikme faizi ve gecikme zammına ilişkin kanuni düzenlemelerin bir amacı da kamu alacağını değer olarak korumaktır. Diğer bir deyişle gecikme faizi ve gecikme zammı uygulamalarıyla kamu alacağının satın alma gücü korunmaktadır¹¹⁰. Zamanında ödenmeyen kamu alacağının ödenmesi gerektiği tarih ile ödendiği tarih arasında geçen sürede uğradığı değer kaybı telafi edilmektedir.

2.3.2.1. Tecil Faizi

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya cebren tahsil yöntemlerinin uygulanması kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı istemi ve teminat göstermesi üzerine, belirli bir tecil faizi karşılığı olmak üzere, yetkili makamlar ya da bu makamların yetki devrettiği makamlarca kamu alacağının vadesinin 36 ayı geçmemek üzere belli bir süre uzatılabileceğine hükmedilmiştir. Tutarı 50.000 lirayı aşmayan kamu alacakları için teminat gösterilmesi şartı aranmamaktadır. Tutarı 50.000 lirayı aşan kamu alacakları için ise teminat tutarı 50.000 lirayı aşan kısmın yarısı kadardır. Cumhurbaşkanı, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı kamu idareleri itibarıyla bu sınırlar arasında olmak şartıyla farklı bir tutar belirlemeye yetkilidir.

Tecil kurumunun amacı hem kamu borçlusunun zor duruma düşmesini engellemek hem de devlet hazinesini korumaktır. Kamu alacağının vadesinde ödenmesi ya da cebren tahsili kamu borçlusunu zor duruma düşürerek tahsilini zorlaştırabilir veya hazineye gelir sağlayan bu kaynağın sürekliliğini yitirmesine neden olabilir. Tecil kurumu ile hem kamu alacaklısının hem de kamu borçlusunun çıkarları korunmaktadır¹¹¹.

¹⁰⁹ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 85.

¹¹⁰ Ahmet Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s. 250.

¹¹¹ Zeynep Arıkan, "Vergi Borçlarında Tecil", *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46. Seri, 2004, s. 18.

Tecil faizinin amacı ise kamu borcunun ertelenmesi sonucunda esasen hazineye ait olan bir parayı kullanmaya devam eden borçludan bir bedel tahsil etmek ve ödemedeki gecikme nedeniyle hazinenin uğradığı zararı telafi etmektir¹¹².

Gümrük Kanunu'nun 198. maddesi uyarınca yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunludur. Ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir. Süre uzatımı beyanname kapsamı eşyanın her bir kalemi için ayrı ayrı da yapılabilir. Uzatılan süre için 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre tecil faizi alınır.

Maliye Bakanlığı kendisine 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesiyle tanınan yetkiyi kullanarak tecil faizi oranını 06.09.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yıllık %22 olarak belirlemiştir.

2.3.2.2. Gecikme Zammı

6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi gereğince vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme zammı uygulanır. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesaplanır ve gecikme zammı 1 liradan az olamaz.

Gecikme zammı uygulamasının amaçlarından biri kamu alacağının vadesi içerisinde ödenmesini sağlamaktır¹¹³. Bir diğer amacı ise kamu alacağının vadesinde ödenmemesi nedeniyle hazinenin uğradığı zararı telafi etmektir¹¹⁴. 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "*Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz*

¹¹² Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s. 75.

¹¹³ Özer, s. 155.

¹¹⁴ Sonsuzoğlu, s. 37-38.

usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir.” hükmüyle kendisine yetki verilen Cumhurbaşkanı bu yetkisini kullanarak 1266 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile gecikme zammı oranını 01.07.2019 tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2,5 olarak belirlemiştir¹¹⁵.

Gümrük Kanunu’nun 207. maddesi uyarınca nakdi teminat dışında, tahakkuk ettirilip tahsili gereken gümrük vergileri için verilen teminatın kabulü ya da bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğü doğması halinde, şartlı muafiyete ilişkin beyannamenin tescili için 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesi kapsamında gecikme zammı tahsil edilir

2.3.2.3. Gecikme Faizi

6183 sayılı Kanun kapsamında yer alan ferî alacaklardan biri olan gecikme faizi, VUK’un 112. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre:

“(…) ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda: a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.”

Gecikme faizi, %2,5 olan gecikme zammı oranına eşittir. Ancak gecikme faizi hesaplanırken ay kesirleri dikkate alınmamaktadır. Gecikme zammı, ödeme aşamasına gelmiş, muaccel olmuş her kamu alacağına vadesini izleyen günden itibaren uygulanırken, gecikme faizi zamanında tahakkuk ettirilmedikleri için ikmalen, resen ya da idarece tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanmaktadır¹¹⁶. Gecikme zammı ve pişmanlık zammı uygulanırken ay kesirleri dikkate alınmaktayken gecikme faizi uygulamasında ay kesirleri dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre bir aydan az ise gecikme faizi

¹¹⁵ 29.06.2019 tarih ve 30816 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 133.

uygulanmayacaktır. Bu durum mükellefler arasında adaletsizlik yaratmaktadır ve tüm ferî alacaklar için uygulamada birlik sağlanması gerekmektedir¹¹⁷.

2.3.2.4. Haksız Çıkma Zammı

Kamu borçlusunun tahakkuk etmiş ve vadesi geldiği halde ödememiş olduğu kamu alacağı için gönderilen ödeme emrine itiraz hakkı bulunmaktadır. Ödeme emrine yalnızca üç gerekçeyle itiraz edilebilir. Kamu borçlusu böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya borcun zaman aşımına uğradığı gerekçeleriyle ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. Ödeme emrine itiraz eden ve itirazında kısmen ya da tamamen haksız bulunan kamu borçlusundan kamu alacağı % 10 zamlı tahsil edilir. %10'luk bu tutar, haksız çıkma zammı olarak adlandırılmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un "*ödeme emrine itiraz*" başlıklı 58. maddesinde itirazın vergi itiraz komisyonlarına yapılacağı düzenlenmişse de 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 13. maddesinde vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla birlikte vergi mahkemelerinin görev alanına giren konularda diğer kanunlarda yer alan "itiraz komisyonu" tabirinden vergi mahkemelerinin, "itiraz" deyiminden ise dava açılmasının anlaşılması gerektiği düzenlenmiştir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde düzenlenen ödeme emrine itirazın ödeme emrine karşı vergi mahkemelerinde dava açılması olarak anlaşılması gerekmektedir. Bu hükmün değiştirilmesi kamu borçlularının itiraz süresini kaçırmamalarını sağlamak için önemlidir. Ayrıca uygulanması mümkün olmayan hükümleri kanunlarımızda bulundurmamak hukuka saygıyı ve devlet otoritesini zedelememek, kanunların saygınlığını ortadan kaldırmamak adına da bu hükmün düzeltilmesi yerinde olacaktır¹¹⁸.

Kamu borçlusu açacağı bu davada yalnızca ödeme emri düzenlenen söz konusu borcunun bulunmadığını, kısmen ödediği ya da borcunun bulunduğu ancak zaman

¹¹⁷ Sonsuzoğlu, s. 118.

¹¹⁸ A. Bumin Doğrusöz, "6183 Sayılı Kanunun Üç Önemli Müessesesi (Ödeme Emri, Haksız Çıkma Zammı ve Mal Bildirimi)", **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli**, İstanbul: İstanbul Vergi Merkezi, 1 Şubat 2018, s. 56.

aşımına uğradığı için talep edilemeyeceği gerekçelerini öne sürebilir. Vergi mahkemesince itirazında kısmen ya da tamamen haksız bulunan kamu borçlusundan itirazında haksız çıktığı kamu alacağının % 10'u oranında haksız çıkma zammı tahsil edilir. Davasında kısmen haksız bulunan kamu borçlusu, itiraz ettiği tüm kamu alacağının değil haksız çıktığı miktardaki kamu alacağının %10'u kadar haksız çıkma zammı öder.

Haksız çıkma zammı uygulamasındaki amaç, haksız olduğu halde ödeme emrine itiraz ederek borcun tahsilini geciktiren ve mahkemeyi gereksiz yere meşgul eden borçluyu cezalandırmaktır¹¹⁹. Görüldüğü üzere diğer ferî kamu alacaklarında amaç hazinenin uğradığı zararı telafi etmek iken haksız çıkma zammında amaç borçluyu cezalandırmaktır. Ancak kamu borçlusu itirazında haklı çıktığı takdirde haksız yere ödeme emri düzenleyen idareye karşı herhangi bir cezai yaptırım uygulanmıyor oluşu eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır¹²⁰.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen haksız çıkma zammına benzer bir düzenleme İİK'nin 67. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde gereğince alacaklının yaptığı takibe itiraz eden borçlu itirazında haksız bulunursa borçluya, borçlu haklı bulunup alacaklı takip talebinde haksız ve kötü niyetli bulunursa alacaklıya diğer tarafın talebi halinde haksızlığına hükmolunan tutarın %20'sinden aşağı olmayacak şekilde bir tazminat ödetilmektedir. 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen haksız çıkma zammının ise sadece borçluya uygulanıyor olması eşitlik ilkesini zedelemektedir.

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine itiraz edilen davada haksız çıkan borçludan tahsil edilebildiği için davanın mahkemece olayın esasına girilerek sonuçlandırılmış olması gerekir. Davaların feragat nedeniyle sonuçlanmadığı, feragat sebebiyle mahkemenin karar verilmesine yer olmadığı hükmüyle kapatıldığı durumlarda kamu borçlusunun davasında haksız çıkması gibi bir durum söz konusu olamayacağı için borçludan haksız çıkma zammı talep edilmesi mümkün değildir¹²¹. Davadan feragat

¹¹⁹ Sonsuzoğlu, s. 86.

¹²⁰ Bumin Doğrusöz, "Haksız Çıkma Zammı", **Referans Gazetesi**, 27.08.2009.

¹²¹ Danıştay 7. D. E. 2002/2457, K. 2005/2386, T. 11.10.2005: "*Davacı şirket adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle Eskişehir Birinci Vergi Mahkemesinde açılan davadan feragat edilmesi nedeniyle, davacı şirket adına, haksız çıkma zammının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini feragat nedeniyle uyumsuzluğun esası hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolundaki Eskişehir Birinci Vergi Mahkemesi kararının, davacı şirketin davasında tamamen veya kısmen haksız çıktığı veya davasının reddedildiği anlamına gelmediği gerekçesi ile iptal eden Eskişehir İkinci Vergi Mahkemesinin kararının; davacı şirketin, uyumsuzluğun esası hakkında karar verilmeden, feragat yolu ile*

sebebiyle borçlunun haksız çıkma zammından kurtulabilmesi için yerel mahkemede ödeme emrine karşı açtığı davadan feragat etmesi gerekmektedir. Yerel mahkemede davayı kaybeden borçlunun temyiz aşamasında feragat etmesi halinde ise ilk davada haksız çıktığı gerekçesiyle kendisinden haksız çıkma zammı talep edilmesi mümkündür¹²².

Haksız çıkma zammı uygulamasının amacı farklı olsa da sonuç olarak ödeme emrine karşı dava açılmasını zorlaştırarak anayasal bir hak olan hak arama özgürlüğünü, Anayasa’da düzenlenen ve hukuk devleti ilkesinin gereği olan “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” hükmünü zedelemektedir¹²³. Anayasa Mahkemesi ise söz konusu gerekçelerle haksız çıkma zammının iptali için açılan davalara ilişkin 03.02.2011 tarihli ve 2009/83 Esas, 2011/29 Karar numaralı kararında¹²⁴ söz konusu düzenlemenin Anayasa’ya aykırı olmadığı gerekçesiyle itirazı reddetmiştir.

2.3.2.5. Pişmanlık Zammı

VUK’un 371. maddesi uyarınca emlak vergisi haricindeki¹²⁵ beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı sonucunu doğuran kanuna aykırı fiilleri işleyen veya işlenişine iştirak eden kişilerin bu fiillerini ilgili makamlara kendiliğinden haber vermeleri ve diğer bazı şartların da bulunması halinde bu kişilere vergi ziyayı cezası uygulanmamaktadır. Kişi ya da kişiler, haber verme dilekçesi vermeden önce haklarında bir ihbar olmaması, vergi incelemesi başlatılmış olmaması ya da takdir komisyonuna sevk edilmiş olmamaları gerekmektedir. Hiç verilmemiş olan beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde verilmesi, eksik ya da yanlış yapılan beyanların ise haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir. Pişmanlık

davadan vazgeçmekle davada haksız olduklarını kabullendikleri, bu nedenle, itiraza konu amme alacağının % 10 zamlı birlikte istenilmesinin yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına, 11.10.2005 gününde oyçokluğu ile karar verildi.” <https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-2002-2457-k-2005-2386-t-11-10-2005-haksiz-cikma-zammi/928438> [Erişim Tarihi: 03.06.2016]

¹²² Doğrusöz, Haksız Çıkma Zammı.

¹²³ Mustafa Akkaya, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, AÜHF Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, 2009, s.343-346.

¹²⁴ 14 Mayıs 2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹²⁵ Emlak vergisinde uygulanmama nedeni, kamulaştırma bedelinin saptanmasında bir ölçüt olduğu için emlak vergisini, kamulaştırma ihtimali sebebiyle pişmanlık talebiyle yükseltmek isteyen kötü niyetli mükelleflere engel olunmak istenmesidir. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 225.

talebiyle haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir pişmanlık zammıyla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Pişmanlık zammı uygulanmasının amacı, vaktinde ödenmeyen vergi nedeniyle hazinenin uğradığı zararı telafi etmektir. Pişmanlık zammı, ödemenin yapılmadığı her ay ve kesirleri için hesaplanmaktadır. Haber verme dilekçesinin verildiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında geçen süre için de pişmanlık zammı hesaplanmaktadır¹²⁶. Pişmanlık zammı oranı gecikme zammı oranına eşittir ve her ay için %2,5'tir.

2.3.3. Kamu Hizmetlerinin Yapılmasından Doğan Kamu Alacakları

Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin sözleşmeden, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan alacakları kamu alacağı niteliğindedir ve bu alacaklar 6183 sayılı Kanun'a tabidir. Bu hükmün getirilmesinin ve kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan alacakların tek tek sayılması yerine genel bir tanıma yer verilmesinin amacı gelecekte kamu hizmeti kavramının genişlemesi ihtimalidir. Böyle bir durumda bugün kamu alacağı sayılmayan ve sözleşmeden, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan bazı alacakların da kamu alacağı sayılabilmesi mümkün olacaktır¹²⁷. Kanun koyucu, bu alacakların kamu alacağı sayılmasını kamu hizmetlerinin yapılmasından doğmak koşuluna bağlamıştır.

Kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan alacakları tanımlamadan önce kamu hizmeti kavramını açıklamak ve nelerin kamu hizmeti olduğunu tespit etmek gerekmektedir. Kamu hizmeti, geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilmektedir. Geniş anlamda kamu hizmeti Devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında genel ve kolektif gereksinimleri karşılamak ve tatmin etmek, kamu yararını sağlamak için kamuya sunulmuş devamlı ve muntazam faaliyetlerdir¹²⁸. Dar anlamda kamu hizmeti ise kamu idare veya

¹²⁶ Sonsuzoğlu, s. 137-140.

¹²⁷ Mehmet Akmansu, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları**, Ankara: Örnek Matbaası, 1954, s. 46.

¹²⁸ Onar, s. 13.

müesseselerinin kamu hukukuna özgü yöntemler doğrultusunda ve bu hukuktan doğan yetkilere dayanarak gösterdiği faaliyetler ve yaptığı hizmetlerdir¹²⁹. Kısa bir tanımla kamu hizmeti, belli bir zamanda ve belli bir yerde kendini hissettiren toplumsal bir ihtiyacın karşılanması amacıyla yürütülen faaliyettir. 6183 sayılı Kanun kapsamındaki kamu alacakları düşünüldüğünde dar anlamda kamu hizmeti tanımı esas alınmalıdır. Çünkü yalnızca Devlet, il özel idareleri ve belediyeler tarafından yürütülen kamu hizmetlerinden doğan kamu alacakları 6183 sayılı Kanun kapsamındadır. Bu kamu idarelerinin gözetiminde yapılan kamu hizmetleri ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yürütülen kamu hizmetleri ise kapsam dâhilinde bulunmamaktadır¹³⁰.

Devletin görev ve fonksiyonlarının günümüze göre daha az olduğu geçmiş zamanlarda bazı kamu hizmetleri bedelsiz olarak sunulmaktaydı. Geçen zaman içinde toplumun genişleyen ihtiyaçları ile doğru orantılı olarak kamu hizmetleri genişlemiş ve kamu hizmetlerinin maliyetinin bir kısmı için bedel talep edilmeye başlanmıştır¹³¹. Kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan ve kamu hizmetlerinden yararlananların ödemek zorunda olduğu bu kamu alacaklarının takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle kamu hizmetleri kural olarak karşılıksız olmakla birlikte bazı durumlarda yapılan kamu hizmetinin masraflarına hizmetten yararlananların da katılması gerekebilmektedir¹³². Bu masraflara katılım için ödenen bedeller de kamu alacağı sayılmakta ve 6183 sayılı Kanun'un kapsamına girmektedirler.

Kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan kamu alacaklarına ait bir liste oluşturmak mümkün değildir. Bunun ilk nedeni kamu hizmeti kavramının ve kamu hizmetlerinin kapsamının net olarak tanımlanamamasıdır. Aşağıda bir liste halinde yer alan alacaklar, kamu hizmetinin yapılmasından doğan kamu alacaklarına örnek olarak gösterilebilir¹³³, ancak kamu hizmetlerinin yürütülmesinden doğan alacaklar bunlarla sınırlı değildir.

- Harcamalara katılma payları,

¹²⁹ Onar, s. 36.

¹³⁰ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 86.

¹³¹ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 58.

¹³² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 13.

¹³³ Mahmut Coşkun, *Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 37; Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 7.

- Su bedelleri,
- İmha giderleri,
- Madenlerde devlet hakkı,
- İşletme imtiyazı bedelleri,
- Devlet hastanelerinde yapılan masrafların karşılığında doğan alacaklar
- Ölçüler ve Ayarlar Kanunu'ndan doğan alacaklar
- Kanal bağlama ücreti, kanal temizlik ücreti,
- Kambiyo mevzuatı gereğince süresinde yurda getirilmemiş olan ihracat bedellerinden fona aktarılması gereken kur farkları.

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin kamu hizmetlerinin yürütülmesinden kaynaklanan bu alacaklar ile tespit edilemeyen ancak bu nitelikteki diğer alacaklar, kamu alacağı sayılmakta ve tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktadır.

2.3.4. İdari Sözleşmelerden Doğan Kamu Alacakları

TBK'nin 1. maddesi uyarınca sözleşme, iki tarafın iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun şekilde açıklamaları ile kurulur. İrade beyanı, yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Sözleşmeler, idari, ticari ve medeni olabilir. Ticari ve medeni sözleşmelerden doğan alacaklar, kamu alacağı niteliğinde değildir¹³⁴. İdari sözleşmelerden doğan alacaklar ise kamu alacağıdır.

İdarenin taraf olduğu sözleşmeler, idari sözleşmeler ve idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak ikiye ayrılmaktadır. İdarenin özel hukuk sözleşmeleri, 6183 sayılı Kanun'un kapsamında olmadığı, idarenin idari sözleşmelerinin ise Kanun kapsamında olduğu yönündeki görüş yargı kararları ile de desteklenmektedir¹³⁵. İdarenin özel hukuk

¹³⁴ M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s. 43.

¹³⁵ Danıştay 10. D. E. 1991/3917, K. 1993/2687, T. 24.06.1993: "Davacı şirket adına irtifak hakkı tesis bedelini vadesinde ödememesi nedeniyle düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan dava sonunda, Antalya İdare Mahkemesince; 6183 sayılı yasanın 1.maddesinde devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan alacaklarının bu kanun hükümlerine göre tahsil edilebileceğinin kurala bağlandığı, dava konusu olayda ise davalı idare alacağının henüz sözleşme taraflar arasında imzalanmamış olmakla birlikte idarenin bir özel hukuk süresi olarak yaptığı taahhüt senedi sözleşmesinden kaynaklandığı, dolayısıyla akitten doğan alacağın 6183 sayılı yasaya göre takip ve tahsiline olanak bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin iptali yolunda verilen 9.5.1991 tarih ve 1991/501 sayılı kararın bozulması istenilmektedir. Bozulması istenen karar, usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen temyiz sebepleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden

sözleşmeleri, özel hukuka tabidir. Bu sözleşmelerden doğan alacaklar kamu alacağı değildir ve sözleşmelerle ilgili uyuşmazlıklar da adli yargıda çözümlenmektedir¹³⁶. Görüldüğü üzere idarenin taraf olduğu her sözleşme idari sözleşme, bunlardan doğan her alacak da kamu alacağı sayılmamaktadır. İdarenin yalnızca idari sözleşmeden doğan alacakları kamu alacağıdır. Sözleşmenin idari sözleşme olmasının en önemli şartı sözleşmenin bir kamu hizmetinin yerine getirilmesine ilişkin olmasıdır¹³⁷. İdareye ait bir taşınmazın kiraya verilmesine ilişkin yapılan sözleşmeler idarenin özel hukuk sözleşmelerine örnek olarak gösterilebilir. Devletin bu şekilde bir sözleşmeden doğan alacakları İİK'nin 47. maddesinde yer alan “...Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder.” hükmü gereğince İİK'ye tabidir.

İdari sözleşmeler, idarenin taraf olduğu ve konusu doğrudan doğruya kamu hizmetlerinin yürütülmesi olan sözleşmelerdir. Bu sözleşmeler kamu hukuku hükümlerine tabidirler ve bunlardan doğan uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenmektedir¹³⁸. Danıştay'a göre bir sözleşmenin idari sözleşme sayılabilmesi için; sözleşmenin taraflarından biri idare olmalı, sözleşmenin konusu doğrudan veya dolaylı olarak bir kamu hizmetine ilişkin olmalı ve sözleşmede özel hukuk sözleşmelerinde bulunması mümkün olmayan bazı ayrıcalık ve üstün yetki unsurları bulunmalıdır¹³⁹.

İdari sözleşmelerden doğan alacaklar, kamu alacağı niteliğindedir ve bu alacakların takibi 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktadır¹⁴⁰. Müşterek emanet sözleşmeleri, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri, mali iltizam sözleşmeleri, kamu istikraz sözleşmeleri, idari hizmet sözleşmeleri, maden işletme imtiyazı sözleşmeleri ve orman işletme imtiyazı sözleşmeleri idari sözleşmelere örnek olarak gösterilebilir¹⁴¹.

temyiz isteminin reddi ile bozulması istenen kararın onanmasına karar verildi.” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/10d-1991-3917.htm> [Erişim Tarihi: 11.10.2016]

¹³⁶ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **Kısa İdare Hukuku**, 7. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2014, s. 139-140.

¹³⁷ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 36.

¹³⁸ Gözler, Kaplan, s. 141-142.

¹³⁹ Turgut Tan, “İdari Sözleşme Kuramına İlişkin Gözlemler”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 50, Haziran-Aralık 1995, Sayı 3, s. 293.

¹⁴⁰ Ahmet Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Prof. Dr. Akif Erginay'a Armağan, 1981, s. 656.

¹⁴¹ Zehra Odyakmaz, “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. İhsan Tarakçıoğlu'na Armağan)**, C. 2, S.1-2, 1998, s. 154-159.

2.3.5. Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları

Kamu alacaklarının gönüllü olarak ödenmemesi halinde idare söz konusu alacakları cebren tahsil etmek amacıyla işlemler başlatır. Cebren tahsil işlemlerinin gerektirdiği bazı masraflar bulunmaktadır. Zor kullanma, haciz, taşıma, saklama, satış ilanı vb. işlemler için yapılan takip masrafları da birer kamu alacağı niteliğindedirler¹⁴². 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde sayılan takip giderleri, maddede sayılanlar ile sınırlandırılmamıştır. Kanun'un 3. maddesinde takip giderleri sayılırken kullanılan "gibi" ile "her türlü" sözcüklerinin kullanılmasından anılan takip giderlerinin tadadi olmadığı, örnek verilmek amacıyla sayıldığı anlaşılmaktadır¹⁴³. Yani takip giderleri zor kullanma, haciz, taşıma, saklama, ilan giderlerinden ibaret değildir. 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edilebilecek başkaca takip giderleri de bulunmaktadır.

Kanun'un 54. maddesine göre cebren tahsilat kapsamında olan teminatın nakde çevrilmesi, haciz, malların satılması ile paraya çevrilmesi ve iflas istenmesi işlemleri uygulanırken yapılan her türlü masraf takip giderleri arasındadır. Örneğin; maddede sayılmamakla birlikte haczedilen malların yeniden değerlendirilmesi ile ilgili bilirkişiye başvurulması sonucu olan masraf da cebren tahsilat ile ilgili olduğu için bu gider de takip giderleri kapsamındadır¹⁴⁴. Her türlü kamu alacağının takip giderleri değil sadece 6183 sayılı Kanun'a tabi olan kamu alacaklarına ait takip giderleri kamu alacağıdır ve bunların takibatı da aynı Kanun'a göre yapılmaktadır.

Takip giderlerine ilgili oldukları kamu alacaklarından farklı bir takip ve tahsil yöntemi uygulamak alacaklı tahsil dairesini aynı kişi hakkında takip giderleri için bir de icra dairelerinde işlem yapmak zorunda bırakır¹⁴⁵. Bu yüzden takip giderleri, ilgili oldukları kamu alacakları ile aynı statüde kabul edilmekte ve aynı rejime tabi olmaktadır.

¹⁴² Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s. 12.

¹⁴³ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 48.

¹⁴⁴ Ünlü, s. 81-82.

¹⁴⁵ 6183 sayılı Kanun Gereği, s. 777.

2.3.6. Özel Kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edileceği Öngörülen Alacaklar

Türkiye’de kamu alacaklarının zorla tahsiline ilişkin düzenlemelerden ilki 1880 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesidir. Bu nizamname 1909 yılına kadar uygulanmıştır. 05.08.1909 tarihinde Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe girmiştir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe girmeden önce kamu alacaklarının tahsili için TEK uygulanmaktaydı. TEK, emlak, akar ve arazi vergileri gibi sınırlı sayıda vergiyi kapsamına alan, kamu borcundan dolayı hapis cezasına yer veren ve dört fasıl halinde 23 maddeden oluşan bir Kanundu. Zaman içinde TEK’in bazı düzenlemeleri, yeni çıkarılan vergi kanunlarıyla uyumsuz hale gelmişti¹⁴⁶. Kanun, 14 defa değişikliğe uğramasına rağmen günün koşullarına yanıt veremez olmuştu¹⁴⁷. Bu sebeplerle kamu alacaklarının takip ve tahsili için yeni ve zamanın şartlarına uygun bir kanuna ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu ihtiyacın giderilmesi amacıyla 01.01.1954 tarihinde 6183 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Kanun, bazı değişikliklerle birlikte günümüzde hala yürürlüktedir.

6183 sayılı Kanun’un 2. maddesinde yer alan “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.*” hükmüyle kamu alacaklarının tahsili için mülga TEK’e atıf yapan kanunların dayanaksız kalmaması amaçlanmıştır. Söz konusu kanunlar yenilendikçe atıflar da 6183 sayılı Kanun’a yapılmaktadır¹⁴⁸.

6183 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle birlikte mülga hale gelen TEK’e özel kanunlarda yapılan her atıf 6183 sayılı Kanun’a yapılmış sayılmaz. Yalnızca özel kanunlarda tahsilinin TEK hükümlerine göre yapılacağı belirtilen alacaklar için 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır¹⁴⁹. Bir görüşe göre söz konusu alacakların tahsilinin 6183 sayılı Kanun’a göre yapılması onlara kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır¹⁵⁰. Bu alacaklar kamuya ait olsalar dahi 1. maddede yer alan koşullara sahip olmadıkları

¹⁴⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, 4. Baskı, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2017, s. 17.

¹⁴⁷ Şimşek, s. 3-4.

¹⁴⁸ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 56.

¹⁴⁹ Kaplan, s. 209.

¹⁵⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 18.

takdirde kamu alacağı olarak değerlendirilemezler. Yapılan atıf, bu alacakların yalnızca takip ve tahsil şekline ilişkindir. Aksi bir görüşe göre ise özel kanunlarında TEK’e atıf yapılan bu alacaklardan bazıları kamu alacağı niteliğindeyken bazıları değildir, ancak bu alacakların tamamı kamu alacağı olarak kabul edilirler. Dolayısıyla bu alacaklar için artık 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesindeki şartların varlığını sorgulamak gerekmemektedir¹⁵¹. Bize göre 6183 sayılı Kanun’un kanundaki bazı terimleri açıklayan 3. maddesinde yer alan “*Bu kanundaki amme alacağı terimi: 1 inci ve 2 nci maddeler şümulüne giren alacakları (...) ifade eder.*” hükmü son derece açıktır. Özel kanunlarında TEK’e göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar da birer kamu alacağıdır.

Özel kanunlarda tahsilinin TEK’e göre yapılacağı belirtilen ve dolayısıyla 6183 sayılı Kanun’un hükümlerine tabi olan temel alacaklar şunlardır:

- 4081 sayılı Çiftçi Mallarını Koruma Hakkında Kanun’un 15. maddesi gereğince çiftçi mallarını koruma bedelleri,
- 442 sayılı Köy Kanunu’nun 45. maddesi gereğince yolsuz harcanan köy paraları,
- 4109 sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanun’un 7. maddesi gereğince asker ailelerine yapılacak yardım,
- 2644 sayılı Tapu Kanunu’nun 19. maddesi gereğince değer paha bedelleri,
- 2903 sayılı Pamuk Islahı Kanunu’nun 7. maddesi gereğince pamuk ıslah masrafları,
- 831 Sayılı Sular Hakkında Kanun ek madde 9 gereğince masrafa iştirak payları,

2.3.7. Özel Kanunlarında 6183 Sayılı Kanun’a Göre Tahsil Edileceği Düzenlenen Alacaklar

Bazı kanunlarda kamu kurum ve kuruluşları tarafından tahsil edilecek olan ve esasen 6183 sayılı Kanun’un kapsamına girmeyen çeşitli alacakların bu Kanun’a göre tahsil edilmesi gerektiğine dair hükümler bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun’un 2. maddesi uyarınca bu alacakların takip ve tahsilatı 6183 sayılı Kanun’a göre yapılmaktadır. Tahsili için özel kanunlarında TEK’e atıf yapılan alacaklarda olduğu gibi

¹⁵¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2006, s. 18.

bu alacaklar bakımından da kamu alacağı olup olmadıkları konusunda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir görüşe göre takip ve tahsilinin 6183 sayılı Kanuna göre yapılması bu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır. 6183 sayılı Kanuna yapılan atıf, alacaklı kamu kurum ve kuruluşuna yalnızca kamu gücü ve Kanunda düzenlenen cebri takip ve tahsil yöntemlerini kullanma yetkisi vermektedir¹⁵². Yargıtay 23. Hukuk Dairesi'nin görüşü de aynı yöndedir. Daire, çeşitli kanunlarda tahsilinin 6183 sayılı Kanun'a göre yapılacağı belirtilen alacakların kamu alacağı statüsüne girmeyeceği, bu atıfların yalnızca söz konusu alacaklar için cebri icra yollarının kullanılmasını sağlayacağı görüşündedir¹⁵³. Aynı yönde bir diğer görüşe göre ise Kanun'da yer alan kamu alacağı tanımı değerlendirildiğinde devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan hiçbir kamu idaresinin alacağı kamu alacağı niteliği taşımamaktadır¹⁵⁴.

Bizim de paylaştığımız diğer bir görüşe göre ise bazı alacakların özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'un hükümlerine göre tahsil edileceğinin belirtilmesi, bu alacakların kamu alacağı, alacaklıların da kamu alacaklısı sayılmalarını gerektirmektedir. Kamu alacağı kavramı, tüm bu alacakları da kapsayacak şekilde kullanılmalıdır¹⁵⁵. Bu alacakların kamu alacağı niteliğinde olup olmadığının tespit edilmesi yalnızca bir isimlendirme sorunu değildir. Bir alacağın kamu alacağı olup olmadığını tespit, onun güvence altına alınması için kullanabilecek önlemlerin belirlenmesi, alacaklısının ve borçlusunun hak ve yükümlüklerinin belirlenmesi gibi birçok konu açısından önem taşımaktadır.

¹⁵² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 8.

¹⁵³ Yargıtay 23. HD E. 2013/6868, K. 2013/6830, T. 6.11.2013: "6183 sayılı Kanun'un kapsamını düzenleyen 1. maddesinde özel alacaklar ile amme alacakları ayrılmakta, 6183 sayılı Kanun'un sadece amme alacaklarının tahsilinde uygulanacağı ortaya konulmaktadır. Kanun'a göre, özel alacak- amme alacağı ayrımında esas alınacak iki ölçüt bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Kanun metninde de belirtildiği üzere sadece devlet, il özel idareleri ve belediyelerin amme alacaklısı olabilecekleridir. Bunun dışındaki kuruluşlar, başkaca konularda kamu gücünü kullanma yetkisine sahip olsalar dahi, amme alacaklısı sayılamazlar. Bununla beraber çeşitli kanunlarda, devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kuruluşların alacaklarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanunun uygulanacağına yönelik atıflar yapılabilmektedir. Ancak bu tür atıflar sadece diğer kuruluşlara ait alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun'da öngörülen cebri icra yollarının kullanılmasına olanak tanımakta, bu kuruluşlara ait alacakları amme alacağı statüsüne sokmamaktadır." www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/23hd-2013-6868.htm [Erişim Tarihi: 10.12.2018]

¹⁵⁴ Barış Bahçeci, "TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2012 (101), s. 228.

¹⁵⁵ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 72-73.

Özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği düzenlenen alacakların tam bir listesini hazırlamak mümkün olmamakla birlikte temel alacaklar şunlardır:

- 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu'nun 17. maddesinin 2. fıkrasına göre öğrenim kredileri,
- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu ek madde 4 gereğince para cezaları ve alacaklar,
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 35. maddesi gereğince hazine payı, 115. maddesi gereğince para cezaları,
- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesi gereğince ecrimisiller,
- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesi gereğince ek mali yükümlülükler
- 3294 sayılı Kanun'un ek 1. maddesi gereğince Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu'nun alacakları,
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 53. maddesi gereğince Kamu İhale Kurumunun tahsil edilemeyen gelirleri.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 35. maddesi gereğince mutemet avansları, 78. maddesi gereğince kurumlardan alınacak hasılat payları,
- 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesi gereğince idari para cezaları,
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesi gereğince Sosyal Güvenlik Kurumu primleri ve diğer alacaklar,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 101. maddesine göre katılma payları, 108. maddesine göre fon alacakları, 116. maddesine göre para cezaları, 132. maddesine göre fon gelirleri ve alacakları,
- 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun 37. maddesi gereğince sosyal güvenlik kurumu alacakları,
- 5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu'nun 25. maddesi gereğince kayıt ücreti ve aidatlar.

Özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği düzenlenen bu alacaklardan önemli olduğunu düşündüğümüz birkaçını detaylı şekilde inceleyeceğiz.

2.3.7.1. Parafiskal Gelirler

Parafiskal gelirler, genel olarak “vergiye benzer harçlar” ya da “vergi benzeri gelir” olarak adlandırılmaktadırlar. Ancak kökeni Fransızca olan bu kelimenin niteliklerini tam olarak ifade edecek bir kavramın dilimizde bulunmaması sebebiyle ülkemizde bu gelirleri ifade ederken parafiskal gelir kavramı kullanılmaktadır¹⁵⁶. Parafiskal gelirler, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği kamusal nitelikli gelirlerinden biridir. Kamu kuruluşları ve kamu hizmetinde bulunan bazı kamu kuruluşu niteliğinde olan iktisadi, sosyal ve mesleki kuruluşların kendi üyelerinden ya da sundukları kamu hizmetinden faydalanan kişilerden çeşitli isimler altında aldıkları paralara parafiskal gelirler denilmektedir. Ticaret ve Sanayi Odaları, Ziraat Odaları, Emekli Sandığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve barolar gibi kuruluşlar, devletten aldıkları yetkiye dayanarak sundukları kamu hizmetlerinin karşılığında parafiskal gelirler toplamaktadırlar¹⁵⁷. Günümüzde kamu hizmetlerinin sürekli bir şekilde gelişmesi, genişlemesi ve sonuç olarak devlet müdahaleciliğinin her alanda giderek artış göstermesi, parafiskal gelirlerin doğuşuna ve kamu gelirleri arasındaki payının sürekli artmasına neden olmuştur¹⁵⁸.

Parafiskal gelirlerin resimler ile de benzerlikleri olmakla birlikte daha çok vergi ve harçlara benzemektedirler. Parafiskal gelirler zora dayanmaları yönünden vergilere benzemekte, karşılığının olması açısından ise harçlara yaklaşmaktadırlar. Parafiskal gelirleri vergi ve harçlardan ayıran ise bütçe dışı gelirler olmaları ve belli bir amaca tahsis edilmiş olmalarıdır¹⁵⁹.

Devlet bütçesinde yer almayan ve belli bir ekonomik, sosyal ya da mesleki amacın gerçekleştirilmesi için kullanılan parafiskal gelirler, karşılık esasına dayanmaktadır. Ancak alınan kamu hizmeti ile ödenen para arasında bire bir karşılık bulunmamaktadır.

¹⁵⁶ İbrahim Organ, Fatih Akçay, “Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler”, **Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 9, Nisan 2013, s. 162.

¹⁵⁷ Susam, s. 204.

¹⁵⁸ Organ, Akçay, s. 162.

¹⁵⁹ Organ, Akçay, s. 166-168.

Parafiskal gelirler, esasen 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde düzenlenen kamu alacağı kavramı kapsamına ve dolayısıyla Kanun'un uygulama alanına girmemektedirler¹⁶⁰. Ancak bazen bu alacaklara bir imtiyaz sağlanmakta ve özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a yapılan bir atıf ile bu Kanun'a göre tahsil edilecekleri düzenlenmektedir. Özel kanunlarında yer alan böyle bir atıf sebebiyle haklarında 6183 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uygulanan parafiskal gelirler kamu alacağı sayılmaktadır. Tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanan parafiskal gelirlere örnek olarak bazı oda kayıt ücreti ve aidatları ile Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları gösterilebilir. Gerçekten de 5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu'nun 25. maddesi gereğince oda kayıt ve ücretleri ile SSGSK'nin 88. maddesi gereğince prim ve diğer alacaklar 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edilmektedir.

2.3.7.2. Ecrimisiller

Ecrimisil, hazinenin özel mülkiyetinde bulunan gayrimenkuller ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin idarenin izni dışında gerçek ya da tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, idarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın idarece talep edilen tazminat benzeri ücrettir¹⁶¹. Taşınmazın işgalden önceki haliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak idarece işgalciden talep edilen ecrimisiller, belediyeler tarafından tahsil edilir¹⁶². İdarenin sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklarından biri olan¹⁶³ ve dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesi gereğince kamu alacağı sayılmayan ecrimisillerin tahsili, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesinde 6183 sayılı Kanun'a yapılan atıf nedeniyle bu Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır.

Kamunun sebepsiz zenginleşmeden doğan, 6183 sayılı Kanun kapsamında olmayan ve özel hukuk hükümlerine göre tahsil edilmesi gereken ecrimisil alacaklarının tahsili için bu Kanun'a atıf yapılması, kamu mallarının taşıdığı önemden

¹⁶⁰ Toktaş, s. 25.

¹⁶¹ Çiğdem Güneş, "Hazineye Ait Taşınmazlarının İdarenin İzni Dışında Kullanımına İlişkin Ödenen Bedellerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 399, Kasım 2014, s. 120-121.

¹⁶² Kemal Çağlar, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Yorumu*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 446.

¹⁶³ Kazım Yılmaz, *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s. 17.

kaynaklanmaktadır. Kanun koyucu, nitelikleri sebebiyle kamu mallarının korunmasında özel hukuk hükümlerinin değil idari yöntemlerin kullanılmasını gerekli görmüştür¹⁶⁴. Bu nedenle hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin idarenin izni dışında kullanılması halinde doğan ecrimisil alacaklarının tahsili, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılır.

2.3.7.3. Şerefiyeler ve Harcamalara Katılma Payları

Devlet dışında diğer bazı kurum ve kuruluşları da bayındırlık hizmeti niteliğinde birçok kamu hizmeti yaparak topluma hizmet ederler. Devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları bu hizmetler sonucunda hizmet yapılan bölgedeki bazı taşınmazların değerlerinde artışlar yaşanabilir¹⁶⁵. Şerefiyeler kamu tüzel kişilerinin veya belediyelerin yapmış oldukları bazı bayındırlık işleri nedeniyle değerinde artış meydana gelen taşınmazların sahiplerinden, yapılan bayındırlık işlerinin maliyetine katılmalarının sağlanması için alınan parasal tutarlardır¹⁶⁶. Şerefiye alınmasının temelinde yatan düşünce, bayındırlık işleri nedeniyle gayrimenkullerinde artış meydana gelenlerin, hiçbir çaba sarf etmeksizin ve karşılık ödemeksizin elde ettikleri bu değer artışını, bayındırlık işleri nedeniyle bu artışı meydana getiren topluma geri ödemeleridir. Şerefiyeleri bu yönüyle bir tür değer artış vergisi olarak değerlendirmek de mümkündür¹⁶⁷.

1980 öncesi belediye gelirleri arasında yer alan şerefiyelerin bir benzeri olarak günümüzde harcamalara katılma payı alınmaktadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun üçüncü kısmında belediyelere yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma payı alma yetkisi verilmiştir. Harcamalara katılma payı, belediyelerin Belediye Gelirleri Kanunu'nda belirtilen bazı yol, su ve kanalizasyon işleri için yapacakları harcamaları karşılamak amacıyla bu hizmetlerden fayda sağlayan gayrimenkul sahiplerinden aldıkları katılım paylarıdır¹⁶⁸. Şerefiyelerin alınması için arazi ve binalarda bir değer artışı olması gerekirken harcamalara katılma payının alınması için böyle bir artış aranmaz.

¹⁶⁴ Tamer Budak, Serkan Benk, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", **Business and Economics Research Journal**, Volume:2, Number:2, 2011, s. 70.

¹⁶⁵ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2016, s. 185.

¹⁶⁶ Susam, 204.

¹⁶⁷ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 67.

¹⁶⁸ Ülkü Arıkboğa, "Türkiye'de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2016, Cilt: 13, Sayı: 33, s. 282.

Harcamalara katılma payı, yapılan veya yapılacak harcamayı finanse etmek amacıyla alınmaktadır¹⁶⁹. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 98. maddesinde harcamalara katılma paylarının takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanun'un hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Söz konusu atıf, harcamalara katılma paylarına bir kamu alacağı niteliği kazandırmakla birlikte bunların takip ve tahsilini kamu alacaklarıyla aynı hükümlere tabi tutarak harcamalara katılma paylarına bir ayrıcalık da tanımıştır. Ayrıca 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda 93. maddenin 3. fıkrasında bu kamu alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla harcamalara katılma paylarına özel bir güvence önlemi düzenlenmiştir¹⁷⁰. Buna göre harcamalara katılma payına tabi olan gayrimenkullerin listesinin bunların bağlı oldukları belediyeler tarafından, ilgili oldukları tapu dairelerine bildirilmelidir. Tapu dairesi, bu gayrimenkullerin satış, hibe ve trampaları halinde alacağın tahsilini sağlamak amacıyla belediyeyi haberdar eder ve harcamalara katılma payı ödenmedikçe intikal işlemi yapmaz.

Belediyelere ait olan ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi olan diğer alacaklar ise altyapı denge geliri, kazıdan çıkan hafriyatın dolguda kullanılması nedeniyle yönetmelik gereğince alınacak ceza, her türlü para cezaları, kaçak su kullanım bedellerinin tahsili, hizmete dayanan ve tarifeye göre hesaplanan ilan tesis ücreti, belediyeye ait bariyerlerin tahribi nedeniyle istenen zarar bedeli ve su ücretidir¹⁷¹.

2.3.7.4. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Alacakları

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve ilgili diğer mevzuat ile verilen yetkiler çerçevesinde tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korumak amacıyla, mevduatın ve katılım fonlarının sigorta edilmesi, Fon bankalarının yönetilmesi, mali bünyelerinin güçlendirilmesi, yeniden yapılandırılması, devri, birleştirilmesi, satışı, tasfiyesi, Fon alacaklarının¹⁷² takip ve tahsili işlemlerinin

¹⁶⁹ Fatih Torun, **Belediye Gelirleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 454.

¹⁷⁰ Torun, s. 464.

¹⁷¹ Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, s. 69.

¹⁷² "Hisseleri kısmen veya tamamen Fona intikal eden bir bankanın yönetim ve denetimini doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortaklarının veya yöneticilerinin, yönetim kurulu, kredi komiteleri, şubeler, diğer yetkili ve görevliler aracılığıyla veya sair suretlerle banka kaynaklarını ve varlıklarını doğrudan veya üçüncü kişilere rehnetmek, teminat göstermek, ekonomik gücü olmayan kişilere kredi vermek, karşılığında kredi temin etmek amacıyla kredi kullandırmak, yurt içi veya yurt dışı banka ve mali kuruluşlar nezdinde depo veya sair adlarla hesap açtırmak veya bu hesapları teminat göstermek ve sair şekillerde kullanmak suretiyle veya başkaca dolanlı işlemlerle edindikleri veya bu suretle üçüncü kişilere edindirdikleri para, mal, her türlü hak ve alacakların temininde kullanılan banka kaynakları ve varlıkları nedeniyle doğan alacak Fon alacağı sayılır. Bu alacaklar hakkında 6183

yürütülmesi ve sonuçlandırılması, Fon varlık ve kaynaklarının idare edilmesi ve Kanunla verilen diğer görevlerin ifası için kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişiliğidir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 101. maddesine göre katılma payları, 108. maddesine göre fon alacakları, 116. maddesine göre para cezaları, 132. maddesine göre fon gelirleri ve alacaklarının tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılacaktır. Esasen kamu alacağı niteliğinde olmayan bu alacaklar, Bankacılık Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan atıflar sebebiyle birer kamu alacağı sayılmakta ve tahsilleri 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktadır.

2.4. Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin 6183 Sayılı Kanun'un Kapsamı Dışında Kalan Alacakları

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin 6183 sayılı Kanun'un kapsamı dışında kalan ve bu çalışmanın konusunu oluşturan güvence önlemlerine konu olamayacak olan bazı alacakları bulunmaktadır. Bu alacaklar hakkında Kanun kapsamında oldukları yanılgısıyla 6183 sayılı Kanun'a göre hüküm tesis edilebilmekte ve hukuka aykırılıklar oluşabilmektedir. Bu alacaklardan bazıları şunlardır: borçlanma gelirleri, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar, devletin özel hukuk sözleşmelerinden doğan alacakları, mülk ve teşebbüs gelirleri ve köy gelirleridir.

– Borçlanma Gelirleri

Mevcut kamu gelirlerinin kamu hizmetlerini karşılamakta yetersiz kalması, bütçe açığı, gerçekleştirilmesi planlanan büyük yatırım ve reformlar, ekonomik zorunluluk ile deprem ve savaş hallerinde devlet borçlanma yoluna gidebilmektedir. Devletin yurtiçi özel sektörden veya yabancı devletlerden, karşılığını daha sonra ödemek koşulu ile aldığı borçlar, kamu harcamalarının finansmanında vergilerden sonra en önemli kaynaktır¹⁷³. Borçlanma gelirleri, esas itibarıyla gönüllülük esasına dayanmak ile birlikte devlet bazen zorunlu borçlanmaya başvurarak kişileri kendisine borç vermeye zorlayabilmektedir.

sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.”(4389 sayılı Kanun'un 15/7-b) TMSF'nin fon alacağı kavramını fonun tüm alacaklarını kapsayacak şekilde uygulamalar yaptığına yönelik eleştiriler için Bahçeci, “TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu”, s. 233-240.

¹⁷³ Susam, s. 206.

Zorunlu borçlanmalar, cebir unsuru taşıdığı için vergiye benzemekle birlikte bir karşılığı olması, geçici olması ve faiz geliri oluşturması nedeniyle vergilerden ayrılırlar¹⁷⁴. Zorunlu borçlanmalarda gönüllülük söz konusu olmadığı için ve kamu gücü ağır bastığı için zorunlu borçlanma yoluyla elde edilen gelirler kamu alacağı sayılmaktadırlar. Ancak zorunlu borçlanmadan elde edilen gelirler 6183 sayılı Kanun'un kapsamına giren kamu alacaklarından değildir¹⁷⁵. Dolayısıyla zorunlu borçlanma gelirlerinin takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

– *Haksız Fiil ve Sebepsiz Zenginleşmeden Doğan Alacaklar*

Haksız fiil, hukuk düzeninin yapılmasına izin vermediği zarar doğurucu eylem ve davranışlardır. Haksız filli nedeniyle bir başkasına zarar verenler, bu zararı gidermek zorundadırlar. Sebepsiz zenginleşme ise bir kimsenin haklı bir sebep olmadan bir başkasının mal varlığından ya da emeğinden zenginleşmesidir. Sebepsiz zenginleşen, mal varlığında meydana gelen bu artışı geri vermekle yükümlüdür¹⁷⁶. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları, kamu alacaklarının kapsamına girmemektedir. Danıştay kararları da bu yöndedir¹⁷⁷. Bu alacaklar, 6183 sayılı Kanun'a tabi değildir. İİK'nin 47. maddesi gereğince bu alacaklar hakkında İİK hükümleri uygulanmaktadır. Devlet, il özel idareleri veya belediyeler, bir kişiye açık hata nedeniyle haksız veya yersiz bir ödeme yapmışsa, fazla ödenen tutar her zaman geri alınabilir. Ancak kendisine haksız veya yersiz bir ödeme yapılan kişi, geri ödememekte ısrarcı olursa hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapmak mümkün değildir. Haksız veya yersiz ödenen tutarın geri alınması için özel hukuk hükümlerine göre işlem başlatmak gerekir¹⁷⁸.

¹⁷⁴ Susam, s. 206.

¹⁷⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 14.

¹⁷⁶ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 5. Basım, Bursa: Dora Yayıncılık, 2014, s. 18.

¹⁷⁷ Danıştay 8. D. E. 2010/4364, K. 2013/7777, T. 12.11.2013: "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun Şümulu" başlıklı 1.maddesinde; belediyelerin haksız fiilden doğan alacaklarının bu Kanun kapsamı dışında olduğu düzenlenmiştir. Davaya konu ödeme emrinde belirtilen 6.139,66 TL zarar ziyan bedeli, davacının, belediyenin bakım ve gözetimindeki asfalta ve su borularına verdiği zarar neticesinde oluşmuş olup, davacının bu eyleminin haksız fiil niteliğinde bulunduğu kuşku bulunmamaktadır. Bu duruma göre idare ile zararı veren kişi arasındaki uyuşmazlığın, haksız fiile ilişkin özel hukuk hükümlerine göre adli yargı yerlerinde açılacak davalarda çözümlenmesi gerektiğinden, idarenin tek yanlı olarak, zarara uğradığından bahisle davacıyı borçlu kabul etmesi ve re'sen zarar hesaplaması yaparak bunu tahsil etmesi olanaklı değildir." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2010-4364.htm> [Erişim Tarihi: 15.11.2016]

¹⁷⁸ Budak, Benk, s. 70.

– *Devletin Özel Hukuk Sözleşmelerinden Doğan Alacakları*

Devletin idari sözleşmelerden doğan gelirleri kamu alacağı sayılırken, özel hukuk sözleşmelerinden doğan gelirleri kamu alacağı sayılmamakta ve 6183 sayılı Kanun'un uygulama alanına girmemektedir. Devletin taraf olduğu özel hukuk sözleşmeleri, idarenin özel hukuk kurallarına göre yaptığı ve kamu gücünü kullanmadığı sözleşmelerdir. Bu sözleşmelerin uygulanması sırasında çıkacak uyuşmazlıkların çözüm yeri de adli yargıdır¹⁷⁹. Devletin taraf olduğu özel hukuk sözleşmelerinin, kişilerin kendi aralarında yaptıkları özel hukuk sözleşmelerinden hiçbir farkı olmadığı için devletin özel hukuk sözleşmelerinden doğan gelirleri, kamu alacağı kapsamında değildir ve bunlar hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması hukuka aykırılığa neden olacaktır.

– *Mülk ve Teşebbüs Gelirleri*

Mülk ve teşebbüs gelirleri, devletin egemenlik hakkını kullanmadan elde ettiği kamu gelirlerindendir¹⁸⁰. Devletin kamu hizmetlerinin görülmesinde kullandığı birçok gayrimenkul ve tesisi vardır. Karayolları, demiryolları, limanlar, köprüler, okullar, mahkemeler, müzeler, kütüphaneler, posta, telefon, radyo ve televizyon tesisleri bu mülk ve tesislere örnek olarak gösterilebilir. Devletin sabit sermayesi durumunda olan bu tesisler, genellikle ücretsiz olarak kamu hizmetinin sunulmasına tahsis edilmiştir ve kamu hukuku kurallarına göre yönetilmektedirler. Bunların yanı sıra devletin bir de özel hukuk kurallarına göre sattığı veya kiraya verdiği gayrimenkulleri bulunmaktadır¹⁸¹. Devlet bu gayrimenkullerin satışı ve kiralanması yoluyla gelir elde edebileceği gibi bunların işletilmesi yoluyla da gelir elde edebilir¹⁸². Devlet ayrıca özel hukuk kurallarına göre yönetilen ve işletilen kamu iktisadi teşebbüslerinden de gelir elde etmektedir. Devletin bir gayrimenkulü satmak ya da kiralamak yoluyla veya kamu iktisadi teşebbüslerinden elde ettiği gelirler mülk ve teşebbüs gelirleri olarak adlandırılmaktadır¹⁸³. Mülk ve teşebbüs gelirleri¹⁸⁴, 6183 sayılı Kanun kapsamında yer alan kamu alacaklarından

¹⁷⁹ Odyakmaz, s. 146.

¹⁸⁰ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, 2013, s. 91.

¹⁸¹ Aksoy, Kamu Maliyesi, s. 148.

¹⁸² Pehlivan, s. 91.

¹⁸³ Aksoy, Kamu Maliyesi, s. 148.

¹⁸⁴ 2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun B Cetvelinde yer alan mülk ve teşebbüs gelirleri şunlardır: Mal ve Hizmet Satış Gelirleri, Malların Kullanma veya Faaliyette Bulunma İzni Gelirleri, KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri, Kurumlar Hasılatı, Kurumlar Karları, Kira Gelirleri, Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri.

olmadıkları için bu alacakların takip ve tahsilinde kamu alacaklarına özgü yöntemlerin uygulanması mümkün değildir.

– *Köy Gelirleri*

Köy tüzel kişiliğinin bazı kamusal nitelikteki gelirleri olmakla birlikte köy gelirleri, 6183 sayılı Kanun'un kapsamı dışında tutulmuştur. Örneğin; niteliği sebebiyle bir çeşit kamu alacağı sayılabilecek olan salma¹⁸⁵, 6183 sayılı Kanun kapsamında bir kamu alacağı olarak kabul edilmemektedir. Kanun kapsamındaki kamu alacaklarının ait olduğu kurumlar sayılırken Devlet, il özel idareleri ve belediyelere ek olarak köy tüzel kişiliği sayılmadığı için köy gelirleri Kanun kapsamında değildir ve bu gelirlerin tahsili 442 sayılı Köy Kanunu'na¹⁸⁶ göre yürütülür¹⁸⁷. 6183 sayılı Kanun kapsamında olan kamu alacaklarının köylerde doğması halinde ise bunların tahsili söz konusu Kanun hükümlerine göre yapılacaktır. Köy gelirleri, 6183 sayılı Kanun kapsamı dışında olmakla birlikte bazı köy gelirlerinin tahsilinin bu Kanun'a göre yapılacağına dair Köy Kanunu'nda TEK'e ya da 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılması halinde köy gelirlerinin tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılacaktır. Örneğin; Köy Kanunu'nun 45. maddesinde TEK'e yapılan atıf gereğince yolsuz harcanan köy paralarının tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılmaktadır. Ancak bu atıf yalnızca alacakların tahsil şekline ilişkindir ve Kanun'un diğer hükümlerinin köy gelirlerine uygulanması mümkün değildir.

3. KAMUSAL NİTELİKLİ BORÇ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI

Her borç ilişkisinde olduğu gibi kamu alacaklarında da borçlu ve alacaklı taraflar bulunmaktadır. Aktif olan taraf alacaklı, pasif olan taraf ise borçludur¹⁸⁸. Özel borç ilişkilerinde taraflar sözleşmeye göre belirlenmektedir. Kamu alacaklarında ise durum farklıdır¹⁸⁹. Kamu alacağının tarafları kanunlar ile belirlenmekte ve kamu borçlusu ile kamu alacaklısından oluşmaktadır.

¹⁸⁵ “Köy gelirleri, köy işlerini gören köyün aylıklı adamlarının aylık ve yıllıklarıyla köy sınırları içinde yapılacak mecburi köy işlerine yetmezse: En yüksek haddi yirmi lirayı aşmamak üzere herkesin hal ve vaktine göre köy ihtiyar meclisi kararıyla köyde oturanlara ve köyde maddi alakası bulunanlara salma salınır.” (442 sayılı Köy Kanunu'nun 16. maddesi)

¹⁸⁶ 07.04.1924 tarih ve 68 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁷ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 15.

¹⁸⁸ Dönmez, “*Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*”, s. 36.

¹⁸⁹ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 76.

3.1. Kamu Borçlusu

Kamusal nitelikli borç ilişkisinde kamu alacaklısının karşısında kamu alacağını ödemek zorunda olan kamu borçlusu yer almaktadır. Kamu borçlusu denildiğinde akla ilk gelen vergi mükellefleri olmakla birlikte kamu borçlusu kavramı aslında daha geniştir. 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre kamu borçlusu kavramı, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci ile mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlularını, kefilleri ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade etmektedir.

Yalnızca gerçek kişiler değil, tüzel kişiler de kamu borçlusu olabilir. Gerçek kişiler, sağ olarak doğmak kaydıyla ana rahmine düştükleri anda hak sahibi olan, fiil ehliyetini ise ayırt etme gücüne sahip olmak, küçük ve kısıtlı olmamak şartıyla elde eden insanlardır. TMK'nin 8. maddesi gereğince tüm insanlar, hukuk düzeninin çizdiği sınırlar içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler. Tüzel kişiler, başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal topluluklarıdır. Amacı hukuka veya ahlaka aykırı olmamak üzere kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. Kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanan tüzel kişiler, TMK'nin 48. maddesi gereğince cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.

Kamusal nitelikli borç ilişkisinin borçlu tarafını ve güvence önlemlerinin muhatabını kamu borçlusu olarak adlandırmak gerekse de bu güvence önlemlerinden teminat ve ihtiyati haciz uygulanırken henüz tarh ve tebliğ edilmemiş alacaklar söz konusudur. Dolayısıyla tahakkuk etmemiş bu alacaklar bakımından kesinleşmiş bir kamu borcundan bahsedilemeyeceği için bu güvence önlemlerinin muhatapları da henüz kamu borçlusu değildir. Konuya ilişkin bir Anayasa Mahkemesi kararında bu güvence önlemlerinin muhatapları muhtemel kamu borçlusu olarak adlandırılmıştır¹⁹⁰. Bu adlandırma her ne kadar doğru olsa da anlatım bütünlüğünü bozmamak amacıyla bu

¹⁹⁰ AYM E. 2018/142 K. 2019/98 T. 15.5.2019. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf> [Erişim Tarihi: 21.06.2019]

çalışmada teminat ve ihtiyati haciz muhataplarından kamu borçlusu olarak bahsedilecektir.

3.1.1. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, vergi kanunlarının vergi alacağını bağladığı vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunan ve dolayısıyla vergiyi gelir ya da servetinden ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir¹⁹¹. Vergi mükellefi kavramı yerine vergi borçlusu kavramı da kullanılmaktadır¹⁹². Türk vatandaşlarının yanı sıra yabancılar da vergi mükellefi olabilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince mükellefiyet kanunlarla belirlenmektedir. Her verginin mükellefi, o vergiye ilişkin kanunda tanımlanır¹⁹³. Mükellefiyetin kalkması da bir kanun hükmünün varlığına bağlı olmaktadır. Mükellefiyet tesis etmek ya da mükellefiyeti devretmek amacıyla kişiler arasında yapılan özel anlaşmalar VUK'un 8. maddesi gereğince vergi dairesini bağlamaz. Çeşitli vergi kanunları açısından vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişiler şunlardır¹⁹⁴:

- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na¹⁹⁵ göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları,
- Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, intifa hakkı sahibi, binaya malik gibi tasarruf edenler,
- Damga Vergisi Kanunu'na göre kâğıtları imza edenler,
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na¹⁹⁶ göre veraset yolu ile ya da karşılıksız olarak mal iktisap edenler,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden, ithalatta bulunan kişiler.

¹⁹¹ Salih Turhan, **Vergi Teori ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 48.

¹⁹² Bilici, s. 51.

¹⁹³ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 77.

¹⁹⁴ Bilici, s. 51-52.

¹⁹⁵ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁶ 10231 sayılı ve 15.06.1959 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergiye doğuran olayın hukuka aykırı olması vergi mükellefiyetine engel oluşturmamaktadır¹⁹⁷. Bunun sebebi yasal faaliyetlerde bulunan vergi mükellefleri ile yasa dışı faaliyetlerde bulunan vergi mükellefleri arasında haksız rekabet oluşmasını engellemektir¹⁹⁸. Çünkü hukuka aykırı faaliyetlerden gelir elde eden kişilerin vergi dışı bırakılması, yasal faaliyetlerden gelir elde edip vergisini ödeyen mükellefler aleyhine bir rekabet eşitsizliği oluşturacaktır.

Vergi mükellefi olmak için hak ehliyeti yeterli olup fiili ehliyet şart değildir. TMK'nin 8. maddesine göre her insanın hak ehliyeti vardır ve tüm insanlar, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler. Fiil ehliyeti ise kişinin kendi fiilleriyle hak edebilmesini ve borç altına girebilmesini ifade etmektedir. Fiili ehliyetine sahip olmayan küçük veya kısıtlılar, bu durumu öne sürerek mükellefiyetten kurtulamazlar. Fiil ehliyetine sahip olmayan vergi mükelleflerinin ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir¹⁹⁹.

Vergi mükellefiyetinin doğması için verginin tahakkuk ederek ödenecek aşamaya gelmesinin mecburi olup olmadığı yönünde görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bu görüşlerin dayanağını ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamaları için vergi borcunun ödenecek aşamaya gelmesinin mecburi olmaması oluşturmaktadır. Ancak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz birer güvence önlemidir ve bu işlemlerin yapılması tahsilata yol açmaz. Bu güvence önlemlerine başvurulmuş olsa bile bu işlemlere muhatap olan kişiler, nihai tahakkuk gerçekleşmeden vergi mükellefi sayılmazlar²⁰⁰. Vergilendirme sürecinin pasif süjesi olan vergi mükellefinin vergiyi ödemekten ibaret olan maddi ödevlerinin yanı sıra defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak, defter ve belgeleri belli bir süre saklamak gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır²⁰¹.

Vergi mükellefi, Gümrük Kanunu'nda "yükümlü" sözcüğüyle tanılanmıştır. Bu tanıma göre Kanun'un çeşitli maddelerinde öngörülen gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler yükümlüdür. Gümrük Kanunu'nda beyan sahibi, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi, eşyanın kanuna aykırı olarak girişini

¹⁹⁷ Mutluer, s. 55.

¹⁹⁸ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 76.

¹⁹⁹ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 76.

²⁰⁰ Kazım Yılmaz, s. 21-22.

²⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 74.

gerçekleştiren, eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran gibi deyimlerle bahsedilen kişiler mükellef olmaktadır²⁰².

3.1.2. Vergi Sorumluları

Sorumluluk kavramı, uyulması gereken bir kurala uyulmaması ya da ihlal edilmemesi gereken bir kuralın ihlal edilmesi nedeniyle doğan zararın, zarar veren kişi tarafından karşılanması ya da istisnai düzenlemeler ile bu zararı karşılama yükümlülüğünün zarar veren kişi ile ailevi, kamusal, sosyal veya hukuki bir bağı bulunan kişilere getirilmesidir²⁰³. Medeni hukukta sorumluluk, verilen bir zararın tazminini ya da borçlunun mal varlığına alacaklının el koyma hakkını ifade etmektedir. İdare hukuku açısından değerlendirildiğinde sorumluluk, idarenin işlem ve eylemlerinden doğan zararların tazminini ifade eder²⁰⁴. Vergi hukukunda yer alan sorumluluk ise başta vergiler olmak üzere kamu alacaklarının doğru hesaplanıp, denetlenmesi, zamanında, daha kolay ve daha az masrafla tahsil edilmesi amacıyla kullanılan bir müessesedir. Bu yönüyle sorumluluk müessesesi, kamu alacaklarının güvence altına alınmasında büyük bir öneme sahiptir²⁰⁵.

Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilişkisi olmamakla birlikte vergi mükellefinin borcunu ödemesi için alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan üçüncü kişidir. Ayrıca vergi sorumlusu vergiyle ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesinden ve bazı koşullarda vergi mükellefi ile birlikte ya da onun yerine geçerek vergi borcunun ödenmesinden de sorumludur²⁰⁶. Vergi sorumluluğu kurumunun amacı vergilerin tahsilini güvence kavuşturmak, daha kolay ve daha az maliyetle tahsil edilmesini sağlamaktır²⁰⁷. Bu amaçlarla vergi idaresi, çok sayıda vergi mükellefi yerine onlarla ilişki içinde bulunan az sayıda vergi sorumlusu aracılığıyla verginin toplanmasını, maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesini sağlamaya çalışmaktadır²⁰⁸.

²⁰² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 41.

²⁰³ Bünyamin Çitil, “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2013 (106), s. 345.

²⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 77.

²⁰⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 108-109.

²⁰⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 77-78.

²⁰⁷ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 79.

²⁰⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 212.

Vergi sorumluluğunun bağımlılık niteliği bulunmaktadır. Vergi sorumluluğunun bağımlılığı, vergi sorumluluğunun ilke olarak sorumluluğun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğması ve vergiyi doğuran olaya bağlanan yükümlülüklerin ödeme, terkin, takas, zaman aşımı vb. yollarla ortadan kalkmasıyla son bulmasıdır²⁰⁹. Vergi sorumluları, gerçek ya da tüzel kişiler olabilir. Kimlerin vergi sorumlusu olacağı vergi kanunları ile belirlenir²¹⁰. Vergi kanunlarında yer alan bazı vergi sorumlulukları şunlardır²¹¹:

- Vergi kesenlerin sorumluluğu,
- Mirasçılara ve ivazsız mal edinenlere ödeme yapanların sorumluluğu,
- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu,
- Hakedişlerden damga vergisi kesenlerin sorumluluğu,
- Mirasçılarının sorumluluğu,
- Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu,
- Katma değer vergisinde sorumluluk
- Meslek mensuplarının sorumluluğu,
- Emlak vergisinde sorumluluk,
- Özel tüketim vergisinde sorumluluk,
- Harçlarda sorumluluk,
- Limited şirketlerin ortaklarının sorumluluğu.

Vergi sorumlusu kavramı için Gümrük Kanunu'nda ayrı bir tanımlama yapılmamıştır. Sorumlu ile yükümlü kavramları çoğu kez aynı anlamda kullanılmıştır. Kanunda bahsi geçen *“beyanda kullanılan yanlış verileri veren ve bunların yanlış olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişi”* vergi sorumlusuna örnek olarak gösterilebilir²¹².

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince tıpkı vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluluğu da kanunlar ile düzenlenir. Üçüncü kişilerin de sorumlu tutulacağı

²⁰⁹ Mustafa Akkaya, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997 s. 187.

²¹⁰ Z. Sacit Önen, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017, s. 65.

²¹¹ Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 44; Yılmaz, s. 23.

²¹² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 41.

vergileme ile ilgili durumlar vergi kanunlarında belirtilmektedir. Dolayısıyla vergi sorumluluğuna ilişkin olarak kişiler arasında yapılan özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz²¹³. Özel hukuk sözleşmeleri ile vergi dairelerini de bağlayacak şekilde vergi sorumluluğu yaratılması ya da sorumluluktan kaçılması mümkün değildir. Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel hukuk sözleşmelerinin geçersiz sayılmasının amacı mükellefiyet ve sorumluluğunun mali gücü bulunmayan kimselere devredilmesini engellemek ve bu yolla kamu alacağını korumaktır²¹⁴.

Vergi sorumluluğu, sorumlunun ilgili olduğu vergi mükellefinin nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır²¹⁵. Vergiyi doğuran olayın yasadışı olması vergi mükellefiyetinin yanı sıra vergi sorumluluğunun doğmasına da engel değildir.

VUK'un 9. maddesi gereğince vergi mükellefiyetinin yanı sıra vergi sorumluluğunda için de fiil ehliyeti şartı bulunmamaktadır. Hak ehliyetine sahip olan herkes vergi sorumlusu olabilir. Vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti yani diğer bir deyişle kanuni ehliyet gerekmemektedir²¹⁶. Bazı vergiler bakımından mükellef ve vergi sorumlusu aynı kişi olabilmektedir. Örneğin; Katma değer vergisine tabi maddelerden Türkiye'de üretilen ya da imal edilenlerin üreticileri veya imalatçıları tarafından teslimi ya da kendi imalatlarında kullandıkları maddeler katma değer vergisine tabidir. Burada

²¹³ Ancak bu kuralın yine vergi kanunları ile tanınan istisnaları olabilmektedir. Örneğin; VUK'un mükerrer 257. maddesinde "Maliye Bakanlığı, (...) Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. (...) Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur." Oktar, Vergi Hukuku, s. 95-96.

²¹⁴ Nihan Kurtulmaz, **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017, s. 122.

²¹⁵ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 164.

²¹⁶ Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar, s. 49.

üretici ya da imalatçı işletmeler, kendi üretimlerinde ya da imalatlarında kullandıkları maddeler bakımından hem vergi mükellefi hem de vergi sorumlusudurlar²¹⁷.

3.1.3. Kefiller

6098 sayılı TBK'nin 581. maddesinde kefil, asıl borçlunun alacaklıya olan borcunu ödememesi halinde bu borçtan alacaklıya karşı sorumlu olmayı taahhüt eden kimse olarak tanımlanmaktadır. Kamu alacakları söz konusu olduğunda kefil, kamu borcunun kamu borçlusu tarafından kamu alacaklısına ödenmesini garanti ederek kamu borçlusu sıfatını kazanmaktadır. Kanun'un 11. maddesi gereğince teminat gösteremeyen kamu borçluları, tahsil dairesinin kabul edeceği muteber bir şahsı kefil olarak gösterebilmektedirler.

Kamu borçlusu tarafından gösterilmek istenen şahsı kefilin alacaklı tahsil dairesi tarafından kabul edilmesi bazı şartların varlığına bağlıdır. Her şeyden önce kefil, muteber bir şahıs olmalıdır. Yani kefilin ekonomik durumunun kamu borcunu ödemeye yetmesi veya toplumda güvenilir olarak tanınması gerekmektedir. Şahsı kefil, müteselsil kefil ya da müşterek müteselsil borçlu olmalıdır. Adi kefalet kabul edilmemektedir. Şahsı kefalet, alacaklı tahsil dairesince tespit edilecek şartlara uygun olarak noter onaylı sözleşme ile tesis edilmelidir²¹⁸. Ancak tüm bu şartları taşıyor olsa bile tahsil dairesi kefil olarak gösterilmek istenen kişiyi kabul etmek zorunda değildir.

6183 sayılı Kanun'un 11. maddesinde bir kişinin kefil olabileceği yazılı olsa bile eğer alacaklı daire uygun görürse birden fazla kişi de kefil olarak gösterilebilir. Bu madde gereğince kamu borçlusu olan kefil, asıl borçluyla birlikte müşterek ve müteselsil borçlu olacaktır. Bu yüzden kefil, kamu borcundan tüm mal varlığıyla sorumludur²¹⁹. Kamu borçlusu olan kefil, 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabidir ve asıl borçlu ile aynı usulde takip olunur. Diğer bir deyişle hakkında takibe geçilerek ödeme emri tebliğ edilir²²⁰.

²¹⁷ Önen, s. 66.

²¹⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 89.

²¹⁹ Gül Üstün, *İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013, s. 38.

²²⁰ Yargıtay 10. HD E. 2008/8796 K. 2009/19073 T. 22.12.2009. www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 19.03.2019]

3.1.4. Mirasçılar

TMK'ye göre yalnızca gerçek kişilerin ölümü halinde bir mirasçının varlığından söz edilebilecektir. Dolayısıyla yalnızca kamu borçlusu gerçek kişinin ölümü halinde mirasçıların kamu borcunu ödeme zorunluluğu doğacaktır²²¹. 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde kamu borçlusu kavramı tanımlanırken mirasçılarının da kamu borçlusu olacağı düzenlenmiştir. Kanun'un 7. maddesi gereğince kamu borçlusunun ölmesi durumunda mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup²²² mirasçılar da kamu borçlusu sayılmakta ve bu Kanun hükümlerine tabi olmaktadır. Mirası reddetmiş olan mirasçılar ise murisin borcundan dolayı kamu borçlusu sayılamamaktadırlar.

3.1.5. Tüzel Kişiler

4721 sayılı TMK'nin 47. maddesinde başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş bağımsız mal topluluklarının kendileriyle ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanacakları hükme bağlanmıştır. Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyeti kazanırlar. Tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır ve organlar, işlem ve fiilleri ile tüzel kişiyi borç altına sokarlar.

Tüzel kişilerin organları aynı zamanda kanuni temsilcileridir ve bu organlar aracılığıyla irade açıklamasında bulunur, hukuki işlemler yapar ve borçlara ehil olurlar. Tüzel kişilerin vergiyle ilgili ödevleri de bu organlar tarafından yerine getirilir. Tüzel kişilerin birleşmesi, devri, bölünmesi ve şekil değiştirmeleri hallerinde kimlerin kamu borçlusu sayılacağı 6183 sayılı Kanun'un 36. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre iki veya daha çok tüzel kişinin birleşmesi halinde yeni kurulan tüzel kişi, devir halinde devralan tüzel kişi, bölünme halinde bölünen tüzel kişinin varlıklarını devralan tüzel kişiler, şekil değiştirme halinde de yeni tüzel kişi kamu borçlusu olmaktadır.

²²¹ Gül Üstün, s. 35.

²²² Kanuni mirasçılar; ölenin soy hısımları, sağ kalan eş, evlatlık ve devlettir. Kanuni mirasçılık, kanundan doğmakta iken mansup ya da atanmış mirasçılık, ölenin iradesinden doğmaktadır. Muris, kanuni mirasçılarının hakkı saklı kalmak üzere vasiyet ya da miras sözleşmesi yolu ile mirasçı atayabilmektedir. Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 78.

3.1.5.1. Özel Hukuk Tüzel Kişileri

Özel hukuk hükümlerine tabi olan tüzel kişileri amaçlarına göre; kâr amacı gütmeyen özel hukuk tüzel kişileri ve kâr amacı güden özel hukuk tüzel kişileri olarak ikiye ayırmak mümkündür.

3.1.5.1.1. Kâr Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişileri

Kâr amacı gütmeyen özel hukuk tüzel kişileri; dernekler, vakıflar ve sendikalarından oluşmaktadır.

– Dernekler

04.11.2004 tarihli ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun²²³ 2. maddesinde dernekler, kazanç paylaşma dışında, kanunlarda yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları olarak tanımlanmıştır. Maddeden de anlaşılacağı üzere derneklerin kazanç paylaşma amacıyla kurulması ve kâr amacıyla faaliyette bulunması yasaktır. Derneklerin idare ve temsiline ilişkin hükümlerin yer aldığı TMK'nin 85. maddesine göre derneklerin idare ve temsil organı, yönetim kurullarıdır. Yönetim kurulunda kaç kişi bulunacağı dernek tüzüğünde belirtilir. Yönetim kurulunda en az beş asıl ve beş yedek üye bulunur. Yönetim kurulu, temsil görevini üyelerden birine veya bir üçüncü kişiye verebilir.

Derneğin vergi ile ilgili ödevleri, bu yetki devredilmediği sürece yönetim kuruluna aittir. Temsil görevi üyelerden birine veya üçüncü bir kişiye devredildiği takdirde vergi ile ilgili ödevler de bunlar tarafından yerine getirilir.

– Vakıflar

TMK'nin 101. maddesinde gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak

²²³ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tanımlanan vakıflar, olağan vakıflar, kamuya yararlı vakıflar, çalıştırılanlara ve işçilere yardım vakıfları ve aile vakıfları olarak kurulabilirler²²⁴.

Vakıflarda zorunlu olarak bulunması gereken tek organ yönetim organıdır. Yönetim organı, kurul tarzında oluşturulabileceği gibi tek bir kişiden de oluşabilir. Örneğin; vakfı kuran gerçek ya da tüzel kişi, tek başına yönetim organını oluşturabilir. Yönetim kurulu, vakfın genel durumu ve işleyişi ile ilgili kararlar almak, vakfı yönetmek ve temsil etmek ile görevlidir. Yönetim kurulunun kim veya kimlerden oluşacağı vakıf senedinde belirtilmelidir²²⁵.

– *Sendikalar*

11695 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun²²⁶ 2. maddesinde sendikalar, işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. Kanun gereğince konfederasyon, sendika ve şubelerin temsil yetkisi yönetim kurulundadır.

3.1.5.1.2. Kâr Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişileri

Şahıs şirketleri, sermaye şirketleri ve kooperatif şirketleri ise kâr amacı güden özel hukuk tüzel kişileri, diğer bir deyişle ticaret şirketleridir. Şahıs şirketleri, kişi unsurunun ağır bastığı ve önem arz ettiği şirketlerdir. Şahıs şirketlerini kolektif şirket ve komandit şirket olarak ikiye ayırmak mümkündür. Sermaye şirketlerinde ise sermaye unsuru ağır basmaktadır. Ortakların kimliği ve kişiliğinin bir önemi yoktur²²⁷. Anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sermaye şirketlerini oluşturmaktadır.

²²⁴ Mustafa Dural, Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017, s. 333-342.

²²⁵ Dural ve Ögüz, s. 361-362.

²²⁶ 07.11.2012 tarih ve 28460 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁷ Tamer Bozkurt, **Şirketler ve Kooperatifler Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s. 11.

– *Şahıs Şirketleri*

Kolektif şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir. Kolektif şirketlere ilişkin düzenlemeler TTK'nin 211 ila 303. maddeleri arasında yer almaktadır. TTK'nin 218. maddesi gereğince ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak yönetim işleri, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir. Yönetim işleri ile görevli olan ortak, aynı zamanda kolektif şirketin kanuni temsilcisidir.

Komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirkettir. Sorumluluğu sınırlandırılmış olan ortaklar, komanditer ortak; sorumluluğu sınırlandırılmamış olan ortaklar, komandite ortaktır. Komandit şirket kurulabilmesi için biri gerçek kişi olmak üzere en az iki kişi olması gerekir. Çünkü tüzel kişiler yalnızca komanditer ortak olabilir. Komandite ortakların gerçek kişi olması gerekir. Komandit şirketlere ilişkin düzenlemeler, TTK'nin 304 ila 328. maddeleri arasında yer almaktadır. Komandit şirketleri temsil yetkisi, kural olarak komandite ortağa aittir ve kanuni temsilci de bu ortaktır. Komanditer ortak, şirketi yönetme ve temsil yetkisine sahip değildir. Komanditer ortaklar, yalnızca Türkiye'de bulunmayan komandit şirketin ortağı ve Türkiye'deki temsilcisi olmaları halinde kanuni temsilci olabilirler²²⁸.

– *Sermaye Şirketleri*

Kanunlar tarafından yasaklanmış olanlar hariç her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilen anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı sadece mal varlığıyla sorumlu olan şirkettir. Anonim şirketin pay sahipleri de yalnızca taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. TTK'nin 329 ila 562. maddeleri arasında anonim şirketlere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Anonim şirketlerde yönetim ve temsil yetkisi, yönetim

²²⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 32.

kuruluna aittir. Yönetim kurulu, esas sözleşmeyle atanan veya genel kurul tarafından seçilen bir veya birden fazla kişiden oluşur. Yönetim kurulu, bu yetkisini kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine ya da üçüncü kişiye bırakabilir. Yönetim kurulu, yetkisini devretmediği takdirde anonim şirketin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin her biridir. Yönetim kurulu, yetkisini devrettiyse, kendisine şirketi yönetme ve temsil yetkisi bırakılan yönetim kurulu üyeleri ve murahhas üyeler kanuni temsilcidir. Yönetim kurulu, yetkisini üçüncü kişi müdüre devrettiyse anonim şirketin kanuni temsilcisi müdürdür²²⁹.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket TTK'nin 564. maddesinde sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirket olarak tanımlanmıştır. TTK'nin 564 ila 572. maddeleri arasında sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Limited şirket, bir veya birden fazla gerçek ya da tüzel kişi tarafından kanunlar tarafından yasaklanmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için bir ticaret unvanı altında kurulan, esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirkettir. Limited şirket ortakları, şirket borçlarından sorumlu olmayıp yalnızca taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirketlere ilişkin düzenlemeler, TTK'nin 573 ila 644. maddeleri arasında yer almaktadır. Limited şirketlerin kanuni temsilcisi, müdür sıfatıyla tüm ortaklardır. Şirket sözleşmesi ile şirketi yönetme ve temsil yetkisi bir ya da birkaç ortağa verilmişse, kanuni temsilci bu ortak veya ortaklardır. Yetki, ortak olmayan bir müdüre verilmişse bu müdür kanuni temsilcidir. Şirketi yönetme ve temsil yetkisi, ortak olan tüzel kişiye verilmişse, bu yetkiyi tüzel kişi adına yerine getiren gerçek kişi, aynı zamanda kanuni temsilcidir²³⁰.

– Kooperatif Şirketleri

Bir ticaret şirketi olan kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun²³¹ 1. maddesinde tüzel kişiliğe sahip, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle

²²⁹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 34.

²³⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 36.

²³¹ 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar olarak tanımlanmıştır. Kooperatifleri idare ve temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, kanun ve ana sözleşme hükümleri kapsamında kooperatif namına faaliyetlerini yöneten, kuruluş amacının gerektirdiği hukuki işlemleri yapan ve onu dışarıya karşı temsil eden icra organıdır²³². Kooperatifler Kanun'un 58. maddesine göre ana sözleşme, genel kurul veya yönetim kuruluna kooperatifin idare ve temsilini kısmen ya da tamamen bir veya birkaç müdüre ya da yönetim kurulu üyesine bırakma yetkisi verebilir. Müdürlerin kooperatif ortağı olmaları da şart değildir. Yönetim kurulu ve üyelerinin, bir ya da birkaç müdürün veya yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci olması mümkündür. Kanuni temsilcinin kim olduğunun tespitinin her kooperatif bakımından ayrı ayrı yapılması gerekir.

3.1.5.2. Kamu Hukuku Tüzel Kişileri

Kamu hukuku tüzel kişileri, kanunla kurulan ve varlıklarına kanunla son verilen, kamu hukuku kuralları çerçevesinde faaliyette bulunan tüzel kişilerdir. Kamu yararını gerçekleştirme amacıyla kurulan kamu hukuku tüzel kişileri, kamu gücüne ve bir takım ayrıcalıklı yetkilere sahiplerdir²³³. Kamu hukuku tüzel kişileri; başta Devlet olmak üzere kamu idareleri, kamu kurumları ve iktisadi kamu müesseselerinden oluşur. Bu kamu idare, kurum ve müesseselerin vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olmaları halinde vergi ile ilgili ödevleri ve 6183 sayılı Kanun'da öngörülen yükümlülükleri, kuruluş statülerinde gösterilen kamu görevlileri tarafından yerine getirilir. Atama yoluyla veya seçimle getirilen bu kamu görevlileri, görevden alınıncaya veya görev süreleri doluncaya kadar kamu hukuk tüzel kişilerinin kanuni temsilcisi sayılırlar²³⁴.

3.1.6. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlar

VUK'daki vergi mükellefi tanımı ve 6183 sayılı Kanun'daki kamu borçluları tanımı sadece gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Bu durumun tüzel kişiliği olmayanların vergi mükellefi ya da kamu borçlusu olmayacağı gibi bir sonuca yol açması

²³² Bozkurt, s. 451.

²³³ Ramazan Çağlayan, "Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, s. 377.

²³⁴ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 39.

mümkün değildir. VUK'un 10. maddesinde yer alan "...*Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde...*" ifadesi ile tüzel kişiliği olmayanların da kamu borçlusu olabileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla tüzel kişiliği olmayan cemaatler, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait ticari, sınai ve zirai işletmeler, iş ortaklıkları, menkul kıymetler yatırım fonları, gayrimenkul kıymetler yatırım fonları da kamu borçlusu olarak 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi olmaktadır.

Tüzel kişiliği olmayan topluluk veya teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bu ortaklık veya teşekküllere düşen ödevler idarecileri tarafından yerine getirilir. Bu kuruluşlara ait kamu alacakları ve bunlara bağlı olarak cezaların kuruluşun mal varlığından alınamaması ya da alınamayacağının anlaşılması halinde bu kuruluşları idare edenlerin sorumluluğu gereğince kamu alacakları ve cezalar bunların mal varlığından alınır. İdareciler, ödedikleri kamu alacakları ve cezalar için ortaklık veya teşekküle rücu etme hakkına sahiptirler²³⁵. Görüldüğü üzere tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenlerin kamu alacaklarından sorumluluğu ferî nitelikte bir sorumluluktur.

3.1.7. Yabancı Kişi veya Kurumların Temsilcileri

6183 sayılı Kanun'un uygulama alanı, devletin egemenlik alanı ile sınırlıdır. Yabancı bir kişi ya da kurumun kamu borçlusu olması durumunda Türkiye'de takip ve tahsile muhatap tutulabilecek bir kişinin varlığı gerekmektedir. Yabancı gerçek kişilerin veya yabancı kurumların kamu borçlusu olmaları durumunda Türkiye'deki temsilcilerinin bu borçlar dolayısıyla kamu borçlusu sayılmalarının nedeni budur²³⁶. Mükellefin Türkiye'de bulunmaması, Türkiye'deki temsilciyi vergi kanunlarına aykırı davranışlarından dolayı vergiden sorumlu hale getirir²³⁷. 6183 sayılı Kanun'un 57. maddesi gereğince yabancı kişi veya kurumların temsilcileri bu Kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur. Bu kurum ve kuruluşlardan tahsil edilemeyen kamu alacakları, bazı koşulların varlığı halinde

²³⁵ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 45.

²³⁶ Özbacı, s. 79.

²³⁷ Saban, s. 98.

Türkiye'deki temsilcilerinden tahsil edilir. Temsilciler, ödedikleri kamu borcu için 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi gereğince asıl kamu borçlusuna rücu edebilirler²³⁸.

Yabancıların temsilcilerine ilişkin VUK, Gelir Vergisi Kanunu²³⁹ ve bazı diğer kanunlarda düzenlemeler bulunmaktadır²⁴⁰. VUK'un 10. maddesine göre Türkiye'de yerleşmiş bulunmayan mükelleflerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler Türkiye'deki daimi temsilcileri tarafından yerine getirilir. GVK'nin 8. maddesinde daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse olarak tanımlanmaktadır. VUK'ta yer alan sorumluluk hükümleri, yalnızca VUK kapsamında yer alan vergi, resim, harçlar ile bunlara ait cezalar vb. hakkında uygulanır. VUK kapsamında yer almayan kamu alacakları için uygulanmaz. VUK'a tabi olmayan diğer tüm kamu alacaklarından yabancıların temsilcilerinin sorumlu olmasını sağlayan düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'un 3 ve 57. maddeleri ile 103. maddesinin 6. fıkrasında yer almaktadır²⁴¹. Dolayısıyla yabancı bir kişi ya da kurumun kamu borçlusu olması halinde Türkiye'deki temsilcileri bunlara ait tüm kamu alacakları açısından kamu borçlusu sayılmaktadırlar.

3.1.8. Kanuni Temsilciler

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına ve hesabına bir hukuki işlem yapması ve bu hukuki işlemin bütün sonuçlarının adına ve hesabına işlem yapılan kişinin üzerinde doğmasıdır²⁴². Temsil yetkisini²⁴³ bir kanun hükmünden veya temsil edilen kişinin istek ve iradesinden alan, temsil edilenin nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi kılabilen ya da borç altına sokabilen kimseye temsilci denilmektedir²⁴⁴. Temsil yetkisinin kaynağına bağlı olarak temsilciler, kanuni temsilci ve iradi temsilci olarak ayrılmaktadır. Temsilcinin temsil yetkisinin kaynağı bir kanun

²³⁸ Kazım Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s. 403-404.

²³⁹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 43.

²⁴¹ Özbalcı, s. 79.

²⁴² Mustafa Dural, Suat Sarı, **Türk Özel Hukuku Cilt I**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017, s. 173.

²⁴³ Temsil yetkisi, kendisini bir hukuki işlemin yapılmasında temsil ettirmek isteyen kişinin, temsilci olacak kişiye verdiği yetkidir. Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda İradi Temsil", **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2013, s. 114.

²⁴⁴ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 7.

hükümüyse bu kişiye kanuni temsilci; temsil edilenin irade beyanı ise iradi temsilci denilmektedir²⁴⁵.

Vergi hukukunda yer alan kanuni temsilci, vergi kanunlarının mükellef veya vergi sorumlularına yüklediği maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi konusunda yine vergi kanunları ile kendisine görev verilen kişidir²⁴⁶. Vergiye ilişkin mevzuatta iradi temsilci kullanılabileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte iradi temsilci ile temsil edilmeyi yasaklayan herhangi bir hüküm de bulunmamaktadır. Mükelleflerin iradi temsilcilerine tebligat yapılması VUK'ta düzenlenmiştir. Tek taraflı irade ile temsil yetkisi verilerek ya da vekâlet sözleşmesi yapılarak medeni hukuk ilkeleri çerçevesinde vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi bir başkasına bırakılabilir²⁴⁷. Ancak bu tip sözleşmeler VUK'un 8. maddesi gereğince vergi dairesini bağlamaz.

Kanuni temsilci, verginin asıl borçlusu olmadığı gibi vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini kendi nam ve hesabına değil, temsil ettiği kişinin nam ve hesabına yerine getirir. Dolayısıyla vergi dairesinin doğrudan doğruya muhatabı değildir. Bu durum kanuni temsilciyi, vergi mükellefi ve vergi sorumlusundan ayırmaktadır. Örneğin; vergi sorumlusu, başkalarına yapmış olduğu ödemelerden kestiği vergiyi, kendi adına düzenlediği beyanname ile alacaklı vergi dairesine bildirerek bu vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak ödemek zorunda iken; kanuni temsilci, beyannameyi kendi adına değil, temsil ettiği kişi ya da kurum adına düzenleyerek kanuni temsilci sıfatıyla imzalar²⁴⁸.

Kanuni temsilcilerin fiil ehliyetine sahip gerçek kişi olmaları şarttır²⁴⁹. Tüzel kişiler ve fiil ehliyetine yani medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan kişiler kanuni temsilci olamazlar²⁵⁰. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmak için ise fiil

²⁴⁵ Yurtsever, s. 115.

²⁴⁶ Recep Narter, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 410, Ekim 2015, s. 122.

²⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 77.

²⁴⁸ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 9.

²⁴⁹ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 85.

²⁵⁰ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. Kanun'un 359. maddesinin 2. fıkrasında tüzel kişilerin anonim şirketin yönetim kuruluna üye olarak seçilmesine imkân tanınmıştır. Fıkranın devamında bir tüzel kişi bir anonim şirketin yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen bir gerçek kişinin tescil ve ilan olunarak o tüzel kişi adına toplantılara katılıp oy kullanabileceği öngörülmüştür. Burada gerçek kişi, tüzel kişi adına oy kullanmakla birlikte yönetim kurulu üyesi niteliğine sahip olmamaktadır. Dolayısıyla

ehliyeti şart değildir. Bu da kanuni temsilciyi, vergi mükellefi ve vergi sorumlusundan ayıran bir diğer özelliktir. Kanuni temsilci ile temsil edilen arasındaki bağ, kan bağı, yargı kararı ya da sözleşme ile kurulmuş olabilir. Örneğin; küçük ile velisi arasındaki kanuni temsilcilik ilişkisi kan bağına, kısıtlı ile vasisi arasındaki ilişki yargı kararına, anonim şirket ile yönetim kurulu arasındaki bağ sözleşmeye dayanmaktadır²⁵¹.

Kamu alacaklarının kamu borçlularından tahsil edilmesi esastır. Ancak bazı durumlarda asıl kamu borçluları, kanuni ödevlerini şahsi olarak yerine getirme imkânına sahip olmayabilirler. Bu durumlarda asıl kamu borçlularının kanuni ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirir²⁵². Diğer bir deyişle kamu alacaklarının asıl borçlularının kanuni temsilcileri de kamu borçlusu sayılır.

3.1.8.1. Küçük ve Kısıtlı Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcileri

18 yaşını doldurmadığı için ergin olmayan çocuklar, TMK'nin 335. maddesine göre anne ve babasının velayeti altındadır. Velayet, henüz ergin olmamış çocukların, şahısları ve malları ile ilgili olarak kanunun ebeveynlere tanıdığı haklar ile yükümlülükleri ifade eder. Velayet altında bulunan çocuğun anne ve babasının ölmüş veya velayetin kendilerinden alınmış olması durumunda ya da ergin olmuş bir kimsenin çeşitli nedenlerden dolayı temsil edilmesi gerektiği durumlarda sulh mahkemesi tarafından kendisine bir vasi veya kayyım atanır. Vasi ya da kayyım vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve mal varlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukuki işlemlerde onu temsil etmekle görevlidir²⁵³. Küçük ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler, sayılan kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

tüzel kişi halen o anonim şirketinin yönetim kurulu üyesidir. Bu düzenleme, tüzel kişilerin kanuni temsilci olamamasının bir istisnasını oluşturmaktadır. Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, **TBB Dergisi**, 2017(129), s. 110.

²⁵¹ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s.7-8.

²⁵² Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 84.

²⁵³ Beytullah Sarıcan, “Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s. 86.

3.1.8.2. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri

Tüzel kişilerin vergi ile ilgili ödevleri bunların temsil organları tarafından yerine getirilmektedir. Tüzel kişileri kimlerin temsil edeceği çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir²⁵⁴. Tüzel kişinin kanuni temsilcisi sayılacak organın, tüzel kişinin idare ve temsiline yetkili olması gerekir. Tüzel kişinin herhangi bir organı tüzel kişinin kanuni temsilcisi gibi hareket edemez. Kanuni temsilcinin hangi organ olduğu özel kanunda, tüzükte veya ana sözleşmede belirlenir. Tüzel kişiyi idare ve temsil yetkisinin hangi organda olduğunu belirlemek için tüzel kişinin türüne bakmak gerekir²⁵⁵. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin kimler olduğuna ilişkin detaylı açıklamalar tüzel kişiler incelenirken yapıldığı için burada tekrar değinilmeyecektir.

3.1.9. Limited Şirket Ortakları

Limited şirket ortakları, kural olarak şirket alacaklılarına karşı sorumlu değildirler. Limited şirket ortaklarının sorumluluğu, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye payını ödemekten ibarettir. Şirket alacaklılarının taahhüt ettiği sermaye payını şirkete tamamen ödeyen ortağa başvurmaları mümkün değildir. Kamu alacaklısı söz konusu olduğunda ise bu kural geçerli değildir. Ortaklar, şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının ödenmesinden sermaye payları ile sınırlı olmak şartıyla doğrudan sorumludurlar²⁵⁶. Dolayısıyla kamu borçlusunu olan limited şirketin ortağı olan gerçek ve tüzel kişiler de şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları bakımından birer kamu borçlusudurlar ve bu kişiler hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır. Limited şirketlerin kamu borçlarından doğan sorumluluk, çalışmanın 3. bölümünde daha detaylı şekilde incelenecektir.

3.1.10. Diğer Kamu Borçluları

Kamu borçlusu kavramı geniş anlamda ele alındığında kamu borçlularının önceki başlıklarda açıklananlar ile sınırlı olmadığı görülmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde sayılmamakla birlikte bazı alacaklara tanınan 6183 sayılı Kanun'dan

²⁵⁴ Sarıcan, s. 87.

²⁵⁵ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 26-27.

²⁵⁶ Muhsin Koçak, *Vergi-İcra Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 54.

yararlanma hakları sebebiyle bu alacakların borçluları da birer kamu borçlusunu olarak kabul edilmektedirler.

Kamu borçlularına ilişkin düzenleme içeren 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde sayılmamakla birlikte bir kamu alacaklısı olan TMSF'ye devredilen bankaların borçluları, SGK'ye prim borcu olanlar, belediyelerin altyapı faaliyetlerinden dolayı harcamalara katılma payı ödemek mecburiyetinde olanlar da birer kamu borçlusudur²⁵⁷. Ayrıca madde metninde yer almasa bile para ve vergi cezalarının muhatapları da birer kamu borçlusudur²⁵⁸.

3.2. Kamu Alacaklısı

Kamu alacaklısı kavramı, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre devlet, il özel idareleri ve belediyeler kamu alacaklısı sıfatını taşımaktadırlar. Bununla birlikte gerçek kamu alacaklısının Devlet veya onun tüzel kişiliğinin mali yönü olan Hazine olduğu düşünülmektedir²⁵⁹. Kamu alacaklısı olan devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak ve mali alandaki egemenliğinin yansıması olan vergilendirme yetkisini kullanarak vergi alma konusunda hukuki ve fiili bir güce sahiptir. Vergilendirme yetkisi, dar anlamda devletin ya da yetki verilmiş kamu kuruluşlarının sadece vergi koyma yetkisini içerirken; geniş anlamda kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkidir²⁶⁰.

Kamu alacaklısı, kamu alacağını kendisine ayrıcalıklı yetkiler veren 6183 sayılı Kanun'a göre takip veya tahsil etmek zorunda değildir. Diğer bir deyişle kamu alacağının 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre değil de normal yollarla takip edilmesi, kamu yararına daha uygun düşüyorsa kamu alacaklısı, alacağını normal yollarla takip edebilir. İdarenin bu konuda seçimlik bir yetkisi bulunmaktadır²⁶¹. Kamu yararı ve kişisel yararlar

²⁵⁷ Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, s. 77.

²⁵⁸ Tuncer, s. 153.

²⁵⁹ Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, s. 26.

²⁶⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3-5.

²⁶¹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E. 2015/4-791 K. 2015/1756 T. 16.9.2015. "Dava konusu alacağın 6183 sayılı yasaya göre takibi mümkün olsa bile, bir alacağın ödetilmesi amacıyla özel takip yolu öngörülmüş olması, o alacağın genel takip yolu veya genel hükümler gereğince istenmesini engellemez. Alacaklının bu konuda seçimlik hakkı bulunduğu ve bu hakkını genel takip hükümlerinden yana kullandığının kabulü gerekir. Bu nedenle davacının genel hükümler çerçevesinde takip ve dava yoluna başvurulmasında hukuki yararı bulunduğu kabul edilmesi gereklidir." www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/hgk-2015-4-791.htm [Erişim Tarihi: 25.12.2018]

arasındaki denge gözetildiğinde kamu alacaklısı, iflas ve konkordato yollarını seçebilir²⁶². Nitekim 6183 sayılı Kanun'da da kamu alacaklısına bu haklar tanınmıştır. Kanun'un 100. maddesine göre kamu alacaklarının tahsili için İİK hükümleri çerçevesinde kamu borçlusunun iflası istenebilir. İzleyen maddede ise alacaklı kamu idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa bile tasdik edilen konkordatonun kamu alacakları için bağlayıcı olmadığı düzenlenmiştir.

Kamu alacakları, kamu alacaklısı adına yetkili tahsil dairesi tarafından tahsil edilmektedir. Tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresinin, 6183 sayılı Kanun hükümlerini tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade etmektedir. Devlete ait olan kamu alacakları vergi dairelerince, il özel idareleri ve belediyelere ait olan kamu alacakları ise kendi tahsil dairelerince tahsil edilmektedir²⁶³. Tahsil daireleri, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesi içindeki vergi dairesi müdürlüklerini, belediyelerin ve il özel idarelerinin tahsilat şubelerini, il özel idare teşkilatı olmayan yerlerde il özel idaresi tahsildarlarını ifade etmektedir²⁶⁴. Gümrük Kanunu'nun kapsamına giren gümrük vergileri ve para cezaları bakımından yetkili tahsil dairesi, gümrük idareleridir. Vergi alacakları dışındaki kamu alacakları ile özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar ise, ilgili kanunlarda gösterilen ve bu alacakların tahakkukunu yapan kamu idaresinin tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilirler²⁶⁵.

3.2.1. Devlet

6183 sayılı Kanun'da yer alan Devlet kavramının dar anlamda mı geniş anlamda mı değerlendirilmesi gerektiği konusunda belirsizlik bulunmakla birlikte Devlet kavramının geniş anlamda düşünülmesi Kanun'un kapsamının amaçlanandan fazla genişlemesine neden olacaktır²⁶⁶. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'da yer alan devlet kavramının genel bütçeye dâhil olan idareleri kapsadığı düşünülmektedir²⁶⁷. Geniş anlamda Devlet tanımına giren bazı kamu kurum ve kuruluşları 6183 sayılı Kanun'un kapsamına girmemektedir. Örneğin; TRT, SSK, BAĞ-KUR vb. Bu kurumların

²⁶² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 602.

²⁶³ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s.76.

²⁶⁴ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 9.

²⁶⁵ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 49-50.

²⁶⁶ Kazım Yılmaz, s. 4.

²⁶⁷ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 3.

alacaklarının tahsiline ilişkin olarak kendi kanunlarında 6183 sayılı Kanun’a atıf yapılabilmektedir²⁶⁸. Özel bütçe ile idare edilen kamu kurum ve kuruluşları dar anlamda Devlet kavramına dâhil olmamaktadır. Devlet kavramına dâhil olan kamu kurum ve kuruluşları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu²⁶⁹,’na ekli (I) sayılı cetvelde²⁷⁰ yer almaktadır.

3.2.2. İl Özel İdareleri

İl özel idareleri, 1913 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanun-u Muvakkati ile kurulmuştur. Kanun, 1987 yılında değiştirilerek İl Özel İdaresi Kanunu adını almıştır. 2005 yılında ise 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu çıkarılmıştır. Bu Kanun’a göre il özel idaresi, il halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organlarını halkın seçtiği, idari ve mali açıdan özerk kamu tüzel kişileridir. İl özel idarelerinin başkanı validir. Diğer organları ise il genel meclisi ve il encümenidir²⁷¹. İl özel idarelerine ait kamu alacaklarına örnek olarak, İmar Kanunu kapsamında alınan harçlar gösterilebilir²⁷². İl özel idareleri, ilin kurulmasına dair kanunla kurulur, il halkının

²⁶⁸ Ahmet Erol, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kullanılan Kavramların Hukuki Boyutu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2011.

²⁶⁹ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁷⁰ (I) SAYILI CETVEL GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- | | |
|---|--|
| 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi | 25) Ekonomi Bakanlığı |
| 2) Cumhurbaşkanlığı | 26) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı |
| 3) Başbakanlık | 27) Gençlik ve Spor Bakanlığı |
| 4) Anayasa Mahkemesi | 28) Kalkınma Bakanlığı |
| 5) Yargıtay | 29) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı |
| 6) Danıştay | 30) Orman ve Su İşleri Bakanlığı |
| 7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu | 31) Jandarma Genel Komutanlığı |
| 8) Sayıştay | 32) Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği |
| 9) Adalet Bakanlığı | 33) Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı |
| 10) Milli Savunma Bakanlığı | 34) Sahil Güvenlik Komutanlığı |
| 11) İçişleri Bakanlığı | 35) Emniyet Genel Müdürlüğü |
| 12) Dışişleri Bakanlığı | 36) Hazine Müsteşarlığı |
| 13) Maliye Bakanlığı | 37) Diyanet İşleri Başkanlığı |
| 14) Milli Eğitim Bakanlığı | 38) Devlet Personel Başkanlığı |
| 15) Sağlık Bakanlığı | 39) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu |
| 16) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı | 40) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı |
| 17) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı | 41) Türkiye İstatistik Kurumu |
| 18) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı | 42) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı |
| 19) Kültür ve Turizm Bakanlığı | 43) Gelir İdaresi Başkanlığı |
| 20) Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı | 44) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü |
| 21) Avrupa Birliği Bakanlığı | 45) Meteoroloji Genel Müdürlüğü |
| 22) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı | 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü |
| 24) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı | 47) Göç İdaresi Genel Müdürlüğü |

²⁷¹ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s. 149.

²⁷² Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 4.

mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılar ve ilin kaldırılmasıyla tüzel kişiliği sona erer.

3.2.3. Belediyeler

Yerel yönetimlerin temeli niteliğinde olan ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'na tabi olan belediyeler, il ve ilçe merkezlerinde zorunlu olarak kurulan, diğer yerleşim yerlerinde ise nüfusunun 5000'i aşmasıyla isteğe bağlı olarak kurulan mahalli idarelerdir. Belediyelerin organları, belediye başkanı, belediye meclisi ve belediye encümenidir²⁷³. Belediyelere ait kamu alacakları, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamına girmektedir. Çevre ve temizlik vergileri, emlak vergisi, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı ve bina inşaat harcı gibi alacaklar ve belediyeler tarafından verilen para cezaları²⁷⁴ belediyelere ait kamu alacaklarına örnek olarak gösterilebilir²⁷⁵.

3.2.4. Diğer Kamu Alacaklıları

Devlet, il özel idareleri ve belediyeler başlıca kamu alacaklıları olmakla birlikte kamu idareleri de bazı durumlarda kamu alacaklısı olabilmektedir. Özel kanunlarında bazı alacakları için kendilerine 6183 sayılı Kanun'un tahsile ilişkin hükümlerine başvurma imkânı verilen kamu idareleri de kamu alacaklısı sayılmaktadır²⁷⁶. Örneğin; SSGSK'nin 88. maddesi ile Sosyal Güvenlik Kurumu primleri ve diğer alacakların tahsilinin 6183 sayılı Kanun'a göre yapılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu alacaklar bakımından Sosyal Güvenlik Kurumu bir kamu alacaklısıdır.

Alacaklarını 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil eden ve Devlet, il özel idareleri, belediyeler dışında kalan kamu idarelerinin doktrinde kamu alacaklısı olarak değil kamu alacaklarının alacaklısı olarak nitelendirildikleri de görülmektedir. Bu görüşe göre özel kanunlarında yapılan atıfla herhangi bir kamu tüzel kişinin alacağı, kamu

²⁷³ Tan, *İdare Hukuku*, s. 155.

²⁷⁴ Yargıtay 12. HD E. 2006/8438, K. 2006/10841, T. 23.5.2006: "Takip konusu alacak Belediye Encümenince verilen para cezasına ilişkindir. 6183 Sayılı Kanunun 1.maddesi gereğince belediyelerce verilen cezaların bu yasa hükümleri uyarınca takip ve tahsil edilmesi gerekir. Cezaya itiraz merciinin Sulh Ceza Mahkemesi olması cezanın niteliğini ve takip usulünü değiştirmez." Mustafa Lütfi Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2011, s. 37.

²⁷⁵ Belediye gelirleri hakkında detaylı bilgi için bkz.: Fatih Torun, *Belediye Gelirleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

²⁷⁶ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 77.

alacağı olarak kabul edilmişse bu kamu tüzel kişileri de kamu alacaklarının alacaklısı konumunda olabilirler²⁷⁷.

Devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan ve özel kanunlarında alacaklarının tahsil şekli için TEK ya da 6183 sayılı Kanun’a atıf yapılmayan kamu kurum ve kuruluşlarının bu Kanun uyarınca tesis ettikleri işlemler, yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır²⁷⁸. Ayrıca bu kurum ve kuruluşların alacakları, kamu alacağı olmadığından bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan takip ve tahsil işlemleri de sebep ve konu yönünden hukuka aykırı olacaktır²⁷⁹. Çeşitli kamusal nitelikli gelirleri olan ve tıpkı belediyeler ve il özel idareleri gibi Devlet tüzel kişiliği içinde yer alan köy idaresi bir kamu alacaklısı değildir. Dolayısıyla köy idaresinin gelirleri, herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığı takdirde, 6183 sayılı Kanun’a göre değil 442 sayılı Köy Kanunu’na göre yapılacaktır.

²⁷⁷ Kaplan, s. 194.

²⁷⁸ Danıştay 8. D. E. 1997/6061, K. 1999/3306, T. 27.05.1999: “Uyuşmazlık, davacıya verilen para cezasının tahsili amacıyla davalı köy muhtarlığınca düzenlenen ödeme emrinden doğmuştur. (...) davalı... Köyü Muhtarlığının, köy hudutları dâhilinde bulunan keçi sürüsünü kaldırmayan davacıya verilen para cezasının tahsili amacıyla 6183 sayılı Yasa uyarınca ödeme emri düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu tür bir alacağın, Köy Kanununda öngörülen usule göre tahsili gerekmektedir.” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1997-6061.htm> [Erişim Tarihi: 05.01.2017]

²⁷⁹ Gül Üstün, s. 12.

II. BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ GÜVENCE ALTINA ALINMASINDA TEMİNAT İSTEME, İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK ÖNLEMLERİ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ikinci bölümünde kamu alacakları için düzenlenen başlıca güvence önlemleri teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuktur. Kanun'da kamu alacaklarını güvence altına almaya yönelik daha birçok önlem bulunmakla birlikte kamu alacaklarının tahsilinin sağlanması açısından en etkin olan²⁸⁰ önlemler oldukları için teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun ayrı bir bölümde incelenmesi yerinde olacaktır. Bu bölümde söz konusu önlemler Kanun'da yer aldıkları sıraya göre incelenecektir.

1. TEMİNAT İSTEME

Arapça kökenli bir kelime olan teminat, güvence anlamına gelmektedir²⁸¹. Hukuk literatüründe ise teminat, bir borcun zamanında ve uygun biçimde ödenmesini ya da hukuksal bir durumu sağlamak için verilen garanti olarak tanımlanmaktadır²⁸². 6183 sayılı Kanun dışındaki bazı kanunlarda da teminat kurumuna yer verilmiştir. Hem özel hukuk alanında hem de kamu hukuku alanında teminat kurumu ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bunlar konumuz dahilinde olmadığı gibi vergi hukukunda bazı olanaklardan yararlanmak için başvurulanan teminat kurumu ile 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen teminat kurumu da birbirinden farklıdır. Vergi hukukunda yer alan teminat kurumu, mükellefin bazı olanaklardan yararlanabilmek için idareye sunduğu değerlerdir²⁸³. 6183 sayılı Kanun'da yer alan teminat kurumu ise kamu alacaklarının tahsilini koruma altına alan bir güvence önlemidir.

²⁸⁰ Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli*, İstanbul: İstanbul Vergi Merkezi, 1 Şubat 2018, s. 1.

²⁸¹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts [Erişim Tarihi: 28 Aralık 2016]

²⁸² Ejder Yılmaz, s. 748.

²⁸³ Coşkun Karadağ, s. 240.

6183 sayılı Kanun ile düzenlenen teminat kurumunun amacı kamu alacaklarının güvence altına alınmasıdır. Kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerin başında teminat kurumu gelmektedir. İhtiyati hacze göre daha hafif nitelikte bir önlemdir²⁸⁴. Çünkü teminat istenmesi ile ihtiyati hacze gerek kalmadan borçlunun kamu borcuna yetecek kadar malı teminat olarak alacaklı kamu idaresine bildirilmektedir. Teminat kurumu ile alacaklı tahsil dairesinin isteği üzerine kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendi seçtikleri, borcuna karşılık gösterilerek henüz vadesi gelmemiş kamu alacağı güvence altına alınmaktadır²⁸⁵. Teminat kurumu, 6183 sayılı Kanun'un 9 ila 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanun'un 9. maddesinde hangi durumlarda teminat isteneceğine, 10. maddesinde nelerin teminat olarak kabul edileceğine, 11. maddesinde şahsi kefalete ve son olarak 12. maddesinde teminat hükmünde olan eşyaların neler olduğuna dair hükümler bulunmaktadır.

Teminat kurumu, teminat olarak gösterilen değer paraya çevrilebileceği için kamu alacaklısı idarenin alacağına daha çabuk ulaşmasına imkân veren ve hacze göre daha az masraflı olan bir güvence önlemidir²⁸⁶. 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasına göre kamu borçlusundan yalnızca VUK kapsamına giren kamu alacakları için teminat istenebilmektedir. 6183 sayılı Kanun kapsamındaki diğer kamu alacakları için bu fıkra doğrultusunda teminat istenmesi mümkün olmamaktadır. VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durum söz konusuysa ve 359. maddede sayılan hallerin tespit edilmesi sebebiyle kamu alacağı istenmesini gerektiren bir durum varsa vergi incelemesine yetkili memurlarca alacağın tahakkuku beklenmeksizin ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden teminat istenir. 9. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenleme ise tüm kamu alacakları açısından geçerlidir.

Teminat yalnızca vergi incelemesine yetkili olan memurlar tarafından istenebilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan memurlar haricindeki memurlar (örneğin; yoklama memuru) tarafından teminat istenmesi hukuka aykırıdır²⁸⁷. VUK'un 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olan memurlar şunlardır:

²⁸⁴ Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar, s. 123.

²⁸⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 40.

²⁸⁶ Yüksel, Biçer, s. 55.

²⁸⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 80.

- Vergi müfettişleri,
- Vergi müfettiş yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar,
- VUK'un 72. maddesi uyarınca kurulan takdir komisyonları.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olmakla birlikte mevcut incelemede fiilen görevli olmayan kişilerin teminat isteyip isteyemeyeceği konusunda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir görüşe göre vergi incelemesi yapmaya yetkisi bulunan vergi dairesi müdürleri de teminat isteyebilir. Vergi dairesi müdürü yaptığı kontroller sırasında bir vergi ziyayı tespit ederse yapacağı hesaplamalara göre mükelleften teminat isteyebilir²⁸⁸. Diğer bir görüşe göre ise vergi inceleme uzmanlarının yapacakları ilk hesaplamalara dayalı olarak bir teminat talebi olmaksızın vergi dairesinin kendiliğinden teminat istemesi mümkün değildir²⁸⁹.

Teminat istenirken esas olan teminatın asıl kamu borçlusundan istenmesidir. Ancak bazı durumlarda kamu borçlusunun mirasçılardan, işi devralanlardan, kanuni temsilcilerden, kefillerden veya limited şirket ortaklarından da teminat istenebilmektedir²⁹⁰.

1.1. Teminat İstenmesinin Nedenleri

Kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi söz konusu ise kamu alacağının tahakkuku beklenmeksizin borçludan teminat istenebilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde teminat istenmesini gerektiren iki neden düzenlenmiştir. Bunlardan ilki VUK hükümlerine göre vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren durumlar ile aynı Kanun'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçu oluşturan durumlarla ilgili olarak bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olmasıdır. İkincisi ise

²⁸⁸ Ahmet Ozansoy, "6183 Sayılı Kanun'daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar", [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, (20 Mayıs 2016).

²⁸⁹ A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Dairesinin Teminat Talebi", **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-dairesinin-teminat-talebi/23939> [Erişim Tarihi: 18.06.2017]

²⁹⁰ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 150.

Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir.

1.1.1. Vergi Ziyayı ve Kaçakçılık Halleri

Teminat istenmesine ilişkin ilk neden 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir:

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı 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.”

Bu fıkra gereğince yalnızca VUK kapsamına giren kamu alacakları açısından teminat istenmesi mümkündür. Hükümde yer alan “ile” bağlacının nasıl yorumlanacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Doktrinde “ile” bağlacını “veya” şeklinde yorumlayarak hem VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren hallerin hem de VUK'un 359. maddesi uyarınca kaçakçılık suçu oluşturan hallerin bulunmasını ayrı ayrı teminat isteme sebebi olarak inceleyenler bulunmaktadır. Örneğin; Candan'a göre teminat istenmesinin vergi ziyayı halleri, kaçakçılık suçu halleri ve kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması olmak üzere üç farklı nedeni olabilmektedir²⁹¹. Başka bir görüşe göre söz konusu fıkra da yer alan “ile” bağlacını “ve” şeklinde yorumlamak gerekmektedir. Çünkü VUK'un 244. maddesinde yer alan vergi ziyayı cezası gerektiren halleri başlı başına bir teminat isteme nedeni saymak, vergi ziyayı olan her durumda teminat istenmesi zorunluluğunu doğuracaktır. Bilerek ya da bilmeyerek vergi ziyasına sebebiyet veren her kamu borçlusuna, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakılmadan teminat ve ihtiyati haciz uygulanması, alacaklı tahsil dairelerince de istenmeyecek bazı zararlı sonuçlara yol açabilecektir. Kamu borçlularının ticari güven ve itibarı zedelenecek, iş yapma kabiliyetleri zorlaşacak ve gereksiz yere zarara uğrayacaklardır. Nitekim uygulamada da yalnızca vergi ziyayı cezasını gerektiren hallerin varlığına dayanılarak teminat

²⁹¹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 78.

istenmemektedir²⁹². Ayrıca Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde teminat istenmesine ilişkin yer alan “(...)213 sayılı Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir.” ibaresi de ikinci görüşün doğruluğunu ortaya koymaktadır²⁹³. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “ile” bağlacını “ve” olarak değerlendirip teminat istenmesi için VUK'un 244. maddesi gereğince vergi ziyai cezası gerektiren haller ve 359. maddesi gereğince kaçakçılık suçu oluşturan hallerin birlikte gerçekleşmesi gerektiğini kabul etmek gerekmektedir. Diğer bir deyişle teminat istenmesi için kamu borçlusunun VUK'un 359. maddesinde sayılan fiilleri işleyerek hem kaçakçılık suçu işlemesi hem de vergi ziyasına neden olması gerekmektedir. Zaten vergi ziyasına sebebiyet verilmeksizin sırf kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde her durumda bir kamu alacağı doğmayabileceği için doğmamış kamu alacağını güvence altına almak amacıyla teminat uygulanması da mümkün olmayacaktır²⁹⁴.

Vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller, VUK'un 341. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller şunlardır:

- Vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi,
- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarla veya çeşitli suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi ya da haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi.

VUK'un 334. maddesi gereğince verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk ettirilmemesi ya da haksız yere geri verilmesine sebep olunması durumunda verginin bir

²⁹² Ahmet Ozansoy, “Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle”nin Hayati Önemi”, [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2007, Sayı: 174, (10 Haziran 2016).

²⁹³ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici_A1_23122017.pdf s. 6. [Erişim Tarihi: 18.04.2017] Aynı yönde görüş için Eda Baysal, “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Haziran 2009, s. 1166.

²⁹⁴ Ozansoy, “Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle”nin Hayati Önemi”.

katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. VUK'un 359. maddesi kapsamında kaçakçılık oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebep olunması durumunda ise vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Kaçakçılık suçu ve cezası, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre aşağıdaki fiiller kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır:

- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.

Vergi incelemesi sırasında kamu borçlusunun kaçakçılık suçunu oluşturan bu fiillerden birini ya da birkaçını işlediği ve aynı zamanda vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilirse alacaklı tahsil dairesi, vergi incelemesi yapmaya yetkili memurların talebi üzerine kendisinden teminat isteyecektir. Kaçakçılık oluşturan hallerin varlığı söz konusuysa ve vergi ziyasına da neden olunmuşsa alacaklı tahsil dairesinin teminat istemesi mecburidir.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması” ifadesi tartışmalara neden

olmuştur. Kaçakçılık suçunu düzenleyen 359. maddede yer alan hallere “temas etme” ile neyin ifade edildiği açık değildir. Borçludan teminat istenmesi için makul bir şüphenin mi var olması gerektiği, basit bir şüphenin yeterli olup olmayacağı veya borçlunun kaçakçılık suçunu işlediğine dair kesin bir delil mi gerektiği belirsizdir.

Maddede düzenlenen teminat kurumu ile amaçlanan, henüz tarh ve tebliğ aşaması tamamlanmayan kamu alacaklarının güvence altına alınması olduğu için tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk eden ve tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun’un 9. maddesi uyarınca teminat istenmesine olanak bulunmamaktadır. Tarh ve tebliğ edilerek tahsil aşamasına gelen kamu alacakları için teminat istenmesi yerine diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekir²⁹⁵. Ayrıca vergi inceleme raporu tamamlanıp, vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra da mükelleften teminat talep edilemez²⁹⁶.

Teminat, vergi inceleme uzmanları tarafından yapılan ilk hesaplara göre belirlenen miktar üzerinden istenir. Tahsil dairesi, vergi inceleme raporu tamamlanmadan önce hazırlanan ve kendisine ulaşan bir ön rapor ya da yazıya dayanarak teminat isteyebilir. Ancak teminat isteme sürecinde vergi inceleme uzmanının talebi zorunludur. Danıştay’ın görüşü de vergi inceleme uzmanı teminat istenmesini talep etmediği takdirde

²⁹⁵ Danıştay 7. D. E. 2006/1290, K. 2007/3914, T. 03.10.2007: “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Birinci Kısımının, “Amme Alacaklarının Korunması” başlıklı İkinci Bölümünde yer alan 9’uncu maddesinde; 213 Vergi Usul Kanununun 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 259’uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere, maddede, teminat sayesinde, henüz tarh aşaması tamamlanmayan kamu alacaklarının korunması amaçlanmış, aynı bölümün izleyen maddelerinde de bu yöntemin uygulanmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup, tarh ve tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları için anılan hüküm uyarınca teminat istenmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda; olayda, ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanunda öngörülen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlem de yasaya uyarlık bulunmadığından, bu husus dikkate alınmadan verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2006-1290.htm> [Erişim Tarihi: 11.07.2017]

²⁹⁶ Danıştay 9. D. E. 2010/7036, K. 2013/12263, T. 17.12.2013: “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 13’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 1’inci bendinde; 9’uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınacağı, 9’uncu maddede ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359’uncu maddede sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması halinde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği öngörülmüştür. Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca teminat istenmesi söz konusu olmayacaktır. Diğer bir deyimle, 9. madde uyarınca ilgililerden teminat istenilebilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir.” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2010-7036.htm> [Erişim Tarihi: 12.01.2017]

tahsil dairesinin kendiliğinden teminat isteyemeyeceği yönündedir²⁹⁷. Ayrıca vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olan vergi dairesi müdürü de fiilen o vergi incelemesinde bulunmadığı takdirde teminat istenmesine karar veremez²⁹⁸. Farklı bir görüşe göre ise Kanun'da aksi yönde bir düzenleme olmadığı ve vergi inceleme uzmanı, alacaklı idareyi temsilen görev yaptığı için tahsil dairesi, vergi inceleme uzmanının yaptığı ilk hesapları isteyerek, onun herhangi bir talebi olmasa dahi teminat isteyebilir²⁹⁹.

1.1.2. Kamu Borçlusunun Türkiye’de İkametgâhının Bulunmaması Hali

Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlike altında olduğunu gösteriyorsa tahsil dairesi, kamu borçlusundan teminat istemeye yetkilidir. TMK’nin 19. maddesine göre ikametgâh³⁰⁰ bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Gerçek kişilerin yalnızca bir tane ikametgâhı olabilir. İzleyen madde uyarınca bir ikametgâhın değiştirilmesi için yenisinin edinilmesi şarttır. Önceki ikametgâhı belli olmayan veya yabancı ülkedeki ikametgâhını bırakmasına rağmen Türkiye’de henüz bir ikametgâh edinmemiş olan kimselerin oturduğu yer, ikametgâhı sayılmaktadır. Tüzel kişilerin ikametgâhını ilişkin düzenleme ise TMK’nin 51. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu hükme göre tüzel kişilerin ikametgâhı, kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerinin yönetildiği yerdir.

6183 sayılı Kanun’un 9. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hükümde teminat istenmesinin ilk koşulu, kamu borçlusunun Türkiye’de herhangi bir ikametgâhı bulunmamasıdır. Ancak Türkiye’de ikametgâhı bulunmaması bir kamu borçlusundan

²⁹⁷ Danıştay 3. D. E. 2011/3698, K. 2015/547, T. 9.2.2015: “(...) ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre istenebilecek tarhiyatlara hazırlayıcı mahiyette ve alacağın korunmasına yönelik tedbir olup, inceleme sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra teminat istenilmesine olanak bulunmadığı, öte yandan, Türkiye’de ikametgâhı bulunan mükelleflerden vergi inceleme elemanının talebi bulunmadan kendiliğinden teminat istenemeyeceği, olayda vergi inceleme elemanının önerisi olmaksızın incelemenin sonuçlanması ve tarhiyatların tebliğinden sonra tesis edilen teminat istenmesine dair işlemde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle işlem iptal edilmiştir. Dayandığı hukuki ve kanuni sebeplerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve sebeplerle Dairemizce de, uygun görülmüş olup, temyiz istemine dair dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 09.02.2015 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/3d-2011-3698.htm [Erişim Tarihi: 25.12.2018]

²⁹⁸ Şükrü Kızılot, “Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanamayacağı”, [Elektronik Versiyon] *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 207, 2010 (11 Ekim 2017).

²⁹⁹ İrfan Barlass, *Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 17.

³⁰⁰ TMK’de ikametgâhın eş anlamlısı olan yerleşim yeri ifadesi kullanılmaktadır. Ancak çalışmanın ana kaynağı olan 6183 sayılı Kanun’da ikametgâh kavramı kullanıldığı için bu çalışmada da yerleşim yeri kavramı yerine ikametgâh kavramı kullanılacaktır.

teminat istenmesi için yeterli bir sebep değildir. Ayrıca kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi de gerekmektedir. Hangi durumlarda kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunun kabul edileceği hakkında ise herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kamu alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığı alacaklı kamu idaresi tarafından her olayın kendi koşulları içerisinde ayrı ayrı değerlendirilmelidir³⁰¹. Örneğin; Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusu Türkiye’de bulunan tüm mal varlığını satmaya çalışıyorsa ya da yüklü miktarda nakit parayı yurtdışına transfer ediyorsa kamu alacağının tahsilinin tehlike altında olduğu düşünülebilir³⁰². Yalnızca Türkiye’de ikametgâhı bulunmaması sebebiyle kamu borçlusundan teminat istenmesi ise hukuka aykırıdır.

Kamu alacağının tahsili açısından tehlikeli sayılabilecek diğer haller ise kamu borçlusunun hiçbir mal varlığı bırakmadan ülkeyi terk etmesi, işlerini tasfiyeye başlaması, alacağın tahsilini imkânsız hale getirecek birtakım hareketlerde bulunması, kamu borçlusunun iflasa doğru gitmesi, muteber bir kişi olmaması, borçlarını karşılayacak mal varlığının olmamasıdır. Alacaklı tahsil dairesi ihbar, basın yolu, kendisine intikal eden bir işlem ve kendisinin yaptığı icrai takibat³⁰³ gibi çeşitli yollarla elde ettiği her türlü göstergeyi ve bu ihtimalin varlığını gösteren tüm işaretleri değerlendirerek kamu alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına karar vermelidir. Tehlikenin varlığını gösterecek durumların sınırlandırılması, becerikli bir borçluya kamu alacağını ödememe konusunda olanak sağlama anlamına gelebilir. Bu sebeple kanun koyucunun idareye takdir yetkisi³⁰⁴ vermesi yerindedir. Ancak alacaklı tahsil dairesi, tehlikenin varlığını tespit etmek konusundaki takdir yetkisini kamu borçlusunu zor duruma düşürecek şekilde yersiz ve keyfi olarak kullanmamalıdır³⁰⁵. Tahsil dairesi, durumu çok dikkatli değerlendirip takdir yetkisini hem teminat kurumunun amacını hem de takdir yetkisinin kullanılmasında geçerli olan ilkeleri göz önünde bulundurarak kullanmalıdır³⁰⁶.

³⁰¹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 83.

³⁰² Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 21.

³⁰³ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 44.

³⁰⁴ Takdir yetkisi, en az iki karar veya davranış arasında idarenin sahip olduğu seçim yapma imkânıdır. Bkz.: Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 13.

³⁰⁵ Kazım Yılmaz, s. 79.

³⁰⁶ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 161.

Kanun maddesinde yer alan “*Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir*” hükmüyle Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusundan teminat istenmesi konusunda herhangi bir zorunluluğa yer verilmemiş, teminat istenip istenmeyeceği alacaklı tahsil dairesinin takdirine bırakılmıştır. Dolayısıyla alacaklı tahsil dairesi, mevcut durumu değerlendirip kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu değerlendirse bile kamu borçlusundan teminat istemeyebilir. Ancak idare açısından kendi alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu görüp yine de bu alacağı için teminat isteyerek güvence altına almamak çelişkili bir tercih olacaktır³⁰⁷. Bu sebeple kamu alacaklarının önemi de göz önünde bulundurulduğunda kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgâhı bulunmaması kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürüyorsa teminat istenmesinin zorunlu olması daha doğru olacaktır.

Vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinde teminat istenmesi yalnızca VUK kapsamına giren kamu alacakları açısından mümkün iken, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusundan teminat istenmesinde böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Kamu alacağının türünden ziyade kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürüp düşürmediğine bakılmaktadır.

1.2. Teminat İsteme Yetkisi

Teminat isteme yetkisi, tahsil dairelerine aittir. Tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresinin, 6183 sayılı Kanun hükümlerini yerine getirmekle görevli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade etmektedir. Devlete ait olan kamu alacakları vergi dairelerince, il özel idareleri ve belediyelere ait olan kamu alacakları ise kendi tahsil dairelerince tahsil edilmektedir³⁰⁸. Tahsil daireleri, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesi içindeki vergi dairesi müdürlüklerini, belediyelerin ve il özel idarelerinin tahsilat şubelerini, il özel idare teşkilatı olmayan yerlerde il özel idaresi tahsildarlarını ifade etmektedir³⁰⁹. Gümrük Kanunu’nun kapsamına giren gümrük vergileri ve para cezaları bakımından yetkili tahsil dairesi, gümrük idareleridir. Vergi alacakları dışındaki kamu

³⁰⁷ Barlass, *Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*, s. 17-18.

³⁰⁸ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s.76.

³⁰⁹ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 9.

alacakları ile özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar ise ilgili kanunlarda gösterilen, alacağın tahakkukunu yapan kamu idaresinin tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilirler³¹⁰.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinde alacaklı tahsil daireleri teminat isteme yetkilerini kullanmak zorundadırlar. 9. maddenin 2. fıkrasında düzenlenen Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusundan teminat istenmesi hususunda ise tahsil dairesi teminat isteme yetkisini kullanıp kullanmamakta serbesttir. Vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinde teminat istenmesi için kamu borçlusu hakkında bir vergi incelemesine başlanmış olması zorunludur. Bu hallerde tahsil dairesinin teminat isteme yetkisini kullanabilmesi için vergi incelemesine yetkili memurların bu yönde bir talebinin bulunması zorunludur. Vergi incelemesine yetkili memurların bir talebi olmaksızın tahsil dairesinin vergi ziyayı ya da kaçakçılık gerekçesiyle kendiliğinden teminat istemesi hukuka aykırıdır³¹¹.

Teminat, vergi inceleme elamanı tarafından yapılacak ilk hesaplamaya göre istenir. Vergi inceleme uzmanları, gerekçeli bir ön inceleme raporu ile durumu ilgili vergi dairesine bildirmelidirler. Uygulamada ise gerekçeli bir ön rapor yerine birkaç satırlık gerekçesiz bir yazı ile yetinilmektedir. Vergi inceleme uzmanlarının bu uygulaması, keyfiliğe ve kamu yararına uygun olmayan başka amaçlarla hareket edilmesine neden olabileceği için son derece sakıncalıdır³¹².

1.3. Teminat İstenecek Olanlar ve İstenecek Teminat Tutarı

Alacaklı tahsil dairesinin teminat isteyebileceği kişilerin başında asıl kamu borçluları gelmektedir. Bu kişilerin yanı sıra 6183 sayılı Kanun'da kamu borçlusu olarak sayılan diğer kişilerden de teminat istenmesi mümkündür. Asıl kamu borçlusunun ölümü halinde vergi cezaları düşmektedir, ancak diğer kamu borçları için mirası reddetmemiş

³¹⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 49-50.

³¹¹ Danıştay 9. D. E. 2008/761, K. 2009/236, T. 28.01.2009: "Kaçakçılık suçu sayılan fiiller nedeniyle hesaplanan vergi ve ceza üzerinden teminat, ancak vergi incelemesi yapan denetim elamanı tarafından yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden istenebilir. İnceleme elamanınca, teminat istenmesi yönünde herhangi bir talep olmadığı takdirde, teminat istenilmesi, hukuka aykırı olur." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2008-761.htm> [Erişim Tarihi: 11.02.2017].

³¹² Doğrusöz, "Vergi Dairesinin Teminat Talebi".

olan kanuni ve mansup mirasçılardan miras payları oranında teminat istenebilir³¹³. Asıl kamu borçlusunun ölümünün 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrası kapsamında teminat istenmesini engelleyeceği düşünülebilir. Ancak bu hallerde istenen teminat, vergi cezaları için değil vergi alacağı için istenmektedir. Asıl kamu borçlusunun ölümü ise yalnızca vergi cezalarını ortadan kaldırmakta, vergi alacağı için teminat gösterme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla teminat gösterme yükümlülüğü, bu kişilerin mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir³¹⁴.

Alacaklı tahsil dairesi tarafından istenecek teminat tutarının nasıl hesaplanacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yapılan bir vergi incelemesi sırasında teminat istenmesini gerektiren bir durum tespit edilmişse vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden teminat istenecektir. İstenecek teminat tutarının vergi aslını, gecikme faizini ve diğer ceza tutarlarını karşılayacak değerde olması gerekmektedir³¹⁵. Bu aşamada vergi alacağı tahakkuk etmediğinden gecikme faizinin hesabında teminat isteme yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Ancak, gerek teminat isteme yazılarında gerekse teminat gösterme yazıları veya belgelerinde, vergi alacağının tahakkuk etmesi üzerine hesaplanacak gecikme faizi ve zammının dikkate alınacağını belirtilmesi gerekmektedir.

Kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhı olmaması ve bu durumun kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmesi sebebiyle teminat istenmesi halinde teminat tutarının kamu alacağını tam olarak karşılayacak miktarda olması zorunludur³¹⁶.

1.4. Teminat İsteme Usulü ve Süresi

Alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın ne şekilde isteneceğine dair açık bir hüküm 6183 sayılı Kanun'da bulunmamaktadır. Ancak aynı Kanun'un "*Tebliğler ve müddetlerin hesaplanması*" başlıklı 8. maddesinde aksi bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına

³¹³ Kazım Yılmaz, s. 81.

³¹⁴ Danıştay 4. D. E. 2001/3927, K. 2001/4926, T. 13.12.2001: "*Davacının murisinin yönetici olduğu şirketin hesaplarının incelenmesi sonucunda, VUK'nun kaçakçılık suçu olarak tanımladığı eylemlerin varlığının anlaşılması karşısında; anılan kişinin mirasını reddetmemiş olan davacıdan teminat istenilmesinde; teminat verilmemesi üzerine de mallarına ihtiyati haciz uygulanmasında kanuna aykırılık yoktur.*" Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 81.

³¹⁵ Özbacı, s. 165.

³¹⁶ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 87.

alınmıştır. VUK'un 21. maddesine göre vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde VUK'a yapılan atıf gereğince teminatın kamu borçlusundan yazı ile istenmesi gerekmektedir. Uygulamada da teminat yazı ile istenmektedir³¹⁷.

Vergi inceleme uzmanları tarafından yapılan ilk hesaplara göre hazırlanan ön rapor gönderildikten sonra tahsil dairesinin icra servisi tarafından kamu borçlusuna Ek 1'de yer alan yazı örneği gönderilerek teminat istenir. Teminat istenmesine ilişkin gönderilen bu yazı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir ve tek başına dava konusu edilebilir³¹⁸. Aksi yönde bir görüşe göre ise teminat isteme yazısı, tek başına idareye zorla teminat alma yetkisi verilmesi gibi bir sonuç doğurmaz. Dolayısıyla yürütülebilir bir sonuç doğurmayan bu işlemin tek başına dava konusu edilmesi mümkün değildir³¹⁹.

Alacaklı tahsil dairesinin teminat isterken kamu borçlusuna ne kadar süre tanıyacağına ilişkin herhangi bir hüküm 6183 sayılı Kanun'da yer almamaktadır. Ancak aynı Kanun'un "*Tebliğler ve müddetlerin hesaplanması*" başlıklı 8. maddesinde aksi bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla alacaklı tahsil dairesi tarafından teminat istenirken kamu borçlusuna ne kadar süre tanınacağı konusunda VUK'ta yer alan ilgili maddeleri dikkate almak gerekmektedir. VUK'un kanuni ve idari süreleri düzenleyen 14. maddesi gereğince kamu borçlusuna verilecek süre 15 günden az olamaz. Kendisinden teminat istenen kamu borçlusuna tanınacak süre, 15 günden az olmamak kaydıyla alacaklı tahsil dairesi tarafından belirlenmektedir³²⁰. Ancak teminat istemede

³¹⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 83.

³¹⁸ Danıştay 4. D. E. 2007/5821, K. 2008/3601, T. 15.10.2008: "*Vergi idarelerinin vergi hukuku alanında tesis ettikleri ve verginin tahsilinin güvence altına alınmasına ilişkin işlemlerden olan teminat istenmesini gerektiren haller aynı zamanda ihtiyati haczin nedenini oluşturmakta olup teminat gösterilmemesi halinde hedef aldığı kişi ya da kişilerin varlıklarının ihtiyaten haczi yoluna gidilebileceğinden, bu kişilerin menfaatini etkileyen hukuki sonuçlar meydana getiren dava konusu teminat istenilmesine ilişkin işlem kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliği taşımaktadır.*" www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/4d-2007-5821.htm [Erişim Tarihi: 13.02.2019]

³¹⁹ Barış Bahçeci, **Kamu Alacağını Takip Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 171-172.

³²⁰ Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Adana: Nobel Kitabevi, 2007, s. 19.

kamu borçlusuna tanınan bu en az 15 günlük süre, ihtiyati haciz uygulanması açısından tahsil dairesini bağlamamaktadır.

Bir görüşe göre ise tahsil dairesi hiçbir süre ile kısıtlı kalmaksızın ihtiyati haciz uygulayabileceğine ve teminat istenmesini gerektiren bir durumun olması da ihtiyati haczi gerektirdiğine göre teminat için de hiçbir süre verilmesine gerek yoktur. Diğer bir ifade ile teminat gösterilmesini gerektiren bir durumun varlığı halinde tahsil dairesi derhal ihtiyati haciz işlemi başlatır ve kamu borçlusu bu işlemleri teminat göstererek durdurabilir³²¹.

1.5. Teminat Olarak Kabul Edilen Unsurlar

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilecek unsurlara yer verilmiştir. Bu unsurları nakdi ve ayni teminat unsurları olarak sınıflandırmak mümkündür. Ayrıca 11. maddede şahsi kefaletin de teminat olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.

Alacaklı tahsil dairesi, 10. maddede sayılan nakdi ve ayni unsurlar dışında hiçbir değeri teminat olarak kabul edemez. Buna göre, Kanun'un çıkartıldığı dönemde yaygın olmayan ama günümüzde çok önemli olan markalar ve isim hakları gibi ekonomik değeri çok yüksek olabilecek varlıklar teminat olarak kabul edilememektedir. Ancak aynı değerler, tahsil dairesi tarafından Kanun'un 13. maddesinin 4. fıkrası gereğince ihtiyati hacze konu edilebilmektedir³²². Kamu borçlusunun belki de teminat göstermek isteyip alacaklı tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilmeyen bir varlığı, bu kişi başka bir teminat göstermezse bu kez yine aynı tahsil dairesi tarafından haczedilebilmektedir. Dolayısıyla maddede yer alan teminat olarak kabul edilen unsurların günümüz ekonomik değerleri düşünülerek güncellenmesi ya da nelerin teminat olarak kabul edilip edilemeyeceği konusunda tahsil dairesine takdir yetkisi verilmesi önerilmektedir.

Kanun'un 10. maddesinde sayılan teminatlar arasında kural olarak tahsil dairesinin seçim yapma yetkisi yoktur. Kamu borçlusu maddede düzenlenenlerden olmak şartıyla istediği türden teminat gösterebilir. Ancak bazı durumlarda tahsil dairelerinin

³²¹ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 116.

³²² Ozansoy, "6183 Sayılı Kanun'daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar".

menkul malları teminat olarak kabul etmeme yönünde tutum sergiledikleri ve kamu borçlularını teminat olarak gayrimenkul göstermeleri konusunda zorladıkları görülmektedir³²³. Bunun yanlış bir uygulama olduğu açıktır. Kamu borçlusu, maddede yer alan mal varlığı değerlerinden herhangi birini teminat olarak göstermekte serbesttir.

1.5.1. Nakdi Teminat Unsurları

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde sayılan nakdi teminat unsurları; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, devlet iç borçlanma senetleri ile hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilattır.

1.5.1.1. Para

Para kavramı, mübadele ve ödeme aracı olarak kullanılan kanuni tedavül değerine sahip olan kâğıt ve madeni paraları ifade etmektedir³²⁴. 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde para, herhangi bir ayrıma yer verilmeksizin genel bir ifade ile teminat olarak gösterilebilecek nakdi unsurlar arasında gösterilmiştir. Teminat olarak gösterilebilecek paranın yalnızca Türk Lirası mı olacağı, dövizin de teminat olarak kabul edilip edilemeyeceğine dair bir belirleme yapılmamıştır. Bir görüşe göre Kanun'da böyle bir ayırım bulunmaması döviz cinsinden paraların teminat olarak gösterilebileceği şeklinde yorumlanmalıdır. Çünkü döviz cinsinden paralar tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilmeyecek olsaydı bu duruma ilgili maddede açıkça yer verilirdi³²⁵. Bir diğer görüşe göre yalnızca Türk Lirasına tahvili mümkün olan döviz cinsinden paraların teminat olarak kabul edilmesi gerekmektedir³²⁶. Başka bir görüşe göre ise yabancı paraların ancak mal olarak teminat alınması mümkündür. Mal olarak teminat gösterildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kuru ile kabulü düşünülebilir. Aksi takdirde yabancı paraların Türk Lirasına çevrilerek kabul edilmesi gerekir³²⁷.

Teminat olarak gösterilen Türk Lirası, itibari değeri üzerinden değerlendirilerek kabul edilirken, döviz cinsinden paraların o gün için TCMB tarafından gösterilen döviz

³²³ Arslan, "Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi", s. 78.

³²⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 161.

³²⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 47.

³²⁶ Güzel, Özdemir, s. 21.

³²⁷ Özmen, s. 322.

kurlarına göre değerlendirilerek kabul edilmesi gerekmektedir³²⁸. Altın ve altından üretilen paralar, para olarak değil menkul mal olarak kabul edilirler. Bunların teminat olarak gösterilmesi halinde haciz anında tespit edilen değeri üzerinden teminat olarak alınırlar³²⁹.

Kamu borçlusunun teminat olarak gösterebileceği ve borcuna yetecek miktarda parası varsa borcuna karşılık olarak alınmalıdır, teminat olarak alınmamalıdır diye düşünülebilecekse de kamu borçlusu tarafından kamu borcuna teminat olarak gösterilen para, kaynağına ya da kime ait olduğuna bakılmaksızın teminat olarak kabul edilmektedir³³⁰. Teminat olarak gösterilen para, kamu borçlusuna ait olabileceği gibi üçüncü bir kişiye de ait olabilir. Başka bir görüşe göre ise paranın teminat olarak gösterilebilecek kıymetler arasında sayılması, teminatın gecikme zammı uygulanmasını durdurduğu dönemden kalan eski bir düzenlemedir. Günümüzde teminat olarak kağıt veya madeni para gösterilmesi söz konusu olmamalıdır³³¹.

1.5.1.2. Bankalar ve Özel Finans Kurumları Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları

Teminat mektubu, banka ya da özel finans kurumunca resmi kurumlara, özel kurumlara ya da bir şahsa karşı bir işin yapılması, bir borcun ödenmesi veya taahhüdün yerine getirilmesinin teminat mektubunu veren tarafından garanti edilmesidir³³². Garanti veren taraf olan bankalar ve özel finans kurumları, garanti sözleşmesi ile garanti verilen lehtarın sözleşme metninde belirtilen ve alacaklı tahsil dairesi için ekonomik açıdan yararlı bir olayın gerçekleşmemesi veya zararlı bir olayın gerçekleşmesi nedeniyle meydana gelebilecek olan riskleri güvence altına alınmaktadır³³³. Diğer bir deyişle teminat mektubu veren kurum, belirlenen şartlar uyarınca borçlunun borcunu ödeyeceği veya yüklenici tarafından bir işin yapılacağı ya da taahhüdün yerine getirileceği konusunda kefil olmaktadır. Teminat mektupları, süreli ya da süresiz olabilmektedir.

³²⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 162.

³²⁹ Adnan Gerçek, **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 27.

³³⁰ Akmansu, s. 95. Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 23.

³³¹ Özbacı, s. 176.

³³² Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 40.

³³³ Abdurrahman Çetin, Yusuf Dinç, “Türkiye’de Teminat Mektupları: Uygulamalar ve Hukuki Sorunlar”, **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 9, 2013, s. 70.

Sürelî teminat mektuplarında banka ya da özel finans kurumu, yazılı olan sürenin sonuna kadar teminat mektubunda yazılı olan parayı ödemeyi taahhüt eder³³⁴. Süresiz teminat mektuplarında ise banka ya da özel finans kurumu, herhangi bir süre ile kısıtlı olmaksızın borçlunun borcunu ödeyeceğini ya da yüklenici tarafından bir işin yapılacağı ya da taahhüdün yerine getirileceği aksi takdirde teminat mektubunda yazılı tutarı ödeyeceğini taahhüt eder.

01.01.2005 tarihinde yapılan değişiklikten önce yalnızca bankalar tarafından verilen teminat mektupları tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilmekteyken 5234 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile birlikte bu tarihten itibaren özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları da tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bankalar ve özel finans kurumlarınca verilen teminat mektupları nominal değerleri üzerinden teminat olarak kabul edilmektedir³³⁵. Bu mektuplar Türk Lirası cinsinden olabileceği gibi yabancı para cinsinden de düzenlenebilir. Yabancı para cinsinden düzenlenen teminat mektupları, alındığı günkü TCMB kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilerek değerlendirilir³³⁶.

Teminat mektuplarının alınacağı banka ile ilgili herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Ancak teminat mektuplarının amacı kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmesini sağlamak olduğu için ekonomik açıdan zor durumda olan bir bankanın teminat mektuplarının kabul edilmemesi gerektiği düşünülmektedir³³⁷. Ayrıca bankacılık işlemleri yapma ve mevduat toplama izni ellerinden alınmış olan bankalar tarafından verilen teminat mektupları değerlerini yitirdikleri için teminat olarak kabul edilmezler. Bu bankalara ait olan ve daha önce kabul edilen teminat mektuplarının da paraya çevrilme ihtimalleri kalmadığı için ilgili kamu alacağının teminatsız kaldığı kabul edilir³³⁸. Kamu borçlusu, bir banka ya da özel finans kurumu ise borçlarına karşılık olarak kendileri için teminat mektubu vermeleri mümkün olmamaktadır³³⁹.

³³⁴ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 24.

³³⁵ Coşkun, Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 144.

³³⁶ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 24.

³³⁷ Kazım Yılmaz, s. 90.

³³⁸ Kazım Yılmaz, s. 91.

³³⁹ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 24.

Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen her teminat mektubu tahsil dairesince kabul edilmemektedir. Kabul edilen teminat mektupları, metninde belirli bir geçerlilik süresi bulunmayan süresiz teminat mektuplarıdır. Geçerliliği bir süreyle sınırlandırılmış olan teminat mektupları, tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilmemektedir. Kamu borçlusunun borç ödeme yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirmemesi halinde tahsil dairesi, teminat mektubunu paraya çevirerek borcu tahsil eder. Ancak süresiz teminat mektupları da TBK’de düzenlenen 10 yıllık genel zaman aşımı süresine tabidirler. Alacaklı tahsil dairesine teminat olarak verilen süresiz teminat mektupları, düzenlenme tarihinden itibaren 10 yıl içinde tazmin talep edilmediği takdirde zaman aşımına uğrar³⁴⁰. Ancak sırf zaman aşımına uğramaması için veya başkaca nedenlerle borçlunun borcunu ödemesi beklenmeden teminat mektuplarının nakde çevrilmesi ya da teminat mektuplarının kamu borçlusunun başka bir borcuna karşılık olarak nakde çevrilmesi hukuka uygun değildir³⁴¹. Teminat mektupları yalnızca teminat olarak gösterildikleri borç için ve borçlunun ödeme yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getirmemesi halinde tahsil dairesi tarafından paraya çevrilmelidir.

1.5.1.3. Devlet İç Borçlanma Senetleri

Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, kamu borcuna karşılık teminat olarak kabul edilir. Daha önce Hazine tahvil ve bonoları olarak adlandırılan bu iktisadi kıymetler 5234 sayılı Kanun³⁴² ile yeniden düzenlenmiştir. Devlet iç borçlanma senetleri eğer nominal bedelin üzerine faiz eklenerek ihraç edilmişse teminat olarak kabul edilirken anaparaya karşılık gelen satış değerleri esas alınır. Bir başka deyişle devlet iç borçlanma senetlerinde faize tekabül eden tutar teminat olarak kabul edilmez.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihraç edilen devlet iç borçlanma senetlerinin başında hazine bonosu ve devlet tahvilleri gelmektedir. Hazine bonoları, devletin bütçe kanunu ile her yıl aldığı yetkiye dayanarak ve yine aynı kanun ile her yıl belirlenen tavanı aşmamak üzere ve genellikle kısa süreli bütçe açıklarını kapatmak için

³⁴⁰ Çetin, Dinç, s. 75.

³⁴¹ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 25.

³⁴² 21.09.2004 tarih ve 25590 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

çıkarılan bir yıla kadar vadeli borç senetleridir. Devlet tahvilleri ise devlet, il özel idareleri ve belediyeler gibi kamu tüzel kişilerinin harcamalarını finanse etmek amacıyla ihraç edip borsaya kayıt ettirdikleri uzun vadeli borç senetleridir. Bunların yanı sıra özel kanunlardaki hükümler uyarınca çıkarılan anapara iadeli gelir ortaklığı senetleri de teminat olarak gösterilebilir³⁴³.

Devlet iç borçlanma senetleri, TCMB tarafından senet tipleri ve vadeleri itibariyle açıklanan fiyatlar yani günlük değerleri üzerinden günlük olarak değerlendirilir. TCMB tarafından günlük değeri ilan edilmeyen devlet iç borçlanma senetleri, borsa değerleri üzerinden değerlendirilir. Borsa değerleri de yoksa devlet iç borçlanma senetleri, itibari değerlerine gün esasına göre işleyen faizin eklenmesi yoluyla bulunan değer üzerinden değerlendirilir³⁴⁴.

1.5.1.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller

Milli hisse senetleri ve tahviller, Türkiye’de kurulmuş bulunan özel şirketlere ait hisse senedi ve tahvillerdir. Milli hisse senetleri ve tahvillerden hangilerinin teminat olarak kabul edileceği hükümet tarafından belirlenir³⁴⁵. Hangi hisse senetlerinin ve tahvillerin teminat olarak kabul edileceğinin ilgili tahsil dairesinden öğrenilmesi gerekmektedir³⁴⁶.

Teminat olarak kabul edilecek hisse senetlerinin ve tahvillerin hükümetçe belirlenmesinin sebebi hisse senetlerinin değerinin, hissenin ait olduğu şirketin kâr veya zarar durumuna bağlı olarak değişiklik gösterebilmesidir. Ancak ülkemizde sermaye piyasalarının gelişmesine paralel olarak hisse senetlerinin ve tahvillerin teminat olarak gösterilmesinin giderek artacağı düşünüldüğünde hükümetin tek tek hangi hisse senetlerinin ve tahvillerin teminat olarak kabul edileceğini belirlemesi yerine çeşitli ölçütler belirlenmesinin daha faydalı olacağı düşünülmektedir³⁴⁷.

³⁴³ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 30-31.

³⁴⁴ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 26.

³⁴⁵ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 41.

³⁴⁶ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 49.

³⁴⁷ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 32.

Milli hisse senetleri ve tahvillerin teminat olarak kabul edilmesi için özel şirketlere ait olmaları ve borsada işlem görmeleri gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesi gereğince milli hisse senetleri ve tahviller, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanı ile değerlendirilir. Bu düzenlemenin amacı hisse senetlerini ve tahvillerini borsadaki dalgalanmalardan korumaktır³⁴⁸. Hisse senetlerinin ve tahvillerin teminat olarak kabul edilebilmesi için borcuna teminat olarak gösteren şirkete ait olmaması gerekmektedir³⁴⁹.

1.5.2. Ayni Teminat Unsurları

Tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edilecek ayni unsurlar, 6183 sayılı Kanun'da iki ayrı maddede düzenlenmiştir. Bunlardan ilki 10. maddede yer alan kamu borçlusu veya borçlular lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır. İkincisi ise 12. maddede düzenlenen teminat hükmünde olan eşyalardır.

1.5.2.1. Kamu Borçluları veya Borçlular Lehine Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilen Mallar

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 5. fıkrasında ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Burada ilgililer olarak bahsedilen aslında kamu borçlusudur. Dolayısıyla kamu borçlusu veya borçlular lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen malların belli şartlar altında teminat olarak kabul edilmesi mümkündür.

Madde gereğince menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak kabul edilebilmesi için bunların haciz varakasına dayanılarak haczedilmeleri gerekmektedir. Üçüncü kişinin kendisine ait bir menkul veya gayrimenkul malı kamu borçlusunun borcuna karşılık teminat olarak vermek istemesi halinde tahsil dairesine imzalı bir muvafakat yazısını şahsen teslim etmesi veya noterden onaylı bir muvafakat yazısını tahsil dairesine ulaştırması gerekmektedir. Muvafakat yazısının ulaşması halinde ilgili

³⁴⁸ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 32.

³⁴⁹ Akmansu, s. 98.

tahsil dairesi haciz işlemlerini gerçekleştirir. Ancak teminat olarak gösterilmek istenilen mallar üzerinde elbirliği ile mülkiyet varsa diğer ortakların da muvafakat vermesi gerekmektedir³⁵⁰.

1.5.2.2. Teminat Hükümünde Olan Eşyalar

Bazı faaliyet kollarında kullanılan mallar, tahsil dairesi tarafından teminat istenmesine ya da borçlu tarafından teminat gösterilmesine gerek kalmaksızın bunlar teminat olarak kabul edilmiştir³⁵¹. 6183 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yer alan bu düzenlemenin amacı bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahaneler, meyhane ve genelevlerin genelde muvazaalı işlemlerle herhangi bir varlık sahibi bulunmayan üçüncü kişilerin mülkiyetinde gösterilebilmesi ve dolayısıyla bu işletmelerin faaliyetlerinden kaynaklanan kamu alacaklarının tahsil edilemez hale gelmesinin önüne geçilmesidir³⁵². Ancak sayılan işletmelerin eşyalarının kamu alacakları için teminat hükmünde olması bu işletmelerden kamu alacağını güvence altına almak amacıyla başkaca teminat istenmesine engel değildir³⁵³.

Teminat hükmünde olan eşyalar, 6183 sayılı Kanun'un 12. maddesinde sayma yoluyla düzenlenmiştir. Buna göre bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun³⁵⁴ ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzemeler, İİK'nin 270. ve 271. maddeleri hükümleri saklı kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşılık teminat hükmündedir. Sayılan işletmelerin sermaye yanında kişisel emek ve beceri gerektiren hizmet işletmeleri olmaları, tüm benzer hizmet işletmelerinin de kıyas yoluyla madde kapsamında değerlendirilebileceği anlamına gelmemektedir. Kanun'da eşya ve malzemeleri teminat hükmünde olan ve sayma yoluyla belirtilen bu işletmeler kıyas yoluyla çoğaltılamaz³⁵⁵. Tahsil dairesi tarafından bu işletmelerdeki eşya ve malzemelerin teminat olarak kabul

³⁵⁰ Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 7.

³⁵¹ Kazım Yılmaz, s. 110.

³⁵² İrfan Barlass, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 359, Temmuz 2011, s. 154.

³⁵³ Barlass, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya", s. 157.

³⁵⁴ Bilardo, kağıt oyunları, tavla oynanan yerler, lunapark, atış alanları, sirkler gibi yerlerdir. Ünlü, s. 171.

³⁵⁵ Barlass, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya", s. 154.

edilebilmesi için teminat istenmesine neden olan kamu borcunun bu işletmelerin faaliyetlerinden doğması gerekmektedir. Maddede sayılan işletmelerin işletilmesinden doğan kamu borçları; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, belediyelere ödenen harç ve vergiler, damga vergisi ile bunlara bağlı olarak ortaya çıkacak vergi cezaları, gecikme zammı ve faizlerinden oluşur³⁵⁶. Sigorta prim borçları da işletme faaliyetine bağlı bulunduğundan aynı kapsamda değerlendirilir³⁵⁷.

Kanun'un 12. maddesinde sayılan işletmelerin eşya ve malzemeleri, işletme sahibinin diğer faaliyetlerinden kaynaklanan borçları için teminat olarak değerlendirilemez. Teminat yönünden kamu borcunun türü değil, işletme ile bağı ölçü alınır ve kamu borcunun işletmenin işletilmesinden doğup doğmadığına bakılır. Örneğin; bu eşya ve malzemeler işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan gelirin vergisi, bu faaliyet kapsamında ödenen veya üstlenilen Katma Değer Vergisi, yapılan reklamların, imzalanan sözleşmelerin vergi, resim ve harçları, faaliyet nedeniyle kesilen cezalar ve benzerleri için teminat hükmünde iken, işletme sahibinin veraset vergisi borcu, trafik cezası borcu ya da bir diğer ticari faaliyetinden doğan borcu için teminat hükmünde değildir³⁵⁸. İşletmenin ihtiyaçları için kullanılan ya da işletmenin aktifinde yer alan eşya ve malzemeler, fiilen işletmenin içerisinde bulunmuyorsa teminat olarak değerlendirilemez. Örneğin; işletmenin taşıtları ya da aktifinde bulunmakla birlikte işletmenin dışında bir depoda tutulan eşyalar madde gereğince teminat olarak kabul edilemez³⁵⁹. Ancak her durumda işletme sahibi bu değerleri kendisi teminat olarak gösterebilir.

6183 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 2. fıkrasında teminat hükmünde olan eşyalar, teminat olarak kabul edilip edilemeyecekleri açısından sınırlandırılmıştır. Söz konusu hükme göre noterden tasdikli kira sözleşmesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları teminat hükmünde olan eşyalardan değildir. Teminat

³⁵⁶ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 42.

³⁵⁷ Özbacı, s. 198.

³⁵⁸ Barlass, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükmünde Olan Eşya", s. 156.

³⁵⁹ Barlass, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükmünde Olan Eşya", s. 154-155.

hükmünde olan eşyaların teminat olma niteliğini sınırlandıran üç durum; kiralayanın hapis hakkı, taşınmaz sahibinin demirbaş eşyası ile misafir ve kiracılara ait eşyalardır.

Teminat hükmünde olan eşyaları düzenleyen 12. maddede İİK'nin 270. ve 271. maddelerinde yer alan hükümlerin saklı kalacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddeler kiralayanın hapis hakkını düzenlemektedir. Kiralayanın hapis hakkına ilişkin düzenleme esasen TBK'nin 336. maddesinde yer almaktadır. Taşınmaz kiralarda kiralayan, eğer kiracı geçmiş bir yıllık ve işlemekte olan altı aylık kirasını ödemezse, bu bedelin güvencesi olmak üzere, kiracının kiralanan yerde bulunan ve kiralanan malın döşenmesini ya da kullanılmasını sağlayan taşınırlara el koyma hakkına sahiptir. El konulabilecek mallar, haczi mümkün olan mallardır. Hapis hakkının kiracının haczedilemeyen malları üzerinde kullanılması mümkün değildir. Eşyaların haczi mümkün olan mallar olup olmadığı icra memuru tarafından her bir eşya bakımından tek tek değerlendirilmelidir. Hem mesken hem de işyeri kiralari açısından kiralayanın hapis hakkı mevcuttur³⁶⁰. TBK'de düzenlenen kiralayanın hapis hakkının korunmasına ilişkin hükümler ise İİK'de yer almaktadır. Hapis edilen eşyalar, kiralayanın kamu borçları için teminat kapsamına alınamaz. Bu düzenleme ile önceden hapis hakkı kullanılmış eşyanın kamu borcunun tahsilinde kullanılması ve kiralayanın mağdur olması önlenmiştir³⁶¹. Hapis hakkı bulunan kiralayanın alacağı, kamu alacaklarından önceliklidir. Dolayısıyla kiracının kiralanan yerde bulunan tefrişat ve taşınır malları ile öncelikle kiralayanın alacağı giderilmelidir³⁶².

Taşınmaz sahibine ait olduğu noter tasdikli kira sözleşmesinde belirtilen demirbaş eşya ve malzeme teminat hükmünde olan eşya kapsamında değildir. Noter onaylı olmayan kira sözleşmeleri, söz konusu eşya ve malzemelerin teminat hükmünde sayılmalarını engellemeyecektir. Ayrıca kira sözleşmesi noter onaylı olmakla birlikte taşınmaz sahibine ait olan demirbaşlar kira sözleşmesine kaydedilmemişse, bunlar yine teminat olarak kabul edilecektir. Taşınmaz sahibine ait eşya ve malzemelerin bu istisna hükmünden yararlanabilmesi için noter tasdikli kira sözleşmesinin kamu borcunun

³⁶⁰ Şamil Demir, "Kiralayanın Hapis Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/4, s. 57-58.

³⁶¹ Kazım Yılmaz, s. 113.

³⁶² Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, s. 152.

doğmasından önceki bir tarihte yapılması gerekmektedir³⁶³. Bu düzenlemenin amacı, kamu borcu doğduktan sonra bir kira sözleşmesi düzenleyerek borçlunun konut veya işletmesinde bulunan ve teminat hükmünde olan eşyaların, kiralayana aitmiş gibi gösterilmek suretiyle teminat olarak kabul edilmesini engelleme girişimlerini önlemektir. Farklı bir görüşe göre ise noter onaylı kira sözleşmesinin ve sözleşmede mal sahibine ait eşya ve malzeme kaydının başlangıçta yapılması gerekir. Gayrimenkul kiralandıktan sonra yapılan sözleşmeler noter onaylı olsa bile bunlara itibar etmemek gerekir³⁶⁴.

Maddede sayılan işletmelerde bulunan eşyaların kime ait olduğu konusunda bir uyuşmazlık çıkması durumunda ispat yükümlülüğünün kime ait olacağı hususunda bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konuda olayın ve eşyanın durumuna göre değerlendirme yapılması gerektiği düşünülmektedir. Örneğin; bir otel odasındaki tıraş makinesinin, otelin müşterisine ait olma ihtimali yüksek iken, otelin her odasında bulunan televizyonların odadaki müşterilere ait olamayacağı da açıktır³⁶⁵.

1.5.3. Şahsi Kefalet

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan teminatları sağlayamayan kişiler için 11. maddede şahsi kefalet olanağı tanınmıştır. 10. maddede belirtilen türden teminat gösterebilecek olanların öncelikle bunları teminat olarak göstermeleri, eğer bu türden teminat gösteremiyorlarsa şahsi kefalet başvuruabilecekleri ifade edilmiştir³⁶⁶. Alacaklı tahsil dairesinin, kamu borçlusunun 10. maddede yer alanlar türünden bir mal varlığı değerinin olduğunu belirlemesi halinde şahsi kefil kabul etmemesi gereklidir³⁶⁷. 10. maddede düzenlenen türden teminatları kabul edilmeyen kişilerin de şahsi kefil gösterme hakkı bulunmaktadır³⁶⁸. Dolayısıyla hem muhataplara bir kolaylık olarak sağlanan hem de kamu alacağının tahsilinde kolaylık sağlayan şahsi kefalet gösterme imkânının yalnızca Kanun'da sayılan teminat türlerine sahip olmayan ya da gösterdiği teminat kabul edilmeyen borçlular tarafından kullanılması mümkündür.

³⁶³ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 159.

³⁶⁴ Özbacı, s. 197; Kemal Aykaç, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği*, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1976, s. 109.

³⁶⁵ Kazım Yılmaz, s. 112-113.

³⁶⁶ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 165.

³⁶⁷ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 54.

³⁶⁸ Güzel, Özdemir, s. 24.

1.5.3.1. Şahsi Kefaletin Niteliği ve Kefilde Aranacak Nitelikler

Kamu borçlusunun kefil olarak gösterdiği kişiyi tahsil dairesi kabul etmek mecburiyetinde değildir. Alacaklı tahsil dairesinin şahsi kefil kabul etmesinin bazı şartları bulunmaktadır. Bunlar:

- Kefil, muteber bir şahıs olmalıdır. Yani kefilin ekonomik durumunun kamu borcunu ödemeye yetmesi ve toplumda güvenilir olarak tanınması gerekmektedir. Kefilin muteber bir şahıs olup olmadığına karar verecek olan alacaklı tahsil dairesidir.
- Şahsi kefil, müteselsil kefil ya da müşterek müteselsil borçlu olmalıdır. Adi kefalet³⁶⁹, şahsi teminat olarak kabul edilmemektedir.
- Şahsi kefalet, alacaklı tahsil dairesince tespit edilecek şartlara uygun olarak noter onaylı sözleşme ile tesis edilmelidir³⁷⁰. Sözleşmenin düzenleme şeklinde olması şart değildir, alacaklı tahsil dairesi tarafından düzenlenen matbu formun (Ek 2) borçlu ve şahsi kefil tarafından imzalanıp notere tasdik ettirilmesi de geçerli olur³⁷¹. Kefil olunan miktar belli olmazsa sözleşme geçerli sayılmaz³⁷².

Şahsi kefil kabul edip etmemek konusunda takdir yetkisi tamamen alacaklı tahsil dairesine aittir. Şahsi kefil olarak önerilen kişi tüm şartları sağlıyor olsa bile tahsil dairesi onu kefil olarak kabul edip etmemekte özgürdür³⁷³. Tahsil dairesinin bu takdir yetkisini kullanırken kamu alacağını güvence altına alma ile kamu borçlusuna kolaylık sağlama arasındaki dengeyi gözetmesi ve takdir yetkisinin kullanılmasına ilişkin ilkelere de uyması gerekir³⁷⁴.

Birden fazla kişinin aynı borç için şahsi kefil olması mümkündür. Bu durum iki şekilde gerçekleşebilir. Alacaklı idare bir kefil ile yetinmeyebilir veya teminat yazısının muhatabı birden fazla kişiyi şahsi kefil olarak göstermek isteyebilir. Birden fazla kişinin

³⁶⁹ Adi kefalette, alacaklı öncelikle asıl borçluyu takip etmeli, asıl borçludan alacağını tahsil edememesi halinde kefile başvurmalıdır. Turgut Akıntürk, Derya Ateş Karaman, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 22. Baskı, İstanbul: Beta, 2014, s. 335.

³⁷⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 89.

³⁷¹ Timuçin Muşul, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, <http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/kitap-timucinmusul-1.htm> [Erişim Tarihi: 10.10.2017]

³⁷² Saraçoğlu, s. 30.

³⁷³ Özdemir, s. 58.

³⁷⁴ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 162-163.

kefil olmasının önünde hukuki bir engel yoktur. Bu durumda kefiller arasında müteselsil kefalet söz konusu olmaktadır³⁷⁵. Müteselsil kefalet söz konusu olduğunda alacaklı, borçluyu takip etmeksizin doğrudan kefile başvurabilmektedir³⁷⁶. Birden fazla kişinin kefil olması halinde de kamu alacaklısı, kamu alacağını tahsil etmek için herhangi bir sıra takip etmeksizin kefillerden herhangi birine başvurma hakkına sahiptir. Kefil olarak gösterilecek muteber şahsın gerçek kişi olması zorunlu değildir. Tüzel kişiler de şahsi kefil olabilirler. Bu durumda kefaletle ilişkin belgelerin tüzel kişilerin yetkili organları tarafından imzalanması gerekir³⁷⁷.

1.5.3.2. Şahsi Kefili Takip Usulü

6183 sayılı Kanun'un 57. maddesi gereğince kefil bu Kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur. Kamu borçlusu borcunu ödemediği takdirde bir ödeme emri tebliğ edilerek kefilden borcu ödemesi talep edilir ve kendisine 15 günlük bir süre tanınır. Kefil, 15 gün içinde kamu borcunu ödemediği ve ödeme emrine karşı dava da açmadığı takdirde kendisine cebri icra yöntemleri uygulanarak kamu alacağı tahsil edilir³⁷⁸. Şahsi kefil hakkında sadece kefalet senedinde ödemeyi taahhüt ettiği borç miktarı ile sınırlı olmak üzere takip başlatılabilir³⁷⁹. Kefil olduğu kamu borçlusunun diğer borçlarının süresinde ödenmediği gerekçesi ile bu borçlar ile ilgili olarak şahsi kefilin takip edilmesi mümkün değildir.

1.5.3.3. Şahsi Kefilin Rücu Hakkı

Kefalet ilişkisi sonucu kamu alacağını ödeyen kefile, ödeme makbuzlarının yanı sıra kefilin adını ve soyadını, alacağın mahiyetini, yılını, miktarını, ödendiği tarihi, asıl borçlunun adı ve soyadını, ödenen meblağlara ait vergi dairesi makbuzlarının tarih ve numaralarını içeren bir belge verilir³⁸⁰. Bu belgenin verilme amacı, kefilin asıl borçluya rücu edebilmesini sağlamaktır. Ancak, bu belge yerine vergi dairesi makbuzunda kamu

³⁷⁵ Özbacı, s. 191.

³⁷⁶ Akıntürk, Ateş Karaman, s. 336.

³⁷⁷ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 177.

³⁷⁸ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 273.

³⁷⁹ Özdemir, s. 58.

³⁸⁰ Ünlü, s. 170.

alacağının kefinden tahsil edildiğine dair bilgi verilmekle de yetinilebilir³⁸¹. Uygulamada da genellikle kefile ayrıca bir belge verilmek yerine tahsilat makbuzuna, borcu şahsi kefilin ödediğine dair şerh düşülmesi ile yetinilmektedir³⁸².

1.6. Teminatın Tamamlattırılması veya Başka Teminat İstenmesi

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan “*Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.*” hükmü gereğince alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusunun daha önce göstermiş olduğu teminatta değişiklik talep edebilir. Kamu borçlusu lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi gerekirse bu talepler üçüncü kişiye değil borçluya iletilir.

Örneğin; kamu borçlusu tarafından teminat olarak gösterilen makine vb. eşyaların model değişikliği nedeniyle değerinin düşmesi ya da teminat olarak gösterilen hisse senedinin ilgili kuruluşun sermaye arttırması gibi sebeplerle değerinin düşmesi halinde alacaklı tahsil dairesi söz konusu hüküm gereğince teminatın tamamlanmasını ya da değiştirilmesini isteyebilir. Teminatın değerinin azaldığını ya da kaybolduğunu takdir edecek olan da alacaklı tahsil dairesidir³⁸³. Alacaklı tahsil dairesi, teminatın değerinin düşmesi veya kaybolmasının yanı sıra gecikme zammı ve gecikme faizi ortaya çıkması gibi nedenlerle kamu borcunun artması halinde de teminatın tamamlanmasını veya başka teminat gösterilmesini isteyebilir. Teminat istenmesindeki amaç, kamu alacağının ödenmemesi halinde alacağın tazmini olduğuna göre kamu alacağının artması halinde teminatın tamamlanmasının istenmesi ihtiyari değil zorunlu olmalıdır.

Teminatın tamamlanmasını ya da değiştirilmesini isteme usulü, teminat isteme usulü ile aynı şekilde olmalı ve borçluya belli bir süre tanınmalıdır³⁸⁴. Kamu borçlusu, teminatın tamamlanması ya da değiştirilmesi taleplerini kendisine verilen süre içinde yerine getirmediği takdirde kamu alacağının teminatsız kısmı için ihtiyati haciz uygulanır³⁸⁵. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, ihtiyati haczin tüm kamu alacağı için

³⁸¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 59.

³⁸² Özbacı, s. 193.

³⁸³ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 57

³⁸⁴ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 257.

³⁸⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 57.

değil, kamu alacağının teminatsız kalan tutarı için uygulanması gerektiğidir. Daha önce gösterilen teminatın değerini kaybetmesi halinde borçludan teminatı tamamlaması ya da değiştirmesi istenmeden ihtiyati haciz uygulanması ise hukuka aykırıdır.

1.7. Teminatın Borçlu Tarafından Değiştirilmesi

Kamu borçlusu, herhangi bir nedenle³⁸⁶ daha önce göstermiş olduğu teminatları, aynı değerde olan başka bir teminat ile kısmen ya da tamamen değiştirme hakkına sahiptir. Kamu borçlusunun göstermek istediği yeni teminatın 10. maddede sayılanlardan olması ve daha önce verilen teminat ile aynı değerde olması halinde tahsil dairesi, değişiklik talebini kabul etmek zorundadır³⁸⁷. Borçlunun teminatı değiştirme isteğini kabul ettirmek için ayrıca haklı bir neden göstermesi gerekmez. Borçlunun teminatı değiştirme hususundaki isteğini alacaklı tahsil dairesine bildirmesi, yeni teminatın maddede sayılan teminat olarak kabul edilen unsurlardan biri olması ve eski teminat ile aynı değerde olması, teminatın kısmen veya tamamen değiştirilmesi için yeterlidir³⁸⁸. Ancak eski teminat ile yeni teminat maddi olarak aynı değerde olsa bile, alacaklı tahsil dairesi geçerli ve tutarlı başkaca bir nedenin varlığına dayanarak teminatın değiştirilmesi talebini reddedebilir. Danıştay, yeni teminatın değerinin düşmesi ihtimalini geçerli bir neden olarak kabul etmiştir³⁸⁹. Teminatın değiştirilmesi için gerekli şartların bulunmasına ve yeni teminatı reddetmekte geçerli ve tutarlı bir neden bulunmamasına rağmen teminat değiştirme talebinin reddedilmesi hakkın kötüye kullanılması anlamına gelir ve teminatı değiştirme talebi reddedilen kamu borçlusu dava açabilir³⁹⁰.

³⁸⁶ Kamu borçlusu çok farklı sebeplerle teminat olarak göstermiş olduğu değeri değiştirmek isteyebilir. Örneğin; banka teminat mektubu veren borçlunun, bu teminat nedeniyle bankadan kullanabileceği kredi miktarı azalmış olabilir ve banka olanaklarını serbestleştirerek karlılığını arttırmak isteyebilir. Bu durum kamu alacaklısının da yararınadır. Teminat gösterdiği zaman elinde olmayan kıymetli bir taşınmaz sonradan kamu borçlusuna miras kalmış olabilir ya da durumunu öğrenen birisi kendisinin kefil olmayı kabul edebilir. Özmen, s. 327.

³⁸⁷ Ünlü, s. 168.

³⁸⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 87.

³⁸⁹ Danıştay 4. D. E. 1973/6300, K. 1974/3759, T. 05.11.1974: "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10. maddesinin son fıkrasında aynen "Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir" denildiğine ve dosyada sureti mevcut Maliye Bakanlığı Gelirler Başmüavirliğinin yazılarının incelenmesinden, üzerinde haciz bulunan gayrimenkulle değiştirilmek istenen ordu evi karşısındaki gayrimenkul, açık hava sineması ve pasajdaki hisselerine, satış komisyonunca toplam 1.724.320 lira değer takdir edildiği ve bunların aynı değerde olmadığı ve amme alacağını karşılamadığı gibi, imar planına göre pasajın değerinin düşme ihtimali mevcut olduğu ve fabrikaların başka ihtilaflı amme alacakları için de teminat olarak gösterilmiş bulunduğunun anlaşılmasına göre tesis edilen idari işlemden yukarıda anılan kanun hükmüne aykırılık bulunmamaktadır." Hüseyin Çelikkol, Fevzi Özgeneller, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları*, Ankara: Aksaray Matbaası, 1975, s. 20-21.

³⁹⁰ Şimşek, s. 92.

Eski teminat ile değiştirilmek istenen teminatın aynı değerde olmasının gerekliliği ile ilgili bazı özellikli durumlar bulunmaktadır. Eğer borçlu daha önce borcunun çok üzerinde değere sahip bir teminat göstermişse değiştirilmek istenen teminat, eski teminat ile aynı değerde olmak zorunda değildir. Teminatın değerinin borcu karşılayacak tutarda olması yeterlidir. Teminatın değiştirilmesi esnasında borç tutarı, gecikme faizi vb. nedenler ile artmışsa yeni gösterilecek teminatın eskisi ile aynı değerde olması değil o günkü borç tutarını karşılayacak değerde olması gerekir³⁹¹.

1.8. Teminatın Korunması ve Nemalarının Durumu

Teminat olarak gösterilmiş olan menkul ve gayrimenkul mallar 6183 sayılı Kanun'un haczedilen menkul malların korunmasına ilişkin 82. maddesi, koruyacak olanların sorumluluklarını düzenleyen 83. maddesi ile gayrimenkul ve gemilerin haczini düzenleyen 88. maddesi hükümleri doğrultusunda korunurlar³⁹². Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul malların kaybolmalarını ya da değiştirilmelerini önlemek için tahsil dairesi 82. madde uyarınca tedbirler almak zorundadır. Bu tip menkul mallar genellikle tahsil dairelerinin kasalarında saklanmaktadır. Haczedilen menkul malların çalınması, kaybolması ya da zarar görmesinden hizmet kusuru³⁹³ çerçevesinde tahsil dairesi sorumludur³⁹⁴.

Maddenin 2. fıkrasına göre diğer menkul malların uygun görülen bir yerde koruma altına alınması veya güvenilir bir kişiye ya da güvenilir bir kişinin kefaleti altında borçlunun³⁹⁵ veya zilyedin yani malı elinde bulunduranın kendisine bırakılması da mümkündür. Bu tür menkul malların bir yerde koruma altına alınması ya da zilyet, güvenilir kişi ya da güvenilir kişi kefaletinde borçluya bırakılması konusunda seçim ve takdir tamamen alacaklı tahsil dairesine aittir³⁹⁶. 82. madde gereğince kendilerine menkul mallar bırakılan borçlular, zilyetler, güvenilir kişiler kendilerine bırakılan malları,

³⁹¹ Özbalcı, s. 181.

³⁹² Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 166.

³⁹³ Hizmet kusuru, idarenin yasama ve yargı fonksiyonu dışında kalan eylemlerinden ve işlemlerinden doğan, idarenin yürüttüğü kamu hizmetinin hiç işlememesi, kötü işlemesi veya geç işlememesi sonucu ortaya çıkan ve idarenin ortaya çıkan zararı ödemesini öngören bir sorumluluk türüdür. Ahmet Bozdağ, "İdare Hukukunda İdarenin Hizmet Kusuru ve Danıştay Uygulaması", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 468, Eylül 2010, s. 33.

³⁹⁴ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 255.

³⁹⁵ Uygulamada özellikle fabrika makineleri gibi teminatların yed-i emin sıfatıyla borçlu nezdinde bırakıldığı görülmektedir. Özbalcı, s. 179.

³⁹⁶ Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s. 256.

alacaklı tahsil dairesi tarafından yapılacak ilk talep üzerine hemen geri vermek zorundadırlar. Menkul malların bu kişilere teslim edildiği zamanki durumları ile geri verilmeleri gerekmektedir. Menkul malları, hemen teslim etmeyenler ya da kendilerine teslim edildiği durumları ile geri veremeyenler hakkında ceza takibi başlatılır ve bunlar geri verilmeyen menkul malların değeri tutarınca borçlu sayılarak haklarında 6183 sayılı Kanun çerçevesinde takip başlatılır. Bu kişilerin sorumluluğu mal ya da malların haciz zaptında yazan değerleriyle sınırlıdır. Borçlu, zilyet veya güvenilir kişiler, menkul malların kendilerine yüklenemeyecek bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat ettikleri takdirde 83. maddenin 2. fıkrası gereğince sorumluluktan kurtulmaları mümkün olabilecektir³⁹⁷.

Menkul malların korunmasının yanı sıra haczedilen ya da teminat olarak gösterilen gayrimenkullerin korunması da önemlidir. 6183 sayılı Kanun'un 88. maddesi gayrimenkullerin ve gemilerin korunmasını düzenlemektedir. Buna göre haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alacaklı tahsil dairesinin alması gerekmektedir.

Menkul veya gayrimenkul malların teminat olarak gösterilmesi durumunda bu malların nemaları ortaya çıkabilir. Örneğin; teminat olarak gösterilen bir dairenin ya da binanın kiracısı ödeme yapabilir. Teminat olarak gösterilen malların nemaları, borçluya aittir. Hacizde ise teminatın aksine haczedilen malların nemaları, tahsil dairesine aittir. Teminat uygulamasında alacağın cebren tahsili değil, güvence altına alınması söz konusu olduğu için nemaların borçluya ait olması gerekmektedir³⁹⁸. Ayrıca alacaklı tahsil dairesi, zaten kamu alacağına yetecek kadar değeri teminat olarak almıştır. Teminat olarak gösterilen malın nemalarına el koyarak teminatın değerini artırmasına gerek yoktur.

³⁹⁷ Danıştay VDDGK E. 1996/250, K. 1996/395: "6183 sayılı Yasanın, menkul malları koruyacak olanların sorumluluklarını düzenleyen 83. maddesinin birinci fıkrasında; borçlu, zilyet veya güvenilir şahısların, kendilerine korunmak üzere bırakılan menkul malları, alacaklı amme idaresince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile geri vermek zorunda oldukları, ikinci fıkrasında ise bu zorunluluğu yerine getirmeyenlerin, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine atfolunamayacak bir nedenle telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılarak, 6183 sayılı Yasa hükümleri gereğince takip olunmaları kabul edilmiştir. (...) aracın icra müdürlüğünce muhafaza altına alındığını aynı gün yazı ile vergi dairesi müdürlüğüne bildiren davacı, kendisine yasanın yüklediği sorumluluğun gereğini de yerine getirmiş olduğundan, ödeme emrinin iptali yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-1996-250.htm> [Erişim Tarihi: 19.06.2017]

³⁹⁸ Özbalcı, s. 179.

1.9. Teminatın İadesi

Teminatların iadesi ile ilgili 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak teminat alınmasını gerektiren nedenlerden yola çıkarak teminatın iadesinin gerektiği hallere ulaşmak mümkündür. Kamu alacaklarının güvence altına alınması için etkili bir önlem olan teminat, ileride tahakkuk edecek kamu alacağının tahsilini sağlamak için alınmaktadır. Dolayısıyla teminat istenen durumun ortadan kalkması halinde teminatın da iade edilmesi gerekmektedir³⁹⁹. Örneğin, kamu alacağının süresinde ödenmesi veya yargı organları tarafından kaldırılması⁴⁰⁰ halinde alacaklı tahsil dairesinin teminatı iade etmesi gerekmektedir⁴⁰¹.

Teminatın iadesinde özellik gösteren bir durum, kamu alacağının kısmen ortadan kalkmasıdır. Kamu alacağının tamamen değil de kısmen son bulması halinde teminatın tamamının iade edilmeyeceği açıktır. Ancak hakkaniyet gereği eğer imkânlar dâhilinde ise teminatın, kamu alacağının sona erdiği oranda iade edilmesi gerekmektedir⁴⁰². Teminat olarak alınan değer, yapısı gereği bölünmesi ve kısmen iade edilmesi mümkün olmayan bir değer ise kamu alacağı tamamen ortadan kalkana kadar teminatın iade edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Anayasa Mahkemesi'ne göre vergi incelemesi tamamlanıp kamu alacağının tahakkuk ettirilmesi için makul sayılamayacak derecede uzun bir zaman geçtiği takdirde teminatın kaldırılması gerekmektedir. Kaldırılmaması halinde ise teminat sahibinin uğrayacağı zararların tazmini için dava açması mümkündür⁴⁰³.

Teminat alınmasını gerektiren kamu alacağı ödenmesine rağmen kamu borçlusunun başkaca borçları bulunması sebebiyle teminatın iade edilmeyerek elde tutulmaya devam edilmesi mümkün değildir. Çünkü teminat, hangi kamu alacağı için

³⁹⁹ Aykaç, s. 101.

⁴⁰⁰ Danıştay 3. D. E. 2013/581, K. 2013/1700, T. 9.5.2013: “*Dava, re’sen salınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi alacağının güvence altına alınması amacıyla tesis edilen teminat isteme işleminin iptali istemine ilişkindir. Mahkemece özel tüketim vergisi, katma değer vergisi tarhiyatının kaldırıldığı anlaşıldığından, söz konusu vergi borçları sebebiyle teminat istenmesi yönünde tesis edilen davaya konu işlemde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptal edilmesinde isabetsizlik görülmemiştir.*” www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/3d-2013-581.htm [Erişim Tarihi: 25.12.2018]

⁴⁰¹ Özbacı, s. 184.

⁴⁰² Özmen, s. 327.

⁴⁰³ AYM E. 2018/142 K. 2019/38 T. 15.5.2019. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf> [Erişim Tarihi: 25.06.2019]

istenmişse sadece o alacağın tahsilini güvence altına almak amacıyla elde tutulabilir ve o alacağın tahsili için kullanılabilir. Kamu borçlusunun başka borçları varsa ve teminat istenmesini gerektiren kanuni nedenler de mevcutsa bunlar için ayrıca teminat istenmesi gerekmektedir⁴⁰⁴. Uygulamada ise bu kurala aykırı işlemler yapılabilmektedir. Tahsil daireleri, alınmasını gerektiren kamu alacağı ortadan kalkmış olsa bile çözülmesi ve iadesi gereken teminatları, kamu borçlusunun diğer borçları için kullanabilmektedirler⁴⁰⁵.

1.10. Teminat İstenmesinin Taraflar Açısından Sonuçları

Alacaklı tahsil dairesinin teminat istemesi sübjektif bir tasarruftur. Sübjektif ve ferdi bir durumun doğmasına veya değişmesine yol açan teminat talebi, yalnızca taraflar açısından sonuç doğurur⁴⁰⁶. Diğer bir deyişle alacaklı tahsil dairesi tarafından teminat istenmesinin kamu alacaklısı ve kamu borçlusu açısından bazı sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar, kamu borçlusunun teminat isteğine ne şekilde yanıt verdiğine bağlı olarak değişmektedir. Kamu borçlusunun alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine teminat göstermesi ile kamu alacağının güvence altına alınması sonucu, hem Devletin hakları korunmakta hem de borçlu hakkında zor kullanmaya yol açan diğer önlemlere başvurulmasına gerek kalmamaktadır⁴⁰⁷. Teminat gösterilmesinin gerek 6183 sayılı Kanun'da gerekse diğer kanunlarda kamu alacağının tecili, yürütmenin durdurulması, ödeme emrinde tahsilatın durması, cezalarda indirim gibi sonuçları bulunmakla birlikte bunlar konumuz dâhilinde olmadığı için incelenmeyecektir.

Kamu borçlusunun alacaklı tahsil dairesinin teminat isteğine riayet etmemesi ve kendisine verilen süreyi teminat göstermeksizin tüketmesi halinde alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusu hakkında derhal ihtiyati haciz uygular. Benzer şekilde borçlunun şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse de kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz uygulanır. Kamu alacaklarının güvence altına alınmasında başlı başına bir önlem olan ihtiyati haciz ilerleyen başlıklarda inceleneceği için kamu borçlusunun teminat

⁴⁰⁴ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 87-88.

⁴⁰⁵ Özbacı, s. 186.

⁴⁰⁶ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü (Vergi İcra Hukuku)*, s. 41.

⁴⁰⁷ Şimşek, s. 82.

göstermemesi sonucunda ihtiyati haciz uygulanması çalışmanın bu kısmında incelenmeyecektir.

Kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla uygulanan teminat kurumu, kamu borçlusunun mal varlığının aktifini etkilememektedir. Teminat istenmesi halinde kamu alacağını güvence altına almak amacıyla ve idari bir kararla borçlunun mal varlığının yalnızca pasifini etkileyecek olan nakdi, aynı ya da kefalet şeklinde bir teminat alınmaktadır⁴⁰⁸. Dolayısıyla sonuçları açısından bakıldığında teminat, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze göre daha hafif bir güvence önlemidir. Çünkü ihtiyati haciz uygulamasında tıpkı kesin hacizde olduğu gibi doğrudan doğruya borçlunun mal varlığında bulunan bazı unsurlara idare tarafından el konulmaktadır. İhtiyati tahakkuk da sonuç olarak ihtiyati hacze sebep olduğu için teminata göre daha ağır sonuçlar doğuran bir güvence önlemidir.

Kamu borçlusunun, teminat gösterdiği borcunu ödeme süresi içinde ödememesi halinde tahsil dairesi, 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesi gereğince teminatı paraya çevirerek ya da kefil hakkında takibat yaparak cebren tahsil işlemlerine başlar. Teminat uygulamasının kamu borçlusu açısından en önemli sonucu budur.

Teminat uygulamasının alacaklı tahsil dairesi açısından en önemli sonucu ise teminat gösterilmiş kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde, teminatı paraya çevirerek ödenmemiş kamu alacağını tahsil etme imkânına sahip olunmasıdır. 6183 sayılı Kanun'un teminatlı alacakların takibini düzenleyen 56. maddesi gereğince teminat gösterilen kamu alacağı süresinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceğini ya da kefil hakkında takibe başlanılacağı borçluya bildirilir. Borçluya tanınan 15 günlük süre içinde borç ödenmezse tahsil dairesi, teminatı paraya çevirerek veya kefil hakkında takibat başlatarak kamu alacağını tahsil eder. Borçluya bildirim yapılmadan ve 15 günlük süre beklenmeden teminatın paraya çevrilmesi ya da kefil hakkında takip başlatılması hukuka aykırıdır⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 181.

⁴⁰⁹ Danıştay 3. D. E. 2011/4277, K. 2013/5738 T. 03.12.2013: “*Kanuni temsilcisi ve ortağı olduğu ... Yapı Denetim Limited şirketinin 2005 yılına ilişkin vergi borçlarının tahsili amacıyla davacının motorlu taşıt ve taşınmazlarına uygulanan hacizlere karşı dava açılmıştır. Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 27.05.2011 gün ve E:2010/747, K:2011/1083 sayılı kararıyla; davacının taşınmazlarına, şirket borçlarına karşılık teminat gösterilmesi nedeniyle haciz*

Teminatın ne şekilde paraya çevrileceği teminatın türüne göre farklılık göstermektedir. Teminat olarak para gösterilmiş ise bu tahsil dairesine gelir kaydedilir. Şayet banka teminat mektubu gösterilmişse teminat mektubunu veren bankadan ödeme yapması istenir. Taşınır ya da taşınmaz teminat olarak gösterilmiş ise bunların paraya çevrilmesine ilişkin usuller uygulanır. Hazine tahvili ve bono varsa TCMB'ye verilerek tutarı alınır, milli hisse senedi ve tahvil varsa bunlar borsada satılır.

1.11. Teminat İstenmesine Karşı Başvuru Yolları

Kamu borçlusundan kamu alacağına karşılık teminat istenmesi, kamu borçlusunun hukuki durumunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Teminat gösterilmemesi, kamu borçlusu yönünden menfaatini etkileyen, hukuki durumunda değişikliklere neden olan sonuçlara yol açmaktadır. Bu nedenle tek başına bu işleme karşı dava açılabilir⁴¹⁰. Açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimi, idari işlemin diğer unsurlarıyla birlikte sebep unsuru açısından da yapılabilecektir. Teminat isteme sebebinin 6183 sayılı Kanun'da gösterilen sebeplerden biri olup olmadığı ve gerçekliği yönünden bir inceleme yapılmalı ve bu inceleme yapılırken işlemin tesis edildiği tarihteki koşullara bakılmalıdır⁴¹¹. Yargı organlarınca yapılan değerlendirmeler sonucunda teminat isteme işleminin iptal edilmesi mümkündür⁴¹². Bu durumda kamu borçlusuna teminat göstermediği gerekçesiyle herhangi bir yaptırım uygulanamaz. Daha önce uygulanan ihtiyati haciz gibi bir yaptırım varsa kaldırılması gerekir.

uygulanmış ise de, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'n 56'ncı maddesine göre, karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsil olunacağını borçluya bildirilmesi gerekirken bildirim yapılmadan taşınmazlarına doğrudan haciz uygulanmasının hukuka uygun görülmediği, diğer taraftan, mahkemelerince verilen ara kararı üzerine davalı idarece gönderilen cevabi yazıdan adına kayıtlı motorlu taşıtlara şirketin vergi borçlarının yüksek tutarlı olması nedeniyle haciz konulduğunun bildirildiği, taşıtlara haciz uygulandıktan sonra davacı adına ödeme emri düzenlendiği anlaşıldığından haczin dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle hacizler kaldırılmıştır. Davalı idarece, limited şirket ortaklarının, şirketin vergi borçlarından sermaye hisseleri oranında sorumlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 03.12.2013 gününde oybirliğiyle karar verildi. " www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 10.05.2016]

⁴¹⁰ Danıştay 9. D. E. 2004/770, K. 2006/333, T. 15.02.2006. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2004-770.htm> [Erişim Tarihi: 10.08.2017]

⁴¹¹ Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 84-85.

⁴¹² Serkan Açar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – II", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 68, 2007, s. 310.

Teminat istenen kamu alacağının tarhiyatına karşı açılan dava sonucunda tarhiyatın iptal edilmesi, teminat isteme işlemini hukuka aykırı hale getirmez. Teminat istemine karşı açılan davada sırf bu sebebe dayanılarak teminat isteme işleminin iptaline karar verilemez⁴¹³. Teminat istenmesine karşı dava açılması, yürütmeyi durdurmayacaktır ve kamu borçlusuna teminat göstermesi için verilen süre işlemeye devam edecektir. Bu nedenle ayrıca yürütmenin durdurulması da talep edilmelidir. Yürütmenin durdurulmaması ve kamu borçlusuna tanınan sürenin teminat gösterilmeksizin geçirilmesi veya şahsi kefaletin kabul edilmemesi halinde alacaklı tahsil dairesi ihtiyati haciz uygulayabilecektir.

Kamu borçlusundan teminat istenmesi konusunda uyuşmazlık yaratabilecek bir diğer konu teminat mektuplarının çözülmesine ilişkindir. Kamu borçlusu tarafından vergi idaresine yapılan talebe rağmen banka teminatının çözülmemesi yolunda işlem tesis edilmesi, borçlunun teminat mektuplarının çözülmesi isteğinin reddedilmesi borçlunun hukuki durumunu olumsuz etkileyen kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu için dava konusu edilebilir. Teminat mektuplarının çözülmemesi kamu borçlusunun teminatı veren banka nezdinde ticari itibarını zedeleyeceğinden ve yeni teminat mektubu alma imkânını sınırlandıracağından borçlunun teminatın çözülmesi talebinin reddini dava konusu etmesi mümkündür⁴¹⁴.

Teminat istenmesini gerektiren kamu alacağı ödeme başta olmak üzere çeşitli yollarla ortadan kalkmışsa daha önce alınan teminatın iade edilmesi gerekmektedir. Teminatın iade edilmesine ilişkin yapılan talebin açıkça veya zımni olarak reddedilmesi halinde bu ret işlemi, genel dava açma süresi içinde idari davaya konu edilebilir⁴¹⁵.

Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür” ve 129. maddesinde yer alan “Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun

⁴¹³ Danıştay VDDGK E. 2005/148, K. 2005/255, T. 18.11.2005: “Özel kanunlarına göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerekmektedir.” www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 07.04.2017]

⁴¹⁴ Danıştay 11. D. E. 1996/1175, K. 1996/2221 T. 28.05.1996. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11d-1996-1175.htm> [Erişim Tarihi: 01.11.2017]

⁴¹⁵ Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 88.

olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.” hükümleri doğrultusunda hukuka aykırı şekilde istenen teminat sebebiyle zarara uğrayan kamu borçlularının bu zararların tazmini için tam yargı davası da açması mümkündür.

2. İHTİYATİ HACİZ

Kamu alacaklarının, alacaklı tahsil dairelerinin eline geçebilmesi için alacağın tahakkukundan tahsiline kadar tamamlanması gereken birçok işlem bulunmaktadır. Bu işlemler, alacakların ilgili oldukları kanunlarda belirlenmişlerdir. Örneğin; bir vergi alacağının tahsil dairesinin eline geçmesine kadar geçireceği aşamalar, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsildir. Tahsil aşamasına gelmesine ve ödeme süresi geçmesine rağmen tahsil edilemeyen alacaklar için ise bu aşamalara bir de cebri icra aşaması eklenmektedir⁴¹⁶. Cebri icra işlemlerine başvurmadan önce uygulanması öngörülen güvence önlemlerinden biri olan ihtiyati haciz, kamu alacağının güvence altına alınmasında tüm kamu alacakları için uygulanabilen ve en etkili olan yöntemlerdendir⁴¹⁷. Etkili olmasının yanı sıra ihtiyati haciz, kamu borçlusu açısından en ağır sonuçlara yol açacak önlemlerden biridir.

2.1. İhtiyati Haciz Kavramı ve Hukuki Niteliği

İhtiyati haciz, bir varlık üzerinde malikinin veya onu elinde bulunduran kişinin tasarruf yetkisinin bir güvence önlemi olarak sona erdirilmesi, elinde bulunduran kişi ya da malikin sahip olduğu hakların usulüne göre ve gerektiğinde kamu alacaklısının haklarını karşılamak üzere kullanıma hazır tutulmasıdır⁴¹⁸. Diğer bir tanıma göre ise ihtiyati haciz, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak olan cebri icra takibinin borçlu tarafından engellenmesini ya da zorlaştırılmasını önlemek amacıyla 6183 sayılı Kanun’da düzenlenmiş bulunan bir güvence önlemidir⁴¹⁹. Borçlunun mal varlığında bulunan değerlerden bir veya birkaçı üzerinde kamu borçlusunun zilyetliği kaldırılarak bu değerlere idare tarafından el konulmaktadır⁴²⁰. Genellikle tek bir işlem gibi değerlendirilen ihtiyati haciz esasen

⁴¹⁶ Güzel, Özdemir, s. 29.

⁴¹⁷ Tombaloğlu, s. 107.

⁴¹⁸ Özmen, s. 339.

⁴¹⁹ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998, s. 12.

⁴²⁰ Arslan, “Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi”, s. 70.

ihtiyati haciz kararı alınması ve uygulanması şeklinde iki ayrı idari işlemten oluşmaktadır ve bu işlemler 6183 sayılı Kanun'un 13 ila 16. maddelerinde yer alan hükümlere göre tesis edilmektedir.

Hukuki niteliğine bakıldığında ihtiyati haciz, sübjektif-bireysel, yeni bir hukuki durum yaratması bakımından inşai (yapıcı) ve kamu borçlusunu belli yükümlülükler altına sokması bakımından yükümlendirici bir idari işlemdir. Ayrıca unsurları yönünden bakıldığında ihtiyati haciz, sebebe bağlı bir idari işlemdir. Çünkü hangi hallerde ihtiyati haciz uygulanacağı 6183 sayılı Kanun'da sayma yoluyla belirtilmiştir⁴²¹. Bu sebepler dışındaki bir sebeple ihtiyati haciz uygulanması halinde bu işlem sebep unsurundaki hukuka aykırılık nedeniyle iptal edilir.

İhtiyati haciz kurumunun amacı, gelecekte kesin olarak tahakkuk edecek olan ya da tahakkuk etmiş ama ödeme süresi gelmemiş olan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almaktır⁴²². Dolayısıyla ihtiyati haciz, sadece henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları veya tahakkuk etmekle birlikte ödeme vadesi gelmemiş ya da henüz ödeme emri tebliğ edilmemiş olan kamu alacakları için uygulanabilir. Ödeme emri tebliğ edildikten sonra ihtiyati haciz uygulanamayacak, ancak kesin hacze gidilebilecektir⁴²³. Bir tür ihtiyati tedbir olan ihtiyati haczin talep veya ihtilaf konusu şeyi talepte bulunana kazandıran bir niteliği bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle ihtiyati haciz ihtilaf konusu olan alacağın elde edilmesini sağlayan bir tedbir veya hukuki koruma olmayıp, alacağın tahsiline giden yolu açık bulundurarak, takibin başarıyla sonuçlanmasını, alacaklının alacağına kavuşmasını temin eder⁴²⁴.

İhtiyati haciz, kamu alacaklarını güvence altına alan bir diğer önlem olan teminata göre sonuçları açısından daha ağır bir tedbirdir. Teminat istenmesinde kamu borçlusunun mal varlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir tedbir, mal varlığının aktifine, mevcuduna ilişkin bir işlem, icra fiili bulunmadığı halde ihtiyati haciz işleminde tedbir doğrudan kamu borçlusunun mal varlığının aktifi üzerinde alınmakta, bu aktife dâhil olan

⁴²¹ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 14-15.

⁴²² Güzel, Özdemir, s. 29.

⁴²³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 67.

⁴²⁴ Muhammet Özkes, **İhtiyati Haciz**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999, s. 13.

bir mal üzerinden borçlunun zilyetliğı kaldırılarak bu mala alacaklı tahsil dairesi tarafından el koyulmaktadır⁴²⁵. İhtiyati haciz işlemiyle esas itibariyle bu işlemin ileride kesin hacze dönüştürülmesi amaçlanmaktadır.

İhtiyati haciz tüm kamu alacakları için başvurulabilecek bir güvence önlemi değildir. İhtiyati haciz uygulamasına konu olabilecek kamu alacakları şunlardır⁴²⁶;

- Öncelikle ihtiyati tahakkuk uygulanmak şartıyla henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları,
- Tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş kamu alacakları,
- Tahakkuk etmiş, vadesi gelmiş ancak henüz ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacakları,
- Tahakkuk etmiş, ödeme vadesi geçmiş, ödeme emri tebliği yapılmış, ancak Kanun'da yer alan 15 günlük itiraz süresinin geçmemiş olmasından dolayı ödeme emrinin kesinleşmediğı kamu alacakları.

Bir görüşe göre tahakkuk etmiş olan, ödeme vadesi geçen, ödeme emri tebliğ edilen ve ödeme emrine itiraz sebebiyle yürütmenin durdurulduğu, ancak yürütmenin durdurulması için davacı tarafından gösterilmesi gereken teminatın gösterilmediğı kamu alacakları için de ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Bu halde alacaklı tahsil dairesinin yalnızca kesin haciz uygulayabileceğı de doktrinde yer alan görüşler arasındadır⁴²⁷.

2.2. İhtiyati Haciz Uygulamasının Nedenleri

Alacaklı tahsil dairesi tarafından ihtiyati haciz işlemi uygulanmasına neden olabilecek durumlar 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde düzenlenmiştir. İhtiyati haciz, kamu borçlusu açısından ağır sonuçlara yol açabilen bir uygulama olduğu için ihtiyati haciz sebepleri, maddede tek tek sayma yoluyla düzenlenmiştir. Dolayısıyla alacaklı tahsil dairesinin maddede yer almayan bir sebebe dayanarak ihtiyati haciz uygulaması halinde işlem, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur⁴²⁸. Kanun'da sayılan nedenlerin

⁴²⁵ Onar, s. 1655.

⁴²⁶ Okan Netek, "Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: İhtiyati Haciz", [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2012, Sayı: 230 (08 Ağustos 2016).

⁴²⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 95.

⁴²⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 95.

birinin varlığı halinde alacaklı tahsil dairesi ihtiyati haciz uygulamak zorundadır. Alacaklı tahsil dairesinin bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Madde doğrultusunda alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz uygulamasına başvurabilmesi için şu nedenlerden birinin varlığı gerekli ve zorunludur:

- 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı,
- Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş olması ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması,
- Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması,
- Borçlunun kaçması veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapması ihtimallerinin var olması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması,
- Hüküm verilmiş olsun ya da olmasın para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla borçlu hakkında kamu davası açılmış olması,
- İptali istenen muamele ve tasarrufların konusunu oluşturan mallar hakkında veya bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere aynı Kanun'un 27, 29 ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiren haller.

Kamu borçlusunun mal varlığı üzerine ihtiyati haciz konulabilmesi için 6183 sayılı Kanun kapsamında bir kamu alacağının var olması, 13. maddede 7 bent olarak sayılan nedenlerden birisinin var olması ve kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz kararı alınmış olması gerekir⁴²⁹. 6183 sayılı Kanun kapsamında bulunmayan bir alacak için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Özel kanunlarında tahsili için TEK veya 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılan kamu alacakları için ise ihtiyati haciz uygulanabilir.

İhtiyati haciz kararı alınabilmesi için 6183 sayılı Kanun kapsamına giren alacağın gerçekten var olması gerekmektedir. Zaman aşımına uğrayan, terkin edilen veya affedilen kamu alacaklarından dolayı ihtiyati haciz uygulanamaz. Ayrıca alacaklı tahsil dairesi

⁴²⁹ Erdem Ateşgöğü, **Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s. 28.

tarafından ihtiyati haciz uygulanmasına neden olan durumun da gerçek olması gerekmektedir. Aksi takdirde işlem, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur ve kamu borçlusu dava açarak ihtiyati haciz işlemini iptal ettirebilir⁴³⁰. İhtiyati haciz nedeninin gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda tarafların ihtilafa düşmesi halinde söz konusu ihtiyati haciz nedeninin gerçekleştiğini ispat külfeti alacaklı tahsil dairesine aittir⁴³¹.

2.2.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

Kamu alacağı için teminat istenmesini gerektiren haller, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince borçludan teminat istenmesi gerekmektedir. Buna göre teminat istenmesi ve ihtiyati haciz uygulanabilmesi için vergi incelemesinin devam etmesi gerekmektedir. Devam eden bir vergi incelemesinde yapılan ilk hesaplamalara göre vergi inceleme uzmanlarının talebi üzerine teminat istenmesi veya ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Vergi incelemesi bittikten ve tarhiyat yapıldıktan sonra bu fıkra uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması ise mümkün değildir⁴³². Danıştay'a göre de alacaklı tahsil dairesinin 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince ihtiyati haciz kararı alabilmesi için her şeyden önce vergi incelenmesinin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir⁴³³. Aksi görüşe göre ise vergi incelemesi bittikten sonra da ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı ihtiyati haciz sebebi olmakla birlikte teminat istenmesi, ihtiyati haciz kararı alınması için bir ön koşul değildir. Bu iki önlem arasında şartların gerekliliğine göre seçim yapmak alacaklı idarenin

⁴³⁰ Ateşagaoglu, s. 66.

⁴³¹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 95.

⁴³² Selman Koç, "6183 sayılı Kanun'a Göre Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması: Son Danıştay Kararlarının Eleştirisi", [Elektronik Versiyon] **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 93, Eylül 2011, (10 Eylül 2017)

⁴³³ Danıştay 9. D. E. 2008/12 K. 2009/2782 T. 23.06.2009: " (...) aynı Kanun'un 13. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde; 9. madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınacağı, 9. maddede ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddede sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği öngörülmüştür. Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması söz konusu olmayacaktır. Diğer bir deyimle, 9. madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi ve teminat istenebilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 23.04.2019]

takdirindedir. Dolayısıyla teminat istenmesini gerektiren haller, vergi incelemesi tamamlandıktan ve olağanüstü tarhiyat işlemi tebliğ edildikten sonra devam ediyorsa ihtiyati haciz uygulanabilir. Aynı yönde bir görüşe göre de vergi incelemesi bittikten sonra ihtiyati haciz uygulanamaması, söz konusu alacaklar henüz kesinleşmeden ve vadesi gelmeden cebri takip yollarına da başvurulamayacağı için bu alacakları güvencesiz bırakmaktadır⁴³⁴.

Teminat istenmesini gerektiren bir diğer neden ise Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Sayılan ilk hallerde teminat istenmesi zorunlu iken Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusundan teminat istenmesi alacaklı tahsil dairesinin takdirindedir. Alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhı olmaması durumunun kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğü yönünde bir şüpheyi dayanarak ihtiyati haciz uygulaması da mümkündür.

Kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektiren bu iki nedenden bir tanesinin varlığı, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesi doğrultusunda aynı zamanda alacaklı tahsil dairesi tarafından ihtiyati haciz uygulanmasına da neden olabilmektedir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusundan teminat isteyebilir veya teminat istemeden doğrudan ihtiyati haciz işlemi başlatabilir. Tahsil dairesinin teminat isteyebilmesi için vergi inceleme uzmanının bu yönde bir talepte bulunması şart olmakla birlikte ihtiyati haciz kararı alınması için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için 9. madde uyarınca teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığına işaret eden bir olgunun tespiti nedeniyle vergi incelemesine başlanmış olması yeterlidir⁴³⁵. Bununla birlikte vergi

⁴³⁴ Ateşagaoglu, s. 68-69; Koç.

⁴³⁵ Danıştay 3. D. E. 2009/1195, K. 2011/623, T. 23.2.2011: "*Vergi mahkemesince, 6183 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için inceleme elemanınca inceleme devam ederken yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen tutar üzerinden, borçludan teminat istenmesinin önerilmiş olması gerektiği ancak, olayda bu koşula uyulmadığı gerekçesiyle ihtiyati haczin iptaline karar verilmiştir. Yukarıda değinilen yasa hükümlerine göre, 6183 sayılı Yasanın 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesine göre vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durum veya 359. maddesinde sayılan fiillerin varlığına işaret eden bir olgunun tespiti nedeniyle vergi incelemesine başlanmış olmasının yeterli olduğu anlaşılmış olup, ayrıca inceleme elemanınca, borçludan teminat istenmesinin ve borçlu hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasının önerilmesine gerek bulunmadığı, inceleme elemanının yapacağı hesaplamaların, borçludan istenecek teminatın miktarı ve dolayısıyla ihtiyati haczin kapsamının belirlenmesi yönünden önem taşıdığından vergi mahkemesince, yazılı gerekçeyle ihtiyati haczin kaldırılması yolunda verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.*" www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/3d-2009-1195.htm [Erişim Tarihi: 19.02.2018]

inceleme uzmanı da ihtiyati haciz kararı alınmasını talep edebilir. Mükellefin vergi borcunu zamanında ödemeyeceği yönünde bulgular tespit eden vergi inceleme uzmanları, alacağın daha hızlı şekilde güvence altına alınması amacıyla teminat istenmeksizin ihtiyati haciz kararı alınmasını sağlayabilir⁴³⁶. İhtiyati haciz kararı alınmadan teminat istendiği durumlarda da kamu borçlusuna teminat göstermesi için verilen süre beklenmeksizin ihtiyati haciz uygulanabilir.

İdarenin teminat ile ihtiyati haciz arasında adeta bir seçimlik yetkiye sahip olması, hangi durumlarda hangisini seçmesi gerektiğinin düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Esasen bu önlemlerin hizmet ettikleri amaç ortak olduğu için biri ile güvence sağlanabiliyorsa diğer önlem uygulamaya gerek olmamalıdır⁴³⁷. Ancak buna yönelik bir düzenleme bulunmaması hukuki güvenliği ihlal etmektedir. Çünkü bu durum kamu alacağının, muhatabı açısından daha hafif bir güvence önlemi olan teminat istenmesi yoluyla güvenceye kavuşturulması mümkünken kişinin iş hayatını ve itibarını zedelemesi mümkün olan ihtiyati haciz uygulanarak güvenceye kavuşturulması gibi ölçüsüz uygulamalara neden olabilir. Ayrıca bu durum bir kamu borçlusundan teminat istenirken bir başkasının mal varlığına ihtiyati haciz uygulanması gibi ayrımcı uygulamalara neden olabilir. Dolayısıyla bu takdir yetkisinin ne şekilde kullanılması gerektiği objektif ölçütlerle belirlenmelidir.

2.2.2. Borçlunun Belirli Bir İkametgâhının Olmaması

Borçlunun belirli bir ikametgâhının olmaması hem kamu alacakları hem de özel alacaklar bakımından ihtiyati haciz sebebi olarak düzenlenmiştir. Çünkü gerçek ya da tüzel her kişinin mutlaka bir ikametgâhı olmalıdır. İkametgâhının olmamasından anlaşılması gereken, borçlunun yerleştiği ve kendisiyle ilişki kurulabilecek belirli bir meskeninin olmamasıdır⁴³⁸. Ayrıca ikametgâhını sık sık değiştirmesi, sabit bir ikametgâh edinmemesi ya da ikametgâhını yanlış bildirim ve benzeri şekilde gizlemesi de borçlunun belirli bir ikametgâhı olmaması anlamına gelmektedir. Bu sebebe dayanılarak ihtiyati haciz yapılabilmesi için kanunen zorunlu olmasına rağmen mükellefin kamu idaresine

⁴³⁶ AYM E. 2018/142, K. 2019/38, T. 15.5.2019. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf> [Erişim Tarihi: 25.06.2019]

⁴³⁷ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 163.

⁴³⁸ Özkes, s. 149.

ikametgâhını bildirmemesi veya alacaklı idarenin tüm araştırmalara rağmen kamu borçlusunun ikametgâhını tespit edemediğini belgelendirmesi gerekmektedir⁴³⁹.

Kamu borçlusunun yurtdışında bir ikametgâhının bulunması halinde alacaklı idare, 13. maddesinin 2. fıkrasında yer alan borçlunun belirli bir ikametgâhı bulunmaması hükmüne dayanarak ihtiyati haciz uygulayamaz⁴⁴⁰. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince borçlunun Türkiye'de bir ikametgâhı bulunmaması teminat isteme sebebidir ve teminat isteme sebeplerinin varlığı da ihtiyati haciz uygulanması için tek başına yeterlidir. Dolayısıyla alacaklı idare isterse ikametgâhı yurtdışında olan kamu borçlusunun mallarına 13. maddenin 1. fıkrası gereğince ihtiyati haciz uygulayabilir. Ancak bu durumda ihtiyati haciz uygulanmasının nedeni kamu borçlusunun belli bir ikametgâhının olmaması değil, alacaklı tahsil dairesinin takdirini borçlunun ikametgâhının yurtdışında olmasının kamu alacaklarının tahsilini tehlikeye düşürdüğü yönünde kullanmasıdır.

Uygulamada belirli bir ikametgâhı olmadığı gerekçesiyle genellikle dar mükelleflere vergi ve diğer borçları için ihtiyati haciz uygulandığı görülmektedir. Dar mükelleflerin bildirdikleri yabancı ülkelere ait adreslerin, yapılan araştırmalar ile gerçek olmadığının anlaşılması halinde bu kurumların henüz tahakkuk etmemiş kurumlar vergisi borçları için ihtiyati tahakkuk yapılarak ihtiyati haciz uygulanabilmektedir⁴⁴¹. Borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması, özel alacaklar açısından da ihtiyati haciz sebebi olarak düzenlenmiştir. İİK'nin ihtiyati haciz şartlarını düzenleyen 257. maddesi gereğince borçlunun belli bir ikametgâhı bulunmaması halinde alacaklı, vadesi gelmemiş olan alacakları için ihtiyati haciz talep edebilecektir.

2.2.3. Borçlu Kaçmışsa veya Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri Varsa

İhtiyati haciz sebepleri arasında gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi en zor olan sebep, borçlunun kaçması ya da kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin olması durumudur⁴⁴². Borçlunun kaçması, mallarını kaçırması ve hileli

⁴³⁹ Ateşgaoğlu, s. 74-75.

⁴⁴⁰ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 32.

⁴⁴¹ Ateşgaoğlu, s. 75.

⁴⁴² Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 33.

yollara sapması ihtimalinin nasıl saptanacağına dair herhangi bir ölçüt bulunmamaktadır. Bunlar arasında en kolay tespit edilebilecek olan borçlunun kaçmasıdır. Çünkü kamu borçlusunun kaçması maddi bir olgudur ve objektif ölçütlere göre tespiti mümkündür. Borçlunun kaçtığı sınır kapılarından çıkış kayıtlarına göre belirlenebilir. Gizlice kaçması halinde ise yurtdışında olduğu, o ülkenin kayıtlarına göre saptanabilir⁴⁴³. Kaçtığı gerekçesiyle malları üzerine ihtiyati haciz uygulanan borçlu aksini vergi mahkemesinde kanıtlayarak ihtiyati haciz kararını kaldırabilir⁴⁴⁴.

Borçlunun kaçması, mallarını kaçırmayı olasılığının varlığını tespit etmekte ise objektif bir ölçüt bulmak oldukça zordur. Borçlunun kaçacağına dair bir ihbar veya borçlunun pasaport başvurusunda bulunması bu olasılıkların varlığı için yeterli kabul edilemez. Bunun yanı sıra kamu borçlusunun hileli yollara sapması ihtimalini tespit etmek için de kesin deliller bulmak da zordur. Bu ihtimallerin varlığını tespit, kesin delillerden ziyade takdire dayanılarak yapılmaktadır. Alacaklı kamu idaresinin kendisine tanınan bu geniş takdir yetkisini yanlış kullanarak gereksiz ve haksız yere ihtiyati haciz uygulamak suretiyle kamu borçlusunun onarılması zor zararlara uğramasına neden olması mümkündür. İhtiyati haciz uygulanmasını gerektiren sebepler bulunmamasına rağmen yanlışlığa düşen alacaklı tahsil dairesinin borçlunun mallarına haksız yere ihtiyati haciz uygulaması, borçlunun iflasına kadar varabilecek kadar olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir. Bu nedenle tahsil dairesinin söz konusu geniş takdir yetkisini kullanırken gerçekleri göz ardı etmeden ve titizlikle hareket etmesi gerekmektedir⁴⁴⁵. Ancak yine de bu takdir yetkisi, bilgisiz ve kuşkulu kişiler tarafından kullanıldığında tehlikeli, kötü niyetli kişiler tarafından kullanıldığında ise çok tehlikeli sonuçlar doğurabilecektir⁴⁴⁶. Bu nedenle söz konusu olasılıkların nasıl tespit edileceğine ilişkin kanuni ölçütler geliştirilmesi yerinde olacaktır. Çünkü objektif, kanuni ölçütlerin bulunmadığı hallerde takdir haklarının yanlış şekilde kullanılması kamu borçlusunu mağdur edebileceği gibi kamu alacağının tahsilini de tehlikeye düşürebilecektir.

İİK’de yer alan ihtiyati haciz uygulaması için de buna benzer bir hükme Kanun’un 257. maddesinde yer verilmiştir. Kötü niyetli borçlulara karşı alacaklıların korunması

⁴⁴³ Özmen, s. 341.

⁴⁴⁴ Şimşek, s. 106.

⁴⁴⁵ Şimşek, s. 106.

⁴⁴⁶ Özmen, s. 341-342.

amacıyla getirilen bu hüküm ile borçlunun kaçma, mallarını kaçırma ya da gizleme davranışları gerçekleşmese bile en azından bunların hazırlığı içinde olması ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir⁴⁴⁷. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ise ihtiyati haciz uygulanabilmesi için borçlunun kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimali yeterli görülmüştür. Bu bağlamda alacaklı tahsil dairesine, İİK'de yer alandan daha geniş bir hak ve takdir yetkisi verilmiştir⁴⁴⁸.

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

Kamu borçlusundan teminat göstermesi istenildiğinde kendisine verilen süre içinde teminat ya da muteber bir şahsı kefil olarak göstermemesi ya da gösterdiği kefilin alacaklı tahsil dairesi tarafından kabul edilmemesi ihtiyati haciz nedenidir. Söz konusu nedenin varlığı halinde takdir yetkisine sahip olmayan alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusu hakkında derhal ihtiyati haciz uygulamak zorundadır.

Kamu alacağı için teminat istenmesini gerektiren hallerin ihtiyati haciz sebebi olmasının yanı sıra teminat ya da şahsi kefil gösterilmemesi veya gösterilen kefilin kabul edilmemesi de ayrı bir ihtiyati haciz nedenidir. İlk bakışta Kanun'un bu iki sebebe birlikte yer vererek aynı madde içinde tekrara düştüğü düşünülebilir. Ancak bunlar ihtiyati haczi gerektiren farklı sebeplerdir. Alacaklı tahsil dairesi, teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması durumunda teminat istemeden doğrudan ihtiyati haciz uygulayabilir. Kamu borçlusundan teminat isteyen alacaklı tahsil dairesi, verilen süre içerisinde kamu borçlusu tarafından teminat veya kefil gösterilmemesi halinde veya verilen süreyi beklemezsizin de ihtiyati haciz uygulayabilir. Hatta bir görüşe göre teminat göstermesi için verilen sürede kamu borçlusunun mal varlığını elden çıkarması ve kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi söz konusu olabilir. Bu yüzden özellikle kaçakçılık sebebiyle teminat istenmesi gereken durumlarda öncelikle ihtiyati haciz uygulamak ve borçlunun teminat göstermesi halinde ihtiyati haczi kaldırmak daha doğru olacaktır⁴⁴⁹. Uygulamada da zaman zaman kamu borçlusuna teminat göstermesi için verilen süre beklenmeden ihtiyati haciz uygulamasına gidildiği görülmektedir. Ayrıca bir özalgde de kamu

⁴⁴⁷ Özkes, s. 155.

⁴⁴⁸ Aykaç, s. 112.

⁴⁴⁹ Özmen, s. 318.

borçlusuna süre verilerek teminat istendiği durumlarda bu sürenin dolması beklenmeden alacaklı tahsil dairesinin ihtiyati haciz uygulayabileceği bilgisine yer verilmiştir⁴⁵⁰.

Borçlunun teminat göstermemesi, güvenilmez olduğu veya maddi imkânlarının kısıtlı olduğunu gösterir. Her iki halde de kamu alacağının tahsili tehlikeye girdiği için idarenin ihtiyati haciz yapması gerekmektedir⁴⁵¹. Kamu borçlusunun gösterdiği kefilî kabul edip etmemek ise tamamen alacaklı tahsil dairesinin takdirindedir. Kamu borçlusunun gösterdiği kefilî kabul etmeyen alacaklı tahsil dairesi, ihtiyati haciz uygulamak zorundadır.

2.2.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Süresinde Mal Bildiriminde Bulunmaması ya da Eksik Mal Bildiriminde Bulunması

6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi uyarınca kamu alacağını vadesinde ödemeyenler, kendilerine tebliğ edilen ödeme emrine rağmen 15 gün içinde ödeme yapmazlarsa veya ödeme emrine karşı dava açmazlarsa mal bildiriminde bulunmak zorundadırlar. Kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması ya da eksik mal bildiriminde bulunması yani bildirdiği malların kamu alacağını karşılamaya yetmemesi halinde ihtiyati haciz uygulanır.

Kendisine tebliğ edilen ödeme emrinde borcunu ödemesi veya borcunu karşılayacak değerde mal bildiriminde bulunması istenmesine rağmen mal bildiriminde bulunmayan veya eksik mal bildiriminde bulunan kamu borçlusunun bu tutumu mali açıdan batık olduğu ya da güvenilmez bir kişiliğe sahip olduğu şeklinde yorumlanmalıdır. Her iki durumda da bu kişinin kamu borçlarının tümünün tahsili tehlikededir ve 6183 sayılı Kanun kapsamındaki henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş fakat ödeme süresi dolmamış tüm kamu alacaklarının ihtiyati haciz uygulanarak güvence altına alınması zorunludur⁴⁵². Burada dikkat edilmesi gereken, ihtiyati haczin ödeme emrinde yer alan borçlarla ilgili olarak değil ödeme emrindeki çağrıya uymayarak mal bildiriminde bulunulmaması ya da eksik mal bildiriminde bulunulması sebebiyle diğer kamu alacakları için uygulandığıdır. Zira alacaklı tahsil dairesi, ödeme emrinde yer alan

⁴⁵⁰ Arslan, “Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi”, s. 73.

⁴⁵¹ Özmen, s. 342.

⁴⁵² Özmen, s. 342-343.

kamu alacağı için artık ihtiyati haciz uygulayamaz, kesin haciz uygulayabilir⁴⁵³. Bu sebeple ihtiyati haciz uygulanabilmesi için borçlunun mutlaka mal bildirimine çağrılmış olması ve bu çağrının da usulüne uygun olarak yapılmış olması gerekmektedir.

2.2.6. Borçlu Hakkında Para Cezası Gerektiren Bir Fiil Nedeniyle Kamu Davası Açılması

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre hüküm verilmiş olsun ya da olmasın, para cezası gerektiren bir fiil nedeniyle hakkında kamu davası açılan kamu borçlusuna ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. Para cezasını gerektiren fiil nedeniyle henüz dava açılmamışsa⁴⁵⁴ Cumhuriyet Başsavcılığına yapılan bir ihbara ya da suç duyurusuna⁴⁵⁵ dayanarak veya hazırlık soruşturulması yürütülürken ihtiyati haciz kararı alınması hukuka aykırıdır. Kanun koyucu, bu uygulama ile para cezasını gerektiren bir fiil işleyen kamu borçlusunu bir dereceye kadar korumaktadır. Çünkü kamu davasının açılmış olması, failin üzerine atılı isnadı, yapılan bir ihbara veya hazırlık soruşturmasına kıyasla daha somut bir hale getirmektedir⁴⁵⁶. Para cezasını gerektiren bir fiilin işlenmesi nedeniyle daha önce açılan kamu davasına sonradan dâhil edilen kişi hakkında da ihtiyati haciz uygulanabilir⁴⁵⁷. Önemli olan kamu davasının açılmış olmasıdır. Açılan kamu davası

⁴⁵³ Arslan, "Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi", s. 73.

⁴⁵⁴ Danıştay 10. D. E. 1989/130, K. 1989/852, T. 20.04.1989: "6183 sayılı Yasa'nın 13/6 maddesi uyarınca davacı hakkında alınan ihtiyati haciz kararının iptali istemiyle açılan dava sonucunda ... Vergi Mahkemesince, 6183 sayılı Yasa'nın 13 üncü maddesi 6. fıkrası hükmünde, hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın, para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise ilgili hakkında ihtiyati haciz kararı alınacağının belirlendiği, işlem dosyasından haciz kararının alındığı tarihte davacı hakkında, yasanın istediği anlamda açılmış bir dava bulunmadığının anlaşıldığı, ihtiyati haciz işleminin yerinde bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararın, davacı hakkında, ... Ağır Ceza Mahkemesinde dava açıldığı ve devam ettiği iddiasıyla temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir. Haciz işleminin yapıldığı tarihte davacı hakkında açılmış bir kamu davası olmadığı anlaşıldığından temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir. Bozulması istenen karar, usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen temyiz sebepleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden temyiz isteminin reddi ile bozulması istenen kararın onanmasına, 20.4.1989 gününde oybirliğiyle karar verildi." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/10d-1989-130.htm> [Erişim Tarihi: 10.01.2017].

⁴⁵⁵ Danıştay 7. D. E. 2004/1765, K. 2006/840, T. 15.03.2006: "Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmuş olması, idarenin 6183 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinin 6'ncı bendine göre ihtiyati haciz kararı alması için yeterli olmayıp, eylemin suç oluşturup oluşturmadığı hususu, Savcı tarafından açılacak olan kamu davası hakkında verilecek kararla ortaya çıkacağından, amme alacağının güvenceye alınması amacıyla buna göre işlem tesis edileceği ortadadır. Dolayısıyla, ihtiyati haciz işlemine karşı açılan idari davanın karara bağlanabilmesi için, öncelikle, Cumhuriyet Savcılığınca açılan kamu davası bulunup bulunmadığının belirlenmesi zorunludur." Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Açıklamalı ve İctihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s. 106.

⁴⁵⁶ Ahmet Emrah Geçer, "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 2017, s. 223.

⁴⁵⁷ Danıştay 10. D. E. 1988/1239, K. 1989/765, T. 10.04.1989: "Yukarıda ayrıntıları açıklanan dava konusu olayda davacı muhbir olarak eski iş ortağını kaçakçılık yaptığı nedeniyle ihbar etmiş, ancak bu kişinin davacının da kaçakçılığa karıştığı yolunda ifade vermesi üzerine Ağır Ceza Mahkemesinde açılan kamu davasına davacı da dahil edilmiştir. Bu durumda idarenin ihtiyati haciz işlemini tesis etmesini gerektiren kamu davası açılması koşulu gerçekleşmiş bulunmaktadır. İdarenin tesis ettiği ihtiyati haciz işlemi, ceza davası sonunda hükmedilecek karara göre

sonucunda kamu borçlusu, para cezası ile cezalandırılmadığı takdirde daha önce uygulanan ihtiyati haciz sebepsiz kalacaktır ve derhal kaldırılması gerekecektir⁴⁵⁸.

Ayrıca para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle açılan her kamu davası, ihtiyati haciz sebebi olamaz. 6183 sayılı Kanun'un kapsamı dışında bulunan veya özel kanunlarında tahsilinin bu Kanun'a göre yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmayan para cezalarında bu hüküm uygulanamaz ve para cezalarını gerektiren fiiller nedeniyle açılan kamu davalarına dayanılarak borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanamaz⁴⁵⁹.

Hükümün getiriliş amacı, para cezası ile cezalandırılma olasılığı olan kişinin dava devam ederken ya da dava sonuçlanmış olmakla birlikte henüz tahsilatın gerçekleşmediği aşamada mallarını kaçırmamasını önleyerek para cezasının tahsilini güvence altına almaktır⁴⁶⁰. Söz konusu sebebe dayanılarak uygulanan ihtiyati haciz, kamu borçlusunun var olan tüm kamu borçlarını güvence altına almak için değil, yalnızca kamu davası sonucunda hükmedilme ihtimali bulunan para cezasını güvence altına almak amacıyla uygulanacaktır⁴⁶¹. Dolayısıyla kamu borçlusunun hükmedileceği düşünülen para cezasını karşılamaya yetecek kadar mal varlığına ihtiyati haciz konulması yeterlidir. Ancak dava sonuçlanmadan önce sanığa ne kadar para cezası uygulanacağı bilinemediği için para cezasının tahsilinin tamamen güvence altına alınamaması ya da kamu borçlusunun para cezasından daha fazla değerdeki mal varlığına haksız yere ihtiyati haciz uygulanması ve kamu borçlusunun mağdur olması gibi durumlar söz konusu olabilecektir.

Dava sonuçlanmadığı için kesinleşmeyen bu para cezasına ilişkin herhangi bir tahakkuk gerçekleşmeden ihtiyati haciz uygulanmasının hukuka aykırı olduğu da doktrinde savunulmaktadır. Bilindiği üzere tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati haciz uygulaması yapılabilmesinin ön koşulu ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmasıdır. Bu görüşe göre dava açılmış fakat henüz para cezası tahakkuk ettirilmediği durumda ihtiyati haciz uygulanması bu kurala da aykırıdır. Ayrıca dava sonucu

gözden geçirilecek ancak bu süre içinde idarenin kaçakçılık eyleminin gerçekleşmesi durumunda zararını karşılamaya yönelik olacaktır." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 18.04.2018]

⁴⁵⁸ Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, s. 42.

⁴⁵⁹ Özmen, s. 343.

⁴⁶⁰ Dönmez, "*Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*", s.38-39.

⁴⁶¹ Danıştay 7. D. E. 2004/1765, K. 2006/840, T. 15.03.2006: "(...) anılan fıkra hükmüne dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için, öncelikle, ortada, Cumhuriyet Başsavcılığınca açılmış bir kamu davasının bulunması ve alınan ihtiyati haciz kararının konusunun da ileride hükmedilecek bu para cezası olması gereklidir." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2004-1765.htm> [Erişim Tarihi: 18.04.2018]

hükmedilecek para cezasının miktarı bilinmediği için ihtiyati haciz uygulanacak miktarı idare takdir etmektedir ve idarenin dava sonucunda hükmedilecek para cezasına kıyasla daha yüksek bir miktar takdir ederek ihtiyati haciz uygulamak yoluyla kamu borçlusunun mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahalede bulunması mümkündür⁴⁶². Bu sebeplerle bu hükmün Kanun'dan çıkarılması ve para cezaları korunmak isteniyorsa bunun bir teminat isteme nedeni olarak düzenlenmesi önerilmektedir. Bu yapılmadığı takdirde ise para cezasına ilişkin davayı kazanan kişinin uğradığı zararın tazmin edilmesine ilişkin bir hüküm Kanun'a eklenmelidir⁴⁶³.

2.2.7. Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarruflarının Bulunması

Borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarrufları 6183 sayılı Kanun'un 27 ila 30. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bunlar:

- Bağışlamalar,
- İvazsız tasarruflar,
- Bağışlama sayılan tasarruflar,
- Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar,
- Kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarruflardır.

Borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarruflarının bulunması sebebiyle yapılacak olan ihtiyati haciz, iptal davası açılması halinde üzerlerinde iptale konu olacak tasarruflarda bulunan malların elden çıkarılmasını önlemek amacıyla uygulanacak olan bir ihtiyari tedbirdir⁴⁶⁴. İptal davası açılabilmesi için gerekli şartların varlığı halinde durumun alacaklı idarelerin dava açmaya yetkili birimlerine bildirilmesi ve dava açılması halinde iptal işlemine konu olan tasarruflarda bulunan mallar üzerine ihtiyati haciz uygulanması mümkündür⁴⁶⁵. İvazsız veya iptal edilebilir tasarruf nedeniyle

⁴⁶² Ateşagaoglu, s. 86.

⁴⁶³ Çelik, "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", s. 6.

⁴⁶⁴ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 165.

⁴⁶⁵ Özdemir, s. 69.

mal edinen üçüncü kişi edindiği malı elden çıkarmışsa üçüncü kişinin diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanır⁴⁶⁶.

2.3. İhtiyati Haciz Uygulanma Süreci

İhtiyati haciz, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile kesin haczin tabi olduğu usullere göre uygulanır⁴⁶⁷. Özel hukuktakinin aksine mahkeme kararına ihtiyaç yoktur. İhtiyati hacze karar verme yetkisi, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuruna aittir. İl özel idaresine ait kamu alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye, belediyeye ait kamu alacakları için ise yetki belediye başkanına aittir. Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde Gelir İdaresine bağlı tahsil daireleri (bağlı vergi daireleri dâhil) tarafından takip ve tahsil edilen kamu alacakları için bu yetki vergi dairesi başkanlarına aittir. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise yetki, vergi dairesi müdüründedir⁴⁶⁸. İhtiyati hacze karar verme yetkisinin tahsil dairesi işlemlerinin içinde olan kişiler tarafından veriliyor olması işlemleri hızlandırması açısından olumlu görülmele birlikte bazı açılardan da eleştirilmektedir. Bir görüşe göre kararın tahsil dairesi dışından, hakkaniyetli davranabilecek ve işlemin yerindeliğini daha iyi değerlendirebilecek bir kişi tarafından alınması gerekir. Vergi dairesinin hem ihtiyati haciz talep eden hem karar veren hem de uygulayan taraf olması doğru değildir⁴⁶⁹. Gerçekten de ihtiyati haczin sonuçları açısından çok ağır bir önlem olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu yetkinin eski uygulamada olduğu gibi maliye idaresi dışında bir memurda olması daha yerinde olacaktır.

İhtiyati hacze karar verme yetkisi, sınırlı yetki olduğu için başkasına devredilemez⁴⁷⁰. Mahalli en büyük memur, alacaklı tahsil dairesinden gelen ihtiyati haciz

⁴⁶⁶ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 52.

⁴⁶⁷ Akmansu, s. 105.

⁴⁶⁸ Bahçeci'ye göre 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un atıflar ve yetkileri düzenleyen 33. maddesinin 703 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırılması sonucu mahallin en büyük memuru ifadesi devlet alacakları açısından eskiden olduğu gibi valiyi tanımlar hale gelmiştir. Dolayısıyla devlet alacakları açısından ihtiyati hacze karar verme yetkisi vali tarafından kullanılmalıdır. Bkz.: Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 175.

⁴⁶⁹ Ateşagaoglu, s. 94

⁴⁷⁰ Danıştay 9. D. E. 1994/3487, K. 1994/5272: "Tarım ürünleri ticareti ile uğraşan yükümlünün 1992 yılına ait kaçakçılık cezalı katma değer vergisi borcuna ilişkin olarak düzenlenen ihtiyati haciz işleminin "iptali istemiyle açılan davayı; dosyada onaylı fotokopisi bulunan dava konusu 24.6.1993 günlü ihtiyati haciz kararının, vali tarafından değil "vali adına hukuk işleri müdürü tarafından imzalandığı anlaşıldığından 6183 sayılı Yasanın 13. maddesi hükmü uyarınca haciz varakasının yetki yönünden hukuka uygun bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek işlemi iptal eden

talebini bizzat değerlendirmek zorundadır. Aksi takdirde ihtiyati haciz kararı, yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır ve yapılan ihtiyati haciz işleminin iptal edilmesi gerekecektir.

İhtiyati haciz uygulanması için ilk önce alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurundan alacaklı tahsil dairesince bir karar alınmalıdır. İhtiyati haciz kararında bu karara sebep olan kamu alacağının miktarı yazmalıdır. Borçlunun hangi malları üzerine ihtiyati haciz uygulanacağını yazmasına ise gerek yoktur. Zaten alacaklı kamu idaresi genelde bu aşamada borçlunun mal varlığı hakkında tam bir bilgi sahibi olmamaktadır⁴⁷¹. Bu karara dayanarak bir ihtiyati haciz varakası düzenlenir ve tıpkı kesin hacizde olduğu gibi kamu borçlusunun malları ihtiyaten haczedilir⁴⁷². İhtiyati haciz varakasında kamu borçlusunun kimlik bilgileri, kamu alacağı ile ilgili bilgiler, ihtiyati haciz nedenleri ve dayanakları gibi bilgiler yer alır. İhtiyati haciz varakasının altına alacaklı tahsil dairesi tarafından borçlunun mallarından kamu alacağına yetecek kadarına ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilerek varaka, icra servisine gönderilir. Daha sonra icra memuru ya da tahsildar tarafından ihtiyati haciz işlemi uygulanır ve ihtiyati haciz uygulanan mallar, ihtiyati haciz tutanağı ile tespit edilir⁴⁷³. İİK’de alacaklının ihtiyati haciz kararının alındığı tarihten itibaren 10 gün içinde kararı veren mahkemenin yargı çevresinde bulunan icra dairesinden kararın yerine getirilmesini istememesi halinde kararın kendiliğinden ortadan kalkacağına ilişkin bir hüküm bulunmakla birlikte 6183 sayılı Kanun’da buna benzer bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla kamu alacakları için alınan ihtiyati haciz kararının uygulanması için bir süre sınırı bulunmamaktadır, ancak muhatabının karardan haberdar olması ve kamu alacağının tahsilini imkânsız hale getirmesi gibi sakıncaları önlemek açısından kamu alacakları için alınan ihtiyati haciz kararının da derhal uygulanması yerinde olacaktır.

İhtiyati haciz uygulanmasını gerektiren nedenlerin varlığı halinde ihtiyati haciz, süre ile sınırlı olmaksızın derhal uygulanır. Buna göre ihtiyati haciz sebepleri varsa, hiçbir

Adana 1. Vergi Mahkemesinin 25.11.1993 gün ve 1993/1208 sayılı kararının; yapılan işlemin yasal ve yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemdir. Temyiz edilen Adana 1. Vergi Mahkemesinin 25.11.1993 gün ve 1993/1208 sayılı kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına karar verildi.” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-1994-3487.htm> [Erişim Tarihi: 07.04.2017]

⁴⁷¹ Dönmez, “Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz”, s. 63.

⁴⁷² Aykaç, s. 110.

⁴⁷³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 176-177.

süreye bağlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanabilir. İhtiyati haczin ne kadar süre devam edeceği konusunda ise 6183 sayılı Kanun'da bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla ihtiyati haciz, kesin hacze dönüşmedikçe, yetkili makamlarca ya da borçlu tarafından teminat gösterilerek kaldırılmadıkça devam edecektir. Bu sebeple ihtiyaten haczedilen mallar arasında çürüyecek, bozulacak ya da bekledikçe büyük değer kaybına uğrayacak olanlar varsa bunların derhal paraya çevrilerek bedellerinin saklanması gerekmektedir⁴⁷⁴. Örneğin; kamu borçlusunun tarladaki mahsulü üzerinde ihtiyati haciz uygulandığı takdirde bu mahsulün derhal paraya çevrilerek, maddi bedelinin saklanması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde alacaklı tahsil dairesi ihtiyati haciz uygulamak zorundadır. Bu bakımdan idare, ihtiyati haciz konusunda bağlı bir yetki ile donatılmıştır. Diğer bir deyişle Kanun'daki şartların var olması durumunda idarenin ihtiyati haciz konusunda takdir yetkisi yoktur⁴⁷⁵. Ancak 13. maddede yer alan şartların somut olayda var olup olmadığını takdir edecek olan ise alacaklı tahsil dairesidir⁴⁷⁶. Hem alacaklı tahsil dairesinin ihtiyati haciz şartlarının var olup olmadığını değerlendirirken hem de ihtiyati haciz kararını alan memurun bu hususlarda tarafsız ve objektif davranabileceği kamu borçlularında şüphe uyandırabilmektedir. Çünkü kamu adına çalışan bu kişilerin kamu alacaklarının tahsili için bu yetkilerini kullanırken aslında bir nevi kendi alacaklarının tahsiline yönelik karar almaları söz konusu olmaktadır. Bu sebeple söz konusu kişilerin ihtiyati haciz kararına ilişkin yetkilerini kullanırken çok titiz davranmaları, geçerli ve haklı bir kanuni neden olmadan ihtiyati haciz kararı uygulamamaları, kendilerine verilen yetkinin sınırlarını zorlamamaları ve kamu borçlusunun menfaatlerini ihlal etmemeleri gerekmektedir⁴⁷⁷. Bu durum hem vatandaşın kamuya olan güveninin sarsılmaması hem de kamu borçlusunun yanlış verilen ihtiyati haciz kararları sebebiyle mağdur olmaması, ticari itibarını kaybetmemesi açısından önem arz etmektedir.

⁴⁷⁴ Aykaç, s. 110-111.

⁴⁷⁵ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 15.

⁴⁷⁶ Akmansu, s. 106.

⁴⁷⁷ Pınar Çiftçi, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 364.

İhtiyati haczin muhatabı 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde sayılan tüm kamu borçluları olabilmektedir. Anılan maddeye göre kamu borçlusu kavramı, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci ile mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlularını, kefilleri ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade etmektedir. Dolayısıyla kamu alacağını güvence altına almak amacıyla bu kişilerin malları üzerine ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Örneğin; tüzel kişiliğin mal varlığının kamu alacağını karşılayamaya yetmeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri hakkında ihtiyati haciz uygulanmasına engel bulunmamaktadır⁴⁷⁸. Kanuni temsilcilerin yanı sıra vergi sorumluları, mirasçılar, kefiller ve yabancı şahıslar ile kurumların temsilcileri hakkında da ihtiyati haciz uygulanabilir. Ancak asıl kamu borçlusu için alınan ihtiyati haciz kararına dayanılarak bu kişilerin malları üzerine ihtiyati haciz uygulanması hukuka aykırı olacaktır⁴⁷⁹. Dolayısıyla kamu borçlusunun kanuni temsilcisi, mirasçısı gibi kişilere ihtiyati haciz uygulanabilmesi için ihtiyati haciz sebeplerinin bunların kişiliğinde gerçekleşmesi ve bu kişiler için ayrı bir ihtiyati haciz kararı alınması gerekmektedir.

2.4. İhtiyati Haczin Sonuçları

Kesin haczin sonuçları, 6183 sayılı Kanun'un 73. maddesinde düzenlenmişken ihtiyati haczin sonuçları konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak kesin haczin sonuçlarının ihtiyati haciz açısından da gerçekleşeceği düşünülebilir. Çünkü ihtiyati

⁴⁷⁸ Danıştay 4. D. E. 2002/1086, K. 2002/3906, T. 17.12.2002: "(...) ihtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi kapsamında bir kamu alacağının salınması yolunda gerekli işlemlere başlanmış olmasının yeterli olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla ihtiyati haciz kararının alınabilmesi için kamu alacağının kesinleşmesi gerekmemektedir. Ayrıca ihtiyati haciz kamu alacağını korumaya ve güvence altına almaya yönelik bir işlem olup, borca yetecek kadar teminat gösterilmesi durumunda ortadan kaldırılmaktadır. 6183 sayılı Yasanın 3 üncü maddesinde, amme borçlusu veya borçlu teriminin; amme alacağını ödemek zorunda olan hakiki ve hükmi şahıslar ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ifade ettiği belirtildiğine göre, kamu alacağının korunmasına yönelik ihtiyati haczin, mal varlığının bu alacağı karşılayamayacağı anlaşılan tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri hakkında uygulanmasına engel bulunmamaktadır. Olayda, davacının yönetim kurulu üyesi olduğu şirket hakkında yapılan inceleme sonucu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi kapsamında tarhiyat yapılması için gerekli işlemlere başlanılmış olması nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınmıştır. Mevcut düzenlemeler karşısında şirket hakkında uygulanan ihtiyati haciz nedeniyle şirketin yönetim kurulu üyesi olan davacı hakkında da kamu alacağının güvence altına alınması için bir tedbir olarak tesis edilen ve 6183 sayılı Kanunun 9 ve 13 üncü maddesindeki koşullara uygun bulunan ihtiyati haciz işleminde yasaya aykırılık bulunmamaktadır." <https://legalbank.net/> [Erişim Tarihi: 16.11.2017]

⁴⁷⁹ Danıştay 4. D. E. 1998/4040, K. 1999/517, T. 17.02.1999: " (...) vergi borçlarının tüzel kişilik mal varlığından tahsilinin mümkün olmaması nedeniyle kesinleşen amme alacağında mutlak sorumluluğun Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi ve 6183 sayılı kanunun 35 inci maddesi gereğince kanuni temsilci veya ortaklarda olduğu, dava konusu olayda henüz amme alacağı kesinleşmediğinden kanuni temsilci veya ortağın şahsi mal varlığına gidilemeyeceği gibi bu aşamada ihtiyati haciz kararı alınmasının da mümkün olmadığı, şirket adına alınan ihtiyati haciz kararının kanuni temsilcinin mal varlığına uygulanmasında isabet görülmediği gerekçesiyle uygulanan ihtiyati haciz işlemi iptal edilmiştir." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 07.05.2018]

haciz, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesi gereğince kesin hacze ilişkin hükümlere göre uygulanmaktadır⁴⁸⁰. İhtiyati haciz uygulamasının hem kamu borçlusu ve üçüncü kişiler hem de kamu alacaklısı açısından bazı sonuçları bulunmaktadır.

2.4.1. Kamu Alacaklısı Bakımından İhtiyati Haczin Sonuçları

Kamu alacaklısı açısından bakıldığında ihtiyati haciz, alacaklı tahsil dairesine birçok külfet yüklemektedir. Ancak ihtiyati haciz uygulamasının kamu alacaklarını güvence altına almak konusunda sahip olduğu önem ve işlev, tüm olumsuz sonuçlarına rağmen tahsil dairesinin bu önleme başvurmayaya devam etmesine neden olmaktadır⁴⁸¹. İhtiyati haciz, kamu alacaklısına ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde rehin hakkı veya herhangi bir ayni hak sağlamamaktadır. Kamu alacaklısının sahip olduğu hak, kamu alacağı tahsil edilebilir hale geldiği takdirde ihtiyaten haczedilen malları satıp paraya çevirmeye ilişkindir. Kamu alacağının vadesi gelmeden önce ise ihtiyaten haczedilen malları satıp paraya çevirme yetkisi ise bulunmamaktadır.

İhtiyati haczin sonuçlarından bir diğeri gecikme zammıdır. Kamu borçlusunun malları üzerinde ihtiyati haciz uygulanmış olması, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı uygulanmasına engel olmaz. 6183 sayılı Kanun'un 52. maddesinde 1984 yılında değişiklik yapılmadan önce kesin haciz, gecikme zammının işlemlerini durduran nedenler arasında yer almaktaydı. Söz konusu düzenleme nedeniyle ihtiyati haczin de gecikme zammının işlemlerini durduracağı düşünülmekteydi. Yapılan değişiklikle haczin gecikme zammının işlemlerini durduran nedenler arasından çıkarılması, ihtiyati haciz halinde gecikme zammının uygulanabileceği konusunda tereddüt bırakmamıştır⁴⁸². Kamu borçlusuna ihtiyati haciz uygulandığı gerekçesiyle gecikme zammı uygulamamak ona bir nevi ödül olacaktır. İhtiyati haciz uygulanmasını gerektiren nedenler göz önünde bulundurulduğunda borçlunun gecikme zammı uygulanmayarak ödüllendirmesinin doğru olmayacağı düşünülmektedir. Ayrıca ihtiyati haciz uygulandığı aşamada genellikle kamu alacağının vadesinin ne zaman geleceğinin

⁴⁸⁰ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 51.

⁴⁸¹ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 82.

⁴⁸² Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 54-55.

belli olmaması ve kamu alacağının tahsilinin uzun sürecek olması da bunu gerektirmektedir⁴⁸³.

İhtiyati haciz, kamu alacaklısına ihtiyaten haczettiği malların nakliyesi ve korunması sorumluluğunu verir. İhtiyati haczin uzun bir süre devam etmesi, alacaklı tahsil dairesinin külfetini arttırır. Bu sorumluluktan kurtulmak isteyen tahsil dairesi, ihtiyaten haczedilen malların bazı koşulların varlığı halinde borçluya ve üçüncü kişilere bırakılmasını ve dolayısıyla borçlu ve üçüncü kişilerin bu mallardan yararlanmasını sağlayabilir. Haczedilen malların borçlu veya üçüncü kişilere bırakılması tamamen tahsil dairesinin takdir yetkisindedir. Malların bu kişilere verilmesi ihtiyati haczin kaldırılması anlamına gelmemektedir⁴⁸⁴. 6183 sayılı Kanun'un 14. maddesi gereğince ihtiyaten haczedilen malların istenildiği zaman para veya ayın olarak geri verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek ya da tahsil dairesinin bulunduğu bölgede ikamet eden bir kişi müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs elinde haczedilmişse bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılması mümkündür. Müteselsil kefile Ek 3'te yer alan 6183 Sayılı Kanun'un 14. maddesine Göre Alınacak Olan İhtiyati Haciz (Kefalet) Senedi imzalatılır. Üçüncü şahıs elinde bulunan malların bu kişiye bırakılması için ise bu kişiye Ek 4'te yer alan 6183 Sayılı Kanun'un 14. maddesine Göre Alınacak Olan İhtiyati Haciz (Taahhüt) Senedi imzalatılır.

Malların borçlu ya da üçüncü kişinin kullanımına bırakılması hem bu kişilere mallardan yararlanma hakkı sağlamakta hem de alacaklı tahsil dairesinin bu malların korunmasına ve nakliyesine ilişkin külfetini azaltmaktadır. Her iki tarafın da lehine olan bu uygulama, ihtiyati haczin kamu borçlusu ve üçüncü kişiler açısından doğurduğu ağır sonuçları az da olsa hafifletmektedir⁴⁸⁵.

2.4.2. Kamu Borçlusu ve Üçüncü Kişiler Bakımından İhtiyati Haczin Sonuçları

İhtiyati haciz, kamu borçlusu açısından çok ağır sonuçlar doğuran bir güvence önlemidir. İhtiyati haczin kamu borçlusu açısından sonuçlarına bakıldığında her şeyden önce malları ihtiyaten haczedilen kişi eğer ticaret ile uğraşıyorsa ticari itibar kaybına

⁴⁸³ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 55.

⁴⁸⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 177.

⁴⁸⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 74.

uğrayacağı söylenebilir⁴⁸⁶. Ayrıca ihtiyati haciz tıpkı kesin hacizde olduğu gibi kamu borçlusunun ihtiyati haciz uygulanan malları üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırır. Borçlu, ihtiyaten haczedilen malları üzerinde alacaklı idarenin izni olmadan tasarrufta bulunamaz.

Kamu borçlusu, ihtiyati hacze karşı dava açtığında dava sonucu kesinleşinceye kadar ihtiyati haczin uygulanmasına devam edilmektedir⁴⁸⁷. Bu karardan önce ihtiyati haczin kalkması imkânsızdır. Ancak yürütmenin durdurulması istenebilir. Danıştay, ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren kamu alacağının var olmadığına karar verirse ihtiyati haciz kaldırılır⁴⁸⁸.

Kamu borçlusu, ihtiyaten haczedilen malları üzerinde alacaklı idarenin izni olmadan bir tasarrufta bulunmuşsa, örneğin zilyetlik vermişse ve bu tasarrufa taraf olan üçüncü kişi ya da kişiler iyi niyetli ise 6183 sayılı Kanun'un 73. maddesinin 2. fıkrası gereğince bu kişi ya da kişilerin iyi niyeti korunur. Üçüncü kişilerin iyi niyetli olup olmadığını tespit etmekte kullanılan ölçüt, kişilerin kamu borçlusunun bu mallar üzerinde tasarruf yetkisinin olmadığını bilmemeleri ve bilecek durumda olmamalarıdır⁴⁸⁹. Bu kişi ya da kişilerin iyi niyetli olmaması halinde ise anılan maddenin 3. fıkrası gereğince bu tasarruflar iptal edilir.

Kamu borçlusu ve üçüncü kişiler, tahsil dairesinden ihtiyaten haczedilen malların kendilerine bırakılmasını talep edebilirler. Bu talepleri kabul edip etmemek hususundaki yetki tamamen tahsil dairesine aittir. Borçlu veya üçüncü kişi, malların kendilerine bırakılması için gerekli olan tüm şartları sağlamış olsa bile tahsil dairesi bu talepleri kabul etmeyebilir.

İhtiyati haciz, kamu borçlusunun henüz tahakkuk etmemiş borçlarının ihtiyati tahakkukuna neden olur⁴⁹⁰. Ancak ihtiyati haciz her zaman ihtiyati tahakkuk sonucunu doğurmaz. İhtiyati haciz nedenlerinden bazılarına dayanılarak uygulanan ihtiyati haciz,

⁴⁸⁶ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 54.

⁴⁸⁷ Saraçoğlu, s. 38.

⁴⁸⁸ Özmen, s. 345.

⁴⁸⁹ Dönmez, *"Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz"*, s. 52.

⁴⁹⁰ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 81.

yalnızca bazı kamu alacakları açısından ihtiyati tahakkuk uygulanmasına neden olur. Bu konu “ihtiyati tahakkuk” başlıklı bölümde incelenecektir.

2.5. İhtiyati Haczin Kaldırılması

İhtiyati haciz, geçici bir hukuki koruma tedbiridir. Dolayısıyla muhataplarının mal varlıkları üzerine uygulanan ihtiyati haczin belirli bir süreye bağlı olmamakla birlikte ya tamamen ortadan kalkması ya da kesin hacze dönüşmesi gerekmektedir⁴⁹¹. İhtiyati haczin kaldırılmasına ilişkin düzenleme 6183 sayılı Kanun’un “*ihtiyati haczin kaldırılması*” başlıklı 16. maddesinde yer almaktadır. Maddede ihtiyati haczin teminat gösterilmesi halinde kaldırılacağı hükme bağlanılmıştır. Teminat olarak gösterilebilecek değerler Kanun’un 10. maddesinde yer almaktadır. Buna göre ihtiyati haczin kaldırılması için para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler ile hükümetçe belli edilecek milli hisse senetleri ve tahviller teminat olarak gösterilebilir. 10. maddenin 5. fıkrasında yer alan menkul mallar ise ihtiyati haczin kaldırılmasında teminat olarak kabul edilmez. Kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarda ve yukarıda sayılan türden teminat gösterildiği takdirde ihtiyati haczin kaldırılması zorunludur.

İhtiyati haciz yalnızca teminat gösterilmesi halinde kaldırılmamaktadır. İhtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren başka nedenler de bulunmaktadır. Aşağıda belirtilen hallerde ihtiyati haciz, haczi koyan makam tarafından kaldırılır ve bu durum bir yazı ile mükellefe bildirilir⁴⁹²:

- Mükellefler tarafından 6183 sayılı Kanun’un 10. maddesi 5. fıkrasında yazılı menkul mallar hariç olmak üzere aynı maddeye göre teminat gösterilmesi,
- İhtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi,
- Yargı mercilerince ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili karar verilmesi,
- İhtiyati tahakkukun kaldırılması,
- Kesin olarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ile bunların zam ve cezalarının ödenmesi,

⁴⁹¹ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 173.

⁴⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı, *İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi*, Mayıs 2008, s. 18.

- VUK hükümlerine göre hataların düzeltilmesi.

Ayrıca borçlunun belirli bir ikametgâhı olmaması sebebiyle ihtiyati haciz uygulandığı hallerde eğer borçlu belirli bir ikametgâhı olduğunu ispatlarsa ihtiyati haciz kaldırılmalıdır⁴⁹³. İhtiyati haciz nedenlerinden birinin var olmamasına rağmen hakkında ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusunun idareye yazı ile başvurarak söz konusu ihtiyati haczin uygulanmasında hata olduğunu bildirmesi ve yapılan ihtiyati haczin kaldırılmasını talep etmesi halinde bu talebin idare tarafından dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü ihtiyati haciz, VUK kapsamında yer alan ve ilgilinin dilekçe ile başvurarak düzeltilmesini isteyebileceği bir vergi hatası değildir⁴⁹⁴. Dolayısıyla ihtiyati haczin kaldırılması nedenleri arasında saymış bulunduğumuz hata düzeltme, ihtiyati haczin düzeltilmesine ilişkin değildir. Kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz uygulanmasına neden olan vergiye ilişkin hataların⁴⁹⁵ düzeltilmesidir. Var olan bir vergilendirme hatasının düzeltilmesi sonucu vergi borcu ortadan kalkmışsa ihtiyati haczin de kaldırılması gerekmektedir. Örneğin; aslında borçlu olmayan bir kişi adına tarh etmiş bir vergi nedeniyle ihtiyati haciz uygulanmış olabilir. İlgili kişinin idareye yazı ile başvurarak söz konusu vergi hatasını düzelttirmesi halinde uygulanan ihtiyati haciz de kaldırılmalıdır.

Borçlunun ödeme gücünün tamamen yok edilmemesinin gerekliliği, Danıştay tarafından ihtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren bir başka neden olarak kabul

⁴⁹³ Kazım Yılmaz, s. 124.

⁴⁹⁴ Veysi Seviğ, “İhtiyati Haciz ve Başvuru Yolları”, [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2009, Sayı: 204, (12 Kasım 2017) Aynı yönde Danıştay VDDK E. 2007/547, K. 2008/715: “*Vergi Usul Kanununun 123'üncü maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan Vergilendirme adı altında ve bu Kitabın Vergi Alacağının Kalkması başlıklı Altıncı Kısımında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi Vergilendirme kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Bu nedenle davacının, ihtiyati haciz kararını öğrenmesi üzerine tahsil dairesine yaptığı başvuru düzeltme başvurusu olmayıp, istemi kabul edilmediği takdirde idari davaya konu olabilecek idari işlem yaratmak amacıyla yapılmış bir başvurudur.*” www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/vddgk-2007-547.htm [Erişim Tarihi: 11.11.2017]

⁴⁹⁵ Vergi hataları, hesap hataları ya da vergilendirme hataları olmak üzere iki şekilde oluşabilmektedir. Hesap hataları şunlardır: 1) Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması. 2) Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması. 3) Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması. Vergilendirme hataları ise şu şekilde gerçekleşebilmektedir: 1) Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması. 2) Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması. 3) Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması. 4) Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması. Mine Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 33-45.

edilmiştir. Buna göre borçlunun ödeme gücünün tamamen yok edilmemesi için bir kısım menkul malları ve bankalar nezdindeki parası üzerine konmuş bulunan ihtiyati haczin kaldırılması yerinde olacaktır⁴⁹⁶.

Kendisinden teminat istenen borçlunun teminat göstermemesi veya gösterdiği teminat ya da kefilin kabul edilmemesi halinde uygulanan ihtiyati haczin, borçlunun teminat istenmesi işlemine karşı dava açması ve bu davayı kazanması halinde kaldırılması gerekecektir. Borçlunun kendisinden teminat istenmesini dava konusu etmesi halinde vergi mahkemesi tarafından teminat istenmesini gerektiren nedenlerin var olup olmadığına ilişkin yaptığı değerlendirme sonucunda teminat istenmesi işlemi iptal edilirse ihtiyati haciz de kaldırılmalıdır⁴⁹⁷. Çünkü bu durumda teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı nedeniyle alınan ihtiyati haciz işlemi sebepsiz kalmış olur.

İhtiyati hacze konu olan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılması halinde ihtiyati haciz kararının akıbeti konusunda Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay VDDK, bir kararında⁴⁹⁸ tarhiyatın kaldırılmasının ihtiyati haciz kararını etkileyeceği yönünde hüküm tesis ederken bir başka kararında⁴⁹⁹ ihtiyati haciz ile vergilendirme işlemlerinin birbirinden farklı olduğu ve ayrı incelenmesi gerektiğine hükmetmiştir⁵⁰⁰. İkinci karara katılmak mümkün görünmemektedir. Çünkü vergilendirme işleminin ihtiyati haciz kararı alındığı sırada hukuka uygun olmasının, daha sonra bu vergilendirme işlemi yargı kararıyla iptal edildiğinde ihtiyati haczin de kaldırılmasının gerekliliğini engellemeyeceği açıktır.

⁴⁹⁶ Danıştay 13. D. E. 1973/1576, K. 1974/1831. Yerlikaya, s. 118.

⁴⁹⁷ Serkan Açar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I", **TBB Dergisi**, Sayı: 67, 2006, s. 310.

⁴⁹⁸ Danıştay VDDK E. 2002/360 K. 2002/418 T. 29.11.2012. "İhtiyati haciz kararı ve teminat istem yazısının dayanağının söz konusu tarhiyata konu vergi ve cezalar olduğu, söz konusu işlemlerle bunların güvenceye kavuşturulması amaçlandığına göre işlemlerin sebebini oluşturan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılmasının, bu davaya konu yapılan işlemleri etkileyeceğinde kuşku bulunmamaktadır." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 02.06.2019]

⁴⁹⁹ Danıştay VDDK E. 2005/211, K. 2006/102, T. 14.04.2006: " (...) henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerekmektedir. Bu durumda, dava konusu ihtiyati haciz kararı hakkında, belirtilen esaslar doğrultusunda bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken, vergi mahkemesince, ihtiyati haciz işlemi ile teminat altına alınmak istenen amme alacağının Mahkemelerince terkinine hükmedilmiş olması nedeniyle ihtiyati haczin de iptali gerektiği gerekçesiyle ısrar kararı verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 02.06.2019]

⁵⁰⁰ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 185-186.

6183 sayılı Kanun'un 16. maddesi ihtiyati haczi kaldırma yetkisini, haczi koyan makama vermektedir. Ancak ihtiyati haczi kaldırma yetkisinin kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz kararını veren makama mı yoksa ihtiyati haciz kararını uygulayan makama mı ait olduğu açık değildir. Candan'a göre ihtiyati haciz koyma eylemi, ihtiyati haciz kararı alınmasını değil ihtiyati haciz kararının uygulanmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla ihtiyati haczi kaldırma yetkisi, kamu idaresinin mahalli en büyük memuruna değil alacaklı tahsil dairesine aittir. Hakkında uygulanan ihtiyati haciz kararının kaldırılmasını isteyen kamu borçlusunun bu isteğini alacaklı tahsil dairesine bildirmesi gerekmektedir⁵⁰¹. İhtiyati haczin kaldırılması sonucunda daha önce ihtiyaten haczedilen mallar tekrar borçlunun serbest tasarrufuna geçmektedir⁵⁰².

İhtiyati haczin hiçbir süreye bağlı olmaksızın uygulanıyor oluşu, ihtiyati haczin süresiz şekilde uygulanacağı anlamına gelmemektedir. Kamu alacağının vadesinin gelmesi ve buna rağmen ödenmemesi, alacaklı tahsil dairesine başka takip yollarına başvurma imkânı sağlamaktadır. Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmekte, 15 günlük süre içinde ödenmeyen ve dava konusu da edilmeyen kamu alacağı için kesin haciz işlemi başlatılmaktadır⁵⁰³. Kamu alacağı için kesin haciz uygulanması halinde daha önce uygulanan ihtiyati haciz kaldırılmaktadır.

İhtiyati haczi koyan idarenin, geçerli sebeplerin varlığına rağmen ihtiyati haczin kaldırılması talebini açık veya zımni reddetmesi halinde ihtiyati haczi koyan idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesinde dava açılabilir⁵⁰⁴. İhtiyati hacze karşı açılan davada kamu borçlusu lehine karar çıkması halinde de ihtiyati haczin derhal kaldırılması gerekmektedir. İhtiyati hacze karşı dava açılmadığı halde, bu haczin dayanağı olan tarhiyat işlemine karşı dava açılması ve mahkeme tarafından söz konusu tarhiyatın kısmen veya tamamen iptal edilmesine karar verilmesi halinde bu tarhiyata dayanan ihtiyati haciz işleminin de kısmen veya tamamen kaldırılması gerekir⁵⁰⁵.

⁵⁰¹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 113.

⁵⁰² Dönmez, "*Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*", s. 92.

⁵⁰³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 178.

⁵⁰⁴ Kazım Yılmaz, s. 159.

⁵⁰⁵ GİB, s. 18-19.

2.6. İhtiyati Hacze İlişkin Başvuru Yolları

İhtiyati hacze ilişkin başvuru yolları, ihtiyati haciz işlemine karşı üst makama başvuru ve ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılması olarak iki türdür. İhtiyati hacze karşı istihkak davası, iptal davası ve tam yargı davası açılması mümkündür.

2.6.1. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Üst Makama Başvuru

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁵⁰⁶'nın 11. maddesi gereğince idari dava açılmadan önce ilgililer, söz konusu idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ya da yeni bir işlem yapılması için üst makama veya üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama başvuru hakkına sahiptir. Bu başvurunun idari dava açma süresi içinde yapılması gerekir ve üst makama başvuru idari dava açma süresini durdurur. İlgili tarafından üst makama yapılan başvurunun reddedilmesi ya da altmış gün içinde cevap verilmeyerek reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

Haklarında ihtiyati haciz kararı alınan kamu borçluları, dava açmadan önce İYUK'un 11. maddesi doğrultusunda üst makamlara başvurma hakkına sahiptir. Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, dava açma süresini durdurur. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan başvuru, üst makamca değerlendirilse bile ihtiyati hacze ilişkin dava açma süresini etkilemeyecektir. Ayrıca üst makama başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için başvurunun doğru makama yapılması gerekmektedir. Bir üst makam mevcut olduğu halde işlemi yapan makama yapılan başvurular dava açma süresini durdurmamaktadır⁵⁰⁷.

İhtiyati hacze ilişkin başvurunun üst makama veya üst makam yoksa işlemi yapan makama yapılması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesi gereğince ihtiyati haciz, kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla uygulanır. Alacaklı kamu idaresinin il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir. 5345 sayılı Kanun ile kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde ise aynı

⁵⁰⁶ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁰⁷ Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, s. 113.

Kanun'un 33. maddesi gereğince Gelir İdaresine bağlı tahsil daireleri (bağlı vergi daireleri dâhil) tarafından takip ve tahsil edilen kamu alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi vergi dairesi başkanlarına aittir⁵⁰⁸. İhtiyati haciz kararını alan kişinin vali olması halinde başvuru Maliye Bakanlığı'na, kaymakam olması halinde valiye yapılması gerekir. Belediye başkanlarının ihtiyati haciz kararı alması halinde ise başvuru yine belediye başkanlığına yapılmalıdır. Çünkü hiyerarşik olarak belediyelerin üstünde bir makam bulunmamaktadır⁵⁰⁹.

Üst makama yapılan düzeltme, kaldırma veya yeni bir işlem yapılması isteklerinin reddedilmesi halinde kamu borçlusunun ihtiyati hacze karşı dava açma hakkı saklı olmakla birlikte ayrıca bu ret kararına karşı dava açması da mümkündür⁵¹⁰.

2.6.2. İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması

İhtiyati haciz, bir idari işlem olduğu ve Anayasamızın 125. maddesi gereğince tüm idari işlemler yargısal denetime tabi olduğu için ihtiyati haciz de yargısal denetime tabidir. İhtiyati hacze karşı istihkak davası, iptal davası ya da tam yargı davası açılması mümkündür⁵¹¹. 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesi gereğince haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, haczin uygulandığı tarihten itibaren 15 gün içinde, haczin gıyapta yapılması halinde ise tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi mahkemesinde açılacak olan davalarda ihtiyati haciz, usul ve esas açısından dava konusu edilebilir. İhtiyati haczin usule aykırı şekilde uygulandığı veya ihtiyati haciz sebeplerinin bulunmadığı iddiaları ileri sürülebilir, bunlar dışındaki iddialar dava konusu edilemez⁵¹². İhtiyati haciz her ne kadar bir idari işlem olarak yargı denetimine açık olsa da aslında ihtiyati haciz kararı, idarenin vermiş olduğu yargısal nitelikte bir karardır. Dolayısıyla yargı organlarının ihtiyati haciz işlemlerini denetlerken idarenin aslında kendi yetkisini kullanarak yargısal nitelikli bir idari işlem tesis ettiğini göz önünde bulundurarak idari işlemin tesisini ve sınırlarını katı bir şekilde denetlemesi yerinde

⁵⁰⁸ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, s. 8.

⁵⁰⁹ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 114-115.

⁵¹⁰ Koçak, s. 100.

⁵¹¹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 179.

⁵¹² Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 325.

olacaktır⁵¹³. İhtiyati hacze karşı açılan davada ihtiyati haczin kaldırılmasına karar verilmesi halinde bu kararın kesinleşmesi beklenilmeden derhal uygulanması ve ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir.

2.6.2.1. İstihkak Davası

İstihkak iddiası, genel olarak bir şey üzerinde hak iddiasında bulunma veya bir kişiden hak isteme olarak tanımlanabilir. İcra hukuku açısından bakıldığında borçluya ait olduğu düşünülerek haczedilen mallar üzerinde üçüncü bir kişinin mülkiyet ya da rehin hakkının bulunduğu ileri sürülmesine istihkak iddiası denilmektedir⁵¹⁴.

İstihkak iddialarının geçerli olup olmadığının ve haczedilen malın mülkiyetinin borçluya ait olup olmadığının tespiti, kamu alacağının hukuka uygun bir şekilde tahsil edilip edilmediğinin belirlenmesi açısından önemlidir. Cebri icranın konusunun borçlunun mal varlığı olduğu düşünüldüğünde istihkak iddiaları ile borçlu elinden bulunan ama aslında borçluya ait olmayan malların ya da üçüncü kişilerde bulunan ve borçluya ait olduğu düşünülen ancak aslında borçluya ait olmayan malların haczedilerek kamu alacağının tahsil edildiği iddia edilmektedir⁵¹⁵.

Özel alacaklar açısından istihkak iddiaları ve davaları, İİK'nin 96 ila 99. maddeleri arasında, kamu alacakları açısından ise 6183 sayılı Kanun'un 66 ila 68. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İstihkak davalarının amacı, hem üçüncü kişinin hakkını korumak hem de kötü niyetli borçlunun ya da kötü niyetli üçüncü kişinin alacaklının hakkını almasını engellemesini önlemektir⁵¹⁶. İstihkak davalarının amacı göz önünde bulundurulduğunda kesin haciz işlemine ilişkin istihkak iddialarının ihtiyati haciz işlemi sırasında da ileri sürülebileceğine ve ihtiyati hacze karşı istihkak davası açılabileceğine kuşku yoktur⁵¹⁷.

⁵¹³ Çiftçi, s. 364.

⁵¹⁴ Yusuf Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11, Özel Sayı, 2009, s. 1261.

⁵¹⁵ Aziz Taşdelen, "Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 53, Sayı: 2, Yıl: 2004, s. 124.

⁵¹⁶ Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", s. 1628.

⁵¹⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 180; Yargıtay HGK E. 1977/365, K. 1978/558, T. 07.06.1978: "Taraflar arasındaki vergi uyumsuzluğuna konu davada davacı, ihtiyaten haciz altına alınan malların vergi borçlusuna ait olmayıp kendi malı olduğunu iddia etmektedir. Bu iddia mülkiyet iddiasıdır. Bir şeye malik olan kimse o şeye kanun dairesinde dilediği gibi tasarruf etmek hakkına haizdir. Haksız olarak o şeye vaziyet eden herhangi bir kimseye karşı istihkak davası ikame ve her nev'i müdahaleyi men edebilir. Vergi alacağının tahsili için ihtiyaten

İhtiyati haciz, bilindiği üzere kesin hacze ilişkin hükümlere göre uygulanmaktadır. İhtiyati haciz uygulanması ile ilgili olarak kesin hacze yapılan bu açık atıf gereğince ihtiyati hacizde istihkak iddiaları da kesin hacizdeki istihkak iddialarına ilişkin hükümlere göre yapılmalıdır⁵¹⁸. 6183 sayılı Kanun'un istihkak iddialarını düzenleyen maddelerine bakıldığında istihkak iddialarının hem borçlunun elinde bulunup haczedilen ancak üçüncü kişilerin mülkiyet ya da rehin hakkı sahibi olduğu mallara ilişkin olarak hem de üçüncü kişilerin elinde olup aslında borçluya ait olmamasına rağmen haczedilen mallara ilişkin olarak öne sürülebileceği görülmektedir.

Alacaklı kamu idaresi, kamu alacağını tahsil için yaptığı kesin ya da ihtiyati hacze karşı açılan istihkak davalarına karşı iptal davası açabilir. Bu durumda istihkak davasına bakmakla görevli olan mahkeme, koşullarına uygun olarak açılmış iptal davası yönünden de görevlidir⁵¹⁹.

2.6.2.1.1. Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddiaları

Borçlunun elinde bulunup haczedilen mallara ilişkin istihkak iddiaları, 6183 sayılı Kanun'un 66. maddesinde düzenlenmiştir. Hem borçlu hem de üçüncü kişiler anılan madde gereğince istihkak iddiasında bulunabilirler. Borçlu, elinde bulunan bir malın üçüncü şahsın mülkü veya rehni olduğunu iddia edebileceği gibi üçüncü bir kişi de borçlu elinde haczedilen mallar üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı sahibi olduğunu iddia edebilir. İstihkak iddiası, ihtiyati haciz işlemi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Ayrıca borçlunun istihkak iddiası üçüncü kişiye, üçüncü kişinin istihkak iddiası borçluya bildirilir.

Borçlu tarafından istihkak iddiasında bulunulduğu takdirde tahsil dairesi, ihtiyati haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmezse istihkak iddiasını kabul etmiş sayılacaktır. Bu durumda istihkak iddiasının kabul edilmesiyle mal üzerindeki ihtiyati haczin kaldırılması gerekecektir⁵²⁰. Çünkü tahsil dairesi, istihkak

haczolunan mallar hakkında üçüncü kişinin gelen mahkemelerde istihkak davası açma hakkını önleyici bir hüküm bulunmamaktadır.” www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 08.04.2019]

⁵¹⁸ Ateşagaoglu, s. 155.

⁵¹⁹ Ali Güneren, **İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s. 1184.

⁵²⁰ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 223.

iddiasını reddetmeyerek esasen borçlunun maliki olmadığı mallar üzerine ihtiyati haciz işlemi uyguladığını kabul etmektedir ve bu hatalı işlemi düzeltmelidir.

Borçlunun istihkak iddiaları kendisine bildirilen üçüncü kişi, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde borçlunun istihkak iddiasını kabul ederek söz konusu malların mülkiyet ya da rehin hakkına sahip olduğunu tahsil dairesine bildirebilir⁵²¹. 7 günlük süre içinde istihkak iddiasını kabul etmeyen üçüncü kişinin istihkak iddiası, 6183 sayılı Kanun'un 66. maddesi gereğince bir daha dinlenmez.

İhtiyati haciz zaptını alan tahsil dairesi, üçüncü kişinin istihkak iddialarını kabul etmezse ya da kamu borçlusu, üçüncü kişinin istihkak iddialarını reddederse tahsil dairesince üçüncü kişiye istihkak iddiasının gerçekliğini ispat etmek adına 7 gün içinde mahkemeye başvurması gerektiği bildirilir⁵²². Süresi içinde dava açmayan üçüncü kişinin istihkak iddiasından vazgeçmiş sayılacağı 6183 sayılı Kanun'un 66. maddesinde düzenlenmiştir.

2.6.2.1.2. Üçüncü Şahıs Elinde Hacedilen Mallara İlişkin İstihkak İddiaları

Üçüncü şahıs elinde hacedilen mallara karşı istihkak iddialarına ilişkin düzenleme, 6183 sayılı Kanun'un 67. maddesinde düzenlenmiştir. Hacedilen mal borçlunun elinde değil, o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir kişinin elindeyse istihkak iddiası, ihtiyati haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. İstihkak iddiasının doğru olmadığını ve hacedilen malın borçluya ait olduğunu iddia eden tahsil dairesi, durumu alacaklı kamu idaresine bildirir. İstihkak iddiası kendisine bildirilen alacaklı kamu idaresi, bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmazsa istihkak iddiasını kabul etmiş sayılacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 66. maddesiyle borçluya ve üçüncü kişiye istihkak davası açmak için 7 günlük bir süre verilmekteyken 67. maddeyle alacaklı kamu idaresine istihkak davası açmak için 15 günlük süre tanımaktadır. Alacaklı kamu idaresinin dava açma süresinin, borçlunun ve üçüncü kişilerin dava açma süresinden daha uzun tutulmasının sebebinin kamu alacağının korunması ve alacaklı kamu idaresine alacağını

⁵²¹ Ateşgaoğlu, s. 157.

⁵²² Ateşgaoğlu, s. 157.

tahsil etmekte kolaylık sağlanması olduğu düşünülmektedir⁵²³. 15 günlük süre içinde dava açmayan alacaklı kamu idaresi, üçüncü kişinin istihkak iddiasını kabul etmiş sayılacağı için o mal üzerinde kesin ya da ihtiyati haciz uygulanamayacaktır⁵²⁴. Dolayısıyla mal üzerinde daha önce uygulanan ihtiyati haczin de kaldırılması gerekecektir.

Üçüncü kişilerin istihkak iddiaları dinlenirken borçlu ile birlikte ikamet eden üçüncü kişilerin iddiaları ise kabul edilmez. Bu kişiler istihkak iddiasında bulunsalar bile ilgili mallar borçlunun elinde sayılır. Örneğin; borçlu ile birlikte ikamet eden eşinin herhangi bir mal üzerinde istihkak iddiasında bulunması halinde mal yine de borçlunun elinde sayılır. Yargıtay, borçlu ile birlikte ikamet eden ve bu sebeple mal üzerindeki istihkak iddiaları kabul edilmeyen üçüncü kişilere ilişkin hükmün geniş yorumlanarak borçlunun istihkak iddiasında bulunan üçüncü kişiye ait bir yerde oturması halinde de uygulanması gerektiği görüşündedir. İstihkak iddiaları kabul edilmeyen üçüncü kişiler, bu iddialarını istihkak davası açarak ispatlama yolunu seçebilirler⁵²⁵.

6183 sayılı Kanun'un 68. maddesi gereğince istihkak davalarında haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir. Borçlunun ya da üçüncü kişilerin istihkak iddiaları, mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin olduğu için adli yargının görev alanına girmektedir. Mal varlığından doğan davalar, genel mahkemelerde sulh hukuk ve asliye hukuk mahkemeleri tarafından görülmektedir. İstihkak konusu mal veya hakkın değeri, davanın sulh hukuk mahkemelerinde mi asliye hukuk mahkemelerinde mi görüleceği konusunda belirleyici olacaktır⁵²⁶. Bir diğer görüşe göre ise kesin hacze karşı açılan istihkak davaları adli yargının görev alanına girmekteyken, ihtiyati hacizde ileri sürülecek istihkak iddialarına ilişkin dava adli yargıda değil idari yargıda açılmalıdır. İhtiyati haczi kaldırmaya yetkili olan makam, 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesi gereğince vergi mahkemeleri olduğu için istihkak davalarının da vergi mahkemelerinde

⁵²³ Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", s. 1647.

⁵²⁴ Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", s. 1635.

⁵²⁵ Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", s. 1634-1635.

⁵²⁶ Taşdelen, s. 132.

açılması gerekmektedir⁵²⁷. Uyuşmazlık Mahkemesi'nin görüşü ise istihkak davalarının mülkiyet hukuku hükümlerine göre adli yargı yerinde çözülmesi gerektiğidir⁵²⁸.

6183 sayılı Kanun'un 68. maddesi, istihkak davalarının görevli ve yetkili mahkemede diğer işlere nazaran öncelikle görüleceğini düzenlemiştir. Davacı istihkak davasında takibin tehirini istediği takdirde mahkeme, davacının delillerin mahiyetine göre ve muhtemel zarara karşı yeterli teminat alınmak suretiyle takibin tehirine karar verilebilir. Bu durumda tehir kararının hemen yerine getirilmesi ve mallar üzerindeki ihtiyati haczin kaldırılması gerekir⁵²⁹. İstihkak davasında davacının talebi üzerine takibin tehirine karar verilir ve neticede dava reddedilirse davacı aleyhine dava konusu malın değerinin % 10'u tutarında tazminata hükmolunur.

Alacaklı kamu idaresinin istihkak davasını kaybetmesi halinde kararın kesinleşmesi üzerine mallar üzerindeki ihtiyati haciz kaldırılmalı ve bu durum ilgililere bildirilmelidir⁵³⁰.

2.6.2.2. *İptal Davası*

6183 sayılı Kanun'un 15. maddesi⁵³¹ haklarında ihtiyati haciz kararı alınanlara itiraz hakkı tanımıştır. "İhtiyati hacze itiraz" başlıklı maddede itirazın vergi itiraz komisyonlarına yapılacağı düzenlenmişse de 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁵³²'un 13. maddesinde vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla birlikte vergi mahkemelerinin görev alanına giren konularda diğer kanunlarda yer alan "itiraz komisyonu" tabirinden vergi mahkemelerinin, "itiraz" deyiminden ise dava açılmasının anlaşılması gerektiği düzenlenmiştir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde düzenlenen ihtiyati hacze itirazın ihtiyati hacze karşı vergi mahkemelerinde

⁵²⁷ Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", s. 1646.

⁵²⁸ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü E. 2000/46, K. 2000/46, T. 23.10.2000. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/umh-2000-46.htm> [Erişim Tarihi: 10.06.2017]

⁵²⁹ Ateşgaoğlu, s. 160.

⁵³⁰ Ateşgaoğlu, s. 160.

⁵³¹ "Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir."

⁵³² 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dava açılması olarak anlaşılması gerekmektedir. Ancak 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri sayılırken bu mahkemelerin 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklardan yalnızca genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin olanları çözümlemek ile görevli olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla bunlar dışındaki kamu alacakları ile ilgili olarak alınan ihtiyati haciz kararlarına karşı idare mahkemelerinde dava açılması gerekmektedir.

Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haczin yapıldığı ya da haczin gıyabında yapılması halinde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün⁵³³ içinde ihtiyati haciz işlemi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilir. Diğer bir deyişle ihtiyati haczin muhatabı, ihtiyati haciz sebebiyle sınırlı olarak vergi mahkemesinde dava açma hakkında sahiptir. 7061 sayılı Kanun'un⁵³⁴ 9. maddesi ile değişiklik yapılmadan önce ihtiyati hacze itiraz süresi 7 gün idi. Yapılan değişiklik ile dava açma süresi uzatılarak 01.01.2018'den itibaren geçerli olmak üzere 15 güne çıkarılmıştır.

İhtiyati hacze karşı dava açılması için ihtiyati haciz kararı alınmasının yeterli olup olmadığına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. İhtiyati hacze itirazı düzenleyen maddede dava açma süresinin ihtiyati haczin yapıldığı tarihten itibaren başlatılması, ihtiyati haciz kararının tek başına dava konusu edilemeyeceği şeklinde bir izlenim oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle maddeden anlaşılan, ihtiyati hacze karşı dava açılabilmesinin ihtiyati haciz kararının uygulanmasına bağlı olduğudur. Ancak aksi yönde Danıştay kararları da bulunmaktadır. Danıştay bir kararında⁵³⁵ ihtiyati haciz kararının varlığını, ihtiyati haciz uygulanmadan önce öğrenen ilgililerin dava açabileceğine hükmetmiştir. İhtiyati hacze itirazı düzenleyen maddede dava açma süresinin haczin tatbikinden itibaren başlayacağının ifade edilmiş olması ihtiyati haciz kararının ayrıca

⁵³³ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'un 7. maddesinde idari dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Ancak bu hükmün özel kanunlarda dava açma süresine ilişkin bir hüküm bulunduğunda uygulanmayacağı belirtilmiştir. Danıştay 4. D. ise E. 1993/1302, K. 1994/1296 kararında 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde düzenlenen 7 günlük (01.01.2018'den itibaren 15 günlük) dava açma süresinin yalnızca ihtiyati haczin sebebine ilişkin olarak açılacak davalarda geçerli olduğuna, başkaca sebeplerle ihtiyati hacze karşı dava açıldığında 30 günlük sürenin geçerli olacağına hükmetmiştir. Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 105-106.

⁵³⁴ 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³⁵ Danıştay 4. D. E. 1990/3260, K. 1993/196, T. 19.01.1993. www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/4d-1990-3260.htm [Erişim Tarihi: 17.11.2017]

tebliğ zorunluluğunun bulunmaması, ilgililerin bu kararı en geç uygulama tarihinde öğrenebilecek olmaları nedeniyledir. Dolayısıyla kararın varlığını uygulamadan önce öğrenen ilgililer, ihtiyati haciz kararının uygulanmasını ve 15 günlük dava açma sürenin başlamasını beklemeden ihtiyati haciz kararına karşı dava açabilirler.

İhtiyati haciz uygulanmadan önce durumun öğrenilip ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde sonradan uygulanan ihtiyati hacze karşı tekrar dava açılması gerekmeyecek, dava yetkili ve görevli mahkeme tarafından esastan incelenebilecektir⁵³⁶. 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde düzenlenen 15 günlük dava açma süresi yalnızca ihtiyati haczin sebebine ilişkin olarak açılacak davalarda geçerlidir⁵³⁷. Başkaca sebeplerle ihtiyati hacze karşı dava açıldığında İYUK'un 7. maddesinde düzenlenen 30 günlük süre geçerli olacaktır. Örneğin; idarece alınan ihtiyati haciz kararına değil bu kararın uygulandığının öğrenilmesi üzerine uygulama işlemine, bu işlemin iptali istemiyle dava açılması halinde dava açma süresi 15 gün değil 30 gün olacaktır⁵³⁸.

İptal davalarının içeriğine bakıldığında görülmektedir ki bu davalar, yapılan idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesine ilişkindir. İdari işlem, iptal davası sonucunda yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka aykırı bulunursa iptal edilir⁵³⁹. İhtiyati haczin de bir idari işlem olduğu ve ihtiyati hacze karşı açılacak davanın ihtiyati haczin sebebine ilişkin olduğu düşünüldüğünde ihtiyati hacze karşı açılan davanın bir iptal davası olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

İhtiyati haciz işlemine karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecek iddialardan ilki, ihtiyati haciz işleminin hukuka uygun olarak yapılmadığıdır. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesi gereğince alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun

⁵³⁶ Koçak, s. 102.

⁵³⁷ Danıştay 4. D. E. 1993/1302, K. 1994/1296, T. 02.03.1994: "Davacı, ihtiyati haciz sebeplerinin bulunmadığı iddiası ile değil, ihtiyati haczin muhatabı olamayacağı iddiasıyla idareden kaldırma isteminde bulunmuştur. 6183 sayılı Kanunun 15 inci maddesinde öngörülen 7 günlük dava açma süresi ihtiyati haczin sebebine yönelik itirazlarda geçerlidir. Bu itibarla süresinde açılan bir dava söz konusu olduğundan mahkemenin davayı süre aşımı nedeniyle reddetmesinde isabet bulunmamaktadır." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-1993-1302.htm> [Erişim Tarihi: 17.11.2017]

⁵³⁸ Danıştay 4. D. E. 2006/2259, K. 2007/339, T. 14.02.2007: "Davalı idarece alınan ihtiyati haciz kararının değil, bu kararın uygulandığının öğrenilmesi üzerine uygulama işleminin iptali istemiyle 30 günlük yasal süresinde dava açıldığı açık olduğundan, süre aşımı nedeniyle davayı reddeden mahkeme kararında yasaya uyarlık görülmemektedir." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-2006-2259.htm> [Erişim Tarihi: 17.11.2017]

⁵³⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, s. 163.

kararıyla alınması gereken ihtiyati haciz kararının başka bir makam tarafından alınması örneğinde olduğu gibi hukuka uygun olarak yapılmayan ihtiyati haciz işleminin iptali gerekir. İkinci olarak ise Kanun'da sayılan ihtiyati haciz nedenlerinden hiçbirinin var olmadığı iddia edilebilir⁵⁴⁰.

İhtiyati haciz, tahakkuk etmiş kamu alacaklarına uygulandığı için ihtiyati hacze ilişkin açılacak davada haciz miktarına itiraz edilemez⁵⁴¹. İptal davasında ihtiyati hacze ilişkin yapılan yargılamada ihtiyati haczin gerekliliği, ihtiyati haciz sebeplerinin var olup olmadığı, kararı veren organın yetkililiği, şekil unsuru gibi hususlar incelenir. Yetkisiz organın karar vermesi, şekil eksikliği, ihtiyati haciz sebeplerinin var olmaması ve ihtiyati haczin gerekli olmaması gibi sebeplerin yanı sıra ölçülülüğe aykırılık da bir iptal sebebi olabilir. Çünkü yapılan incelemede ihtiyati haciz kararı uygulandığı takdirde hakkında ihtiyati haciz kararı alınanlara aşırı bir külfet yüklenip yüklenmediği, kamu yararı ve kişisel yarar arasındaki adil dengenin bozulup bozulmadığına ilişkin ölçülülük denetimi de yapılmaktadır⁵⁴². Bununla birlikte açılan iptal davası, ihtiyati haciz kararının uygulanmasını kendiliğinden durdurmamaktadır. Diğer bir deyişle iptal davası süresince alacaklı tahsil dairesi, ihtiyati haciz işlemine ve borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisini sınırlandırmaya devam edebilmektedir. Esastan karar verilinceye değin yürütmenin durdurulması isteniyorsa, bunun açılan davada ayrıca talep edilmesi gerekmektedir⁵⁴³. Kamu borçlusu, ihtiyati haczin yürütülmeye devam edilmesi halinde telafisi güç veya imkânsız zararlar doğacağı ve işlemin hukuka aykırı olduğu iddialarıyla yürütmenin durdurulmasını isterse ve hâkim bu iddiaların geçerli olduğunu düşünürse işlemin yürütülmesi durdurulur. Yürütmenin durdurulması için kural olarak borçludan teminat göstermesi istenir, ancak teminat istenmeden de karar verilmesi mümkündür. Yürütmenin durdurulması kararı tebliğ edilen idarenin derhal ihtiyati haciz kararını ve buna bağlı olarak yapılan işlemleri kaldırarak borçluyu ihtiyati haciz işleminden önceki hukuki durumuna kavuşturması gerekmektedir⁵⁴⁴. Vergi ve idare mahkemelerinin ihtiyati

⁵⁴⁰ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s. 80-81.

⁵⁴¹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 187.

⁵⁴² AYM E. 2018/142, K. 2019/38, T. 15.5.2019. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf> [Erişim Tarihi: 25.06.2019]

⁵⁴³ Ateşagaoglu, s. 166.

⁵⁴⁴ AYM E. 2018/142, K. 2019/38, T. 15.5.2019. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf> [Erişim Tarihi: 25.06.2019]

haciz konusunda verdikleri kararlar kesindir, ancak alacaklı idare ihtiyati haczin kaldırılması üzerine başka bir sebebe dayanarak tekrar ihtiyati haciz uygulayabilir⁵⁴⁵.

2.6.2.3. Tam Yargı Davası

Tam yargı davası, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları zarar görenler tarafından açılacak bir dava türüdür⁵⁴⁶. İİK'nin 259. maddesinde özel alacaklar bakımından uygulatılan ihtiyati haczin haksız çıkması halinde borçlu ve üçüncü kişilerin bu yüzden uğradıkları bütün zararlardan alacaklının sorumlu olacağını düzenlemektedir. Alacaklının uygulattığı haksız ihtiyati haciz sebebiyle zarar gören borçlu ya da üçüncü kişiler, zararlarını tazmin ettirmek amacıyla alacaklıya karşı dava açma hakkına sahiptirler. Kamu alacakları için uygulanan ihtiyati haczin haksız çıkması halinde borçlu veya üçüncü kişiler nezdinde doğmuş ya da doğacak olan zararlardan dolayı kamu alacaklısının sorumlu tutulabileceğine ilişkin bir hüküm ise bulunmamaktadır. Ancak idare hukukuna hâkim olan idarenin sorumluluğu ilkesi doğrultusunda idarenin bu zararlardan sorumlu tutulması mümkündür.

İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrası Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının idare tarafından derhal uygulanmasının zorunlu olduğunu düzenlemektedir. Maddeye göre idare, mahkeme kararının kendisine tebliğ edilmesinden başlayarak otuz günü geçmeden işlem tesis etmeye ve eylemde bulunmaya mecburdur. Anılan maddenin "*Ancak, ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.*" şeklindeki son cümlesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁵⁴⁷. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal

⁵⁴⁵ Akmansu, s. 115-116.

⁵⁴⁶ Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, s. 163.

⁵⁴⁷ AYM E. 2012/107, K. 2013/90, T. 10.07.2013: "2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci ve ikinci cümlelerinde, "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." kuralına yer verildiği, dolayısıyla idari işlemlere ilişkin mahkeme kararlarının gecikmeksizin uygulanması prensibinin yasal düzeyde de benimsendiği görülmektedir. Ancak, itiraz konusu kuralda, bu prensibe bir istisna getirilmiş, ihtiyati haciz ve haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında ancak kararın kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği belirtilmiştir. Buna göre bir kamu borçlusunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin hukuka aykırı bir haciz veya ihtiyati haciz işlemiyle sınırlandırılması nedeniyle mahkemelerce işlemin iptali ve yürütmesinin durdurulması kararı verildiğinde, bu karar uygulanmayacak ve kararın kesinleşmesine kadar idarenin tek taraflı iradesiyle tesis ettiği hukuka aykırı işlem varlığını sürdürecektir.

Bu yönüyle itiraz konusu kural, idarenin tüm işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması yolundaki anayasal hükmü etkisiz hâle getirerek bireyin hukuk güvenliğini açık şekilde zedelemekte ve yargısal denetim aracılığıyla

kararından sonra ihtiyati haczin iptaline veya yürütmenin durdurulmasına mahkemece karar verilmesi halinde idare, bu kararların kesinleşmesini beklemeden, kararların kendisine tebliğ edilmesinden başlayarak otuz gün içinde ihtiyati haczi iptal etmesi ya da yürütmeyi durdurması gerekmektedir⁵⁴⁸.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilirliğini düzenleyen İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkrası doğrultusunda mahkemece verilen ihtiyati haczin iptali ya da yürütmenin durdurulması kararlarını kanuni süresi içinde uygulamayan idare aleyhine tam yargı davası açılması mümkündür. Nitekim ihtiyati hacze ilişkin açılan tam yargı davaları da çoğunlukla ihtiyati haczin iptaline ilişkin mahkeme kararlarının yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır⁵⁴⁹.

Mahkeme kararının yanı sıra ihtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren diğer nedenlere rağmen ihtiyati haczi kaldırmayan idare aleyhine de tam yargı davası açılması mümkündür. Kamu alacağını doğuran tarhiyat işleminin iptal edilmiş olması, ihtiyati haciz nedeninin mahkeme kararıyla ortadan kaldırılması, kamu alacağının ödenmesi, ihtiyati tahakkukun terkin edilmesi ve kamu borçlusu tarafından teminat gösterilmesi gibi ihtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren nedenlerin varlığına ya da mahkemece verilen ihtiyati haczin kaldırılması veya yürütmenin durdurulması kararına rağmen işlem tesis etmeyen idarenin bu tutumu sebebiyle zarar gören kişiler tam yargı davası açabilir.

Hem idari işlemlere hem de idari eylemlere karşı açılabilen tam yargı davalarının idari işlemlere karşı doğrudan doğruya açılması mümkün iken idari eylemlere karşı açılacak tam yargı davaları bakımından idareye başvurma koşulunun yerine getirilmesi

hukukun üstünlüğünün sağlanması amacıyla zarar vermektedir. (...) İtiraz konusu kuralla, haciz ve ihtiyati hacze ilişkin idari işlemlerin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin mahkeme kararlarının derhal uygulama zorunluluğunun ortadan kaldırılması, kişilerin telafisi imkânsız veya zor zararlarla karşılaşmalarına yol açacak niteliktedir. İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararıyla güdülen amacın kişilerin hak arama özgürlüklerini daha etkili biçimde kullanabilmelerini sağlamak olduğu gözetildiğinde, böyle bir durumun yürütmenin durdurulması kararlarıyla gerçekleştirilmek istenen hukuksal yararı olumsuz yönde etkileyeceği ve hak arama özgürlüğünü zedeleyeceği açıktır." Bkz.: 22.11.2013 tarih ve 28829 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁴⁸ Alaattin Ceyhan, "Anayasa Mahkemesi'nin Son Kararı Doğrultusunda İhtiyati Haciz Uygulanmasının Değerlendirilmesi", [Elektronik Versiyon] **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 254, Şubat 2014, (04 Kasım 2017).

⁵⁴⁹ Dönmez, "Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz", s. 126.

gerekir⁵⁵⁰. İYUK'un 13. maddesinin 1. fıkrası gereğince idari eylemlerden dolayı hakları ihlal edilmiş olan kişiler tam yargı davası açmadan önce, bu idari eylemleri yazılı bildirim ile veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl veya herhalde idari eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gerekmektedir. İlgilinin bu isteğinin kısmen ya da tamamen reddedilmesi halinde ret kararının tebliğini izleyen günden itibaren veya zımni ret halinde altmış günlük sürenin bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde dava açılabilir.

2.7. Genel İcra Hukukunda ve Kamu İcra Hukukunda Yer Alan İhtiyati Haciz Önlemlerinin Karşılaştırılması

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen ihtiyati haciz, 2004 sayılı İİK'de düzenlenen ihtiyati haciz kurumundan farklı özelliklere sahiptir. Genel icra hukukunda yer alan ihtiyati haciz, İİK'nin 257 ila 268. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Genel icra hukuku açısından bakıldığında ihtiyati haciz, alacaklının bir para alacağını zamanında tahsilini sağlamak için güvence altına almak amacıyla ve mahkeme kararıyla borçlunun borcuna yetecek kadar malına önceden geçici olarak hukuken el koymasını ifade etmektedir. Alacaklının ihtiyati haciz uygulatma nedeni, borçlunun borcunu zamanında ödeyeceğine dair kuşku duymasıdır. Alacağını zamanında tahsil edemeyeceğinden kuşku duyan alacaklı, ilk olarak borçlunun mallarına ihtiyati haciz uygulanmasını sağlar. Daha sonra dava açar ya da ilamsız icra takibi yapar. Açtığı davayı kazanması ya da başlattığı ilamsız icranın kesinleşmesi halinde borçlunun uygulattığı ihtiyati haciz, kesin hacze dönüşür. Hacizli mallar, alacaklının talebiyle icra dairesi tarafından satılır ve satış bedeli ile alacaklının alacağı ödenir⁵⁵¹.

Özel alacaklar için İİK kapsamında alınan ihtiyati haciz kararı, belli bir süre içinde kesin hacze dönüştürülmezse veya aynı süre içinde alacaklı dava açmazsa ihtiyati haciz kararı kendiliğinden hükümsüz hale gelecektir. Kamu alacakları için alınan ihtiyati haciz kararı için ise böyle bir durum söz konusu değildir. 6183 sayılı Kanun'a göre alacaklı tahsil dairesinin ihtiyati haciz kararından sonra belli bir süre içinde kesin hacze

⁵⁵⁰ Serkan Açar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm [Erişim Tarihi: 04.11.2017]

⁵⁵¹ Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, **İcra ve İflas Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 414.

başvurması ya da dava açması zorunlu değildir. Her ne kadar Kanun'da ihtiyati haciz kararının derhal uygulanacağı yazılsa bile bu hüküm idareyi hızlı davranmaya zorlamak içindir ve herhangi bir yaptırımı yoktur⁵⁵².

Kamu alacaklarını güvence altına almak için uygulanan ihtiyati haciz, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile uygulanırken, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları için borçlusunun malları üzerine ihtiyati haciz koydurmak isteyen alacaklının mahkemeye başvurması gerekmektedir. Kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almak için ihtiyati haciz uygulamanın özel alacaklar için ihtiyati haciz uygulamaya göre nispeten daha kolay olması ve daha kısa sürede ihtiyati haciz kararı aldırılabilmesi kamu alacaklarının sahip olduğu önemden kaynaklanmaktadır.

Özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklar sebebiyle ihtiyati haciz uygulayabilmek için her şeyden önce bir alacak var olmalıdır. Kamu hukuku ilişkisinden doğan alacaklar ise henüz tahakkuk etmemiş olmasa bile ihtiyati haciz uygulamak mümkündür. Tahakkuk etmemiş, diğer bir deyişle esasen var olmayan kamu alacakları için kanuni sebeplerin varlığı halinde önce ihtiyati tahakkuk uygulanması ve buna bağlı olarak da ihtiyati haciz uygulanması mümkündür.

Genel icra hukukunda alacaklı, vadesi gelmiş fakat ödenmemiş para alacakları için hiçbir şarta gerek kalmaksızın ihtiyati haciz isteyebilmektedir. Vadesi gelmemiş olan alacaklar için ise borçlunun belli bir yerleşim yeri olmaması, borçlu taahhütlerinden kurtulmak amacıyla kaçmaya hazırlanma, kaçma, mallarını gizleme, mallarını kaçırma ya da taahhütlerinden kurtulmak amacıyla alacaklının haklarını ihlal eden hileli işlemlerde bulunması gibi nedenlerle ihtiyati haciz isteyebilir. Ayrıca konkordatonun tasdiki talebinin reddi, konkordatonun tamamen feshi hallerinde ve iptale tabi tasarruflara konu edilen mallar hakkında da ihtiyati haciz istenebilir⁵⁵³.

Kamu icra hukuku açısından bakıldığında ise kamu borçlusunun malları hakkında ihtiyati haciz istenmesi için alacağın vadesinin gelip gelmemesi önemli değildir. Muaccel olmamış kamu alacakları için de ihtiyati haciz uygulanabilir. İİK'de vadesi gelmemiş olan alacaklar için öngörülen ihtiyati haciz sebepleri, 6183 sayılı Kanun'da da yer almaktadır.

⁵⁵² Tombaloğlu, s. 78-79.

⁵⁵³ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, **İcra ve İflas Hukuku Temel Bilgiler**, 3. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 220.

Bu sebeplerin yanı sıra teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması, borçlunun teminat veya kefil göstermemesi ya da gösterilen kefilin kabul edilmemesi, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya eksik mal bildiriminde bulunması, borçlu hakkında para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle kamu davası açılması ve borçlunun tasarrufun iptali davasına konu olabilecek hükümsüz tasarruflarının bulunması da 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ihtiyati haciz sebebi olarak düzenlenmiştir. Kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almak amacıyla ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren sebeplerin özel alacaklar için ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren sebeplere göre daha geniş tutulması da kamu alacaklarının sahip olduğu öneme ilişkindir.

Kanuni sebeplerin varlığı halinde kamu borçlusunun mal varlığı üzerine ihtiyati haciz uygulanması zorunlu iken özel hukuk alacaklısı, borçlusunun mal varlığı üzerinde ihtiyati haciz uygulatıp uygulatmamak konusunda seçimlik bir hakka sahiptir. Alacaklı, vadesi gelmiş fakat ödenmemiş ya da vadesi gelmemiş fakat kanuni sebepleri gerçekleşmiş olan alacağı için borçlusunun mal varlığı üzerine ihtiyati haciz uygulatmak için mahkemeye başvurmamayı tercih edebilir. Kamu alacaklısı ise kanuni sebeplerin gerçekleşmesi halinde ihtiyati haciz uygulamak zorundadır.

Kamu alacakları için ihtiyati haczin uygulanmasına yönelik 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Kanun'un 13. maddesinde bu maddede yer alan şartlardan birinin varlığı halinde derhal ihtiyati haciz uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Özel alacakları güvence altına almak amacıyla uygulanan ihtiyati haciz ise İİK'nin 261. maddesi gereğince süreye bağlıdır. Buna göre alacaklı, ihtiyati haciz kararının verildiği tarihten itibaren on gün içerisinde kararı veren mahkemenin yargı çevresindeki icra dairesinden ihtiyati haciz kararının yerine getirilmesini istemek zorundadır. Aksi halde ihtiyati haciz kararı kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Genel icra hukukunda yer alan ihtiyati haczin gereksiz ve haksız uygulandığı durumlarda borçlunun onarılması zor zararlara uğraması mümkündür. Hatta borçlu bazen iflas tehlikesiyle bile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu sebeple özel alacaklara ilişkin ihtiyati haciz uygulamasının kapsamı dar tutulmuştur. Kamu alacaklarını güvence altına almak için uygulanan ihtiyati hacizde ise uygulama alanı oldukça geniş tutulmuştur.

Haksız ve gereksiz yere ihtiyati haciz uygulanmasının önüne nasıl geçileceğine ilişkin bir düzenleme ise 6183 sayılı Kanun'da yer almamıştır⁵⁵⁴.

İİK'de ihtiyati haciz isteyen alacaklının ihtiyati hacizde haksız çıkması halinde borçlunun ve üçüncü şahsın haksız ihtiyati haciz sebebiyle uğrayacakları bütün zararlardan sorumlu olmasını ve tazminat ödemesini düzenlemiştir. İhtiyati hacizde haksız çıkan alacaklı idareleri açısından ise 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir sorumluluk söz konusu değildir. Kamu borçlusunun veya üçüncü kişilerin haksız ihtiyati haciz sebebiyle uğradıkları zararlar ancak genel hükümler çerçevesinde tam yargı davası açılması halinde tazmin edilebilmektedir.

3. İHTİYATİ TAHAKKUK

Kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerden biri olan ihtiyati tahakkuk, diğer önlemlerden farklı olarak, tüm kamu alacaklarının değil sadece VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ile bunların zam ve cezalarının güvence altına alınması amacıyla getirilmiş bir güvence önlemidir. İhtiyati tahakkuk, 6183 sayılı Kanun'un 17 ila 20. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanun'un 17. maddesinde ihtiyati tahakkukun nasıl uygulanacağı ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasına neden olan hususlar, 18. maddesinde ihtiyati tahakkukun neticeleri, 19. maddesinde ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 20. maddesi ise ihtiyati tahakkuka itirazın ne şekilde yapılacağını düzenlemektedir.

3.1. İhtiyati Tahakkuk Kavramı ve Hukuki Niteliği

6183 sayılı Kanun'da ihtiyati tahakkuk için herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Arapça kökenli "ihtiyati" kelimesi, "ilerisi düşünülerek yapılan" anlamına gelmektedir. Bu anlama uygun olarak ihtiyati tahakkuk, gelecekte tahakkuk edecek olan kamu alacağının, ilerisi düşünülerek önceden tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Bilindiği üzere VUK uyarınca bir verginin tahakkuk etmesi için tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmesi gerekmektedir⁵⁵⁵. İhtiyati tahakkuk ise mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının tarh, tebliğ, itiraz yollarından geçmeden, diğer bir deyişle normal tahakkuk

⁵⁵⁴ Şimşek, s. 104.

⁵⁵⁵ Mehmet Batun, "Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 87.

yollarını izlemeden kamu alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan tahakkuktur⁵⁵⁶. Kamu alacaklarının normal tahakkuk süreci beklenmeden ihtiyaten tahakkuk ettirilmesinin sebebi, borçlunun bazı davranışlarının kamu alacağının ödenmeyeceğine ilişkin kuşku yaratmasıdır. İhtiyati tahakkuk uygulanması durumunda kamu borçlusunun borçtan önce doğan sorumluluğu söz konusu olmaktadır⁵⁵⁷. Ancak ihtiyati tahakkuk uygulanan vergi alacakları, mükellef açısından kesin bir borç niteliği taşımamaktadır⁵⁵⁸. Çünkü söz konusu vergi alacaklarının kesin tahakkuku henüz gerçekleşmiş değildir. Dolayısıyla mükellefin bu vergi, resim ve cezaları erken ödemek zorunda kalmak şeklinde bir mağduriyeti söz konusu olmamaktadır.

Vergi hukukunda tahakkuk, tarh ve tebliğ eden bir verginin talep edilebilir bir alacak haline gelmesini ifade eder. Verginin tahakkuku, bir idari işlem⁵⁵⁹ olmayıp kendiliğinden ya da bir mahkeme kararı üzerine gerçekleşen bir hukuki durumdur⁵⁶⁰. İhtiyati tahakkuk ise kendiliğinden oluşan bir hukuki durum değil, idarenin yaptığı tek taraflı bir idari işlemdir. İcrai değil hazırlayıcı olan işlemin etkisi, ihtiyati haciz ile birlikte uygulanması sonucunda oluşur⁵⁶¹. İhtiyati tahakkuk da ihtiyati haciz gibi geçici bir güvence önlemidir. Doğmuş olan verginin hesaplanarak ihtiyati hacze konu edilmesini sağlayan ihtiyati tahakkuk, tarhiyat işleminin olağan şekilde kesinleşmesiyle sona erer⁵⁶².

Kamu alacağını güvence altına alan diğer önlemler, tüm kamu alacakları için uygulanabilmekteyken ihtiyati tahakkuk işlemine konu olabilecek kamu alacakları Devlete ait bazı kamu alacakları ile sınırlıdır. Belediyelere ve il özel idarelerine ait olan kamu alacakları, ihtiyati tahakkuka konu olmamaktadır⁵⁶³. Kanun'un lafzına bakıldığında da ihtiyati tahakkukun yalnızca vergiler için düzenlenmiş olan bir güvence önlemi olduğu görülmektedir. 6183 sayılı Kanun'da yer alan ihtiyati tahakkuka ilişkin hükümlerde kanun koyucu kamu borçlusu ya da borçlu yerine mükellef kelimesini kullanmayı tercih

⁵⁵⁶ Özbacı, s. 253.

⁵⁵⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 180.

⁵⁵⁸ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 55.

⁵⁵⁹ Günday, tahakkukun yeni bir hukuki durum yaratmayan, daha önce gerçekleşmiş olan hukuki durumu belirleyen, belirleyici bir idari işlem olduğunu savunmaktadır. Bkz.: Metin Günday, *İdare Hukuku*, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2004, s. 117-118.

⁵⁶⁰ Saban, s. 174-175.

⁵⁶¹ Batun, s. 87.

⁵⁶² Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 187.

⁵⁶³ Özbacı, s. 254.

etmiştir⁵⁶⁴. 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile Maliye Bakanlığına ihtiyati tahakkuk uygulanacak vergi ve resimleri belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği ile kullanarak aşağıda yer alan kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulanabileceğini belirlemiştir⁵⁶⁵:

- 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 cezaları.

İhtiyati tahakkuk, vergiler için düzenlenen bir güvence önlemi olmakla birlikte görüldüğü üzere tüm vergiler için uygulanması mümkün değildir. Emlak Vergisi başta olmak üzere belediye vergileri ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi bazı vergiler ile bunların faiz ve cezaları için ihtiyati tahakkuk uygulanamaz. Harçlar da ihtiyati tahakkuk uygulamasına konu edilebilecek kamu alacakları arasında sayılmadığı için ihtiyati tahakkuk uygulanması mümkün değildir.

Gelir vergisine ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere tarh ve tahakkuk ettirilen geçici verginin asıllarının aranılmayacağı durumlarda, maddede öngörülen şartların var olması halinde ihtiyati tahakkuk, bu vergi için hesaplanan gecikme faizi ve vergi cezaları için uygulanır⁵⁶⁶. Yalnızca vergi alacakları için düzenlenen ihtiyati tahakkuk uygulamasının VUK yerine 6183 sayılı Kanun'da yer almasının sebebi, bu

⁵⁶⁴ Bir görüşe göre maddede borçlu yerine mükellef kelimesinin kullanılmasının sebebi, ihtiyati tahakkuk uygulanan alacakların muaccel hale gelmemiş olmasıdır. Akmansu, s. 118.

⁵⁶⁵ Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 12-13.

⁵⁶⁶ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 201.

uygulamanın vergi alacaklarının tahsilini güvence altına alan bir önlem olması ve ancak ihtiyati haciz ile birlikte uygulandığında sonuç doğurabilmesidir⁵⁶⁷.

3.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasının Nedenleri

6183 sayılı Kanun'un 17. maddesi hangi hallerde ihtiyati tahakkuk uygulanacağı düzenlemiştir. Buna göre 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise, mükellef hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma suçu ile ilgili takibata girilmişse veya teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmişse maddede yazılan usul doğrultusunda ihtiyati tahakkuk uygulanır.

3.2.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Mevcut Olması

İhtiyati haciz uygulanmasına yol açan her sebep, ihtiyati tahakkuk uygulaması açısından geçerli değildir. İhtiyati haciz sebeplerinden aşağıda sayılanlar aynı zamanda ihtiyati tahakkuk sebebidir:

- 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren haller,
- Borçlunun belli ikametgâhı olmaması,
- Borçlunun kaçması veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin olması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması.

Uygulamada vergi daireleri, teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı halinde ihtiyati tahakkuk işlemi yapmadan teminat istememektedir. Teminat istenmesini gerektiren borç miktarı ile sınırlı olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Kanuni düzenleme uyarınca ise teminat istenmesini gerektiren nedenlerin var olması durumunda ihtiyati tahakkuk yapılmadan teminat istenmeli ve borçluya bir süre verilmelidir⁵⁶⁸. Kamu borçlusunun kendisine verilen süre içerisinde teminat göstermemesi zaten bir ihtiyati haciz sebebi olduğu için öncesinde ihtiyati

⁵⁶⁷ Akmansu, s. 118.

⁵⁶⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 183.

tahakkuk uygulanmasına gerek kalmamaktadır. Çünkü ihtiyati tahakkukun bir güvence önlemi olarak uygulanması ile amaçlanan zaten ihtiyati haciz yapabilmektir.

3.2.2. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olmaya Bağlı Olarak Yapılan İhtiyati Tahakkuk

Kamu alacağının tahsiline engel olma, 6183 sayılı Kanun'un 110. maddesinde bir suç olarak düzenlenmiştir ve bu suç ile ilgili takibata girişilmesi Kanun'un 17. maddesinde bir ihtiyati tahakkuk sebebi olarak belirlenmiştir. Anılan maddeye göre;

“Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını:

- 1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,*
- 2. Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçu, çalışmanın son bölümünde detaylı olarak inceleneceği için suç ile ilgili hususlara ilgili bölümde yer verilecektir. Tüm kamu borçluları, kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun faili olabilmektedir. Ancak sadece mükellefin fail olması durumunda bu suç nedeniyle ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilmesi mümkündür⁵⁶⁹. 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu borçlusu olarak kabul edilen diğer kişiler bu suçun faili olabilirken bunlar hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle takibata başlanması, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına neden olamaz.

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için bu suç dolayısıyla takibata girişilmesi gerekmektedir. Mükellefin herhangi bir kamu borcu için bu borcun tahsilini engelleyecek eylemlerde bulunması, başka bir kamu borcu açısından da ihtiyati tahakkuk sebebi olabilmektedir. Örneğin; kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir idari para cezasının tahsilini engellemek amacıyla eylemlerde bulunan mükellefin bu eylemleri, henüz tahakkuk etmemiş vergi

⁵⁶⁹ Murat Duman, “Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulanması” **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2016, s. 118.

borçları açısından ihtiyati tahakkuk uygulanmasına neden olabilir⁵⁷⁰. Çünkü mükellef, soruşturma konusu olan alacağın tahsiline engel olmakla ileride tahakkuk edecek olan borçlarını ödemeyeceği konusunda alacaklı kamu idaresinde bir kuşku uyandırmış olmaktadır. Bu kuşku sebebiyle alacaklı kamu idaresi, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla alacaklarına ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı olarak ihtiyati haciz uygulayacaktır⁵⁷¹.

3.2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması

Teşebbüsün muvazaalı⁵⁷² yani aldatma amaçlı veya paravan olduğu, gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmesi ihtiyati tahakkuk sebebidir. Muvazaalı teşebbüsün sahiplerinin genellikle herhangi bir mal varlığı bulunmadığı için kamu alacağı tahsil edilememektedir. Bu düzenleme ile kanun koyucu, teşebbüsün asıl sahibi hakkında ihtiyati tahakkuk uygulamayı ve bu ihtiyati tahakkuka dayanarak teşebbüsün asıl sahibinin malları üzerine ihtiyati haciz koymayı amaçlamaktadır⁵⁷³.

Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğuna ilişkin deliller, mevcut durumu bilenlerin şahitlikleri, teşebbüsün vergi dairesinde kayıtlı olan kişiye ait olmadığı veya başkasına ait olduğunu gösteren işlemlerin tespit edilmesi, bu hususta bazı defter ve belgelerin elde edilmesi şeklinde olabilir. İspat yükü açısından bakıldığında her iki taraf da teşebbüsün muvazaalı olup olmadığına ilişkin iddialarını ispat etmekle yükümlüdür⁵⁷⁴. Ayrıca deliller ihbar ve şikâyetler yoluyla elde edilebileceği gibi çapraz vergi incelemeleri esnasında da ortaya çıkabilir. Teşebbüsün muvazaalı olduğu kanısı, teşebbüs hakkında ya da teşebbüsün sahibi, ortakları ve yöneticileri hakkında çıkan çeşitli haberler sonucu da doğmuş olabilir⁵⁷⁵. Alacaklı kamu idaresi, teşebbüsün muvazaalı olduğunu, mükellef de eğer aksini iddia ediyorsa bunu ispat etmelidir. Bu durum, TMK'nin ispat yükünü düzenleyen 6. maddesinin bir gereğidir. Anılan hüküm gereğince

⁵⁷⁰ Duman, s. 118.

⁵⁷¹ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 58.

⁵⁷² Tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla ve fakat gerçek iradelerine uymayan, aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak konusunda anlaşmaları muvazaa olarak adlandırılmaktadır. Muvazaalı ise danışıklı, üzerinde muvazaalı yapılmış olan anlamına gelmektedir. Ejder Yılmaz, s. 524.

⁵⁷³ Ünlü, s. 214-215.

⁵⁷⁴ Akmansu, s. 123-124.

⁵⁷⁵ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 58.

kanunlarda aksine bir hüküm olmadıkça taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla mükelleftir. Dolayısıyla teşebbüsün muvazaalı olduğuna ilişkin yeterli ve sağlam delil bulunmamasına rağmen alacaklı kamu idaresinin ihtiyati tahakkuk ve buna dayanan ihtiyati haciz uygulaması doğru değildir.

Teşebbüsün muvazaalı olması sebebiyle ihtiyati tahakkuk uygulanması halinde buna bağlı olarak yapılacak olan ihtiyati haciz, teşebbüsten vergi veya resim bakımından faydalanan kişilerin mallarına uygulanır. Diğer bir deyişle teşebbüs gerçekte kime aitse ve teşebbüsün vergilendirilen kazancından kimler yararlanmışsa ihtiyati haciz bu kişilerin malları üzerine uygulanır⁵⁷⁶.

Tüzel kişiliği haiz olan bir şirketin kamu borcu sebebiyle farklı bir tüzel kişiliğin mal varlığı üzerine kesin haciz uygulamak mümkün değildir. Ancak birbiri ile ilişkili iki şirkette ortak olan şahsın aynı zamanda kanuni temsilci olması halinde şirket borcundan dolayı sorumlu olması sebebiyle bu kişi hakkında kamu alacağının tahsiline engel olmak suçu sebebiyle takibata girişilmesi halinde şirketteki hisselerine ve kâr paylarına ihtiyati haciz konulması mümkündür⁵⁷⁷.

3.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulanma Süreci

6183 sayılı Kanun'un 17. maddesinde düzenlenen ihtiyati tahakkuk nedenlerinden birinin varlığı halinde, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin müdürü ya da mükellef bir vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak faaliyet gösteriyorsa ilgili grup müdürü, defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığına ihtiyati tahakkuk uygulanması için yazılı olarak talepte bulunur. İhtiyati tahakkuk talebinin yazılı olması bir zorunluluktur. Sözlü yapılan ihtiyati tahakkuk talepleri hiçbir hukuki sonuç doğurmaz⁵⁷⁸. Maddede düzenlenen ihtiyati tahakkuk nedenlerinden birinin varlığı halinde ihtiyati tahakkuk uygulanması konusunda vergi dairesi müdürünün ya da vergi dairesi başkanlığı grup müdürünün takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu kişiler ihtiyati tahakkuk talebinde bulunmak zorundadırlar⁵⁷⁹.

⁵⁷⁶ Danıştay 3. D. E. 1988/2831, K. 1989/980, T. 03.04.1989. Tombaloğlu, s. 75.

⁵⁷⁷ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 58.

⁵⁷⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 123.

⁵⁷⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 184.

Yazılı talebi inceleyen defterdar veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş olan vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilenlerle bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi için yazılı emir verebilir. Maddedeki “(...) yazılı emir verebilir.” hükmünden anlaşılması gereken ihtiyati tahakkuka karar verecek olan defterdar veya vergi dairesi başkanının bu konuda takdir yetkisine sahip olduğudur. Delillerin ihtiyati tahakkuk uygulanması konusunda yeterli olmadığını düşünmesi halinde ihtiyati tahakkuk talebini reddetme hakkı bulunmaktadır⁵⁸⁰. İhtiyati tahakkuk uygulanmasının kabul edilmesi halinde durum bir yazı ile mükellefe bildirilir. Yazıda ihtiyati tahakkuk uygulanacak vergi alacaklarının yılı, türü, miktarı belirtilir.

İhtiyati tahakkuk talebinde bulunacak olan müdürlerin takdir yetkisi bulunmazken ihtiyati tahakkuka karar verecek olan defterdar veya vergi dairesi başkanının takdir yetkisi bulunmaktadır. Defterdarlar ve vergi dairesi başkanları, ihtiyati tahakkuka ilişkin takdir yetkilerini kullanırken ve vergi alacaklarına ihtiyati tahakkuk uygulanıp uygulanmayacağına karar verirken kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak ve mükellefin haklarını korumak arasındaki dengeyi iyi sağlamalıdır⁵⁸¹. Ayrıca bu yetkiyi kullanırken takdir yetkisinin kullanılmasında egemen olan ilkeleri de göz önünde bulundurmalıdırlar⁵⁸². Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi ya da vergi dairesi başkanlığının müdürüne ihtiyati tahakkuk uygulanması konusunda takdir yetkisi verilmemesinin gerekçesi bu kişilerin mükellefi tanıyor olma ihtimalinin söz konusu olmasıdır. İlgili müdürün mükellefi tanıyor olması sebebiyle objektif karar verememesi ihtimali önlenmeye çalışılarak bu kişiler yalnızca ihtiyati tahakkuk uygulanması gerektiren sebeplerin var olması halinde üst makamı haberdar etmekle görevlendirilmişlerdir. Ayrıca bu kişilere karar verme imkânı tanınmayarak ve ihtiyati tahakkukun gerekliliğini yalnızca bir teklif şeklinde üst makama sunması sağlanarak vergi dairesi ya da vergi dairesi başkanlığı müdürü uygunluk yönünden bir denetime tabi tutulmaktadır⁵⁸³.

⁵⁸⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 123.

⁵⁸¹ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 55.

⁵⁸² Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 167.

⁵⁸³ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 65.

Yazılı talebi inceleyen ve mevcut delillerin ihtiyati tahakkuk için yeterli olduğuna karar veren defterdar veya vergi dairesi başkanı, ihtiyati tahakkuk uygulanması için yazılı emir verir. Yazılı emir, ihtiyati tahakkuk uygulanması için istekte bulunan vergi dairesi müdürü ya da vergi dairesi başkanlığı grup müdürü tarafından derhal uygulanır⁵⁸⁴. Mükellefin henüz tahakkuk etmemiş olan vergi, resim ve cezaları ihtiyaten tahakkuk ettirilir. İhtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için herhangi bir süre tayin edilmemiştir. 6183 sayılı Kanun'da yer alan ihtiyati tahakkuk nedenlerinden herhangi birinin varlığı halinde gerekli işlemlerin ardından ihtiyati tahakkuk derhal uygulanır. Kamu borçlusunun henüz tahakkuk etmemiş bulunan vergi, resim ve cezaları için uygulanan ihtiyati tahakkuk, bu kamu alacaklarının özel kanunlarına göre kesin tahakkuku gerçekleşene kadar devam eder.

İhtiyati tahakkukun en yaygın uygulanma şekli şu şekilde gerçekleşmektedir: Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan görevliler tarafından yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora dayanılarak mükellef adına ilave vergi ve bağlı vergi cezalarına ilişkin ihbarname mükellefe tebliğ edilir. Vergi dairesi/vergi dairesi başkanlığı müdürünün yazılı talebi ile defterdar ya da vergi dairesi başkanından kamu alacağını güvence altına almak için ihtiyati tahakkuk uygulanmasına izin vermesi istenir. Aynı yazılı talepte ihtiyati haciz de istenebilir⁵⁸⁵. Defterdarın ya da vergi dairesi başkanının yazılı emri üzerine ihtiyati tahakkuk veya hem ihtiyati tahakkuk hem de ihtiyati haciz uygulanır.

Matrahı belli olsun ya da olmasın vergi, resim ve cezaların ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi halinde ödenmesi gereken gecikme faizi tutarı hesaplanırken ihtiyati tahakkuk talep yazısının yazıldığı tarih göz önünde bulundurulacaktır⁵⁸⁶.

3.4. İhtiyati Tahakkuk Uygulanmasının Sonuçları

İhtiyati tahakkuk, kamu borçlusunu cezalandırmak amacıyla değil kamu alacağını güvence altına almak için başvuru olan bir önlemdir. Bir kamu alacağının kendiliğinden tahakkuk aşamasına ulaşmadan ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi kamu alacağının vadesini

⁵⁸⁴ Coşkun, *Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 204.

⁵⁸⁵ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 55.

⁵⁸⁶ Özdemir, s. 89.

etkilemez. İhtiyati tahakkuk ve buna dayanılarak ihtiyati haciz konusu olan kamu alacağı, kanunlarda öngörülen vadesi geldiğinde ödenir. Bu genel kuralın bir istisnası, hacizli malın diğer alacaklılar tarafından satılmasıdır. Bu durumda kamu alacağı, hacizli malın satış tutarından karşılanır ve kamu alacağı vadesi gelmeden önce ödenmiş olur. Kamu borçlusu, bu erken ödemeye itiraz ederek söz konusu tutarın alacaklı kamu idaresi adına bir bankaya veya devlet tahviline yatırılmasını ve kamu alacağının vadesi gelene kadar geçen sürede bu tutarın getireceği nemaları isteme hakkına sahiptir⁵⁸⁷.

İhtiyati tahakkuk uygulanmasının sonuçları, 6183 sayılı Kanun'un 18. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca ihtiyati tahakkuk neticeleri, ihtiyati tahakkuk kararına konu olan vergi, resim ve cezaların matrahının belli olup olmamasına göre değişmektedir. Gerek matrahı belli olan gerekse matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar için ihtiyati tahakkuk uygulanması bunların hemen tahsil edilmesini sağlamaz. Söz konusu kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulansa bile kanuni ödeme zamanları gelmeden tahsil edilemezler. Zaten ihtiyati tahakkuk uygulamasının amacı, bu kamu alacaklarını derhal tahsil etmek değil, ödeme zamanları gelene kadar güvence altına almaktır. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk uygulayan idare, matrahı belli olan ve olmayan vergi resim ve cezalar için ihtiyati haciz uygulamakla yetinir⁵⁸⁸.

İhtiyati tahakkuk uygulanan vergi, resim ve cezalar için ihtiyati haciz uygulanmasında herhangi bir yasal engel yoktur. Zaten ihtiyati tahakkuk uygulanmasını gerektiren nedenler, aynı zamanda birer ihtiyati haciz nedenidir. Dolayısıyla borçludan teminat istenmesini gerektiren nedenler varsa, borçlunun belirli bir ikametgâhı yoksa borçlu kaçmışsa ya da kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimali bulunmaktaysa, mal bildirimine çağrılan borçlu kendisine verilen süre içerisinde mal bildiriminde bulunmamış ya da eksik bildirimde bulunmuşsa, kamu borçlusu hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma suçu sebebiyle takibata girişilmişse veya teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller varsa idare, kamu borçlusunun henüz tahakkuk etmemiş olan vergi, resim ve cezalarını ihtiyati tahakkuk uygular. Yapılan ihtiyati tahakkuk işleminin ardından da borçlunun malları

⁵⁸⁷ Özmen, s. 368.

⁵⁸⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 124.

üzerine ihtiyati haciz uygulanır. Henüz tahakkuk etmemiş vergiler için ihtiyati haciz uygulanabilmesi ihtiyati tahakkuk uygulanması zorunludur.

İhtiyati tahakkuk, sonuç olarak ihtiyati hacze yol açacak olsa bile esasen ihtiyati tahakkuk ile ihtiyati haczin sonuçları birbirinden farklıdır. İhtiyati haciz, borçlunun mal varlığını etkileyen bir güvence önlemi iken ihtiyati tahakkuk vergi alacağının kendisini etkileyen bir güvence önlemidir⁵⁸⁹. İhtiyati tahakkukta mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi ya da vergi dairesi başkanlığının müdürünün yazılı talebi ve defterdar ya da vergi dairesi başkanının yazılı emri üzerine alınan karar ve önlemler, mükellefin mal varlığını etkilememekte, doğrudan doğruya mükellefin vergi, resim ve cezalarını etkilemektedir. Diğer bir deyişle vergi alacaklarını tahakkuk etmemiş olmaktan çıkararak tahakkuk etmiş kamu alacaklarına dönüştürmektedir. İhtiyati haciz ise doğrudan doğruya kamu borçlusunun mal varlığını etkilemektedir. İdari bir işlem vasıtası ile borçlunun mal varlığının aktifinde yer alan bazı unsur ya da unsurlara el konulmaktadır.

3.4.1. Matrahı Belli Olan Vergi, Resim ve Cezalarda İhtiyati Tahakkukun Sonuçları

İkmalen veya resen tarh edilmiş ya da tarh edilecek duruma gelmiş vergi, resim ve cezalar ile inceleme sonucunda matrahı belirlenmiş fakat henüz tebliğ edilmemiş olan vergi, resim ve cezalar, matrahı belli olan vergi, resim ve cezaları içermektedir⁵⁹⁰. 6183 sayılı Kanun'un 18. maddesine göre haklarında ihtiyati tahakkuk uygulanan mükelleflerin vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar, itirazlı olsun ya da olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir. Düzenlemede yer alan itirazlı olsun ya da olmasın ifadesiyle kastedilen tarhiyata karşı dava açılmasıdır.

3.4.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi, Resim ve Cezalarda İhtiyati Tahakkukun Sonuçları

Geçmiş yıllara ait veya içinde bulunulan yılın geçmiş aylarına ait, matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar geçici olarak dış belirtilere göre takdir komisyonları tarafından takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Kuruluşu, görevleri ve yetkileri VUK'un 72 ile 76. maddeleri arasında düzenlenen takdir

⁵⁸⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 181.

⁵⁹⁰ Batun, s. 90-91.

komisyonları, geçici takdirleri talep tarihinden itibaren azami bir hafta içinde yapmalıdır. Bu şekilde hesap olunan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir.

Geçmiş yıllara veya içinde bulunulan yılın geçmiş aylarına ait, matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar ile ifade edilmek istenen beyanname verme süresi henüz gelmediği için ya da beyanname süresi gelmesine rağmen beyanname verilmeyen, ancak bir vergi incelemesi de başlatılmadığı için henüz matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalardır⁵⁹¹. Uygulamada takdir komisyonları geçici takdir yaparken mükellefin işi, iş durumu ve türü, işyerinin mevkii, dönemin ekonomik koşulları ve hayat standardı gibi dış belirtilerden faydalanmaktadırlar. Geçici takdirlerin uyuşmazlığa konu olması halinde, yapılan takdirin gerçeğe ve hukuka uygun olduğu idari yargı yerlerine açıklanmak zorundadır⁵⁹².

Beyanname verme zamanı henüz gelmemiş ya da beyanname verilmediği için matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalarına takdir komisyonları tarafından matrah takdiri yapılarak ihtiyati tahakkuk uygulanır. İçinde bulunulan yılın gelecek aylarına ve gelecek yıllara ilişkin ihtiyati tahakkuk yapıldıktan sonra mükellef işyeri kapatma dilekçesi verirse ihtiyaten tahakkuk ettirilen dönemler tahakkuktan terkin edilir⁵⁹³.

Matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar için ihtiyati tahakkuk uygulanmasına bir örnek verecek olursak; vergi inceleme uzmanının mükellef kurumun kanuni defter ve belgelerinde yaptığı incelemede VUK'un 359. maddesinde düzenlenen türden bir muhasebe hilesini ilk karinelere göre tespit ettiğini varsayalım. Vergi incelemesi henüz sonuçlanmadığı için matrahı belli olmayan vergi alacağı için dış belirtilere ve muhasebe hilesinin boyutuna göre takdir komisyonu, geçici bir takdir yapacak ve buna göre derhal ihtiyati tahakkuk uygulanacaktır⁵⁹⁴.

3.5. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

İhtiyati tahakkuk, geçici bir tedbir olduğu için ve özellikle matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar geçici takdirlere dayanarak yapıldığı için yapılan ihtiyati tahakkuk

⁵⁹¹ Batun, s. 91.

⁵⁹² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 124.

⁵⁹³ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 62.

⁵⁹⁴ Özdemir, s. 90.

ile kesin tahakkuk arasında çoğu zaman matrah farkı ortaya çıkmaktadır⁵⁹⁵. İhtiyati tahakkukun düzeltilmesi beyannameye dayanan tarhiyatta ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi ve kamu alacağının özel kanununa göre yapılan tarhiyatının dava konusu edilmesi halinde ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.5.1. Beyannameye Dayanan Tarhiyata Bağlı Olarak İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

Beyanname verme dönemi henüz gelmemiş vergi ve resimler için uygulanan ihtiyati tahakkukun, beyanname dönemi geldiğinde verilecek beyannameye dayanan tahakkuka göre düzeltilmesi gerekmektedir⁵⁹⁶. 6183 sayılı Kanun'un 19. maddesinde ihtiyati tahakkukun nasıl düzeltileceği konusu düzenlenmiştir. Kamu alacağının özel kanununa göre tahakkukundan sonra, ihtiyati tahakkukla özel kanuna göre yapılan tahakkuk arasındaki fark, özel kanun uyarınca yapılan tahakkuka göre düzeltilir. Diğer bir deyişle ihtiyati tahakkuk, son yapılan tahakkuka göre düzeltilmektedir. Beyannameye dayanan tarhiyatta ihtiyati tahakkukun düzeltilebilmesi için mükellef tarafından verilen beyannamenin incelenerek kabul edilmiş olması gerekmektedir. Bu incelemenin en geç iki ay içerisinde yapılması gerekmektedir. Beyannamenin iki ay içinde incelenmemesi nedeniyle düzeltme geciktirilemez. Bu durumda mükellef tarafından verilen beyannameye dayanan tahakkuk tutarına göre ihtiyati tahakkuk düzeltilmesi gerekir.

Beyanname dayanan tarhiyatta geçici takdire göre tahakkuk ettirilenden daha fazla vergi tahakkuk ettirilmesi gerektiği anlaşılırsa aradaki fark için ihtiyati haciz uygulanabilir. İhtiyati tahakkukun kesin tahakkuka dönüşmesi ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczi etkilemez. İhtiyati haciz, kaldırılmayacağı gibi kesin hacze de dönüştürülemez. Borcun vadesi gelinceye kadar devam edecek olan ihtiyati haciz, vadesi geçen borcun ödeme emrine rağmen 15 gün içinde ödenmemesi ve dava açılmaması halinde kesin hacze dönüştürülebilir⁵⁹⁷.

⁵⁹⁵ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 185.

⁵⁹⁶ Özbacı, s. 269.

⁵⁹⁷ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 213.

3.5.2. Dava Konusu Yapılan Tarhiyatlarda İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi, resim ve cezalar ile ihtiyati tahakkuk uygulanan vergi, resim ve cezalardan vadesi geldiğinde kesin tahakkuka dönüştürülmek üzere mükellefe tebliğ edilenlerden dava konusu yapılanlar açısından ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi, beyannameye dayanan tarhiyata bağlı olarak yapılan ihtiyati tahakkukun düzeltilmesinden farklıdır⁵⁹⁸. Dava konusu yapılan tarhiyatlarda ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi için tahakkukun kesinleşmesi gerekmektedir. Tahakkukun kesinleşmesi dört şekilde gerçekleşebilir⁵⁹⁹:

- Mükellef, vergi alacakları için yapılan ihtiyati tahakkuka karşı dava açmazsa, dava açma süresinin sonunda ihtiyati tahakkuk, kesin tahakkuka dönüşür.
- VUK'un 376. maddesi doğrultusunda cezalarda indirim talep ederse ve bu talep kabul edilirse cezalarda indirimden yararlanır. Tahakkuk ettirilen tutar düzeltilir ve dava açma süresinin sonunda tahakkuk kesinleşir.
- Mükellef, ihtiyati tahakkuk tutarı üzerinden uzlaşma talep edebilir. Uzlaşma tutanağı imzalandığında üzerinde uzlaşılan tutar kesin tahakkuka dönüşür.
- Mükellef, ihtiyati tahakkuka karşı dava açarsa vergi mahkemesinin tarhiyatı onaylaması halinde tahakkuk gerçekleşir. Tahakkukun kesinleşmesi ise vergi mahkemesinin kararının kesinleşmesi sonucu gerçekleşir.

3.6. İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava Açılması

6183 sayılı Kanun'un 20. maddesinde ihtiyati tahakkuka karşı dava açılması konusunda ihtiyati hacze itiraz düzenlemesine atıf yapılmıştır. Maddedeki düzenleme ihtiyati tahakkuka dava açılmasına ilişkin gibi görünse de ihtiyati tahakkuka dava açılabilmesi için buna dayanan bir ihtiyati haciz işlemi yapılmış olmalıdır. Diğer bir deyişle ihtiyati tahakkuka karşı açılacak davanın konusu henüz tahakkuk etmemiş olan bir vergi alacağı için yapılan ihtiyati tahakkuk işlemine dayanılarak ihtiyati haciz yapılmasıdır.

⁵⁹⁸ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 63.

⁵⁹⁹ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 63-64.

İhtiyati tahakkuk idarenin yaptığı tek taraflı bir hazırlayıcı işlemdir, tek başına bir icrai işlem değildir. İYUK'un 2. ve 14. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde bir idari işlemin dava konusu edilebilmesi için o idari işlemin tek başına yürütülebilir nitelikte bir işlem olması gerekmektedir⁶⁰⁰. Dolayısıyla tek başına icrai bir işlem olmayan ihtiyati tahakkuka dava açılması bu tahakkuka dayanan bir ihtiyati haciz uygulanmasıyla mümkündür. Çünkü idarenin icrai bir işlemi olan ihtiyati haczin 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesi doğrultusunda dava konusu edilmesi mümkündür. İhtiyati haciz olmaksızın, ihtiyati tahakkuk işlemine karşı doğrudan dava açılması mümkün değildir⁶⁰¹.

İhtiyati tahakkuka karşı dava açılması, ihtiyati haciz koşuluna bağlanmış olsa da açılan dava ihtiyati hacze karşı değil ihtiyati tahakkuka karşı açılır. Bu madde doğrultusunda ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına itiraz mümkündür. 6183 sayılı Kanun'un 20. maddesinde ihtiyati hacze itiraz başlıklı 15. maddeye yapılan atıf, yetkili mahkeme ve dava açma süresine ilişkindir⁶⁰².

3.6.1. Yetkili Mahkeme ve Dava Açma Süresi

İhtiyati tahakkuka itirazı düzenleyen maddede ihtiyati hacze itiraz edilmesine ilişkin maddeye yapılan atıf nedeniyle ihtiyati tahakkuka karşı açılacak davaların ihtiyati haczi uygulayan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde açılması gerekir. İhtiyati hacze itirazda olduğu gibi ihtiyati tahakkukta da dava açma süresi 15 gündür. Bu süre ihtiyati haczin yapıldığı tarihten itibaren başlamaktadır. İhtiyati haczin gıyapta yapılması halinde ise 15 günlük süre, ihtiyati haczin tebliğinden itibaren başlayacaktır.

⁶⁰⁰ Ozan Uysal, "İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 394, Haziran 2014, s. 133-134. Candan'a göre ise ihtiyati tahakkuk, tek başına idari davaya konu edilebilecek türden bir işlemdir. Vergi idaresinin tek yanlı irade beyanıyla kesin olarak tesis edilen ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir. Bkz.: Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 126.

⁶⁰¹ Danıştay VDDGK E. 2000/326, K. 2001/96, T. 23.02.2001: " (...) 6183 sayılı Yasanın 20 nci maddesinde, ihtiyati haciz uygulanmaksızın ihtiyati tahakkukun başlı başına mükelleflerin menfaatini ihlâl eden bir işlem olarak nitelendirilmediği, ancak ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulandığında tebliğ tarihinden itibaren 7 günlük dava açma süresi içinde açılacak dava ile ihtiyati tahakkuk sebepleri ve miktarının dava konusu edilebileceğinin öngörüldüğü, esasen, ihtiyati tahakkuk tarh ve tebliğ edilmediğinden Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında henüz tahakkuk etmemiş kamu borçlarından dolayı kamu alacağının korunması ile ilgili bir tedbir olduğu, kesin bir borç doğurması mümkün olmadığı gibi işlerlik ve etkinliğini ihtiyati hacizden aldığı (...) " www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 03.05.2019]

⁶⁰² Kazım Yılmaz, s. 184.

Dava açma süresi, kamu düzenine ilişkin bir süre olduğu için dava açma süresinin geçtiği taraflarca ileri sürülmesi bile hâkim tarafından resen dikkate alınmalıdır. Gerek ihtiyati hacze karşı dava açma süresinin gerekse ihtiyati tahakkuka karşı dava açma süresinin kısa tutulmasının nedeni, uyuşmazlıkların kısa sürede sonuçlandırılmak istenilmesidir⁶⁰³. 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde yer alan bu davaların vergi mahkemelerinde diğer işlere göre öncelikle görüşülüp karara bağlanacağına ilişkin hüküm de kanun koyucunun bu uyuşmazlıkları kısa sürede sonuçlandırma isteğini ortaya koymaktadır.

3.6.2. Dava Nedenleri

VUK'da yer alan aşamalardan geçerek kendiliğinden gerçekleşen tahakkuk, bir idari işlem olmadığı için bu tahakkuka karşı dava açılamaz. İhtiyati tahakkuk ise bir idari işlem olduğu için ihtiyati tahakkuka karşı dava açmak mümkündür⁶⁰⁴. Ancak ihtiyati tahakkuk işlemi, tek başına dava konusu edilebilecek bir işlem değildir. Kamu borçlusunun hakkında uygulanan ihtiyati tahakkuka karşı dava açabilmesi için bu ihtiyati tahakkuka dayanarak ihtiyati haciz de uygulanmış olması gerekir. İhtiyati tahakkuka dayanarak bir ihtiyati haciz kararı alınmış olması ise ihtiyati tahakkuka karşı dava açabilmek için yeterli değildir. Alınan bu kararın uygulanmış olması gerekmektedir. Davacının ihtiyati tahakkuka dayanarak hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasını dava konusu etmesi halinde davanın reddedilmesi söz konusu olacaktır⁶⁰⁵. Uygulamaya bakıldığında zaten mükelleflerin vergi alacakları hakkında ihtiyati tahakkuk kararı verildiğini öğrenebilmeleri ancak ihtiyati haciz kararının alınması ile mümkün olmaktadır. Çünkü ihtiyati haciz yapılmadan önce ihtiyati tahakkuk kararı mükellefe tebliğ edilmemektedir⁶⁰⁶. Dolayısıyla ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuktan haberdar olamayan mükellefin tek başına ihtiyati tahakkuku dava konusu etmesi de mümkün değildir.

İhtiyati tahakkukun tek başına dava konusu edilememesi ve dava açmanın mükellefin mal varlığı üzerinde ihtiyati tahakkuka dayanan bir ihtiyati haciz uygulanması

⁶⁰³ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 265.

⁶⁰⁴ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 60.

⁶⁰⁵ Kazım Yılmaz, s. 184-185.

⁶⁰⁶ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 162.

şartına bağlanmasının hukuka uygun olup olmadığı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bir görüşe göre ihtiyati tahakkuk, bir idari işlem olduğu için ve idarenin tüm işlemleri yargı denetimine tabi olduğu için ihtiyati tahakkuk tek başına dava konusu edilebilmelidir. Vergi, resim ve cezaları ihtiyaten tahakkuk ettirilen mükellef, iptal davası açarak mal varlığı üzerinde ihtiyati haciz uygulanmasına engel olabilmelidir⁶⁰⁷. Diğer bir görüşe göre ise ihtiyati haciz kararı alınmadan uygulanan ihtiyati tahakkuk kararı, mükellefin menfaatini zedeleyen bir sonuç doğurmamaktadır. Dolayısıyla tek başına ihtiyati tahakkuk, bir menfaat ve hak ihlali yaratmadığı için ihtiyati haczin dava şartı olması hukuka uygundur⁶⁰⁸.

İhtiyati tahakkuka karşı açılan davada ihtiyati tahakkuk nedenlerine itiraz edilebileceği gibi ihtiyati tahakkuk miktarına da itiraz edilebilir. İhtiyati hacze ilişkin davalarda ise yalnızca ihtiyati haciz nedenlerine itiraz edilebilir, ihtiyati haciz miktarına itiraz etmek mümkün değildir. Kamu borçlusunun tek bir davada hem ihtiyati tahakkuk nedenine ve miktarına hem de ihtiyati haciz nedenine ve miktarına itiraz etmesi mümkündür⁶⁰⁹. Nitekim İYUK'un 5. maddesi her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılmasının esas olduğunu ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da neden-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı tek bir dilekçe ile de dava açılabilceğini düzenlemiştir. Dolayısıyla aralarında neden-sonuç ilişkisi bulunan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı tek bir dilekçe ile birlikte dava açılabilir.

İhtiyati tahakkuk nedenlerinin ihtiyati haciz nedenleri ile aynı olduğu ve bu sebeple yalnızca ihtiyati hacze ilişkin dava açmanın yeterli olacağı yanılışıyla dilekçede yalnızca ihtiyati hacze itiraz edilmesi halinde kamu borçlusu hakkında yapılan ihtiyati tahakkuk işlemi kesinleşmiş olacaktır⁶¹⁰. Çünkü kamu borçlusu yalnızca ihtiyati hacze itiraz etmekle ihtiyati tahakkuku kabul etmiş olmaktadır.

İhtiyati haciz nedenlerinin varlığını kabul eden davacının ihtiyati haciz nedenlerine itiraz etmeyerek, ihtiyati tahakkuk miktarının yanlış hesaplandığı gerekçesiyle yalnızca ihtiyati tahakkuk miktarına dava açması da mümkündür⁶¹¹. 6183

⁶⁰⁷ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 60-61.

⁶⁰⁸ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 162.

⁶⁰⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 187.

⁶¹⁰ Danıştay 13. D. E. 1979/332, K. 1979/3017. Özbacı, s. 276-277.

⁶¹¹ Kazım Yılmaz, s. 184.

sayılı Kanun'da düzenlenen özel dava açma sebeplerinin yanı sıra ihtiyati tahakkuk işlemine karşı yetki, şekil, sebep, konu ve maksat açısından hukuka aykırılık olduğu gerekçesiyle dava açılması da mümkündür⁶¹². İhtiyati tahakkuka karşı bu gerekçelerle dava açılması halinde dava açma süresi 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen 15 gün değil İYUK'da yer alan 30 gün olarak dikkate alınacaktır⁶¹³.

3.6.3. Davanın Tarafları

İhtiyati tahakkuka karşı açılacak olan davada davacı, hakkında ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusudur. Dava ise ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczi uygulayan idareye karşı açılmaktadır. Diğer bir deyişle davalı taraf, kamu borçlusu hakkında ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemi uygulayan alacaklı kamu idaresidir.

3.6.4. Davanın Sonuçları

İhtiyati tahakkuka karşı açılan davanın sonuçları, ihtiyati hacze karşı açılan davanın sonuçlarına göre farklılık göstermektedir. Çünkü dava nedenleri incelenirken açıklandığı üzere ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde davacı, yalnızca ihtiyati haciz nedenlerini dava konusu yapabilmektedir. İhtiyati tahakkuka karşı dava açılması halinde ise ihtiyati haciz nedenlerinin yanı sıra ihtiyati tahakkuk miktarına da itiraz edilmesi mümkündür. Dava nedenlerindeki bu farklılık, doğal olarak dava sonuçlarının da farklı olmasına neden olacaktır.

İhtiyati tahakkuka karşı açılan davalarda mahkemenin vereceği karar kesindir ve alacaklı tahsil dairesi bu kararları uygulamak zorundadır. Lehine karar verilen borçlu, alacaklı idarenin mahkeme kararlarının uygulanmasını geciktirmesi halinde şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurma hakkına sahiptir.

⁶¹² Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 60.

⁶¹³ Güzel, Özdemir, s. 39.

III. BÖLÜM

KAMU ALACAKLARINI GÜVENCE ALTINA ALAN DİĞER ÖNLEMLER

Bu bölümde incelenecek olan güvence önlemleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kamu alacaklarının korunmasını düzenleyen ikinci bölümünün “*diğer korunma hükümleri*” başlıklı dördüncü kısmında 21 ila 36. maddeler arasında yer almaktadır. Kamu alacaklarını güvence altına alan diğer güvence önlemleri rüçhan hakkı, kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler, takas, tasarrufun iptali davası, ortaklığın feshini isteme, tasfiye memurlarının ve tasfiyeyi yürütenlerin sorumluluğu ve limited şirketlerin kamu borçlarından doğan sorumluluktur. Bir görüşe göre bu güvence önlemleri, kamu alacaklarını dolaylı olarak korumaktadır⁶¹⁴. Bir diğer görüşe göre ise bu bölümde yer verilecek olan müesseselerin bir kısmı, güvence amacını aşan işlevlere sahiptir. Bu önlemlerden 22. maddede yer alan kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ve 23. maddede yer alan takas, kamu alacağının takip işlemine gerek kalmadan tahsilini sağlarken 21. maddeyle kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, güvenceye ilişkin değil takip yoluyla borçludan tahsil edilen tutarın alacaklılar arasında paylaştırılmasına ilişkin bir müessesedir. Bu görüşe göre 6183 sayılı Kanun'da kamu alacaklarının korunmasına ilişkin bölümde yer alan sorumluluk müesseseleri güvenceye değil sorumluluk rejimi oluşturmaya yönelikken tasarrufun iptali davaları da güvenceden ziyade takip ve tahsile ilişkindir⁶¹⁵. Güvence önlemlerinin kapsamını teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk ile sınırlayan bu görüşün aksine bu bölümde 6183 sayılı Kanun'un 21 ila 36. maddeleri arasında yer alan tüm müesseseler incelenecektir.

6111 sayılı Kanun'un⁶¹⁶ 165. maddesiyle yürürlükten kaldırılmadan önce yukarıda sayılan önlemlere ek olarak yurtdışına çıkış yasağı da 6183 sayılı Kanun'da yer alan güvence önlemlerinden biriydi. Kanun'un “yurt dışı çıkış tahdidi” başlıklı 36/A

⁶¹⁴ Özmen, s. 391.

⁶¹⁵ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 157-158.

⁶¹⁶ 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27857 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

maddesinde⁶¹⁷ kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla bazı kamu borçluları açısından yurtdışına çıkış yasağı düzenlenmekteydi. Anayasa'nın yerleşme ve seyahat hürriyetini düzenleyen 23. maddesinde 5982 sayılı Kanun ile yapılan vatandaşın yurtdışına çıkma hürriyetinin ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararıyla sınırlanabileceğine ilişkin düzenleme, 6183 sayılı Kanun'un 36/A maddesini Anayasa'ya aykırı hale getirmişti. Anayasa'da yapılan bu değişiklik sonrasında 6183 sayılı Kanun'un 36/A maddesi, 6111 sayılı Kanun ile mülga hale getirilerek, Anayasa'ya aykırı bu uygulama sona ermiştir⁶¹⁸. Bu sebeple yurt dışına çıkış yasağı, bu çalışmanın kapsamına alınmamıştır. Ancak bilindiği üzere vergi alacaklarına ilişkin VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar, hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılmaktadırlar. Maddedeki suçlara ilişkin yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar sebebiyle hâkimlerin yurtdışına çıkış yasağı getirmesi mümkündür. Dolayısıyla söz konusu hükümlere dayanarak getirilen bir yurtdışına çıkış yasağı ile de kamu alacaklarının güvence altına alınabileceği açıktır⁶¹⁹.

1. RÜÇHAN HAKKI

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden birisi de 21. maddede “*amme alacaklarında rüçhan hakkı*” başlığıyla düzenlenen önlemdir.

⁶¹⁷ “Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir. Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır. Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirimi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir. Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

⁶¹⁸ Cem Barlas Arslan, “Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 448-463.

⁶¹⁹ Saraçoğlu, s. 68-69.

1.1. Rüçhan Hakkı Kavramı

Rüçhan kelimesi anlam olarak öncelik, üstün olma, üstünlük ve imtiyaz durumlarını ifade etmektedir. Rüçhan hakkı ise kendisinden sonra gelen haklara göre önceliği olan, kendisine öncelik tanınan hak ya da bir hakkın aynı derecede ve nitelikteki haklara üstün tutulması, bir alacağın diğer alacaklardan önce tahsil edilmesi hakkı olarak tanımlanmaktadır⁶²⁰. Borçlunun yalnızca tek bir kişi ya da kuruma borcu olması halinde bu kişinin alacağının takibinde bir öncelikten söz edilemez. Ancak borçlunun birden fazla alacaklıya borcu varsa ve mal varlığı bu borçların tümünü karşılamaya yetmiyorsa, bazı alacakları diğerlerine nazaran öncelikle gidermek gerekebilmektedir⁶²¹. 6183 sayılı Kanun'un rüçhan hakkını düzenleyen 21. maddesine göre:

“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. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir.

Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.”

Yukarıdaki maddeyle kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınan durumlar şu şekildedir⁶²²:

- Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının önceliği,
- Önce kamu alacağından dolayı konulan bir hacze, başka bir alacak için konulan haczin iştirak edememesi
- Kamu alacağı için konulan hacze, başka bir kamu alacağının iştirak edebilmesi ama aralarında öncelik bulunması,

⁶²⁰ Ejder Yılmaz, s. 171.

⁶²¹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 189.

⁶²² Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 58-59.

- Önce özel bir alacaktan dolayı haciz konulması halinde kamu alacağı için konan haczin İİK'deki şartlar aranmadan iştirak edebilmesi,
- Rehinden önce özel bir alacak için konulmuş hacze, genel bütçeye giren vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için rehinden sonra konulan hacizlerin iştirak edebilmesi,
- Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde kamu alacaklarının sıra cetvelinde imtiyazlı alacaklar içinde 3. sırada yer alması,
- Konkordatonun kamu alacakları için kural olarak mecburi olmaması.

Kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden biri olarak rüçhan hakkı müessesesi, üç şekilde bu işlevini yerine getirir. Bunlar, kamu alacaklarının üçüncü kişiler tarafından konulan hacizlere katılması, kamu alacaklarının rehinli alacaklar karşısındaki durumu ve iflas, mirasın reddi, terekenin resmi tasfiyesi hallerinde kamu alacaklarının durumudur.

1.2. Kamu Alacaklarının Hacze İştiraki Halinde Rüçhan Hakkı

Hacze iştirak, birden fazla alacaklısı bulunan ve mal varlığı tüm borçlarını karşılamakta yetersiz kalan borçlunun mal varlığına konulan hacze, mal varlığı paraya çevrilmeden önce diğer alacaklıların da haciz kararı aldirabilmesidir⁶²³. Diğer bir deyişle hacze iştirak müessesesi, ilk önce haciz yaptıran alacaklının koydurduğu hacze daha sonra aynı mal varlığı üzerine haciz koyduran alacaklıların katılıp katılamayacağını düzenleyen müessesedir⁶²⁴.

Özel alacaklar için hacze iştiraki düzenleyen İİK'nin 100. maddesi⁶²⁵ ile hacze iştirak edecek alacaklar dereceye bağlanmıştır. Aynı derecede olan alacaklar açısından

⁶²³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 190.

⁶²⁴ Ünlü, s. 223.

⁶²⁵ "İlk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar aynı derecede hacze iştirak edebilecek alacaklılar:
1 – İlk haciz ilamsız takibe müstenitse takip talebinden ve ilama istinat ediyorsa dava ikamesinden mukaddem yapılmış bir takip üzerine alınan aciz vesikasına,
2 – Yukarıki fıkra yazılı tarihlerden önce açılmış bir dava üzerine alınan ilama,
3 – Aynı tarihlerden mukaddem tarihli resmi veya tarih ve imzası tasdikli bir senede,
4 – Aynı tarihlerden mukaddem tarihli resmi dairelerin veya yetkili makamların yetkileri dahilinde ve usulüne göre verdikleri makbuz veya vesikaya istinat eden alacaklılardır.
Bu suretle iştirak halinde icra dairesi müraaat üzerine aynı derecedeki alacaklıların bütün alacaklarına yetecek nispette ilave suretiyle hacizler yapar.
Bunların haricindeki alacaklılar ancak, evvelki dereceden artacak bedeller için hacze iştirak edebilirler."

hacze iştirak ağır şartlara bağlanmıştır. 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde yer alan düzenlemeyle ise kamu alacaklarına hacze iştirakte önemli bir üstünlük tanınmıştır. Bu düzenleme sayesinde kamu alacakları, kendilerinden önce özel bir alacaktan dolayı konulmuş olan hacze, İİK'deki ağır şartlara bakılmadan kolaylıkla iştirak edebilmektedir⁶²⁶. Hacze iştirak, tahsil dairesinin haciz koydurmakta gecikmesi ya da alacaklardan geç haberdar olması halinde kamu alacakları açısından bir güvence oluşturmaktadır. Haczi ilk koyduranın tahsil dairesi olması halinde ise kamu alacaklısı olmayan diğer alacaklıların hacze iştirak etmesi mümkün değildir⁶²⁷. Diğer alacaklar, İİK'de sayılan imtiyazlı alacaklardan olsalar dahi kamu alacağı için konulan ilk hacze iştirak edemezler⁶²⁸. Ancak kamu alacağı için haciz konulmadan önce aynı mal üzerine özel alacaklar için koyulmuş fakat kesin hacze dönüşmemiş bir ihtiyati haczin varlığı bir istisna oluşturmaktadır. Bu halde ihtiyati haciz sahibi alacaklı İİK'nin 100. maddesindeki belgelere sahip olması durumunda kamu alacağı için konulan hacze iştirak edebilir⁶²⁹. Böyle bir durum söz konusu değilse haczedilen mallar ile kamu alacakları karşılandıktan sonra artan bir mal varlığı olursa diğer özel alacaklılar haciz koydurabilir.

Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı sayesinde daha önce üçüncü kişiler tarafından haczettirilen mallar paraya çevrilmeden önce aynı mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa hacze iştirak kabul edilmekte, mal satıldıktan sonra elde edilen tutarın bölüşümü garameten yapılmaktadır⁶³⁰ ve İİK'nin 100. maddesi uygulanmamaktadır. Garameten paylaşırma, haczedilen mal varlığı paraya çevrildikten sonra elde edilen paradan faiz ve takip giderleri tahsil edildikten sonra kalan paranın alacaklılara hisseleri oranında paylaşılmasıdır⁶³¹. Hacizli malın satışı gerçekleştiğinde ilk olarak faiz ve takip giderleri karşılanmakta sonrasında alacaklıların alacakları giderilmektedir. Haczedilen mal varlığı değerinin para olması halinde kamu alacağı, paranın icra dairesinin banka hesabına girdiği tarihe kadar hacze iştirak edebilir⁶³².

⁶²⁶ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 129.

⁶²⁷ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 63.

⁶²⁸ Yargıtay 19. HD E. 2004/5466, K. 2004/11345, T. 12.11.2004: "(...) kamu alacağından olayı konulan hacze borçlunun diğer alacaklılarının koyduğu hacizler iştirak edemez. İşçi alacakları, İİK'nin 206. maddesinde 1. sırada imtiyazlı ise de, hacze iştirak halinde haciz tarihi daha önce olan kamu alacağına iştirak edemez." Mahmut Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 253.

⁶²⁹ Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, s. 251.

⁶³⁰ Kazım Yılmaz, s. 190.

⁶³¹ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 69.

⁶³² Yargıtay 23. HD E. 2013/2993, K. 2013/3157, T. 13.5.2013. Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, s. 221.

Haczedilen mal varlığı paraya çevrildikten sonra elde edilen tutarın veya haczedilen paranın tüm borçları karşılamaya yetmesi halinde ise garameten paylaştırmaya gerek kalmamakta, tüm alacaklıların alacakları karşılanmaktadır.

Kamu alacaklarına bu önceliğin tanınması ile paylaştırmada kamu alacağının sıra cetvelindeki yerine gelene kadar paranın bitmesi halinde kamu alacaklarının tahsil edilememesi durumunun engellenmesi amaçlanmıştır. Rüçhan hakkı düzenlemesi ile kamu alacakları korunarak daha önce yapılan hacze iştirak edebilme ve hacze sonradan iştirak etse bile alacak oranında bir pay alabilme imkânı tanınmıştır. Burada kamu alacakları, diğer alacakların önüne geçirilmemekte onlarla aynı sıraya sokularak hacizli malın satış bedelinden pay alması sağlanmaktadır⁶³³. Bu yönüyle rüçhan hakkı, kamu alacaklarının güvence altına alınmasında etkili bir önlemdir. Kamu alacaklarına hacze iştirakte sağlanan bu önceliğin sebebi kamu alacaklarının sahip olduğu önemdir. Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin en önemli finansman aracı olduğu için kanun koyucu tarafından kamu alacaklarına bir ayrıcalık tanınmaktadır.

Kamu alacaklarının hacze iştirakinde rüçhan hakkının uygulanabilmesi için üçüncü kişilerce daha önce haciz konulan mal varlığının henüz nakde çevrilmemiş olması ve kamu alacaklısı tarafından aynı mal varlığı için haciz konulması gerekmektedir⁶³⁴. Üçüncü kişilerin uyguladığı haczin kesin haciz değil de ihtiyati haciz olması halinde bir görüşe göre bu durum alacaklı kamu idaresi açısından farklılık oluşturmaz. Hem kesin haciz hem de ihtiyati haciz durumunda idare, hacze iştirak edebilir ve satış bedelinden pay alır⁶³⁵. Aksi yönde bir görüşe göre ise iştirak edilen haczin kesin haciz olması gerekir. Üçüncü kişiler tarafından kamu borçlusunun mal varlığına konulan ihtiyati hacze iştirak mümkün değildir⁶³⁶. Kamu alacağı temlik edilmişse alacağı temlik alan gerçek ve tüzel kişiler de daha önce üçüncü kişilerce konulan hacze iştirak edebilirler⁶³⁷.

Üçüncü kişiler tarafından konulan hacze iştirak edilebilmesi için kamu alacakları için uygulanan haczin ise kesin haciz olması gerekir. Kamu alacağı için konulan ihtiyati

⁶³³ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 103.

⁶³⁴ Kazım Yılmaz, s. 190.

⁶³⁵ Şimşek, s. 172.

⁶³⁶ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 134.

⁶³⁷ Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, s. 227.

haciz, üçüncü kişiler tarafından uygulanan hacze iştirak edemez⁶³⁸. Görüldüğü üzere kamu alacaklarına hacze iştirakte uygulanan ayrıcalık, sınırsız bir ayrıcalık değildir. Kamu alacaklarının rüçhan hakkına sahip olabilmesi ve haczedilenlerin satış bedelinden pay alabilmesi için haczedilenler nakde çevrilmeden önce alacaklı tahsil dairesi tarafından kamu borçlusu için haciz kararı uygulanması gerekir. Üçüncü kişilerce haczedilenler paraya çevrildikten sonra kamu alacaklarının hacze iştirak etmesi mümkün değildir.

1.2.1. Hacze İştirak Talebi ve Reddi

Hacze iştirak, ilk haczi koyan icra dairesinden talep edilir. Sıra cetveli yapma ve satış tutarını paylaşırma yetkisi de ilk haczi koyan icra dairesine aittir⁶³⁹. Kamu alacaklarının hacze iştirak etmesi için gerekli şartların oluşup oluşmadığı icra memuru tarafından incelenir ve hacze iştirak hakkında karar verilir. Kamu alacaklarının üçüncü kişiler tarafından konulan hacze iştirak talebinin reddedilmesi halinde alacaklı kamu idaresi İİK'nin 16. maddesine göre şikâyet hakkına sahiptir. İştirak talebinin kabulü halinde ilk haczi koyduran alacaklı da bu kararı şikâyet edebilir⁶⁴⁰. Şikâyetler kararın öğrenilmesinden itibaren 7 gün içinde icra mahkemesine yapılır.

1.2.2. Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak

Birden fazla kamu alacağı için konulan hacizlerin birbirlerine iştirak etmesi 6183 sayılı Kanun'un 69. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre her kamu idaresi, diğer bir kamu idaresi tarafından konulan hacizlere, kamu alacağının bu haciz tarihinden önce doğmuş olması şartıyla ve haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir. Hacze iştirak halinde, hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunur. Artanı hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir.

Kamu idarelerinin kendi aralarında hacze iştirakleri, 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde yer alan hacze iştirak uygulamasından farklıdır. Bu madde gereğince yapılan hacze iştiraklerde satış bedeli alacaklılar arasında garameten paylaşılırken kamu

⁶³⁸ Mahmut Coşkun, **Vergi-İcra Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 220.

⁶³⁹ Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, s. 218-219.

⁶⁴⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 134-135.

idarelerinin kendi aralarında hacze iştiraklerinde öncelik ilkesi benimsenmiştir⁶⁴¹. Diğer bir deyişle bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresince konulmuş hacze iştirak etmesi halinde haczedilen malların paraya çevrilmesi sonucu elde edilen tutardan öncelikle haczi ilk koyduran kamu idaresinin alacağı giderilecektir⁶⁴². Artan bir tutar olması halinde ise hacze iştirak tarihine göre sırasıyla diğer kamu alacakları ödenecektir.

Özel alacaklar için üçüncü kişilerce konulan ilk hacze birden fazla kamu alacağı iştirak ederse haciz koyan tüm kamu alacaklıları ilk hacze iştirak eder. Bu durumda 6183 sayılı Kanun'un 69. maddesi uygulanmaz⁶⁴³. Dolayısıyla ilk hacizden sonra birden çok kamu alacaklısının haciz koydurması halinde hepsi ilk hacze iştirak edecek ve satış bedeli garameten paylaşılacaktır.

1.3. Kamu Alacaklarının Rehinli Alacaklar Karşısındaki Durumu

Bir alacak hakkının yerine getirilmesini güvence altına alan ve herkese karşı ileri sürülebilen mutlak hakka rehin hakkı adı verilmektedir. Rehin hakkı, güvence altına alınan alacak hiç ya da gereği gibi yerine getirilmediği takdirde hak sahibine rehin konusu taşınır veya taşınmaz malı paraya çevirerek, elde edilen tutardan alacağını öncelikle temin hakkı vermektedir⁶⁴⁴. Rehinli alacaklar, kamu alacaklarına göre önceliklidir. Rehin hakkı, asıl alacak ile birlikte sözleşme faizleri, takip giderleri ve gecikme faizini de kapsamaktadır⁶⁴⁵. Dolayısıyla haczi ilk koyduran alacaklının alacağı rehinli ise önce bu alacak karşılanır. Bu alacak giderildikten sonra artan bir tutar olması halinde kamu alacağı ödenir. Rehinli alacağın kamu alacağına göre öncelikli olabilmesi için rehin hakkının borç ilişkisi kurulduğu sırada doğmuş olması gerekir. Borçlunun teminat göstermeyi daha önce taahhüt etmiş olduğu haller hariç olmak üzere kamu alacağının

⁶⁴¹ Ümit Süleyman Üstün, "Kamu İdareleri Tarafından Konulan Hacizler Arasında Öncelik (Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak)", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 1, Yıl: 2015, s. 56.

⁶⁴² Yargıtay 23. HD E. 2014/10279, K. 2015/4303, T. 05.06.2015: "Somut olayda, her üç idarenin haczi, kamu alacağına dayanmaktadır. (...) şikayete konu sıra cetvelinde 6183 sayılı Yasa'nın 69.maddesine uygun olarak, satış bedelinin öncelikli olarak haciz tarihi daha önce olan idarenin alacağına tahsis edilmesi gerekir." Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, s. 257-258.

⁶⁴³ Yargıtay 23. HD E. 2014/67106, K. 2015/4910, T. 25.06.2015. Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, s. 234.

⁶⁴⁴ Dural, Sarı, s. 157-158.

⁶⁴⁵ Güzel, Özdemir, s. 43.

tahsilini tehlikeye sokmak amacıyla mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler hükümsüz sayılmaktadır⁶⁴⁶.

6183 sayılı Kanun'un 21. maddesine göre genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler⁶⁴⁷ için uygulanan hacizlerde İİK'nin 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz. Söz konusu hükme göre "*Rehinden önce ihtiyatî veya icrai haciz bulunması hâlinde âmmeye alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez.*" Kamu alacaklarının rüçhan hakkını etkileyen ve üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş olan mallara, kamu alacağından önce rehin tesis edilmiş olması halinde kamu alacağının hacze iştirak hakkını engelleyen bu hüküm sebebiyle İİK ve 6183 sayılı Kanun uyumsuzluk yaratıyor gibi görünse de bu hükmün uygulanmayacağı 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla mevcut uygulamada üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallara genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü şahıslar tarafından tatbik edilmiş olan hacizlere iştirak edilmesi mümkündür. Rehin olduğu takdirde yalnızca genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için hacze iştirak mümkündür. Üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerinde kamu alacağı için haciz koydurulmadan önce kurulmuş bir rehin olmaması halinde ise tüm kamu alacakları hacze iştirak edebilir⁶⁴⁸.

7101 sayılı Kanun'un 47. maddesiyle 15.03.2018 tarihinde değişiklik yapılmadan önce rehinli alacakların kamu alacaklarından önce gelmesi kuralının bir istisnası daha bulunmaktaydı. Eski düzenleme uyarınca malın aynından doğan bir kamu alacağı söz konusu ise bu kamu alacakları, rehinli alacaklara göre öncelikli olmakta ve ilk olarak bu

⁶⁴⁶ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 65.

⁶⁴⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 192.

- Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler (Beyana dayanan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi tevkifatı, geçici vergi)
- Mülkiyet üzerinden alınan vergiler (Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi)
- Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri (Dahilde alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi)
- Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler (Gümrük vergileri, ithalde alınan Katma Değer Vergisi)
- Damga Vergisi
- Harçlar (Yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu harçları, pasaport ve konsolosluk harçları, gemi ve liman harçları, diploma harçları, trafik harçları)

⁶⁴⁸ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 302.

kamu alacakları giderilmekteydi. Yeni düzenleme ile rehinli alacaklar, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi malın aynından doğan kamu alacakları karşısında da öncelikli hale gelmiştir. Bu durum malın aynından doğan kamu alacağının genel bütçeye gelir kaydedilip kaydedilmemesine ve bu alacaklar için haciz uygulanıp uygulanmamasına göre değişebilmektedir⁶⁴⁹.

- Malın aynından doğan kamu alacağının genel bütçeye gelir kaydediliyor olması ve haciz uygulanmış olması halinde kamu alacağı mal üzerindeki rehin şerhi ilk sırada ise rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır. Mal üzerindeki rehin şerhinin ilk sırada değilse ilk sırada yer alan üçüncü şahsın haczine iştirak edecektir.
- Malın aynından doğan kamu alacağı genel bütçeye gelir kaydediliyor olsa bile bu alacak için haciz uygulanmamışsa kamu alacağı rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır.
- Malın aynından doğan kamu alacağı genel bütçeye gelir kaydedilen bir alacak değilse rehinden önceki hacze iştirak edemez. Kamu alacağı için rehinden önce haciz konulmamışsa rehinden sonra öncelik hakkına sahip olacaktır.

Mevcut durumda rehinli alacakların öncelikle giderileceğine ilişkin durumun bir diğer istisnası Katma Değer Vergisi Kanunu⁶⁵⁰'nun 55. maddesinde yer almaktadır. Buna göre mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa bile bunlar Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmündedir. Dolayısıyla sayılan bu mallar rehinli olsa bile rehinli alacakların bu kamu alacaklarına karşı önceliği bulunmamaktadır. Satış bedelinden öncelikle katma değer vergisi ile varsa zam ve cezaları tahsil olunur. Katma değer vergisi ile zam ve cezalarına verilen öncelik için kamu alacağının bu eşyaların aynından doğması mecburi değildir⁶⁵¹. Her durumda bu alacaklar rehinli alaklardan önce ödenir.

⁶⁴⁹ Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 14.

⁶⁵⁰ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁵¹ Özbalcı, s. 281.

6183 sayılı Kanun'un 12. maddesinde bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme bu işletmelerin işletilmesinden doğan kamu alacaklarına karşılık teminat hükmünde olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu yerlerin işletilmesinden kamu alacağı doğduğu andan itibaren içindeki eşya ve malzemeler, bu kamu alacağının kanuni teminatıdır. Üçüncü kişi alacaklıların bu eşya ve malzemelere haciz koydurmaları halinde kamu alacağının doğduğu tarihe bakılır. Kamu alacağı, üçüncü kişilerin haczinden önce doğmuş ise alacaklılar hacze iştirak edemez. Kamu alacağı haciz koydurulduktan sonra, ancak paraya çevrilmeden önce doğmuş ise kamu alacağı, üçüncü kişiler tarafından koydurulan hacze iştirak eder. Eşya ve malzeme paraya çevrildikten sonra doğan kamu alacağı, hacze iştirak edemez. Diğer alacaklıların alacakları karşılandıktan sonra artan bir tutar olursa bununla kamu alacağı giderilebilir⁶⁵².

Kamu alacaklarının üçüncü kişiler tarafından konulan hacze iştirakini bir örnekle⁶⁵³ açıklayacak olursak;

Kamu borçlusu (Z) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki beyan ve şerhler uygulandıkları tarihe göre ferî alacaklar da dâhil olmak üzere aşağıdaki gibidir:

1. Sıra: (B) şahsının haczi (500 TL)

2. Sıra: Bandırma Vergi Dairesinin gelir vergisi, idari para cezası, ecrimisil alacakları için haczi (350 TL)

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 600 TL'dir. Buna göre, hacizli gayrimenkul üzerinde vergi dairesi haczinden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığından, vergi dairesinin hacze konu alacaklarının tamamı, genel bütçeye gelir kaydedilip kaydedilmediklerine bakılmadan kendinden önceki hacze iştirak edecek ve satış bedeli aralarında garameten paylaşılacaktır. Bu durumda, 600 TL tutardan kamu alacağına karşılık ayrılacak pay:

⁶⁵² Coşkun, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli* s. 250.

⁶⁵³ GİB 2007/4 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi, <http://www.gib.gov.tr/node/89275> Erişim Tarihi: [19.09.2017] (YTL olan tutarlar TL'ye çevrilmiştir.)

$$\frac{\text{satış bedeli} \times \text{kamu alacağı tutarı}}{\text{üçüncü şahsın haciz tutarı} + \text{kamu alacağı tutarı}}$$

formülü ile tespit edilecektir. 350 TL tutarındaki kamu alacağı için hacze iştirak sonucu elde edilecek tutar:

$$\frac{600 \times 350}{500 + 350} = 247,058 \text{ TL}$$

olmalıdır. Böylece vergi dairesinin 350 TL tutarındaki kamu alacağı için, gayrimenkul satışından 247,058 TL ayrılması gerekmektedir.

1.4. İflas, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyesi Hallerinde Rüçhan Hakkı

İflas, tüm alacaklılarının alacaklarının borçlunun bütün mal varlığından ödenmesine yönelik bir takip ve alacaklı ile alacağını koruma ve tahsil yöntemidir⁶⁵⁴. TMK'nin 605. maddesinde yasal ve atanmış mirasçılara 3 ay içerisinde mirası reddetme hakkı tanınmıştır. Mirasçılar genellikle miras bırakanın borçları yönünden sorumluluk almak istemedikleri zaman mirası reddetmektedirler. Mirasın reddi, gerçek miras reddi ve mirasın hükmen reddi olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Gerçek ret, mirasçılar tarafından sulh mahkemesine sözlü veya yazılı beyanla yapılan kayıtsız ve şartsız ret başvurusu ile gerçekleşir. Miras bırakanın ölümü tarihinde ödemedi aczi açıkça belli veya tespit edilmişse mirasın hükmen reddi söz konusu olur⁶⁵⁵. Tüm mirasçılarının mirası reddetmesi ya da mirasın hükmen reddedilmiş sayılması halinde tereke, iflas hükümlerine göre tasfiye (resmi tasfiye) edilir. Terekenin iflas hükümlerine göre tasfiyesi genel olarak, terekenin mevcudunun borcuna yetmediğinin anlaşılması halinde söz konusudur⁶⁵⁶. Miras bırakanın yürüyen işlerinin tamamlanması, borçlarının ödenmesi, alacaklarının tahsili, vasiyet borçlarının yerine getirilmesi, zorunlu olduğu takdirde miras bırakanın haklarının ve borçlarının mahkemece tespitini ve gerektiğinde mallarının paraya çevrilmesini kapsayan resmi tasfiye, TMK'nin 632 ila 636. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Miras bırakanın alacaklıları veya mirasçılar sulh mahkemesine

⁶⁵⁴ Güzel, Özdemir, s. 43.

⁶⁵⁵ Güzel, Özdemir, s. 44.

⁶⁵⁶ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 189.

başvurarak terekenin resmi tasfiyesini isteyebilir. Resmi tasfiye, sulh mahkemesi tarafından ya da atayacağı bir veya birkaç tasfiye memuru tarafından yapılır.

6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinin son fıkrası iflas, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde kamu alacaklarının sıra cetvelindeki yerini düzenlemektedir. Buna göre tüm bu hallerde kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak İİK'nin 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur. Bu hallerde kamu alacağı, imtiyazsız alacaklardan önce tahsil edilecektir. Tanınan bu öncelik sayesinde kamu borçlularının hileli iflas, mirasın reddi vb. gibi yollarla kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsiline engel olmaları önlenmeye çalışılmaktadır⁶⁵⁷.

İflas, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde kamu alacaklarının gireceği sırayı düzenleyen İİK'nin “*Adi ve rehinli alacakların sırası*” başlıklı 206. maddesi “*Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde, gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır.*” hükmüyle eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergilerin ve rehinli alacakların rüçhan hakkına sahip olduğunu belirtmiştir. Maddede aynı zamanda teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından maddedeki sıra⁶⁵⁸ ile karşılanacağı hükme bağlanmıştır. İlk üç sırada imtiyazlı olan alacaklar yer almakta, dördüncü sırada ise imtiyazlı olmayan alacaklar yer almaktadır. Aynı Kanun'un 207. maddesi bu dört sıranın her birindeki alacaklıların kendi aralarında eşit haklara sahip olduğunu ve bir sıradaki alacaklılar alacaklarını tamamen

⁶⁵⁷ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 190.

⁶⁵⁸ “Birinci sıra:

A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,

C) İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

İkinci sıra: Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları; Ancak bu alacaklar, iflâs, vesayet veya velâyetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz.

Üçüncü sıra: Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.

Dördüncü sıra: İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar.”

almadan sonraki sıradakilerin bir şey alamayacağını hükme bağlamıştır. Örneğin; birinci sıranın A bendindeki bir işçi alacağı ile B bendinde sayılan alacaklar eşittir, aynı sıra içinde oldukları için birbirlerine karşı öncelikleri yoktur. Dolayısıyla bir iflas hali söz konusu olduğunda para önce birinci sıradakiler arasında eşit şekilde paylaştırılır, artan bir tutar olursa sonra gelen sıralara geçilir⁶⁵⁹.

6183 sayılı Kanun'un 21. maddesi gereğince kamu alacakları, mirasın reddi ve resmi tasfiye hallerinde imtiyazlı alacak olarak işleme tabi olacaktırlar. İİK'nin 206. maddesinde düzenlenen sıranın üçüncü sırasında yer alacak ve imtiyazsız alacaklardan önce, diğer tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte giderileceklerdir.

İflas halinde kamu alacaklarının iştirak talebi, tarafların gösterdiği adaylar arasından icra mahkemesinin yapacağı seçimle belirlenen görevli iflas idaresine yapılır. Bu iflas idaresi, kamu idaresi sıfatını taşımamakta veya adliye örgütü içinde yer almamaktadır⁶⁶⁰. İflas idaresi, yapılan talepleri değerlendirerek bir sıra cetveli hazırlayacaktır. İflas idaresi, hazırladığı sıra cetvelinde kamu alacağını kısmen veya tamamen reddederse alacaklı idare, İİK'nin 235. maddesindeki düzenleme doğrultusunda cetvelin ilanından itibaren 15 gün içinde iflasa karar verilen yerdeki ticaret mahkemesine dava açabilir.

2. SORUMLULUK MÜESSESESİ VE SORUMLULUK ÇEŞİTLERİ

Kamu alacağından sorumluluk, kamu borçluluğu statüsünü genişleten ve/veya değiştiren, bazen borçluyla birlikte bazen ise borçlu yerine kamu alacağını ödeme mecburiyeti getiren bir müessesedir⁶⁶¹. Sorumluluk müessesesi, kamu alacakları açısından birden fazla amaca hizmet etmektedir. Kamu alacaklarının doğru hesaplanması, zamanında tahsil edilmesi ve denetlenmesi açısından önemli olmasının yanı sıra kamu alacaklarının güvence altına alınmasını da sağlamaktadır⁶⁶². Kamu alacağından sorumluluk; sorumlunun tek başına sorumlu tutulması, asıl borçluyla aynı dereceden sorumlu tutulması ve asıl borçluyla birlikte fakat ikinci dereceden sorumlu tutulması

⁶⁵⁹ Ümit Süleyman Üstün, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, s. 192.

⁶⁶⁰ Barış Bahçeci, "İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu" *AÜHF Dergisi*, 64 (4), 2015, s. 1010. (Yazar, kamu gücüne dayanan ve idari işleminden doğan kamu alacakları üzerinde idare veya yargı örgütü içinde yer almayan iflas idaresinin ret yetkisi olamayacağını savunmaktadır.)

⁶⁶¹ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 107.

⁶⁶² Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 108.

şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁶⁶³. Bu başlık altında VUK ve 6183 sayılı Kanun'un değişik maddelerinde yer alan ve kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan sorumluluk düzenlemeleri bir arada incelenmeye çalışılacaktır.

2.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu başta vergiler olmak üzere tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Kanuni temsilcilerin vergi alacaklarından sorumluluğu konusunda VUK'un 10. maddesinde ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde birbirinden farklı iki düzenleme yer almaktadır. VUK'un 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, bir tür kanuni kefalet müessesine benzemektedir⁶⁶⁴. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun dayanağı olan kanun hükmünü tespit etmek için kamu alacağının türüne bakmak gerekmektedir. Kamu alacağı, VUK kapsamındaki vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı alacaklardan kaynaklanıyorsa VUK'un 10. maddesine dayanan bir sorumluluktan bahsedilecektir. VUK kapsamında yer almayan bir kamu alacağı mevcutsa 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine dayanan bir sorumluluk doğacaktır⁶⁶⁵. Aynı husus gerek 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin gerekçesinde⁶⁶⁶ gerekse de çeşitli Danıştay kararlarında⁶⁶⁷ belirtilmiştir.

⁶⁶³ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 108.

⁶⁶⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 42.

⁶⁶⁵ İlhami Öztürk, "Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl:7, Sayı:24, Ocak 2016, s. 313.

⁶⁶⁶ "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanunun cebri tatbikata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir. Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığından kanuni temsilciler hakkında tatbikata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda sağlamayacaktır. Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir."

⁶⁶⁷ Danıştay VDDK T. 26.01.2001, E. 2000/261, K. 2001/31. Danıştay 7. D. T. 21.12.1998, E. 1997/5295, K.1998/4660. "Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden Vergi Usul Kanununun 10'uncu

2.1.1. 6183 sayılı Kanun Kapsamında Sorumluluk

Kanuni temsilcilerin VUK kapsamında yer almayan kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin düzenleme 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer almaktadır. Buna göre:

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

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

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

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Kanuni temsilcilerin VUK kapsamında yer almayan kamu alacaklarından sorumlu olabilmesi için kamu alacağının kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmaması gerekmektedir. Bu iki şarttan biri gerçekleşmeden kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumlu olması mümkün değildir. Kamu alacağının kamu borçlusundan tahsil edilememiş olması; alacaklı tahsil dairesinin asıl kamu borçlusuna cebren tahsil yöntemlerinden, gerekiyorsa, hepsini kullanmış olmasına rağmen kamu alacağının tamamını tahsil edememesidir⁶⁶⁸. Bir diğer koşul olan kamu alacağının kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmaması için ise cebren tahsil yöntemlerinden hepsinin denenmiş olması zorunlu değildir. 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde tahsil

maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi uyarınca sorumlu olacakları sonucuna varılmaktadır. 6183 sayılı Kanunun tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemiş olması karşısında, bu kanunun mükerrer 35'inci maddesinin vergi ve buna bağlı alacaklar için de uygulanabileceği düşünülebilir ise de, Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının vergi ve buna bağlı alacaklarla ilgili özel hükmü karşısında, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35'inci maddenin uygulanması olanağı bulunmamaktadır. Nitekim maddenin gerekçesinde Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesine yapılan gönderme ile, mükerrer 35'inci maddenin diğer amme alacakları için getirildiği belirtilerek, ayrı ve paralel bir düzenlemeye gidildiği de açıklanmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak maddenin, özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi olduğu, 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesinin ise ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecek hüküm olduğu kuşkusuzdur.”

⁶⁶⁸ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s. 51.

edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramı, kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağını veya hakkında iflas kararı verilen borçludan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacakları olarak tanımlanmıştır.

Asıl kamu borçlusunun yapılan tüm aramalara rağmen bulunamaması, kamu borçlusunun haczedilen mallarının, alacak ya da haklarının kamu alacağını karşılamayacağını haczi yapan memur veya bilirkişi tarafından yapılan değerlendirme sonucunda anlaşılması hallerinde kamu alacağının asıl kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılmış sayılmaktadır⁶⁶⁹. Böylelikle alacaklı tahsil dairesinin kamu alacağı için kanuni temsilcinin mal varlığına başvurmasının yolu açılmaktadır.

Alacaklı tahsil dairesinin asıl kamu borçlusu hakkında hiçbir takibat yapmadan kamu alacağını doğrudan kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil etmeye çalışması hukuka uygun değildir⁶⁷⁰. Yani kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu, ferî niteliktedir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun ferî olmasının bir sonucu olarak

⁶⁶⁹ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 52-53.

⁶⁷⁰ Danıştay 4. D. E. 2005/359, K. 2005/2155, T. 21.11.2005: “*Kanuni temsilcisi olduğu (...) Pazarlama İşletme ve Teknik hizmetler Anonim Şirketi’nin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı adına ödeme emirleri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinin 1. fıkrasında, tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği ikinci fıkrasında yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir. Bu durumda, şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için, öncelikle borçlu şirketin takip edilmesi ve bu takip sonucu borcun şirket tüzelkişiliğinden tahsilinin imkansız hale gelmesi gerekmektedir. Vergi Mahkemesi tarafından verilen ara kararıyla (...) Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün haczedtiği 178 muhtelif kalem elektronik eşyaya ilişkin ne gibi işlem yapıldığının sorulması üzerine verilen cevapta, haczedilen menkul malların satışından elde edilen miktarın, mükellefin kendilerine olan borçlarını karşılamadığı için (...) Vergi Dairesi’ne ayrılacak meblağın bulunmadığının bildirilmesi nedeniyle borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre tüm cebri takip yollarının tüketildiğinin anlaşıldığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de; dosyada mevcut 30.10.2003 tarih 045010 sayılı ve 03.11.2003 tarih 045011 sayılı haciz tutanaklarından borçlu şirketin muhtelif menkul malları haczedildiği halde haczedilen mallarla ilgili herhangi bir işlem yapılmadığı, ayrıca, şirketin halen faal olduğu ve ticari faaliyetine devam ettiği, dolayısıyla borcun şirketten tahsil imkanının bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda borçlu şirket hakkında takip ve tahsil yolları tamamlanmadan ve borcun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiği açıkça ortaya konulmadan kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde ve bu ödeme emirlerine karşı açılan davanın reddine ilişkin mahkeme kararında isabet görülmemiştir.*”

kanuni temsilcilerin kamu alacaklarını mal varlıklarından ödemeleri halinde asıl kamu borçlularına rücu hakları vardır⁶⁷¹.

Kanuni temsilcilerin birden fazla olması halinde müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır. Sorumluluk için kusurun aranmaması ve müteselsil sorumluluğun var olması, kusurlu olan yerine hiçbir kusuru olmayan kanuni temsilcinin tüm kamu alacağını ödemek zorunda kalması gibi sorunlar yaratabilmektedir. Kanuni temsilcilerin diğer kanuni temsilcilere rücu haklarının olup olmadığı konusunda ise açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bir görüşe göre kamu alacağını ödeyen kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere rücu hakkı, kusurun varlığına ve dağılımına göre olacaktır. Ödemeyi yapan kanuni temsilci kusursuz olduğu halde bu ödemeyi yapmışsa kusurlu kanuni temsilcilere rücu edebilir. Ödemeyi yapanın da kusurlu olması halinde ise diğer kusurlu kanuni temsilcilere kusurları oranında rücu edebilir⁶⁷². Kanaatimizce alacaklı idarenin kamu alacağı için ilk olarak kusurlu olan kanuni temsilcilere başvurması ve hiçbir kusuru olmadığı halde kamu alacağını ödemek zorunda kalan kanuni temsilcilerin asıl sorumlulara rücu etmekle uğraştırılmamaları hakkaniyete daha uygun olacaktır.

2.1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Sorumluluk

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin bir diğer düzenleme VUK'un 10. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmıyan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

⁶⁷¹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 43.

⁶⁷² Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 147-150.

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

İlgili maddede tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler ve varsa temsilcilerinin, Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcilerinin VUK kapsamındaki kamu alacaklarından sorumluluğu düzenlenmiştir.

VUK’un 10. maddesinde yer alan sorumluluk, kusura dayanan sorumluluktur. Kanuni temsilciler, ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden tahsil edilemeyen kamu alacaklarından sorumludurlar. 6183 sayılı Kanun’da yer alan düzenleme ise kusursuz sorumluluk içermektedir. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK kapsamına giren kamu alacakları açısından kusur sorumluluğu, diğer kamu alacakları açısından kusursuz sorumluluk olacaktır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun sınırına bakıldığında ise sınırsız sorumluluk söz konusudur. Diğer bir deyişle kanuni temsilciler, kamu borçlusundan alınamayan kamu alacağından tüm mal varlıklarıyla sorumludurlar. Zaman açısından ise kanuni temsilcilerin sorumluluğu, temsilcilik sıfatının kazanıldığı ve kaybedildiği tarihler arasındaki dönem ile sınırlıdır⁶⁷³.

Hafif bir ihmal durumu bile kusura yol açabilirken sorumluluğa yol açan kusurun hangi ödevlerin yapılmamasından kaynaklanacağı açık değildir. Bu ödevlerin yalnızca VUK’ta düzenlenen ödevler mi olduğu, yoksa mevzuattaki diğer ödevleri de mi kapsadığının açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır. Bir diğer husus ise kusurun varlığı konusunda uyumsuzluk var olması halinde varlığının veya yokluğunun nasıl ispatlanacağıdır. Böyle bir durumda ispat yükünün kanuni temsilciye ait olduğu düşünülmektedir⁶⁷⁴. Ancak kusursuz olduğunu hangi vasıtalarla ispatlayabileceği belirsizdir.

Kanuni temsilcilerin VUK’un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk doğrultusunda kendi mal varlıklarından ödedikleri kamu alacakları için asıl borçluya rücu hakları bulunmaktadır⁶⁷⁵. Vergi cezaları açısından sorumluluğa bakıldığında ise VUK’un

⁶⁷³ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 112-113.

⁶⁷⁴ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 146.

⁶⁷⁵ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 218-220.

332. maddesi gereğince küçük ve kısıtlıların vergisel işlemlerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle kesilen cezalar, küçük ya da kısıtlıya değil kanuni temsilcilerine kesilir. Kanuni temsilcilerin cezalardan sorumluluğu ferî nitelikte değil birinci derecedendir ve kendilerine kesilen vergi cezaları için küçük ya da kısıtlıya rücu hakları bulunmamaktadır⁶⁷⁶. VUK'un 333. maddesi doğrultusunda tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Bu vergi cezaları için kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi için cezanın, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemesinden doğmuş olması gerekmektedir⁶⁷⁷. VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için verilen cezalar ise tüzel kişiliğe değil fiilleri işleyenlere uygulanır.

2.2. Kamu Alacağını Kesip Ödemek Zorunda Olanların Sorumluluğu

6183 sayılı Kanun'un 22. maddesi kamu alacağını kamu borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin, bu görevlerini kanunlarda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen kamu alacağının bu gerçek ve tüzel kişilerden bu kanun hükümlerine göre tahsil olunacağını düzenlemektedir. VUK'un vergi kesenlerin, kestikleri vergilerin ödenmesinden vergi dairesine karşı sorumlu olduklarını düzenleyen 11. maddesine paralel olarak 6183 sayılı Kanun'un 22. maddesinde söz konusu vergilerin ödenmemesi durumunda vergi sorumluları adına zorla tahsil yollarına başvurulabileceğini düzenlenmektedir. Söz konusu maddeye göre:

“Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmiyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur.”

Düzenleme ile tüm vergi kanunlarında ve 6183 sayılı Kanun'da yer alan zorunluluklar gereğince kamu alacağını kamu borçlusundan kesip eksiksiz ve zamanında tahsil dairesine ödemeyen kişilerin bu kamu alacaklarını kendi mal varlıklarından ödeme zorunlulukları getirilmiştir⁶⁷⁸. Kamu alacağını kamu borçlusundan kesip tahsil dairesine

⁶⁷⁶ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 43.

⁶⁷⁷ Kırbaş, s. 78.

⁶⁷⁸ Koçak, s. 155.

ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ifadesinden bu kişilerin gerçek mükellef olmadığı diğer bir deyişle ödenmesi gereken verginin kendi gelirlerine tekabül etmediği, ancak gerçek mükellef gibi hareket etmek ve vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmek zorunda oldukları anlaşılmaktadır⁶⁷⁹.

2.3. Tasfiye Memurlarının ve Tasfiyeyi Yürütenlerin Sorumluluğu

Kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden bir diğeri tasfiye halinde vazifeli olanların sorumluluğuna ilişkindir. Tasfiye, tüzel kişiliği haiz olan şirket mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi, artı bir bakiye mevcutsa bunun tasfiye payı hükümleri gereğince pay sahiplerine hisseleri oranında dağıtılması ve ortaklık kaydının ticaret sicilinden silinmesi işlemlerinin tümüdür⁶⁸⁰. TTK'nin 273. maddesi gereğince tasfiye memurları şirket sözleşmesiyle, şirketin devamı sırasında ya da sona ermesinden sonra ortakların oybirliği ile seçilir. Aksi halde tüm ortaklar veya bunların kanuni temsilcileri tasfiye memuru sayılır. Ayrıca ortaklardan birinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesi, tasfiye memuru atayabilir. Tasfiye memurlarının genel sorumluluğu bu Kanun'da düzenlenmekle birlikte, başta 6183 sayılı Kanun olmak üzere bazı vergi kanunlarında da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin hükümler yer almaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 32. maddesi tasfiye halinde kamu alacaklarıyla ilgili yapılması gereken işlemleri kimlerin yapacağını düzenlemektedir. Anılan madde, tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları kamu alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin uygulanması ile ilgili ödevleri tasfiye memurlarına; tüzel kişiliği olmayan ortaklıkların tasfiyesi ile yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve temsilciliklerinin tasfiyesinde bunların ödevlerini tasfiyeyi yürütenlere yüklemektedir.

6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla tasfiye memurlarına ve tasfiyeyi yürütenlere iki farklı sorumluluk yüklemiştir. Kanun'un 33. maddesine göre bunlardan ilki tasfiyenin ilgili tahsil dairelerine bildirilmesi, ikincisi tasfiye sonucu alacakların ödenmesinde kamu alacaklarına öncelik tanınmasıdır.

⁶⁷⁹ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 73.

⁶⁸⁰ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, 11. Basım, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009, s. 848.

2.3.1. Tasfiyenin İlgili Tahsil Dairelerine Bildirilmesi

Tasfiye memurlarının veya tasfiyede görevli olanların ilk sorumluluğu tasfiyeye giren şirketin bu durumunu üç gün içinde ilgili tahsil dairesine bildirmektir. İlgili tahsil dairesinin birden fazla olması⁶⁸¹ halinde bütün tahsil dairelerine ayrı ayrı bildirim yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tasfiye memurları ile tasfiyeyi yürütenlerin ilk olarak tasfiye ettikleri kurum ya da kuruluşun bağlı olduğu veya bağlı olması gereken tahsil dairelerini belirlemeleri gerekmektedir⁶⁸². İlgili tahsil dairesinden anlaşılması gereken tüm kamu alacaklılarının tahsille görevli olan birimleridir.

Tasfiyeyi bildirim için üç günlük bir süre belirlenmesindeki amaç, alacaklı tahsil dairelerinin tasfiyenin henüz başındayken durumu öğrenerek kamu alacaklılarının takip ve tahsili için hızlı hareket etmelerinin sağlanmasıdır⁶⁸³. Bu sebeple tasfiye memurlarına yüklenilen bu bildirim sorumluluğu kamu alacaklılarının güvence altına alınmasında etkili bir önlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.3.2. Tasfiye Sonucu Borçların Ödenmesinde Önceliğin Kamu Alacaklılarına Verilmesi

Tasfiye memurları ya da tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmenin yanı sıra 6183 sayılı Kanun'un 33. maddesi gereğince tasfiye sonucu borçların ödenmesinde kamu alacaklılarına öncelik vermekle yükümlüdürler. Tasfiye halinde görevli olanlar tasfiye sonucunda herhangi bir artı değer olması halinde kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamaz veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Bu sorumluluk yapılan tasarrufların para miktarını geçemez. Bunların

⁶⁸¹ Örneğin; tasfiyeye giren bir şirketin birden fazla yerde işyeri olması halinde her işyerindeki ücretler üzerinden SSK primi ödenmesi açısından işyerlerinin bulunduğu yerlerdeki SSK daireleri, muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gereken vergiler açısından birden fazla vergi dairesi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi merkezde beyan edilen vergiler açısından merkezin bağlı olduğu vergi dairesi, belediyelere ödenen vergiler için belediyelerin daireleri alacaklı tahsil dairesidir. Kazım Yılmaz, s. 339.

⁶⁸² Kazım Yılmaz, s. 339.

⁶⁸³ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 84.

ödedikleri borçlar için kamu alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları bulunmaktadır.

2.3.3. Tasfiye Halinde Görevli Olanların Sorumluluğunun Hukuki Niteliği ve Bu Kişileri Takip Usulü

Tasfiye görevlilerinin sorumluluğu şahsen ve müteselsilendir. Şahsen sorumluluk, kendi mal varlıkları ile sorumlu olmalarını ifade etmektedir. Tasfiye memurlarının müteselsilen sorumlu olması ise tahakkuk etmiş ya da edecek olan kamu alacaklıların bu kişilerden her birinden istenebilmesi anlamına gelmektedir. Alacaklı tahsil dairesi, tasfiye memurlarından dilediğine ya da her birine aynı anda müracaat edebilir⁶⁸⁴. Tasfiye memurlarının veya tasfiyeyi yürütenlerin tasarruf ile sınırlı olan sorumluluğu, bu görevlerinden istifa etseler dahi sona ermez⁶⁸⁵.

Tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen bir başka hüküm KVK'nin 17. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için bir karşılık ayırmadan İİK'nin 206. maddesinin 4. sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Söz konusu madde yalnızca vergi alacakları ile buna bağlı alacakları kapsarken, 6183 sayılı Kanun'un 33. maddesi tüm kamu alacaklarını kapsar.

Tasfiye memurlarının sorumluluğunun kusursuz sorumluluk mu kusur sorumluluğu mu olduğuna ilişkin vergi kanunlarında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bir görüşe göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, kusursuz sorumluluktur. Kusursuz sorumluluğun anlamı, sorumluluğun gerçekleşmesi için, sorumluluğu doğuran olayla zarar arasında nedenselliğin bulunmasının yeterli olması, sorumlu kişinin kusurunun olup olmadığına bakılmamasıdır⁶⁸⁶. TTK'de ise tasfiye memurlarının sorumluluğu kusur sorumluluğu olarak düzenlenmiştir. Kanun'un 553. maddesinde tasfiye memurlarının

⁶⁸⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 55.

⁶⁸⁵ Danıştay 7. D. E. 1966/2, K. 1966/3235: "Tasfiye memurunun sorumluluğu, amme alacaklarını ödemededen yaptığı tasarruflarla sınırlıdır. İstifa etmiş olması kendisini sorumluluktan kurtarmaz." Yerlikaya, s. 205.

⁶⁸⁶ Binnur Çelik, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 22, Ekim 1999, <https://www.mevzuatdergisi.com/1999/10a/03.htm> [Erişim Tarihi: 30.10.2017]

kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde sorumlu olacaklarına yer verilmiştir. Bu durumda tasfiye memurlarının kamu alacağından sorumluluklarının kusursuz sorumluluk, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına verdikleri zararlardan ise kusurları olduğu takdirde sorumlu olacakları kabul edilmelidir⁶⁸⁷.

6183 sayılı Kanun'da yer alan hüküm gereğince kamu alacağını ödeyen tasfiye memurlarının ve tasfiyeyi yürütenlerin ödedikleri bedel için kamu alacağı ödenmeden dağıtım yaptıkları kişilere rücu etme hakları bulunmaktadır. KVK'de yer alan hüküm gereğince de tasfiye memurları, ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye sonucu artan değerden pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İİK'nin 206. maddesinin 4. sırasında yazılı alacaklılara rücu edebilirler. Tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler, yalnızca vergi asılları için rücu hakkına sahiptir. Vergi zamları ve vergi cezaları için ise ortaklara ya da alacaklılara rücu etmeleri mümkün değildir.

Tasfiye memurlarının rücu haklarını kullanabilmeleri için her şeyden önce ortakların tasfiyeden pay alması ya da ortaklara iktisadi kıymet aktarılmış olması gerekmektedir. Ortaklara paylaşırma yapılmaması veya ortakların herhangi bir pay ya da iktisadi kıymet almaması halinde tasfiyeyi yürütenler ödedikleri vergiler için ortaklara rücu edemezler. Tasfiye memurlarının ve tasfiyeyi yürütenlerin bu durumda İİK'nin 206. maddesinin 4. sırasında yer alan alacaklılara rücu etme hakları bulunmaktadır⁶⁸⁸. Ayrıca ortakların aldığı payın veya iktisadi kıymetin vergi borcunu karşılamaya kısmen veya tamamen yetmemesi halinde de vergi aslı için alacaklılara rücu etmeleri mümkündür.

⁶⁸⁷ Yargıtay 11. HD E. 2016/14184, K. 2018/5715, T. 24.9.2018: "Dava, tasfiye memurunun sorumluluğuna dayalı olup davada varlığı ileri sürülen "doğrudan zararın" doğduğu tarihte yürürlükte bulunan 6102 Sayılı Kanun'un 644/1-a maddesi delaletiyle aynı Kanunun 553. maddesinin uygulanmasını gerektirmektedir. Anılan maddede 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle sorumluluğun kusura dayandığı belirtilmiş, keza madde metninden ispat yükü ile ilgili ibareler çıkarılmıştır. Şu halde, işbu davada davacı yan, davalı tasfiye memurunun görevini icrası sırasında, dava dışı tasfiye halindeki şirketin yapılandırılmış vergi borcuna dair ödenmesi gereken 30.7.2011 tarihli ikinci taksidin ve müteakip taksitlerin ödenmemesinde kusurlu olduğunu ve sonuçta bu vergi borçlarının kendisi tarafından ödenmesi sebebiyle zarara uğradığını ispatlamakla yükümlüdür. (...) davalı yanın bu yönde (...) kendisine izafe edilecek bir kusurun bulunup bulunmadığı hususunun da değerlendirilmesi gerekirken gerek alınan bilirkişi raporunda ve gerekse de yerel mahkeme kararında da bu yönde herhangi bir unsur bulunmamaktadır. (...) Yukarıda açıklanan nedenlerle, davalı yanın temyiz itirazının kabulüyle kararın davalı yararına BOZULMASINA oybirliğiyle karar verildi." www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/11hd-2016-14184.htm [Erişim Tarihi: 14.02.2019]

⁶⁸⁸ Osman Eşgin, **Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 185.

Tasfiye devam ederken tasfiye memurlarının değişmesi eski tasfiye memurlarının sorumluluğunu sona erdirmemektedir. Diğer bir deyişle tasfiye memurlarının değişmesi halinde VUK'un 10. ve 333. maddeleri ile KVK'nin 17. maddesinden doğan sorumluluk eski ve yeni tasfiye memurları açısından kendi görev yaptıkları döneme ilişkin olarak devam etmektedir⁶⁸⁹. Tasfiye işlemleri sırasında VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için ngrlen cezalara ait sorumluluk ise bu fiilleri işleyenlere aittir.

6183 sayılı Kanun'un 33. maddesinde tasfiye halinde görevli olanların sorumluluğu, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacakları olarak belirlenmiştir. Tasfiye halinde görevli olanların tahakkuk edecek kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmesi için kamu alacağının bu kişilere dağıtım tarihinden veya tasarrufun yapıldığı tarihten önce bildirilmiş olması gerekir⁶⁹⁰. Danıştay da bir kararında tasfiye kapandıktan sonra takibatına başlanılan kamu alacakları sebebiyle tasfiye memurlarının sorumluluğuna gidilmesini hukuka aykırı olarak deęerlendirilmiřtir⁶⁹¹. Tasfiye halinde görevli olanların dağıtım tarihinde bilgileri dâhilinde olmayan kamu alacaklarından sorumlu tutulması, bu kişilerin sorumluluğunu onları mağdur edecek derecede genişletmiş olur.

Tasfiye halinde görevli olanları takip usulüne ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu kişiler hakkında takibin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre mi özel hukuk hükümlerine göre mi yapılacağı tartışmalıdır. Bir görüşe göre tasfiye halinde görevli olanlar, kamu alacaklarının ödenmesi bakımından asıl kamu borçlusunun yerine geçtiği için bu kişiler hakkında takibin de asıl borçlunun tabi olduğu usule göre yapılması gerekmektedir⁶⁹². Kamu borçluları hakkında takibat 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapıldığı için tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler hakkında kamu alacaklarının tahsili için başlatılacak olan takibat bu Kanun hükümleri çerçevesinde yapılmalıdır.

⁶⁸⁹ Eşgin, s. 187.

⁶⁹⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 157.

⁶⁹¹ Danıştay 4. D. E. 2001/2434, K. 2001/2683, T. 13.06.2001: "Tasfiye memurunun tasfiye halindeki şirketin amme borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için, görevini ifa ettiği devre zarfında şirket mameleki üzerinden tasarrufta bulunması gerekir. Tasfiye kapandıktan sonra sorumlu tutularak ödeme emri düzenlenmesi kanuna aykırıdır. (...) tasfiye döneminde davalı İdarece herhangi bir takibatın yapılmadığı, bu nedenle tasfiye kapandıktan sonra davacının sorumlu tutularak ödeme emri düzenlenmesinin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, düzenlenen ödeme emrinde usul ve yasaya aykırılık bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. (...) Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir." www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/4d-2001-2434.htm [Erişim Tarihi: 17.01.2019]

⁶⁹² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 158.

Nitekim kamu borçlusunun yerine geçerek kamu alacağını ödemekle sorumlu tutulan kanuni temsilciler, limited şirket ortakları gibi diğer kişiler hakkında da bu Kanun hükümlerine göre takibat yapılmaktadır.

2.4. Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluk

6183 sayılı Kanun'un kamu alacaklarının korunmasını düzenleyen ikinci bölümünde diğer korunma hükümleri arasında yer alan güvence önlemlerinden biri de limited şirket⁶⁹³ ortaklarının limited şirketin kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkindir.

Limited şirket ortaklarının kamu alacağından sorumlu tutulmalarına ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Bu sorumluluğun sermaye şirketi kurulma mantığı ile çelişmesine rağmen gerekli olduğu, kötü niyetle şirket kurulmasını önleyeceği, tahsil edilemeyen kamu alacakları için vergi daireleri açısından bir umut olacağı şeklinde olumlu görüşlerin yanı sıra şirkete sermaye koymuş olan ancak yönetici olmayan ortağa kusursuz sorumluluk getirilmesinin adil olmadığı ve piyasanın mali kanunlar yerine ekonomi kuralları, ticaret ve borçlar kanunları ile düzenlenmesi gerektiği şeklinde olumsuz görüşler bulunmaktadır⁶⁹⁴.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu kural olarak taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır. Diğer bir deyişle ortakların tek sorumluluğu taahhüt ettiği sermaye payını şirkete ödemektir. Taahhüt ettikleri sermaye payını tamamen ödeyen ortakların ise şirket borçlarından dolayı alacaklılara karşı sorumlu olmadıkları kabul edilir. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesindeki düzenleme ise bu genel kuralın bir istisnasını oluşturmakta ve ortakları kamu alacaklarından sorumlu tutmaktadır. Ortakların şirkete karşı olan sermaye borcunu ödemiş olmaları kamu alacaklarına ilişkin sorumluluklarını kaldırmaz⁶⁹⁵. Bir görüşe göre 35. maddede yer alan düzenlemenin amacı, limited şirketlerin hukuk dışı amaçlara yönelmesini önlemektir⁶⁹⁶. Anonim şirket ortakları için böyle bir sorumluluk bulunmamaktayken limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumlu tutulmalarının sebebinin ise limited şirket ortaklarının ortaklığa giriş çıkış

⁶⁹³ Limited şirket, bir veya birden çok gerçek ya da tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, esas sermayesi belirli olan ve esas sermaye paylarının toplamından oluşan ticaret şirkettir. Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 4. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 744.

⁶⁹⁴ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 127.

⁶⁹⁵ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 333.

⁶⁹⁶ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 128.

tarihlerinin ve kimliklerinin, anonim şirket ortaklarının aksine alenen belirlenebilmesi olduğu düşünülmektedir. Türk hukukunda sadece limited şirket ortakları için kamu alacaklarından sorumluluk öngörülmüştür⁶⁹⁷.

Limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir:

“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 alacağıının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağıının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Limited şirketlerden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından limited şirket ortakları, sermaye payları oranında sorumludurlar ve bu borçlar dolayısıyla haklarında takibat yapılması mümkündür. Limited şirket ortaklarının kamu alacağıından sorumluluklarının söz konusu olabilmesi için kamu borçlarının limited şirketten tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir.

Kamu alacağıının limited şirket mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi durumunun aciz fişi veya aciz vesikası ile tespit edilmesi gerekmektedir⁶⁹⁸. Kamu alacağıının limited şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğini tespit edecek olan alacaklı kamu idaresidir. Ancak bu durumun tespiti için alacaklı tahsil dairesine verilen takdir yetkisi, ortakların takibinin daha kolay olması sebebiyle suistimal edilmemelidir⁶⁹⁹. Kamu alacağıını limited şirket mal varlığından tahsil edemeyen veya tahsil edemeyeceğini tespit eden kamu idaresi, bir ödeme emri yollamak suretiyle ortaklar hakkında takibat başlatabilir⁷⁰⁰. Limited şirket hakkında yapılan takipte hiç mal bulunamaması, bulunan malların kamu borcunu karşılamaya yetmemesi, limited şirketin

⁶⁹⁷ Bahçeci, *Kamu Alacağıını Takip Hukuku*, s. 150-151.

⁶⁹⁸ Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin, 2017, s. 758.

⁶⁹⁹ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü (Vergi İcra Hukuku)*, s. 126.

⁷⁰⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 173.

iflasına karar verilmiş olması ve kamu borcunun iflas masasındaki mallardan karşılanamayacağını anlaşılmaması veya borçlu limited şirketin ticareti terk etmesi nedeniyle adresinin bulunmaması gibi sebepler kamu borcunun limited şirketten karşılanamayacağını göstermektedir⁷⁰¹. Ayrıca limited şirketten kamu borcu için teminat gösterilmesi istenmesine rağmen göstermemesi de kamu borcunun limited şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını sağlar⁷⁰².

Ortakların kamu alacaklarından sorumluluğunun kapsamı bütün kamu idarelerine karşı toplam esas sermaye oranı kadardır. Her bir kamu alacağı için her bir kamu idaresine karşı esas sermaye oranı kadar sorumluluktan bahsetmek mümkün değildir⁷⁰³. Uygulamada ise bazen alacaklı idarenin ortakların sermaye paylarına ilişkin gerekli araştırmaları yapmadan tüm kamu alacağı için ortaklardan birini veya tamamını sorumlu tuttuğuna rastlanılmaktadır⁷⁰⁴. Ortakların kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin düzenleme kusursuz sorumluluk içermektedir ve yalnızca limited şirket ortakları açısından geçerlidir. Diğer şirketlerin ortakları, bu düzenleme gerekçesiyle şirketlerinin kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulamazlar⁷⁰⁵. 6183 sayılı Kanun ile limited şirket ortaklarına kamu borçları açısından getirilen bu sorumluluk, kişileri diğer şirket türlerine yöneltmesi gibi bir sonuca yol açabilecektir.

Limited şirket ortağının şirketteki payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan şahıslar, devir öncesine ait kamu borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Dolayısıyla alacaklı kamu idaresi, sermaye hissesinin yetmesi durumunda alacağının tamamını herhangi bir ortaktan isteme imkânına sahiptir. Kamu idaresi, ortakların hisselerini tespit ederek her birine hisseleri oranında da başvurabilir. Devreden ve devralan limited şirket ortaklarının müteselsil sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için kamu borcunun devir tarihi itibarıyla vadesinin gelmiş olması gerekir. Limited şirket ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, özel hukuk sözleşmesi oldukları için kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluk, pay devri

⁷⁰¹ Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 310.

⁷⁰² Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 89.

⁷⁰³ Pulaşlı, s. 813.

⁷⁰⁴ Koçak, s. 53.

⁷⁰⁵ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 173.

sözleşmeleriyle ortadan kaldırılamaz⁷⁰⁶. Ayrıca devreden ve devralan arasında yapılan hisse devri sözleşmesine devredeni devir öncesi kamu borçlarının sorumluluğundan kurtaracak bir hüküm konulması alacaklı kamu idaresini bağlamaz⁷⁰⁷. Devreden ve devralanın şirketin devir öncesi döneme ilişkin kamu borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için kamu alacağının limited şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Şirketteki payını devreden ortağın devir sonrası dönemlere ilişkin şirket borçlarından sorumluluğu ise söz konusu değildir.

Pay devri durumu için öngörülen müteselsil sorumluluk, ortaklıktan çıkma ve çıkarılma halleri için de uygulanabilir⁷⁰⁸. Kamu alacağını limited şirket mal varlığından tahsil edemeyen veya tahsil edemeyeceğini tespit eden tahsil dairesi, ortaklıktan çıkan veya ortaklıktan çıkarılan kişilere de başvurabilir. Ancak bu sorumluluğun doğabilmesi için kamu borcunun ortaklıktan çıkma veya çıkarılma tarihi itibarıyla vadesinin gelmiş olması gerekir.

Limited şirketteki payını devreden ortağın devirden önceki döneme ait kamu borçlarından sorumluluğunun devam etmesine ilişkin düzenlemenin gerekçesi, hileli hisse devri yapılarak kamu alacağının tahsilinin kısmen ya da tamamen tehlikeye düşürülmesini engellemektir. Kamu alacağını ödememek amacıyla limited şirket hisselerinin paravan şirketlere ya da mal varlığı olmayan kişilere devredilmesi sıkça rastlanan bir durumdur. Türkiye’de kurumlar vergisi mükelleflerinin yaklaşık %80’inin limited şirket olması, bu şirketlerin kamu alacaklarının tahsilini ve şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunu daha da önemli hale getirmektedir⁷⁰⁹.

⁷⁰⁶ Danıştay 3. D. E. 2010/5534, K. 2012/1268, T. 16.04.2012. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/3d-2010-5534.htm> [Erişim Tarihi: 19.11.2017]

⁷⁰⁷ Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 311.

⁷⁰⁸ Şener, s. 759.

⁷⁰⁹ Tamer Budak, Selami Er, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı:2, Yıl: 2013, s. 84.

2.4.1. Kanuni Temsilciler ile Ortakların Limited Şirket Kamu Borçlarından Sorumluluğunda Takip Sırası

Limited şirket mal varlığından tahsil edilemeyen kamu alacağı için ortakların yanı sıra kanuni temsilciler de şahsen sorumludurlar⁷¹⁰. Uygulamada tahsil dairelerinin şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için ödeme emri düzenlerken herhangi bir takip sırası gözetmedikleri, bazen ilk olarak ortak veya ortaklara bazen ise kanuni temsilciye ödeme emri düzenledikleri görülmektedir⁷¹¹. Limited şirket ortakları hakkında takibata geçilmeden önce alacağın kanuni temsilcilerden tahsil edilmeye çalışılmasının gerekli olup olmadığı konusunda doktrin ve uygulamada bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Danıştay aynı yönde iki kararında kanuni temsilci hakkında takip yapılmadan şirket ortakları hakkında takibe geçilmesinin ve ortaklar adına ödeme emri düzenlenmesinin doğru olmadığına⁷¹² ve kamu alacağının öncelikle kanuni temsilciden tahsil edilmesi, bu olanaklı olmazsa sermayeleriyle sınırlı olarak ortakların mal varlıklarından tahsil yoluna gidilmesi gerektiğine hükmetmiştir⁷¹³. Diğer bir görüşe göre ise kanuni temsilci ve ortak arasında kamu alacaklısı olan idareye karşı sorumlulukları açısından öngörülmuş bir takip sıralaması söz konusu değildir. Dolayısıyla hem ortaklar hem kanuni temsilciler, limited şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı ikinci derecede ve aralarında bir takip sıralaması olmaksızın sorumludurlar⁷¹⁴. Benzer bir görüşe göre kanun koyucunun 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesini düzenlemekteki amacı limited şirket ortaklarını ikinci derecede sorumlu tutmaktır⁷¹⁵. Dolayısıyla tahsil daireleri, isterlerse hisseleri oranında ortağa isterlerse kamu alacağının tamamı için kanuni temsilciye başvurabilecektir⁷¹⁶. Aynı yönde bir Danıştay kararında limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından

⁷¹⁰ Pulaşlı, s. 814.

⁷¹¹ Eslem Ayaz, **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 102-103.

⁷¹² Danıştay 9. D. E. 2016/3641, K. 2016/5121, T. 26.05.2016. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2016-3641.htm> [Erişim Tarihi: 19.11.2017]

⁷¹³ Danıştay 11. D. E. 1998/2473, K. 1998/3849, T. 10.11.1998. Yerlikaya, s. 223.

⁷¹⁴ Levent Yarah, "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası", http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/makale-leventyarali-1.htm#_Toc320527484 [Erişim Tarihi: 17.10.2017]

⁷¹⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 128.

⁷¹⁶ Ayaz, s. 127.

şirketin ortak ve kanuni temsilcisinin sorumluluğunu düzenleyen maddelerde takip yönünden herhangi bir sıralama yapılmadığı için kanuni temsilciler takip edilmeden limited şirketin ortakları hakkında takibat başlatılabileceğine hükmedilmiştir⁷¹⁷.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun aynı konudaki kararı ise vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde öncelikle vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına rağmen bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği yönündedir. Kamu alacağının kanuni temsilcinin varlığından da tahsil edilememesi halinde limited şirket ortağı ancak ilgili olduğu döneme ait olan kamu alacağından sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilebilir⁷¹⁸. Dolayısıyla limited şirket ortaklarının şirket borcundan sorumlulukları üçüncü derecede ferî nitelikte bir sorumluluktur⁷¹⁹. Çünkü limited şirketin kamu borçlarından birinci derecede sorumluluk tüm mal varlığı ile tüzel kişiliğe, ikinci derecede sorumluluk şirketin kanuni temsilcilerine aittir. Limited şirket ortaklarının kamu borcundan sorumluluğu ise üçüncü derecedendir ve borcun tüzel kişilikten ve kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde ortaklar için takibata başlanması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesindeki limited şirket ortaklarının “doğrudan doğruya” sorumlu olduğuna ilişkin hüküm sorumluluğun ferî nitelikte olmadığını ifade etmemektedir. Madde metninde yer alan “doğrudan doğruya” ifadesiyle kamu alacaklısının özel alacaklılardan farklı olarak ortağın sorumlu olduğu durumda kamu alacağı için doğrudan doğruya ortak hakkında takibat başlatılabileceği düzenlenmektedir⁷²⁰. Nitekim Danıştay tarafından verilen farklı yöndeki bu kararlar sebebiyle toplanan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu 11.12.2018 tarihinde oy çokluğu ile verdiği içtihadı birleştirme kararında limited şirket tüzel kişiliğinden kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun ortaklardan tahsili için önce kanuni temsilcilerin takip edilmesinin gerekli olmadığını ve bu kişiler arasında bir takip

⁷¹⁷ Danıştay 7. D. E. 2012/5860, K. 2015/2174, T. 20.04.2015. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2012-5860.htm> [Erişim Tarihi: 19.11.2017]

⁷¹⁸ Danıştay VDDGK E. 2014/144, K. 2014/307, T. 30.04.2014. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2014-144.htm> [Erişim Tarihi: 19.11.2017]

⁷¹⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 49.

⁷²⁰ Yaralı, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iiliği ve Takip Sırası”.

sıralaması olmadığını vurgulamıştır⁷²¹. Dolayısıyla kamu alacağının limited şirket mal varlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine tahsil dairesi isterse ortaklar isterse kanuni temsilci hakkında takip başlatabilir.

Bilindiği üzere kanuni temsilcilerin ödedikleri kamu alacakları için asıl kamu borçlusuna rücu hakları bulunmaktadır. Limited şirket kanuni temsilcilerinin ödedikleri kamu borçları için şirket ortaklarına rücu hakları bulunup bulunmadığı konusu tartışmalıdır. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi bir kararında⁷²² kanuni temsilcinin tüzel kişiliğe rücu hakkı bulunduğunu ve 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereğince limited şirketin kamuya olan borçlarının şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hallerinde, bu borçtan şirket ortaklarının hisse oranlarına göre doğrudan ve müteselsil sorumlu olacaklarını ve dolayısıyla kanuni temsilcilerin limited şirket ortaklarına rücu hakkının bulunduğu karar vermiştir.

2.4.2. Limited Şirket Ortaklarının Mirasçılarının Sorumluluğu

Limited şirket ortaklarının mirasçılarının şirketin kamu borcundan sorumluluğunun ne şekilde olacağı, bir diğer belirsiz durumdur. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak; limited şirket ortağının ölümü üzerine kendisine hisse miras kalan mirasçının bu hisseyi sattığını ve satıştan bir yıl sonra yapılan vergi incelemesinde ölüm tarihinden önceki dönemlere ait bir vergi borcu ortaya çıktığını varsayalım. Limited şirket mal varlığından ve kanuni temsilcilerden tahsil edilemeyen vergi alacağı için mirasçıya ödeme emri tebliğ edilecektir. Çünkü hisse sahibi hissesini devretse bile satıştan önceki döneme ait borçlara ilişkin sorumluluğu devam etmektedir. Miras reddetme süresi içerisinde şirketin ödemedi aczi söz konusu olmadığı için mirasın reddedilmemesi,

⁷²¹ Danıştay İBK E. 2013/1, K. 2018/1, T. 11.12.2018. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-10.pdf> [Erişim Tarihi: 21.06.2019]

⁷²² Yargıtay 11. HD E. 2016/12207, K. 2018/771, T. 5.2.2018: “Kamu alacağı niteliğindeki vergi borcunun limited şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halleriyle sınırlı olarak, bu borç bakımından, yukarıda açıklanan 6183 Sayılı Kanun'un 35. ve Mükerrer 35. maddeleri çerçevesinde, şirket kanuni temsilcisi ile şirket ortakları, ortağın kamu alacaklısına sorumlu olduğu miktar (sermaye payına isabet eden tutar) üzerinden, 818 Sayılı Kanun'un 141/2. maddesi (.....) ve TTK'nin 7. maddesi uyarınca kanundan kaynaklanan sebeplerle ilgili kamu idaresine karşı müteselsil borçlu durumundadırlar. Bu durumda, anılan yasal koşulların varlığının kanıtlanması halinde, müteselsil borçlulardan biri tarafından (kendi malvarlığından) yapılan ödeme sebebiyle bu borçlu tarafından 818 Sayılı Kanun'un 146 ve 147. maddeleri gereğince, diğer borçlulara rücu imkanı ortaya çıkabilecektir. Ödemenin kanuni temsilci tarafından yapılması halinde ise, 6183 Sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesiyle 818 Sayılı BK'nin 147/2. maddesi uyarınca, kanuni temsilcinin öncelikle şirkete rücuda bulunması gerektiği, ancak sonuç alamaması durumunda şirket ortaklarına rücu hakkını kullanabileceği, aksi takdirde ise fiilin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olacağı açıktır.” www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/11hd-2016-12207.htm [Erişim Tarihi: 02.01.2019]

mirasın hükmen reddinin de gerçekleşmemesi sebebiyle mirasçı belki de kendisine kalan mirasın çok üzerinde olan bir kamu borcunu ödemek zorunda kalacaktır. Bu uygulamanın kendisine limited şirket hissesi miras kalan iyi niyetli kişiler açısından tam bir hukuki güvensizlik ve korumasızlığa neden olacağı düşünülmektedir⁷²³.

2.5. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi kesintisi yapılması, verginin kaynakta tevkif edilmesi veya yaygın kullanılan ismiyle stopaj, sıklıkla kullanılan vergilendirme tekniklerinden birisidir. Bu vergilendirme tekniğinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sırasında asıl vergi mükellefinin yerine bir başkası, vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakla görevlendirilmektedir⁷²⁴. Vergi kesen sorumlu, vergi ödeme ödevini de mükellef adına yerine getirmektedir. Diğer bir deyişle asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek, onu alacaklı vergi dairesine asıl mükellef adına yatırmaktadır. Bu açıdan vergi kesen sorumlu, vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kesen sorumlu, sadece teknik anlamda vergi sorumluluğunu üstlenmiş olup, esasında “aracı ödeyici” veya “maliyenin fahri tahsildarı” gibi bir işleve sahiptir⁷²⁵.

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler, VUK’un 11. maddesinde yer almaktadır. Sorumluluk, vergiyi yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kanunlarına uygun olarak kesmeyi, yaptıkları kesintileri zamanında ve eksiksiz olarak vergi dairesine yatırmayı ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmeyi kapsamaktadır. GVK, KVK, VİVK, Damga Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda bazı kişilere vergi kesintisiyle ilgili sorumluluk getiren hükümler bulunmaktadır.

GVK’nin 94. maddesinde kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, aynı maddede bentler halinde

⁷²³ Budak, Er, s. 98-100.

⁷²⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 222.

⁷²⁵ Gerçek, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, s. 160.

sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak ile sorumlu tutulmuşlardır.

KVK'nin 15. maddesinde kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları maddede sayılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmakla sorumlu tutulmuşlardır. Aynı Kanun'un 30. maddesinde ise dar mükellef kurumların maddede yazılı olan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılması düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde mükellefin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir.

VİVK'nin 17. maddesinde kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri hak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem nedeniyle para ve senet verebilmek için öncelikle veraset ve intikal vergisinin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname istemek zorundadırlar. Bu tasdikname ibraz edilmediği takdirde bu kuruluşlar, veraset ve intikal vergisine mahsuben vergi tevkifatı yapıp vergi dairesine yatırmakla sorumlu tutulmuşlardır.

2.6. Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na⁷²⁶ göre yetki almış olan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu VUK'un mükerrer 227. maddesinde düzenlenmiştir. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde ya da düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

Meslek mensuplarının sorumluluğu yalnızca vergi ziyayı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizlerini kapsamaktadır. Diğer bir deyişle meslek mensuplarının sorumluluğu, görevlerini yerine getirmemelerine bağlı olarak ortaya çıkacak vergi kaybı ve cezası ile sınırlıdır. Usulsüzlük cezaları, özel usulsüzlük cezaları ve gecikme zammı, meslek mensuplarının sorumluluğunun kapsamı dışında tutulmuştur⁷²⁷.

Meslek mensuplarının bu maddeye dayanan sorumluluğu, borçtan doğan sorumluluktur. Dolayısıyla beyannameleri ve işlemleri meslek mensupları tarafından imzalanıp onaylanan vergi mükelleflerinin ödeme yapması, bu sorumluluğun miktarını azaltır veya ortadan kaldırır⁷²⁸. Ayrıca bu kişilerin sorumluluğu bir tür uygunluk sorumluluğudur. Mesleki sorumlulukları, beyannamelerinin verilmesi ve beyanla ilişkili belgelerin defterlere kaydedilip işlenmesinden ibaret olduğu için başka iş veya işlemler sebebiyle meslek mensuplarına sorumluluk getirilmemiştir. Diğer bir deyişle bu kişilerin uygunluk sorumluluğu, belgelerin şekli denetimine ve bunların kaydına yönelik bir sorumluluktur⁷²⁹.

Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablo ve beyannamelerinin mevzuata, muhasebe prensip ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik

⁷²⁶ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷²⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 50.

⁷²⁸ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 5. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s. 414.

⁷²⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 50.

ederler. Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiklerin doğruluğuna ilişkin sorumlulukları 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. Yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirten yeminli mali müşavirler, tasdiklerinin doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere⁷³⁰ kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Dolayısıyla idarenin alacağının tahsili için bu sorumlulardan yalnız birine başvurabileceği gibi aynı anda her ikisine de başvurulabilir. Öncelikle mükellefi takip etme zorunluluğu bulunmamaktadır⁷³¹.

2.7. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, VUK'un 251. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunda belirlenen süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır. Maddede adı geçen işverenler bu sorumluluklarını yerine getirmezlerse;

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir ve vergi cezası da işveren adına kesilerek tahsil edilir.
- Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilir.

Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranlar kendilerine yüklenen vergi sorumluluğunun gereklerini yerine getirmemeleri durumunda, vergiyi doğuran olay kişiliklerinde

⁷³⁰ Danıştay 11. D. E. 1995/247, K. 1995/31, T. 20.02.1995: "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğru olmaması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olarak sorumludurlar ve bu nedenle ihtiyatı haciz uygulanabilir. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdik doğru olmaması durumunda, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar." <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11d-1995-247.htm> [Erişim Tarihi: 21.11.2017]

⁷³¹ Danıştay 11. D. E. 1995/1517, K. 1995/621, T. 22.03.1995: " (...) yeminli mali müşavir, tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye "mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar" nedeniyle yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulacağına işaret eden bir ibareye yer verirdi." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 08.04.2019]

gerçekleşmemesine rağmen vergi borçlarının ve cezalarının ödenmesinden kendi mal varlıkları ile doğrudan sorumludurlar. İşverenler, bu sebeple ödedikleri vergi için asıl mükellefe rücu edebilirler. İşverenlerin sorumluluklarını yerine getirmemeleri nedeniyle ödedikleri vergiler için rücu haklarının bulunması, sorumluluklarının ferî nitelikte olduğunu göstermektedir⁷³². Vergi cezaları için ise sorumlulukları birinci derecedendir ve mükellefe rücu etmeleri mümkün değildir. VUK'da düzenlenen bu sorumluluk sebebiyle alacaklı idare, 251. maddede yer alan kamu alacaklarının tahsili için asıl mükellefe başvurmadan, doğrudan doğruya karnesiz hizmet erbabı çalıştıran işverenin mal varlığına başvurabilecektir⁷³³.

2.8. Mirasçıların Sorumluluğu

Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ölen kamu borçlusuna ait cezalar düşmekte, mirasçılara geçmemektedir. Ancak gecikme faizi ve gecikme zammı, vergi cezası niteliğinde olmadığı için bu borçlar, mirası reddetmemiş mirasçılara geçer⁷³⁴. Kamu borcundan dolayı mirasçılar hakkında takibat yapılabilmesi için ya mirasın kabul edilmiş olması ya da TMK'de belirlenen üç aylık mirasın reddi süresinin herhangi bir ret işlemi yapılmaksızın geçirilmesi gerekmektedir. Kamu alacağı için 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılacak takipler, mirasın açıkça kabulü halinde kabul tarihinden, üç aylık sürenin geçmesi halinde de bu sürenin sonundan itibaren başlayacaktır. TMK'nin 610. maddesi gereğince ret süresi sona ermeden mirasçı olarak tereke işlemlerine karışan, terekenin olağan yönetimi niteliğinde olmayan veya miras bırakanın işlerinin yürütülmesi için gerekli olanın dışında işler yapan ya da tereke mallarını gizleyen veya kendisine mal eden mirasçılar artık mirası reddedemeyeceği için bunlar hakkında 3 aylık ret süresinin dolması veya açıkça mirası kabul etmeleri beklenmeden kamu alacakları için takip başlatılabilir⁷³⁵.

Mirası reddetmemiş olan mirasçıların vergi borçlarından sorumluluğu, VUK'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mirasçılar, miras bırakanın vergi borçlarından miras payları oranında sorumludurlar. Bu hüküm VUK kapsamına giren tüm kamu

⁷³² Gerçek, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, s. 174.

⁷³³ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 118.

⁷³⁴ Bilici, s. 58.

⁷³⁵ Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 4-5.

alacakları açısından geçerlidir. Mirasçılar Kanun kapsamına girmeyen kamu alacaklarından sorumluluğu ise mirasın paylaştırılmasından itibaren 5 yıllık süre boyunca müteselsil sorumluluktur. Bu süre dolduktan sonra mirasçılar, tüm kamu alacaklarından miras payları oranında sorumlu olacaklardır⁷³⁶.

Mirası reddetme hakkı bulunan her mirasçı, sulh hâkiminden terekenin resmi defterinin tutulmasını isteyebilir. Resmi defter tutulması, mirasçılara terekenin durumu hakkında bir fikir edinme ve mirasın kabulü veya reddi konusundaki seçim hakkını buna göre kullanma imkânı verir. Ayrıca tutulan defter uyarınca mirası kabul ederek tereke borçlarından doğacak sorumluluklarını sınırlandırmalarını sağlar⁷³⁷. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 7. maddesi gereğince miras tutulan deftere göre kabul edilmiş olsa bile mirasçılar deftere kaydedilmemiş olan kamu alacaklarından da miras yoluyla elde edilen miktar kadarıyla sorumludurlar.

Şekli ödevlerin mirasçılara miras payları oranında dağıtılması mümkün olamayacağı için şekli ödevler açısından mirasçılar arasında müteselsil sorumluluk söz konusudur. Nitekim VUK'un 164. maddesinde yer alan "*Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.*" hükmü de şekli ödevler açısından sorumluluğun müteselsil olduğunu göstermektedir⁷³⁸.

Ölen kamu borçlusunun mirasının Devlete geçmesi halinde, Devlet deftere yazılan borçlardan yalnızca miras yoluyla edindiği pay çerçevesinde sorumlu olacaktır. Mirası kabul eden kanuni veya atanmış hiçbir mirasçının bulunmaması veya kamu alacağının terekeden tahsil edilememesi hallerinde kamu alacağı terkin edilir⁷³⁹.

Vergi kesenlerin sorumluluğu, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalışanların sorumluluğu, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenlerin sorumluluğu, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerinin sorumluluğu gibi birçok sorumluluk türünde sorumluların ödedikleri

⁷³⁶ Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 5.

⁷³⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 32.

⁷³⁸ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 86.

⁷³⁹ Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, s. 5.

kamu alacakları için asıl borçluya rücu etme hakları bulunmaktadır. Mirasçılar ise ödedikleri kamu alacağının asıl borçlusu öldüğü için fiili imkânsızlık sebebiyle asıl borçluya rücu edemeyeceklerdir.

2.9. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Kamu Alacaklarından Sorumluluk

5520 sayılı KVK'nin ikinci kısmının dördüncü bölümünde kurumlarda tasfiye, birleşme, devir ve bölünme ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Şirketlerin büyümek için başvurduğu stratejilerden bir tanesi normal faaliyet süreleri içinde oluşturdukları ya da dışarıdan sağladıkları fonları yeni projelere yönelttikleri içsel büyümedir. Bu stratejilerden ikincisi ise şirketlerin diğer şirket ya da şirketlerin tamamını veya bir bölümünü ele geçirerek ya da yönetimlerini denetim altına alarak dışsal büyümesidir. Dışsal büyümenin bir türü olan birleşme, iki ya da daha fazla şirketin birleşerek tek bir şirket hale gelmesidir. Birleşme halinde birden fazla şirket, bir şirketin yararına olacak şekilde ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını yitirmektedirler⁷⁴⁰.

Birleşmenin özel bir türü olan devir, şirketin kendi iştirak payları karşılığında devralınan şirketleri kendi şirketine ortak yaparak alım yapmasıdır⁷⁴¹. Bölünme, kurumların bünyelerinde bulunan birden fazla faaliyet konularını ayırarak her birini kendi alanında ve bu alanın özelliklerini içeren donanımları ile birlikte ayrı işletmeler haline dönüştürmeleridir. Kurumların bölünme ile yöneldikleri hedef, kaynak ve imkânlarını daha verimli kullanmaktır⁷⁴². İşletmelerin şekil değiştirmesi, sermaye birikimlerini daha verimli ve kapsamlı ticari amaçlara yöneltmek amacıyla sıklıkla başvurdukları bir yöntemdir.

2.9.1. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme

Birleşme genel anlamıyla bir ya da birden çok şirketin mal varlıkları tasfiye edilmeden işlerinden birine veya yeni kurulan bir şirkete kendiliğinden ya da külli

⁷⁴⁰ Hamdi Deniz Ege Göktuna, *Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013, s. 3.

⁷⁴¹ Ersin Nazal, *Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri*, 4. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s. 15.

⁷⁴² Ahmet Kavak, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri*, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 62.

halefiyet yoluyla geçmesidir. Mal varlıklarının bu yolla birleşmesinin ve intikal eden mal varlığının karşılığı olarak dağılan şirketin ortakları, hesaplanan bir değişim oranına göre bünyesinde birleşilen kurumda şirket payı kazanmaktadırlar⁷⁴³. Şirketlerin birleşmesine ilişkin düzenlemeler TTK'de ve KVK'de yer almaktadır. TTK'nin 136. maddesine göre şirketler için iki tür birleşme söz konusudur. Bunlardan birincisi bir şirketin diğerini devralması ile gerçekleşen devralma şeklinde birleşme, ikincisi şirketlerin yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri ile gerçekleşen yeni kuruluş şeklinde birleşmedir.

KVK'nin 18. maddesi gereğince bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle dağılan kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Birleşme halinde birleşme karı vergiye matrah olur. KVK'nin 17. maddesinde yer alan tasfiye karının tespitine ilişkin hükümler, birleşme karının tespitinde de geçerlidir. Münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler VUK'ta yazılı esaslara göre değerlendirilir. KVK'nin 17. maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

Devir, TTK'de birleşme hükümleri arasında devralma şeklinde birleşme adıyla yer almaktadır. KVK ise TTK'nin aksine katılma şeklinde gerçekleşen birleşmeleri devir olarak adlandırmıştır. Birleşmenin özel bir türü sayılmakla birlikte devir, birleşmeden farklı bir işlemdir. Birleşmede her iki şirketin de tüzel kişilikleri sona ermekte ve yeni bir tüzel kişiliğe sahip bir şirket kurulmaktadır. Bu işlemde her iki şirket de ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybetmekte, ekonomik ve hukuki açıdan yeni bir işletme meydana gelmektedir. Devir halinde ise devralan şirketin tüzel kişiliği devam etmekte, yalnızca devralınan şirketin tüzel kişiliği sona ermektedir. Devralan şirket, bir ya da birden fazla şirketi tüm aktif ve pasifleriyle birlikte satın almaktadır⁷⁴⁴.

KVK'ye göre bazı şartların varlığı halinde yapılan birleşmeler devir olarak kabul edilmektedir. Kanun'un 19. maddesine göre birleşmenin devir hükmünde olabilmesi öncelikle birleşme sonucunda dağılan kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş

⁷⁴³ Tekinalp vd., s. 108.

⁷⁴⁴ Nazal, s. 17.

merkezlerinin Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Bir şirketin kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması, o şirketin tam mükellef olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla KVK’ye göre yalnızca tam mükellef şirketlerin birleşmesi devir hükmünde olmaktadır. Dar mükellef kurumların birleşmesi veya bir tam mükellef kurum ile bir dar mükellef kurumun birleşmesi halinde ise devir hükümleri uygulanmamaktadır.

Birleşmenin devir hükmünde olması için KVK’nin 19. maddesinde düzenlenen ikinci şart, münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesidir. Daha iyi bir deyişle birleşen ve birleşilen kurum bilançolarında yer alan kalemlerin tutarları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, üst üste konularak konsolide edilmelidir⁷⁴⁵.

Bölünme, devreden işletmelerin iki veya daha fazla işletmeyle birleşerek dağılması veya sadece bazı aktif ve pasif kıymetlerinin diğer bir ya da birkaç işletmeye devredilmesi ve dağılmadan faaliyetlerini sürdürmeye devam etmesi şeklinde gerçekleşebilir. Bunlardan ilki tam bölünme, ikincisi kısmi bölünme olarak adlandırılmaktadır⁷⁴⁶. Bu ayırım bölünen şirketin tüzel kişiliğini kaybedip kaybetmediğine göre yapılır⁷⁴⁷. Bölünen şirket, bölünme işlemi sonucunda tüzel kişiliğini kaybediyorsa tam bölünme, kaybetmiyorsa kısmi bölünme söz konusudur. TTK’de de benzer şekilde hem tam bölünme hem de kısmi bölünme düzenlenmiştir. Kanun’un 159. maddesine göre bir şirket kısmi veya tam bölünebilir. Kısmi bölünme halinde şirketin mal varlığının bir veya birkaç bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen mal varlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur. Tam bölünmede ise şirketin tüm mal varlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir.

⁷⁴⁵ Kavak, s. 172.

⁷⁴⁶ Metin Ulusoy, **Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması**, Ankara: Yaklaşım, 2004, s. 20.

⁷⁴⁷ Şener, s. 139.

Hem tam hem de kısmi bölünmede bölünen şirketin mal varlığını devralan şirketler, hâlihazırda mevcut olan şirketler olabileceği gibi yeni kurulacak şirketler de olabilir. Bölünmede bölünen şirketin mal varlığı bir bütün olarak devredilmemektedir. Ayrıca bölünen şirketin pay sahipleri, devralan veya yeni kurulan şirkette pay sahipliğine devam etmektedirler⁷⁴⁸. KVK’de de bölünme ile ilgili olarak TTK’deki düzenlemeye benzer bir düzenleme yer almaktadır. KVK’nin 19. maddesine göre şirketlerin tam veya kısmi bölünmesi mümkündür.

Şekil değiştirme, bir şirketin tasfiye edilmeksizin ekonomik ve hukuki varlığını koruyarak aynı veya temelde aynı ortaklarla mevcut hukuki şeklinden başka bir hukuki şekle dönüştürülmesidir. Şekil değiştiren şirket aynı tüzel kişi olarak hukuki varlığını kesintisiz olarak devam ettirir. Tasfiye veya yeni bir şirket kurulması söz konusu değildir⁷⁴⁹. Şirketler, sermaye ve sorumluluk yapılarını değiştirmek, örgütlenme biçimlerini değiştirmek, finansman olanaklarını çoğaltmak ya da çeşitlendirmek, teşviklerden ve vergisel avantajlardan yararlanmak gibi amaçlarla şekil değiştirme yolunu seçebilirler⁷⁵⁰.

TTK’nin geçerli saydığı şekil değiştirmeler Kanun’un 181. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bir sermaye şirketi, başka türde bir sermaye şirketine veya bir kooperatife dönüşebilir. Kolektif şirketlerin sermaye şirketine, kooperatife ve komandit şirkete dönüşmesi mümkündür. Komandit şirketler, sermaye şirketine, kooperatife ya da kolektif şirkete dönüşebilir. Kooperatiflerin ise yalnızca sermaye şirketine dönüşmeleri mümkündür. Söz konusu madde göz önünde bulundurulduğunda kanun koyucunun sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin şahıs şirketlerine dönüşmelerini yasakladığı ve sermaye şirketlerine dönüşmeyi teşvik ettiği söylenebilir⁷⁵¹. KVK’nin 19. maddesinin 2. fıkrasındaki “*Kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.*” düzenlemesi şekil değiştirmeye ilişkin Kanun’da yer alan tek düzenlemedir. KVK, bazı şekil değiştirmeleri devir hükmünde sayarak vergisiz bırakmakta, bazı şekil değiştirmeleri ise birleşme sayarak vergilendirmektedir.

⁷⁴⁸ Şener, s. 140.

⁷⁴⁹ Şener, s. 154-155.

⁷⁵⁰ Kavak, s. 65-66.

⁷⁵¹ Şener, s. 156.

Şekil değiştirmenin devir hükmünde sayılması için gereken şartlar şunlardır⁷⁵²:

- Eski şekle sahip şirketin şekil değiştirme tarihindeki bilanço değerleri, yeni şekle sahip şirkete kül halinde geçmelidir.
- Şekil değiştiren şirketin hem eski şekline ait hem de yeni şekline ait kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmalıdır.

2.9.2. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Sorumluluk

Tüzel kişilerin kamu borçları için 6183 sayılı Kanun’un 36. maddesinde bir güvence önlemi düzenlenmiştir. Maddede birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde kamu alacağının takip ve tahsiline ilişkin işlemlerin hangi tüzel kişiye yönelik olarak başlatılacağına açıklık getirilmektedir. Kanun’un 36. maddesi 20.06.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce yalnızca birleşme, devir ve şekil değiştirme hallerinde kamu alacaklarının durumunu düzenlemekteydi. Bölünme halinde kamu alacaklarının sorumluluğuna ilişkin hükmün de eklenmesi sonucu anılan düzenleme birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme durumlarında ortaya çıkabilecek belirsizliklere son veren ve kamu alacaklarını güvence altına alan bir önlem haline gelmiştir. 6183 sayılı Kanun’un 36. maddesine göre;

“Bu Kanunun tatbiki bakımından;

- a) İki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs,*
- b) Devir halinde devir alan hükmî şahıs,*
- c) Bölünme halinde bölünen hükmî şahsın varlıklarını devralan hükmî şahıslar,*
- d) Şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs,*

Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer.”

KVK’de de benzer düzenlemeler yer almaktadır. Kanun’un 18. maddesinde birleşme, 19. maddesinde devir, bölünme ve hisse değişimi düzenlenmiştir. Kanun’un 20. maddesinde ise birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi durumlarında vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. KVK’de yer alan düzenlemelerde yeni şirketler, eski şirketlerin devamı olarak kabul edilmekte ve eski şirketlerin vergisel

⁷⁵² Kavak, s. 226.

sorumlulukları yeni şirketlere yüklenmektedir. Dolayısıyla yeni şirketler, devamı oldukları eski şirketlerin tahakkuk etmiş ve edecek olan tüm vergi borçlarından sorumlu tutulmuşlardır⁷⁵³.

Birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde kamu alacaklarının akıbetine ilişkin 6183 sayılı Kanun ve KVK’de yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde hem vergi alacaklarına hem de diğer kamu alacaklarına ilişkin sorumluluğun yeni şirkete ait olduğu ve yeni şirketin eski şirketin yerine geçmesi yoluyla kamu alacaklarının güvence altına alındığı görülmektedir⁷⁵⁴. Diğer bir deyişle birleşme halinde yeni kurulan tüzel kişilik, devir halinde devralan tüzel kişi, bölünme halinde bölünen tüzel kişinin varlıklarını devralan tüzel kişi, şekil değiştirme halinde dönüşülen tüzel kişi kamu alacaklarının ödenmesinden sorumludur. Kamu alacakları için uygulanan güvence önlemleri ve kamu alacaklarının ödenmemesi halinde yapılacak takip ve tahsil işlemleri bu tüzel kişi veya kişiler için uygulanacaktır.

3. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER

Kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler, 5766 sayılı Kanun⁷⁵⁵ ile yeni bir koruma önlemi olarak 6183 sayılı Kanun’a eklenmiştir. Eklenen madde ile kişilere Devletin sunduğu bazı kamu hizmetlerinden faydalanabilmek için Devlete borçlu olmama şartı getirilmiştir. Bilindiği üzere gelişmiş ülkelerde kamu hizmetleri genellikle karşılığında herhangi bir ücret alınmadan sunulmaktadır. Bu hizmetlerin aksamadan devam edebilmesi için kamu hizmetlerinin finansman araçları olan kamu alacaklarının sürekliliği çok önemlidir. Bu sebeple bazı durumlarda kamu alacaklarını vadesinde ödemeyen borçluların bazı kamu hizmetlerinden faydalanabilmeleri için ön koşul olarak kamu borçlarını ödemeleri aranabilmektedir. Bazı kamu hizmetlerinden faydalanabilmek için kamu alacaklarını ödeme koşulu ile hem kamu alacaklarının vadesinde ödenmesine yönelik bir bilinç oluşturulmakta hem de kamu alacakları güvence altına alınmaktadır⁷⁵⁶. Bu uygulamanın vatandaşların, devletin sunmuş olduğu hizmetlerden eşit bir şekilde

⁷⁵³ Kazım Yılmaz, s. 422.

⁷⁵⁴ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 97.

⁷⁵⁵ 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 06.06.2008 tarihli ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁵⁶ Murat Sever, “6183 Sayılı Kanuna Göre Vadesi Geçmiş Borç Durumunu Gösterir Belge”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 147, Nisan-Haziran 2010, s. 148.

yararlanmasını engellediği düşünülse de uygulama kapsamındaki hizmetler, zaten harca tabidir ve her vatandaşın yararlandığı pür kamusal nitelikli hizmetler değildir. Ayrıca fırsat eşitliğini zedeler nitelikte olan kamusal hizmetler istisna kapsamına alındığı için eşitsizlik yaratan bir durum söz konusu olmamaktadır⁷⁵⁷.

Kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler, 6183 sayılı Kanun'un 22/A maddesinde düzenlenmiştir. Madde ile Maliye Bakanına, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğunu getirme, zorunluluk kapsamına girecek kamu alacaklarını tür, tutar ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etme, zorunluluk getirilen işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme konularında yetki verilmiştir.

3.1. Ödeme Zorunluluğu Getirilen Kamu Alacakları

Maliye Bakanı, kendisine verilen yetki ile zorunluluk kapsamına giren kamu alacaklarını Seri: A Sıra No: 9 Tahsilat Genel Tebliği'nde tür olarak şu şekilde tespit etmiştir⁷⁵⁸:

- Yıllık Gelir Vergisi,
- Yıllık Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Özel İletişim Vergisi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Şans Oyunları Vergisi,
- Damga Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Tevkifatlar,
- Geçici Vergiler,
- Bu vergilere ait vergi ziyai cezaları, gecikme zam ve faizleri.

⁷⁵⁷ Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, s. 167.

⁷⁵⁸ 30279 sayılı ve 23/12/2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu vergilerin mükellefi olmayan kişilerin borcu da olmayacağı için kendilerinden vadesi geçmiş borcu olmadığına dair bir belge istenemeyecektir. Ancak bu kişilerin, herhangi bir vergi dairesinden mükellefiyetleri bulunmadığına dair yazı almaları gerekmektedir⁷⁵⁹. Vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge talep eden kamu borçlularına bu belge, yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesi tarafından verilecektir. Anılan vergi dairesi belgeyi düzenlerken gelir stopaj vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından kamu borçlularının bağlı bulundukları diğer vergi daireleri ile yukarıda sayılan kamu alacakları açısından eskiden mükellefiyet kayıtları bulunan diğer vergi dairelerinden alınan bilgileri de dikkate alacaklardır⁷⁶⁰.

Maliye Bakanı, bu kamu alacaklarının toplam 2.000 TL'yi aşan tutarının vadesi geçmiş borç olarak değerlendirileceğine karar vermiştir. Dolayısıyla vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlarca yapılacak ödeme ya da işlemler sırasında, tahsil dairelerinin verdiği bilgiye istinaden belirlenen alacak türlerinin toplam tutarının 2.000 TL'yi aşmaması halinde, borcun bulunmadığı kabul edilerek gerekli ödeme veya işlemler yapılacaktır.

Vadesi geçmiş borç kapsamında değerlendirilen kamu alacaklarının toplam tutarı Maliye Bakanlığı tarafından verilen yazıda gösterilmemektedir. Yazıda sadece türler itibarıyla borç tutarları gösterilmektedir. Ödemeyi ya da işlemi yapan kurum, borç tutarlarını toplayarak 2.000 TL'lik sınırın aşıp aşılmadığına karar verecektir⁷⁶¹. Tutarın 2.000 TL'yi aşması halinde ödeme veya işlemi gerçekleştirmeyecektir. 2.000 TL'nin altında olan vadesi geçmiş kamu borcu ise ödeme ya da işlemin yapılmasına engel oluşturmayacaktır. Vadesi geçmiş borç tutarı 2.000 TL'nin üzerinde olsa bile ödeme ya da işlem yapılmaya engel bulunmayan istisnai haller de bulunmaktadır. Bu istisnalar şu şekildedir:

Vadesi geçtiği halde ödenmemiş borç bulunmakla birlikte, yargı mercilerince kamu alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde kapsama giren tür ve tutarda borç bulunmasına

⁷⁵⁹ Kazım Yılmaz, s. 247.

⁷⁶⁰ Sever, s. 150.

⁷⁶¹ Kazım Yılmaz, s. 247.

rağmen vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge dikkate alınmayacaktır. Tecil edilmiş kamu alacakları, tecil şartlarına uygun olarak ödendiği sürece vadesi geçmiş borç olarak dikkate alınmayacaktır. Borçlunun tahsil dairesine olan borçlarını ödemesi veya çeşitli sebeplerle, mevzuat gereğince kendisine yapılması gereken ödemenin yapılmasını engelleyen durumun kalkması üzerine, yeni alacağı belgeye göre ilgili kurum ve kuruluşlar gerekli ödemeyi hak sahibine yapabilecektir.

Vadesi geçmiş borç tutarını gösterir belge, düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün süre ile geçerlidir. Söz konusu belgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda verilmesi ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca elektronik ortamda verilen belgenin kontrolünün elektronik ortamda yapılabilmesi halinde de aynı esaslar geçerli olacaktır.

3.2. Zorunluluk Kapsamındaki Ödeme ve İşlemler

Vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranması zorunluluğu kapsamındaki ödeme ve işlemler, Seri: A Sıra No: 9 Tahsilat Genel Tebliği'nde belirlenmiştir. Tebliğde yer alan ödeme ve işlemlerden bazıları şu şekildedir:

- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemelerde vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aramaları zorunludur. Bu kurum ve kuruluşlar, Kamu İhale Kanunu kapsamında hak sahiplerine 2.000 liranın üzerinde yapacakları ödemeler sırasında vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aramak zorundadırlar.
- Kanun, kararname ve diğer mevzuatla düzenlenmiş olan ve sadece nakdi olarak ödenen Devlet yardımları, teşvikler ve destekleri ödeyecek olan kurum ve kuruluşlarca 2.000 lirayı aşan ödemeler yapılmadan önce ilgililerden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge istenmekte ve 2.000 liranın üzerinde vadesi geçmiş borç bulunması halinde ödeme yapılmamaktadır. İlgililere, tahsil dairesince düzenlenen vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belgede belirtilen borç tutarının üzerinde ödeme yapılması gereken hallerde, borçlunun da talebi alınmak suretiyle borç tutarı kadar kısım ilgili tahsil dairelerine, bakiyesi de borçluya ödenebilecektir. Ayrıca, borç tutarının yapılacak ödemeden yüksek veya

buna eşit olduğu durumlarda da borçlunun talebi üzerine ödenecek tutar ilgili tahsil dairesine aktarılabilir.

- Madenlere ilişkin ruhsat birleştirme, izin alanı değişikliği, ihale, küçük alanların ihalesi, devir talepleri, işletme ruhsatı ve süre uzatımı talepleri ile ruhsat sahibi tarafından sunulan projedeki eksikliklerin tamamlanması gibi işlemler sırasında işlemi yapan kurum vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aramak zorundadırlar.

3.3. Vadesi Geçmiş Borç Durumunu Gösterir Belge Arama Zorunluluğunun İstisnaları

Vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge arama zorunluluğunun bulunmadığı işlem ve ödemeler, Seri: A Sıra No: 9 Tahsilat Genel Tebliği'nde şu şekilde düzenlenmiştir:

- Eğitim ve öğretime yönelik olarak burs ve diğer adlarla yapılan ödemeler,
- 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesinde sayılan doğal afetlere maruz kalanlara verilen Devlet yardımları, teşvikler ve destekler,
- Bütçelerine mahalli idarelerin katkıda bulunduğu kuruluşların proje ve faaliyetleri karşılığında mahalli idarelere sağladığı destekler nedeniyle yapılacak ödemeler,
- Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından, her çeşit gençlik ve spor tesisi ile eğitim ve öğretim kurumlarının yapılması, yaptırılması, kiralanması, onarım ve bakımlarının yapılması, yarım kalan tesislerin tamamlanması ve tefrişatı için mahalli idarelere (il özel idareleri, belediyeler ve köyler) verilen mali katkı kapsamında nakdi olarak yapılacak ödemeler,
- 6183 sayılı Kanun'un 70. maddesi gereğince haczedilemeyen ödemeler,
- Su alımı ödemeleri, abonelik ücretleri, posta ve telgraf giderleri,
- İhale usulü dışında yapılan haberleşme alımı ödemeleri, ihale usulü dışında yapılan enerji (yakacak ve elektrik) alımı ödemeleri.

3.4. Kamu Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemleri Yapanların Sorumluluğu

6183 sayılı Kanun'un 22/A maddesinin son fıkrası uyarınca zorunlu olduğu halde vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranmaksızın işlem ya da ödeme yapan

kurumlara her ödeme için 4.000 TL idari para cezası verilir. Cezayı kesmeye yetkili olan kurum, takibata yetkili tahsil dairesidir. Bu idari para cezası, ilgilisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir.

Kendisine böyle bir idari para cezası verilen kurumun, vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belgeyi aramadan işlem yapan sorumluya rücu etmesi mümkündür⁷⁶². Ayrıca kurumun cezanın tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesine dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu tip davalarda yetkili mahkeme, cezayı kesen tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir⁷⁶³.

4. TAKAS

6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi tahsil dairesi tarafından tahsil edilip de kanuni nedenler ile reddi gereken kamu alacaklarının, mükelleflerin ret işlemini yapacak olan tahsil dairesine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddedileceğini düzenlemektedir. Kanun koyucu, bu düzenlemeyi kamu borçlularının korunması amacıyla değil kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla getirmiştir⁷⁶⁴. Çünkü bu işlem sayesinde tahsil edilip de kanuni bazı sebeplerle reddi gereken kamu alacakları ile kamu borçlularının muaccel borçlarını takas edilerek Devletten para çıkması engellenmekte, kamu alacağının tahsili garanti altına alınmaktadır. Ayrıca ret ve yeniden tahsilin yol açacağı gereksiz işlemler ve zaman kaybı da önlenmektedir⁷⁶⁵.

4.1. Takas Kavramının Tanımı ve Hukuki Niteliği

6183 sayılı Kanun'da takas kavramı tanımlanmamıştır. TBK'nin 139. maddesinde iki kişinin karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimleri birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç da muaccelse her birinin alacağını borcuyla takas edebileceği düzenlenmiştir. Borç ilişkisinin kamu hukukundan doğması ve alacaklı tarafın kamu alacaklılarından biri olması halinde durum değişmektedir⁷⁶⁶. Bazı durumlardan kamu borçlusundan tahsil edilen kamu alacağının çeşitli sebeplerle iadesi gerekebilmektedir. Örneğin; kaynaktan tevkif edilen gelir vergisinin mükellefin yıl

⁷⁶² Kazım Yılmaz, s. 247-248.

⁷⁶³ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 141.

⁷⁶⁴ Şimşek, s. 194.

⁷⁶⁵ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 138.

⁷⁶⁶ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 167.

sonunda vereceği gelir vergisi beyannamesine göre hesaplanan gelir vergisine kıyasla fazla olması halinde fazla tahsil edilen kısım mükellefe iade edilebilir. Bu ve bunun gibi durumlarda tahsil edilen kamu alacaklarından yapılacak reddiyat sebebiyle mahsupları düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi kamu borçlusuna iade edilmesi gereken bir para söz konusu olduğu takdirde borçlunun geri ödemeyi yapacak olan kamu idaresine muaccel bir borcu bulunup bulunmadığının araştırılarak; muaccel bir borcu varsa parayı geri ödemek yerine bu borcun kapatılmasını düzenlemektedir. Böylelikle kamu idaresinin parayı geri ödemesi ve borçlunun borcunu ödemesi olmak üzere iki olan işlem sayısı bire düşmekte ve taraflar bu yolla ödeşmektedir. Ancak hak sahibi borçlunun kamu idaresine muaccel bir borcu yoksa söz konusu tutarlar nakden iade edilir.

Kanun'da kullanılan kavram her ne kadar mahsup olsa bile, söz konusu düzenleme ile ifade edilen işlem aslında takastır. Çünkü mahsup, söz konusu düzenlemede yer alandan farklı bir işlemdir. Mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesine izin veren bir sayışma işlemidir. Bazı koşullar ve durumlarda bir alacağın azalması sonucunu doğurur; bu nedenle mahsup edilen miktarlar, takastan farklı olarak, karşılıklı birer alacak olmamaktadırlar. Takas ise aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel olan iki borcu daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir⁷⁶⁷. Bir nevi ödeşme olan takasta kesinleşmiş iki borçtan küçük olanının indirilmesi, mahsupta ise bir alacaktan belirli kalemlerin indirilmesi söz konusudur. Mahsup tarh aşaması ile ilgili bir işlem iken takas ödeme aşamasıyla ilgilidir⁷⁶⁸. Dolayısıyla bu bölümde mahsup yerine takas kavramı kullanılacaktır.

Takas işleminin hukuki niteliğine bakıldığında borç ilişkisini borçlardan az olanı oranında sona erdiren takas işlemi, bozucu etkiye sahip bir hukuki işlemdir⁷⁶⁹. Ödeme, zaman aşımı, terkin gibi kamu borcunu sona erdiren nedenlerden biri olan takas aynı zamanda kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan bir önlemdir. Takas, kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden biri olarak 6183 sayılı Kanun'un "*amme alacaklarının korunması*" başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır.

⁷⁶⁷ Mualla Öncel, "Türk Vergi Hukukunda Takas", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXV, Sayı 1-4, 1978, s. 9.

⁷⁶⁸ Önen, s. 156.

⁷⁶⁹ Ağar, "*Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II*", s. 370.

Tahsil dairesince tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddedilmesi gereken kamu alacakları, mükellefin aynı tahsil dairesine ait muaccel borçlarıyla takas edilmek suretiyle Devletten para çıkması engellenmektedir. Ayrıca bu uygulama sayesinde kamu alacağının ödenmemesi riski ortadan kalkmakta, diğer bir deyişle tahsili garanti altına alınmakta, tahsil dairesi zaman kaybından ve gereksiz işlemlerden kurtarılmaktadır. Kamu alacağının tahsil edilemeyerek zaman aşımına uğraması ya da yanlış işlem sonucu eksik tahsil edilmesi gibi olasılıklar da düşünüldüğünde takas müessesesinin kamu alacaklarını korumak açısından çok önemli bir uygulama olduğu görülmektedir⁷⁷⁰. Takas, idarenin kamu alacağını korumakta, borçların ödenmesi ve alacakların tahsili açısından kolaylık sağlamakta, her iki tarafı da gereksiz işlemlerden ve zaman kaybından kurtarmaktadır.

4.2. Takasın Şartları

Kanuni nedenlerle reddi gereken fazla tahsil edilmiş kamu alacağının, mükellefin borçları ile takas edilebilmesi için bazı şartların varlığı gerekmektedir. Takas yapılabilmesi için karşılıklı iki muaccel alacak olmalı ve mükellefin borcu ret işlemini yapacak olan kamu idaresine olmalıdır.

4.2.1. Karşılıklı ve Muaccel İki Alacak Olmalı

Takas yapılabilmesi için kamu idaresinin mükellefe iade etmesi gereken bir borç ve mükellefin kamu idaresine muaccel bir borcu bulunmalıdır⁷⁷¹. Bir borcun muaccel olması, borçlunun edimini ifa etmekle yükümlü olması, alacaklının da borcun ifasını istemeye hakkının bulunmasıdır. Muaccel hale gelmeyen borçlar, müeccel borçlar olarak adlandırılır ve müeccel borcun alacaklısı borcun ifasını isteyemez⁷⁷². Bu durum hem özel alacaklar hem de kamu alacakları açısından geçerlidir.

Hem kamu alacağı hem de mükellefin kamu idaresinden olan alacağı muaccel hale gelmeden önce idare, mükellefe yapması gereken ödemeyi, onun henüz tahakkuk

⁷⁷⁰ Binnur Çelik, “Takas - Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart 2000, <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm> [Erişim Tarihi: 28.09.2017]

⁷⁷¹ Bünyamin Çitil, “Özel Hukukta Muacceliyet ve Temerrütün Vergi Hukukundaki Takas ve Tahsille Mukayesesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 109, Nisan-Haziran 2018, s. 189-194.

⁷⁷² Akıntürk, Ateş Karaman, s. 114-115.

etmemiş borcu ile takas edemez. Mükellef de kendisine iade edilmesini istediği fakat henüz kesinleşmemiş bir alacağının muaccel olan borcuyla takas edilmesini isteyemez⁷⁷³. Dolayısıyla hem reddedilecek tutarın kesinleşmiş olması hem de borçlunun kamu idaresine olan borcunun vadesinin gelmiş olması gerekmektedir.

Borçlunun alacağının borcu ile takas edilebilmesi için öncelikle fazla yapılmış bir tahsilat olmalıdır. İdarenin takasa konu olabilecek borcu sadece fazla tahsil edilmiş kamu alacaklarıdır. Bu bakımdan 6183 sayılı Kanun ile verilmiş olan takas isteme hakkı, sınırlı bir haktır. Ayrıca idarenin ve kamu borçlusunun her türlü karşılıklı ve muaccel borçlarının birbirleriyle takas edilmesi mümkün değildir. Her iki taraf için de özel hukuk ilişkisinden doğan veya taraflardan biri için özel hukuk, diğeri için kamu hukuku ilişkisinden doğan alacak ve borçların 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesine göre takas edilmesi söz konusu olamaz⁷⁷⁴.

Kamu alacağının fazladan tahsil edilmesi çeşitli şekillerde olabilir. En yaygın örneği ise dönem içinde kesinti yoluyla ya da geçici vergi olarak peşin vergi alınmasıdır. Kesinti yoluyla alınan vergilerde henüz doğmamış bir gelir üzerinden vergi alınması, gelirin doğmaması halinde fazladan tahsilata sebep olmaktadır. Üç aylık dönemler halinde alınan geçici vergide de bazı üç aylık dönemlerde zarar beyan edilmesi halinde yıllık beyanda vergiye tabi bir gelir doğmayabilmektedir. Ayrıca hem kamu idaresinin hem de mükellefin yapacağı hatalar, kamu alacağının gerçek tutarından fazla tahsil edilmesine neden olabilmektedir⁷⁷⁵. Bir örnek verecek olursak; GVK'nin 121. maddesinin 1. fıkrası ve KVK'nin 33. ve 34. maddeleri gereğince beyanname dönemi içerisinde ödenen geçici vergi, yurt içinde ödenen diğer vergilerle yapılan tevkifatlar ve yurt dışında ödenen vergiler yıl sonunda ödenecek olan vergiden düşülmektedir. Bu suretle yıl sonunda ödenmesi gereken vergi, yıl içinde ödenen vergiden fazla çıkarsa idare, bu fazla ödemeyi iade etmeden önce mükellefin kendisine muaccel bir borcu varsa mükellefin yaptığı fazla ödeme ile bu borcu takas edecek ve artı bakiye oluşması halinde bunu mükellefe iade edecektir⁷⁷⁶. Çeşitli sebeplerle fazladan tahsil edilmiş bir kamu

⁷⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 151.

⁷⁷⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 145.

⁷⁷⁵ Kazım Yılmaz, s. 249.

⁷⁷⁶ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 168.

alacağının takas yoluyla reddedilmesi söz konusu olabilmekte, idarenin mükellefe ödemesi gereken diğer borçları ise takas işlemine konu olamamaktadır.

TBK'nin 139. maddesinde karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimlerin takas edilebileceği düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle özel hukukta aynı cinsten olmak şartıyla her türlü alacak takas edilebilmektedir. Vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak sadece para alacağı takas konusu olabilir⁷⁷⁷. 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi kamu alacaklarının takas edilebileceğini hükme bağlamıştır. Kanun'un kamu alacaklarını tanımlayan maddesi göz önünde bulundurulduğunda tüm kamu alacaklarının birer para alacağı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla tüm kamu alacakları takasa konu olabilir.

Zaman aşımına uğramış bir borç için takas yapılıp yapılamayacağı hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Tahakkuk zaman aşımı açısından bakıldığında vergi dairesi, vergi tarh ve tebliğ etme yetkisini yitirdiği için takas yapılamayacaktır. Tahsil zaman aşımı açısından bakıldığında ise esasen muaccel olan bir vergi borcu bu niteliğini kaybetmiştir. Ayrıca zaman aşımı, mükellefin başvurusu olmadan hüküm ifade ettiği için zaman aşımı durumunda idarenin takas yapması mümkün değildir. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesi gereğince tahsil zaman aşımına uğramış bir borcu mükellefin rızasıyla ödenmesi mümkündür. Dolayısıyla tıpkı ödeme gibi kamu alacağını sona erdiren hallerden biri olan takasın da mükellefin rızası olması halinde zaman aşımına uğramış borçlar için uygulanmasının mümkün olacağı düşünülmektedir.

4.2.2. Mükellefin Borcu Ret İşlemini Yapacak Olan Kamu İdaresine Olmalı

6183 sayılı Kanun ile verilen takas isteme hakkının bazı sınırları bulunmaktadır. İdare ve mükellefin her türlü karşılıklı ve muaccel borcu birbiri ile takas edilemez. Her iki tarafın borcunun da özel hukuktan doğması ya da taraflardan birinin borcunun özel hukuktan diğerinin kamu hukukundan doğması halinde takas yapılması mümkün değildir. Takas edilebilecek borçlar, her ikisi de kamu hukuku ilişkisinden doğmak üzere; tahsil edilip de kanuni nedenlerle mükellefe reddedilmesi gereken kamu alacakları ile mükellefin ret işlemini yapacak olan kamu idaresine olan muaccel borçlarıdır⁷⁷⁸.

⁷⁷⁷ Öncel, s. 10.

⁷⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 151-152.

Dolayısıyla kamu borçlusunun bir kamu idaresinden olan alacağının, başka bir kamu idaresine olan muaccel borcu ile takas edilmesi mümkün değildir.

Kanuni düzenleme bu şekilde olmakla birlikte bu düzenlemenin hazine birliği ilkesi ile çelişmekte olduğu görüşü de bulunmaktadır. Danıştay da bir kararında alacaklı ve borçlu olan vergi daireleri farklı olsa bile mükellefin takas talebinde bulunabileceğine hükmetmiştir⁷⁷⁹. Borçlu ve alacaklı vergi dairelerinin aynı olması halinde vergi dairesi resen takas yapabilirken, alacaklı ve borçlu vergi dairelerinin farklı vergi daireleri olması halinde yalnızca talep halinde takas yapılabilecektir⁷⁸⁰. Bu noktada takasın güvence önlemi olma özelliği değil ödeme özelliği ağır basmaktadır. Çünkü kamu alacağı borçlunun açık talebi sebebiyle takas yoluyla tahsil edilmekte, kamu gücüne dayanılarak bir güvence önlemine başvurulmamaktadır.

Takas işlemine ilişkin bir diğer özellikli durum aynı holding bünyesinde yer alan şirketlerden birinin borcunun diğer bir şirketin vergi dairesinde bulunan alacağı ile takas edilip edilemeyeceğine ilişkindir. Danıştay'ın bu konudaki görüşü aynı holding bünyesinde yer alan şirketlerin vergi dairesine olan borçlarının ve alacaklarının birbirine takas edilebileceği yönündedir⁷⁸¹. Aynı zamanda şirketin vergi alacağının ortağın vergi borcu ile takas edilmesi de mümkündür⁷⁸².

4.3. Takas Usulü

6183 sayılı Kanun'da takas işleminin yapılması için talebin gerekli olup olmadığı, talep gerekliyse takas talebini kimin yapacağına dair bir hüküm yoktur. Ancak iki tarafın da yararına bir düzenleme olduğu için her iki tarafın takas talebinde bulunabileceği

⁷⁷⁹ Danıştay 7. D. E. 1969/1340, K. 1970/520, T. 24.02.1970. Öncel, s. 11-12.

⁷⁸⁰ Kazım Yılmaz, s. 252.

⁷⁸¹ Danıştay 4. D. E. 1998/2920, K. 1999/1201, T. 23.03.1999: “.... Taşımacılık ve Ticaret Anonim Şirketinin kurum geçici vergi alacağının davacı şirketin vergi borçlarına mahsubu isteğinin kabul edilmemesi üzerine davacı şirketin beyanına göre doğan vergi borçlarının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. Vergi Mahkemesi 11.3.1998 günlü ve E: 1997/1102, K: 1998/326 sayılı kararıyla; yükümlü şirket tarafından verilen 1996 yılı kurumlar vergisi beyannamesine göre tahakkuk eden vergilerin yasal süresinde ödenmemesi nedeniyle tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiş ise de, aynı holding bünyesinde yer alan Taşımacılık ve Ticaret Anonim Şirketi tarafından idareye verilen dilekçeyle vergi dairesinden olan alacağının davacı şirketin ödeme emrinde yer alan vergi borcuna mahsubunu istemesi nedeniyle hiç bir yasal engel bulunmayan alacaklı şirketin isteği doğrultusunda idarenin mahsup işlemini yapması gerekirken bu istemi kabul edilmeyerek düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Davalı idare kesinleşen vergilerin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin kanun ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> [Erişim Tarihi: 19.11.2017]

⁷⁸² Danıştay 4. D. K. 1991/246, T. 22.01.1991 Yerlikaya, s. 151.

düşünülebilir⁷⁸³. Kamu borçlularının kanuni temsilcileri, kefilleri ve vergi sorumluları da takas talep edebilir. Çünkü bu kişiler de Kanun'un kamu borçlusu tanımı içinde yer almaktadırlar⁷⁸⁴. TBK'nin 143. maddesinde ise takasın ancak borçlunun takas iradesini alacaklıya bildirmesiyle gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu alacakları açısından bakıldığında ise takas düzenlemesinin kamu alacaklarını güvence altına alan bir önlem olduğu düşünüldüğünde borçlunun talebiyle takas yapılması mümkün iken, takas yapılabilmesi için borçlunun iradesinin aranmasının mecburi olmadığı kabul edilmektedir. Kamu borçlusunun bir idareden hem alacağı hem de o idareye muaccel bir borcu varsa borçlunun talebi beklenmeden takas yapılabilir. Düzenlemenin bir güvence önlemi olması da bunu gerektirmektedir⁷⁸⁵. Takas işlemi için gerekli şartlar oluşmuş olsa bile takas işlemi yapıp yapmamak, alacaklı tahsil dairesinin takdirindedir⁷⁸⁶.

Kamu borçlusunun kamu alacaklısına olan borcunu, kamu alacaklısı nezdindeki alacakları ile takas etmesi ise mümkün değildir. Kamu hukuku ilişkisinden doğan borçlar için takas yapabilme yetkisi kamu borçlusuna değil kamu alacaklısına aittir. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden doğan, diğer bir deyişle özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan alacakları, kamu alacağı niteliğinde olmadıkları için bu kurumların borçlularının kamu alacağı niteliğinde olmayan borçlarını, bu kurumlardan olan alacakları ile takas etmelerinde yasal bir engel yoktur⁷⁸⁷.

Danıştay'a göre her takas talebinin diğer taleplerden ayrı olarak, kendi koşulları çerçevesinde incelenip kabul edilirliği hakkında karar verilmelidir⁷⁸⁸. Kamu borçlusunun takas şartlarının varlığı halinde alacaklı idareye yapacağı takas talebinin bağlayıcı olup olmadığı konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuyla ilgili bir Danıştay kararına göre muaccel hale gelmiş vergi borcunun, vergi idaresinde bulunan alacağı ile takas edilmesi ve bu yolla tahsil edilmesi için süresi içinde takas talebinde

⁷⁸³ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 136.

⁷⁸⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, s. 145.

⁷⁸⁵ Kazım Yılmaz, s. 251-252.

⁷⁸⁶ Şimşek, s. 194.

⁷⁸⁷ Açar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II", s. 371.

⁷⁸⁸ Danıştay 3. D. E. 1995/461, K. 1995/2219, T. 29.06.1995. Yerlikaya, s. 152.

bulunan mükellefin takas talebi cevaplandırılmadan vergi borcu kesinleşmez. Diğer bir deyişle idare, takas talebine olumlu veya olumsuz bir yanıt vermeden vergi borcunun kesinleştiği gerekçesiyle mükellefe ödeme emri tebliğ edemez⁷⁸⁹. Bu bakımdan kamu borçlusunun takas talebinin alacaklı kamu idaresi nezdinde kabul edilmesi mecburi olmasa bile hiçbir bağlayıcılığının bulunmadığı da söylenemez.

Takas talebinde bulunulması veya takas işleminin yapılması gereken süreye ilişkin 6183 sayılı Kanun'da bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK'un 120. ve 126. maddelerinde yer alan 1 yıllık sürelerin takas için uygulanacağı düşünülmektedir⁷⁹⁰.

5. TASARRUFUN İPTALİ DAVASI

Kamu borçlusunun malları, alacakları ve hakları üzerindeki tasarruf yetkisi, borçlunun iflasına karar verilmesi veya mallarının haczedilmesi ile sınırlandırılır. Diğer bir deyişle malları, alacakları ve hakları üzerinde haciz uygulanmamış ya da hakkında iflas kararı bulunmayan borçlu, mal varlığı üzerinde her türlü tasarrufta bulunmaya yetkilidir. Tasarruf yetkisi sınırlandırılmadığı için bunlar üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilir. Mal, hak ya da alacaklarını satabilir, bağışlayabilir, devredebilir ya da bunlar üzerinde üçüncü kişiler lehine aynı haklar kurabilir. Borçlunun bu tasarrufları iyi niyetli olabileceği gibi kötü niyetli de olabilir⁷⁹¹. İflas kararı veya hacizle tasarruf yetkisinin sınırlandırılması ihtimali olan kamu borçlusu, bunu önlemek için mal kaçırmak amacıyla bazı hukuki işlemler yaparak mal varlığını azaltabilir⁷⁹². Örneğin; borçlu, mallarını bir kişiye bağışlar, ancak bunu görünürde bir satım sözleşmesi ile yapar.

Alacaklılar, yapacakları takiple borçlunun diğer mal varlığından alacaklarını tahsil edebiliyorlarsa bu kötü niyetli tasarruflardan etkilenmezler. Ancak bu tasarruflar sebebiyle borçlunun mal varlığından alacağını tahsil edemeyen alacaklılara, onları korumak amacıyla, iptal davası açma hakkı tanınmıştır⁷⁹³. İptal davası, hukuki bir esası

⁷⁸⁹ Danıştay 3. D. E. 1999/4636, K. 2001/734, T. 27.02.2001: “*Vergi borcunun vergi idaresinde bulunan alacağına mahsubu suretiyle tahsili için süresinde başvuran davacının mahsup talebine karşı idarece olumlu veya olumsuz bir cevap verilmeden amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.*” <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/3d-1999-4636.htm> [Erişim Tarihi: 19.11.2017]

⁷⁹⁰ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü (Vergi İcra Hukuku)*, s. 137.

⁷⁹¹ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, s. 529.

⁷⁹² Serkan Ağar, “Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, Kasım 2015, s. 145-146.

⁷⁹³ Pekcanitez, Atalay, Özekes, s. 313.

olan karar ve fiillerin hükümsüz hale gelmesini sağlamak için açılan bir davadır⁷⁹⁴. Alacaklı tahsil dairesinin iptal davası açmadan kendiliğinden tasarrufları hükümsüz sayması ve sonraki işlemlere başlaması mümkün değildir. Bu şekilde yapılacak işlemler fonksiyon gaspı nedeniyle yok hükmünde sayılırlar⁷⁹⁵. Kamu alacaklarını güvence altına önlemlerden biri olan tasarrufun iptali davasına ilişkin düzenlemeler, 6183 sayılı Kanun'un 24 ila 31. maddeleri arasında yer almaktadır. 27, 28, 29 ve 30. maddelerde hükümsüz sayılacak tasarruflar; 24, 25 ve 26. maddelerde bu tasarrufların iptali için açılacak olan davaya ilişkin düzenlemeler; 31. maddede ise hükümsüz sayılan tasarruflardan yararlanan üçüncü kişilerin hak ve mecburiyetleri yer almaktadır.

5.1. Tasarrufun İptali Davasının Hukuki Niteliği ve Amacı

Tasarrufun iptali davasının hukuki niteliği konusunda çeşitli teoriler bulunmaktadır. Butlan teorisine göre borçlunun mal varlığını azaltan tasarrufları, alacaklı bakımından da geçerlidir, ancak onun takip hakkı karşısında batıldır. İptal davasına konu olan malın mülkiyeti, şarta bağlı olarak kazanılmıştır ve alacaklının iptal davası açması halinde şart gerçekleşmiş olur, mülkiyet borçluya geçer. Haksız fiil teorisine göre, borçlunun kasten yaptığı ve üçüncü kişinin de bunu bildiği tasarruflar ile kastın varlığı araştırılmadan iptal edilebilen tasarruflar iptal edilebilirler. Bu teoriye göre hem borçlunun hem de borçlu ile hukuki muamele yapan üçüncü kişinin tasarrufu bir haksız fiildir ve alacaklıya zarar vermektedir. Tasarrufun iptali davasının niteliğini açıklayan bir diğer teori olan sebepsiz zenginleşme teorisine göre borçlunun mal varlığı, alacaklılarına karşı sorumlu bir objedir. Bu sorumluluktan dolayı, borçlunun mal varlığına dâhil bir malın mal varlığından çıkarılması, alacaklının zararına bir haksız kazançtır. Bu durumda sebepsiz zenginleşen kişi, mal varlığında oluşan artışı, fakirleşene iade etmelidir. Yasal borç teorisine göre, borçlu ile hukuki muamelede bulunan üçüncü kişi, iptal davası riskini önceden kabul etmiştir ve iptal davası, unsurları kanunda düzenlenen bir borca dayanmaktadır⁷⁹⁶.

⁷⁹⁴ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü (Vergi İcra Hukuku)*, s. 139.

⁷⁹⁵ Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 152.

⁷⁹⁶ Ersan Öz, Bülent Demirtaşoğlu, "Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 10, Temmuz 2012, s. 38-40.

Tasarrufun iptali davası, bir eda davasıdır. Davacı, eda davasıyla mahkemeden davalı ya da davalıların bir şeyi verme, yapma ya da yapmama ile mahkûm edilmesini ister. Doktrinde tasarrufun iptali davasının inşai nitelikte bir dava olduğu yönünde görüşler de vardır. İnşai davalarda davacı, mahkemeden yeni bir hukuki durum oluşturulmasını, mevcut hukuki durumun içeriğinin değiştirilmesini veya mevcut hukuki durumun ortadan kaldırılmasını talep eder. Ancak tasarrufun iptali davalarında yeni bir hukuki durum yaratılması, mevcut bir hukuki durumun değiştirilmesi ya da ortadan kaldırılması söz konusu değildir. Ayrıca maddi hukukta tasarrufun iptali davasıyla kullanılabilecek bir inşai hak da düzenlenmemiştir⁷⁹⁷. Tasarrufun iptali davasından çıkan hüküm ile kamu borçlusu ya da davalı diğer kişiler bir şeyi verme, yapma ya da yapmamaya mecbur kılınmaktadırlar. Dolayısıyla bu dava, bir eda davası niteliğindedir.

6183 sayılı Kanun'un 24 ila 31. maddeleri arasında düzenlenen tasarrufun iptali davası, aynı değil kişisel hakka ilişkin bir dava türüdür. Davacı, davasında haklı bulunursa dava konusu mal üzerinden cebri icra yolu ile hakkını alma yetkisini elde eder. Davanın konusu taşınmaz bir mal ise davacı, davalı üçüncü kişinin üzerindeki kaydın haciz ve satışını isteyebilir. Tasarrufun iptali davası, dava konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin el değiştirmesini sağlayan, mülkiyeti kazandırıcı sonuç doğuran bir dava değildir. Örneğin; davaya konu edilen mal bir taşınmazsa davacının haklı bulunması halinde tapu kaydının iptaline ve davacı adına tesciline karar verilmez⁷⁹⁸. Sadece bu taşınmazın satış bedelinden kamu alacağının tahsili ile yetinilir.

Borçlunun yaptığı tasarruflar, iptal davası ile tamamen geçersiz kılınmamaktadır. İptal davasını kazanan alacaklı, dava konusu malı, hakkı ya da alacağı paraya çevirip alacağını tatmin ettikten sonra artan bir tutar olursa bu tutar üçüncü kişiye verilir. Borçluya verilmemesinin sebebi, işlemin tamamen geçersiz kılınmamış olmasıdır⁷⁹⁹.

Tasarrufun iptali davası, borçlunun borcunu ödememek amacıyla yaptığı tasarrufların geçersizliğini sağlar. İptal davasının amacı, borçlunun haciz ya da iflastan önce yapmış olduğu ve aslında geçerli olan tasarrufları ile mal varlığından çıkarttığı mal,

⁷⁹⁷ Hakan Arslaner, "Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları", **Sosyoekonomi**, 2017, Vol. 25(32), s. 82-83.

⁷⁹⁸ Güneren, s. 1182.

⁷⁹⁹ Pekcanitez, Atalay, Özekes, s. 314.

hak ya da alacaklarından alacaklılarının tatmin edilmesini sağlamaktır⁸⁰⁰. İcra İflas Kanunu’nun 277. ve 285. maddeleri arasında düzenlenen iptal davasının amacı, 277. maddede “278, 279 ve 280 inci maddelerde yazılı tasarrufların butlanına hükmettirmek” olarak belirlenmiştir. İİK’de düzenlenen tasarrufun iptali davaları ile 6183 sayılı Kanun’a göre açılan iptal davalarının hukuki niteliği ve amacı aynıdır. Kamu alacakları açısından bakıldığında iptal davasının amacı, kamu alacağını ödemeyen, malı bulunmayan ya da kamu alacağını ödemeye yetmeyen kamu borçlusunun, kamu alacağının tahsiline engel olmak amacıyla yaptığı tasarrufların alacak ve eklentileriyle sınırlı olarak hükümsüzlüğünü sağlayarak, dava konusu malın haciz ve satışının istenebilmesi suretiyle kamu alacaklarını tahsil etmektir. Diğer bir deyişle 6183 sayılı Kanun kapsamında açılan tasarrufun iptali davasının amacı, borçlunun aciz ya da iflasından önce yaptığı, aslında geçerli olan bazı tasarruflarının geçersiz ya da iyi niyet kurallarına aykırılık nedeniyle kamu alacaklısına karşı sonuçsuz kalmasını ve dolayısıyla o mal üzerinde cebri icraya devam edilerek kamu alacağının tahsilini sağlamaktır⁸⁰¹. Nitekim 6183 sayılı Kanun’un 24. maddesinde de iptal davası açılmasının amacı, bu Kanun’un 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptalini sağlamak olarak belirtilmiştir.

Hükümsüz sayılan tasarrufları tespit eden idarenin iptal davası açması mecburidir. Çünkü Kanun’un 24. maddesinde yer alan “*amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır*” hükmü ile idareye verilen yetki, bağlı bir yetkidir⁸⁰². Anılan maddelerde düzenlenen hükümsüz sayılması gereken tasarrufları öğrenen alacaklı tahsil dairesinin, iptal davası açıp açmama konusunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Dava konusu edilen tasarrufların bu maddelerde yapılan genel tanımlara uygun olup olmadığı ve iptale tabi olup olamayacağı ise hâkimin takdirindedir⁸⁰³. Hâkim, davaya konu edilen tasarrufun iptale tabi olup olmayacağı konusunda takdir yetkisini kullanırken zamana ve şartlara göre değerlendirme yapacaktır⁸⁰⁴.

⁸⁰⁰ Ömer Ulukapı, **İcra ve İflas Hukuku**, Konya: Mimoza Yayınları, 2015, s. 497.

⁸⁰¹ Güneren, s. 1173-1174.

⁸⁰² Gül Üstün, s. 70.

⁸⁰³ Güneren, s. 1174.

⁸⁰⁴ Baki Kuru, **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s. 1197.

5.2. Tasarrufun İptali Davasının Koşulları

Tasarrufun iptali davasının açılabilmesi için gerekli olan şartlar, Kanun'da tek tek sayılmış olmasa bile gerek mevcut hükümlerden gerekse de iptal davasının amacından hareketle bu şartlara ulaşmak mümkündür. Bu koşulların var olduğunu ispat yükü alacaklı tahsil dairesine aittir⁸⁰⁵.

5.2.1. Kesinleşmiş ve Ödenmemiş Bir Kamu Alacağının Var Olması

Tasarrufun iptali davasının açılabilmesi için ilk koşul, kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının var olmasıdır. Kamu alacağının kesinleşmiş olması, zorunlu bir dava şartı ve davanın dinlenebilme koşuludur. Kesinleşme durumu mahkeme tarafından resen araştırılır⁸⁰⁶. Örneğin; ihtiyati tahakkuk yapılarak ihtiyati haciz uygulanan kamu alacağı henüz kesinleşmiş sayılamayacağı için böyle bir kamu alacağı için tasarrufun iptali davası açılması mümkün değildir⁸⁰⁷. Bilindiği üzere iptal davasının amacı, kamu alacağını ödememek amacıyla borçlu tarafından yapılan tasarrufların iptalini sağlayarak kamu alacağını eksiksiz olarak tahsil etmektir. Dolayısıyla tasarrufun iptali davasının açılabilmesi için her şeyden önce kesinleşmiş bir kamu alacağının var olması ve bu kamu alacağının tahsili için borçlu nezdinde yapılan takibattan sonuç alınamamış olması gerekmektedir⁸⁰⁸. Tasarrufun iptali davası, sadece kesinleşmiş kamu alacakları bakımından başvurulabilecek bir güvence önlemidir. Kesinleşmiş olmakla birlikte borçlu hakkında yapılan takibat sonucu tahsil edilebilecek durumda olan kamu alacakları için tasarrufun iptali davası açılması ise mümkün değildir. Kamu alacağının kesinleşmesi, borç ile ilgili olarak başvurulabilecek idari ve yargısal itiraz yollarının tüketilmesi sonucunda gerçekleşir⁸⁰⁹.

5.2.2. Kamu Alacağının Tahsilinin İmkânsızlaşması

Kamu alacağının tahakkuk etmesi ve sonrasında kesinleşmesi ile borçlunun bunu rızasıyla ödenmesi beklenir. Kamu borçlusunun rızasıyla ödemediği kamu alacakları için

⁸⁰⁵ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 153.

⁸⁰⁶ Açar, "Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları", s. 148-149.

⁸⁰⁷ Öz ve Demirtaşoğlu, s. 55.

⁸⁰⁸ Burçin Bozdoğanoglu, "6183 sayılı Kanun Gereğince İptal Davasına Konu Tasarruf ve İşlemlerin Tüzel Kişiler Açısından Uygulanması", *Çalışma Dünyası Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, Ekim-Aralık 2013, s. 113.

⁸⁰⁹ Arslaner, "Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları", s. 87.

cebri icra yollarına başvurulur. İlk olarak kendisine 15 gün içinde borcu ödemesi veya mal bildiriminde bulunmasına dair bir ödeme emri tebliğ edilir. Süresinde mal bildiriminde bulunmayan borçlu, mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunur. Buna rağmen mal bildiriminde bulunmayan, malı olmadığını bildiren ya da bildirdiği malların borcuna yetmeyeceği anlaşılan kamu borçlularının bazı tasarrufları hakkında iptal davası açılabilir. Bu durum borçlunun ödeme güçsüzlüğü içinde bulunduğu ilişkin bir karine oluşturur⁸¹⁰. Kamu alacaklısı, iptal davası açmadan önce tüm cebri icra yollarını tüketmek zorunda değildir. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, takip sürecindeyken zaman kaybetmemek adına iptal davası açılabilir⁸¹¹.

Kamu borçlusunun bildirdiği malların borcunu karşılamaya yetip yetmeyeceğinin tespiti, 6183 sayılı Kanun'un 81 ve 91. maddelerine göre yapılacak değerlemede belirlenen tutara göre yapılır. Eğer bu tutar, kamu alacağını karşılamaya yetmiyorsa iptal davası açılabilir. Bu tutarın kamu alacağını karşılayacağı düşünülmeyle birlikte yapılan satışla birlikte kamu alacağının tamamı tahsil edilemiyorsa tasarruflar için iptal davası açılabilir⁸¹².

Tasarrufun iptali davasının sonuçları yalnızca kamu borçlusunu etkilemediği için alacaklı tahsil dairesi, dava şartlarının oluşup oluşmadığını incelerken gerekli özeni göstermelidir. Nitekim kamu alacağının borçlu tarafından rızasıyla ödenmesinin, teminata bağlanmasının ya da cebri icra yoluyla tahsil edilmesinin mümkün olduğu durumlarda iptal davası açılmamalıdır. Ayrıca dava, kamu alacağının tümü için değil yalnızca borçlunun mal varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kısmı ile sınırlı olarak açılmalıdır⁸¹³. Kamu alacağının cebri icra yoluyla tahsil edilememesinden anlaşılması gereken borçlunun haczedilecek bir mal varlığı bulunamaması ya da haczedilen mal varlığı değerlerinin borcunu karşılamaya yetmemesidir⁸¹⁴. Haczedilen mal varlığı değerleri, kamu borcunu karşılamaya yetiyorsa

⁸¹⁰ Cengiz Kostakoğlu, "6183 Sayılı Kanuna Göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden İptal Davası", **Yargıtay Dergisi**, Cilt: 17, Sayı:1-2, Ocak-Nisan 1991, s. 10.

⁸¹¹ Arslaner, "Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları", s. 88.

⁸¹² Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 147-148.

⁸¹³ Ebru Cilli, "Kamu ve Özel Alacaklar Açısından Tasarrufun İptali Davası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:409, Eylül 2015, s. 135.

⁸¹⁴ Açar, "Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları", s. 149.

yalnızca kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının varlığına dayanılarak tasarrufun iptali davası açılmaz.

6183 sayılı Kanun kapsamında tasarrufun iptali davası açılabilmesi için alacaklı tahsil dairesinin tüm takip yollarını tüketmesine rağmen alacağı tahsil edememesi zorunlu olmasına rağmen bunu kanıtlaması zorunlu değildir. Yalnızca uyuşmazlık durumunda mahkemenin talep etmesi halinde bu durumu kanıtlaması gerekmektedir. Alacaklı tahsil dairesi, borçlunun haczedilebilecek malı bulunmadığını belirleyen haciz tutanağı ya da 6183 sayılı Kanun'un 75. maddesine göre düzenlenen aciz fişi ile bu durumu kanıtlayabilir. Ayrıca alacaklı tahsil dairesi, borçlunun mal bildiriminde bulunmadığını, malı olmadığını bildirdiğini veya mal bildiriminde bulunduğu mallarının kamu borcunu karşılamaya yetmediğini de kanıt olarak sunabilir⁸¹⁵.

5.2.3. İptale Konu Tasarrufların 6183 sayılı Kanun'da Düzenlenen Süreler İçerisinde Yapılmış Olması

Tasarrufun iptali davasının açılmasının koşullarından bir diğeri, iptale konu edilecek olan tasarrufların 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen süreler içerisinde yapılmış olmasıdır. Kanun'un 27. maddesi gereğince kamu alacağını ödememek amacıyla tasarrufta bulunan kamu borçlularının ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz sayılır. Kamu alacaklarının ödeme süreleri genellikle özel kanunlarıyla düzenlenmektedir. Ödeme süresinin kanun ile belirlenmediği bazı hallerde ise 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesi doğrultusunda Maliye Bakanlığı'nın yapacağı tebliğden itibaren başlayan bir aylık süre kamu alacakları için ödeme süresidir.

5.3. Tasarrufun İptali Davalarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

6183 sayılı Kanun'un "iptal davası açılması" başlıklı 24. maddesinde kamu borçlusunun aynı Kanun'un 27 ila 30. maddeleri arasında yer alan tasarruflarının iptali için genel mahkemelerde dava açılacağı ve bu davalara başka işlere kıyasla öncelik verileceği düzenlenmiştir. Açık kanun hükmü sebebiyle alacaklı tahsil daireleri tarafından

⁸¹⁵ H. Hüseyin Savaş, "Kamu Alacaklarında İptal Davası", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 48, Aralık 2001, <https://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm> [Erişim Tarihi: 17.10.2017]

kamu alacaklarını tahsil amacıyla açılacak olan tasarrufun iptali davalarında idari yargı yerleri değil adli yargı yerleri görevlidir.

Genel mahkemeler deyimi, asliye hukuk ve sulh hukuk mahkemelerini ifade etmektedir⁸¹⁶. Ancak tasarrufun iptali davalarının genel mahkemelerden hangisinde açılacağı Kanun'da düzenlenmemiştir. Dolayısıyla görevli mahkemenin Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre tespit edilmesi gerekmektedir. HMK'nin 2. maddesi gereğince aksine bir düzenleme bulunmadıkça dava konusunun değer ve miktarına bakılmaksızın mal varlığı haklarına ilişkin davalar ile şahıs varlığına ilişkin davalarda görevli mahkeme, asliye hukuk mahkemesidir. Ayrıca HMK ya da diğer kanunlarda farklı bir düzenleme bulunmadıkça, asliye hukuk mahkemesi diğer dava ve işler bakımından da görevlidir. Mahkemelerin görevine ilişkin kurallar kamu düzenindendir. Dolayısıyla görevli olup olmadığının mahkemece kendiliğinden incelenmesi gerekir.

6183 sayılı Kanun'da tasarrufun iptali davasında yetkili mahkemenin nasıl belirleneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple görevli mahkeme gibi yetkili mahkeme de HMK'de yer alan genel hükümlere göre belirlenecektir. HMK'nin 6. maddesi gereğince davalı gerçek veya tüzel kişinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesi, genel yetkili mahkemedir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'a göre açılacak olan tasarrufun iptali davalarında da yetkili mahkeme, kamu idaresinin dava ettiği gerçek veya tüzel kişinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesidir⁸¹⁷. HMK'nin 7. maddesinde davalının birden fazla kişi olması halinde davacının bunlardan herhangi birinin yerleşim yeri mahkemesinde dava açabileceğini düzenlemektedir. Bu konuda davacının seçimlik bir hakkı bulunmaktadır. Tasarrufun iptali davalarında, olayın doğası gereğince kamu borçlusu ve onunla hukuki muamelelerde bulunan 3. kişi ya da kişiler olmak üzere birden fazla davalı bulunmaktadır. Davacı kamu idaresi, HMK'nin 7. maddesine dayanarak davayı, bunlardan herhangi birinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesinde açabilir. Davalıların yerleşim yerinin aynı olması halinde ise davacı kamu idaresi, davayı o yerleşim yeri mahkemesinde açmak zorundadır.

⁸¹⁶ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 403.

⁸¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun "Borçlu tarafından yapılan tek taraflı işlemlerle borçlunun kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak için olduğunu bilen ve bilmesi gereken kimselerle yapılan tasarrufların iptali için hukuk mahkemesine başvurulması gerektiği" hakkındaki E. 1993/104, K. 1993/88 ve 24.09.1993 tarihli kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-1993-104.htm> [Erişim Tarihi: 21.11.2017]

HMK'nin 12. maddesinde taşınmazlara ilişkin davaların taşınmazın bulunduğu yer mahkemesinde görüleceği düzenlenmiştir. Taşınmaz bir malın tasarrufun iptali davasına konu edilmesi halinde ise HMK'nin 12. maddesi uygulanmayacaktır. Çünkü tasarrufun iptali davası, aynı hakka değil, kişisel hakka dayanan bir dava türüdür ve yetkili mahkeme HMK'nin 6. ve 7. maddelerine göre belirlenir⁸¹⁸.

Özel kanunlarda hüküm bulunan hallerde görevli ve yetkili mahkemenin HMK'ye göre değil bu hükümlere göre belirlenmesi gerekir. Nitekim bazı özel kanunlarda tasarrufun iptali davalarında görevli ya da yetkili mahkemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Örneğin; SSGSK'nin 88. maddesi gereğince kurumun prim alacakları ve diğer alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan tüm uyuşmazlıklarda olduğu gibi tasarrufun iptali davalarında da görevli ve yetkili mahkeme kurumun alacaklı biriminin bulunduğu yer iş mahkemesidir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁸¹⁹'nin 142. maddesi uyarınca Fon, Fon bankaları ve faaliyet izni kaldırılan bankaların iflas ve tasfiye idareleri tarafından açılacak hukuk davalarında görevli mahkeme, asliye ticaret mahkemesidir. Bu kurumlar tarafından açılacak olan tasarrufun iptali davalarının yanı sıra asliye hukuk mahkemesinde veya icra mahkemesinde açılması halinde, dava dilekçesinin görev yönünden reddine ve istek halinde dosyaların görevli mahkemelere gönderilmesine karar verilecektir⁸²⁰.

5.4. Tasarrufun İptali Davasının Tarafları

Maddi hukukta söz konusu olan hak sahibi-mükellef ilişkisi, bu ilişkinin niteliği gereği, bu ilişkiye dayanarak açılan davalarda da kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bir hak ihlali sonucu açılan davada iki tarafın bulunması, olayın niteliğinden kaynaklanan doğal bir sonuçtur. Maddi hukuktaki hak sahibi-mükellef ilişkisinin karşılığı, davalarda davacı-davalı ilişkisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla bir davadan söz edebilmek için davacı ve davalı olmak üzere iki tarafın bulunması mecburidir. Aksi takdirde bu faaliyete, niteliği yargısal olsa bile, dava denilemez. Dava şartlarını düzenleyen HMK'nin 114. maddesinde açıkça düzenlenmiş olmasa bile bir davada davacı ve davalı olmak üzere iki tarafın bulunması bir dava şartıdır. Davacı tarafta

⁸¹⁸ Güneren, s. 1193.

⁸¹⁹ 01.11.2005 tarihli ve Mükerrer 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸²⁰ Güneren, s. 1183.

ya da davalı tarafta birden fazla kişi bulunması da mümkündür⁸²¹. Davada davacı ve davalı tarafların birbirinden farklı kişiler olması gerekmektedir. Kişinin kendi kendini dava etmesi mümkün değildir. Dava sırasında davalının ölmesi ve tek mirasçısı olan davacının aynı zamanda davalı haline gelmesi örneğinde olduğu gibi davacı ve davalı sıfatlarının birleşmesi durumunda dava sona erer. Bir davanın taraflarının kim olduğu, davacı tarafından dava açılırken dava dilekçesinde gösterilir⁸²².

5.4.1. Davacı

Kamu alacaklarının tahsili için 6183 sayılı Kanun'un 24. maddesi gereğince açılacak olan tasarrufun iptali davalarını açma yetkisine kimlerin sahip olduğu konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi ferî amme alacakları ve aynı idarelerin sözleşmede, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında uygulanacağı açıktır. Dolayısıyla iptal davası açmaya yetkili olanlar da Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin bu kamu alacaklarının tahsilinde görevli olan tahsil daireleridir⁸²³. Özel kanunlarda alacaklarının tahsili için 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılan kamu idareleri de bu alacaklarının ödenmemesi ve diğer şartların var olması durumunda tasarrufun iptali davası açabilirler⁸²⁴. Kamu idarelerinin tasarrufun iptali davası açabilmeleri için idarelerin söz konusu davanın açılmasına ilişkin idari bir karar almaları gerekmektedir⁸²⁵.

6183 sayılı Kanun'un aksine İİK'de bu Kanun kapsamında tasarrufun iptali davası açabilecek kişiler sayma yoluyla belirlenmiştir⁸²⁶. İptal davasını kimlerin açabileceği İİK'nin 277. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca elinde geçici veya kesin aciz vesikası⁸²⁷ bulunan her alacaklı ve iflas idaresi dava açma hakkına sahiptir. Ayrıca

⁸²¹ Murat Atalı, **Medeni Usul Hukuku**, 2. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2011, s. 61.

⁸²² Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 4. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s. 173.

⁸²³ Şahabettin Sertkaya, Süleyman Kul, **Tasarrufun İptali Davaları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 494.

⁸²⁴ Açar, "Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları", s. 159.

⁸²⁵ Bozdoğanoglu, s. 115.

⁸²⁶ Kuru, s. 1210.

⁸²⁷ Aciz vesikası, borçlunun haczedilmesi mümkün olan tüm mallarının takdir edilen rayiç değerlerine göre borcunu karşılamaya yetmediğini gösteren bir tür senettir. Hacı mümkün olan malların satılması gerekmemektedir. Malların

iflas dairesinin iptal davası açılmasına lüzum görmemesi halinde isteyen alacaklılar kendileri iptal davası açabilirler. Haciz durumunda elinde aciz belgesi bulunan alacaklı, iptal davası açabilirken iflas durumunda elinde aciz vesikası bulunan alacaklı kendisine İİK'nin 255. maddesinin 3. fıkrası uyarınca dava hakkı devredilmediği müddetçe iptal davası açamaz. Terekenin iflas hükümlerine göre tasfiyesinde ise tasarrufun iptali davası açma hakkı, iflas idaresi görevini yürüten tasfiye memuruna aittir⁸²⁸.

6183 sayılı Kanun'un 27. ve 29. maddesinin 1. fıkrasında durumlar, borçlunun ödeme güçsüzlüğü içinde bulunduğu karine sayıldığından, bu durumda alacaklı kamu idaresi aciz vesikasına sahip olmadan tasarrufun iptali davası açabilir⁸²⁹. Diğer bir deyişle kamu alacağını ödememiş olan ve süresi içinde veya hapsen tazyik edilmesine rağmen mal beyanında bulunmayan, malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği malların borcuna yetmediği anlaşılan kamu borçluları hakkında iptal davası açabilmek için aciz vesikasına gerek yoktur. Bu kamu borçlularının mevcut durumu zaten ödeme güçsüzlüğü içinde olduklarını göstermektedir. Aciz vesikası, kamu alacaklarının tahsili için açılacak olan tasarrufun iptali davasının koşulu olmamakla birlikte tahsil dairesi aciz vesikasına dayanarak da bu davayı açabilir.

5.4.2. Davalılar

Tasarrufun iptali davasının niteliği gereğince bu davada birden çok davalı vardır. Tasarrufun iptali davasının kimlere karşı açılacağı yani davalıların kimler olabileceği 6183 sayılı Kanun'un "*iptal talebinde muhatap*" başlıklı 25. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tasarrufun iptali davası şu kişilere karşı açılabilir:

- Borçlu,
- Borçlu ile hukuki muamelede bulunan kişiler,
- Borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kişiler,

haciz sırasında takdir edilen değerlerinin toplamına bakılarak, borçlunun tüm borcunu karşılamaya yetmemesi halinde aciz vesikası düzenlenebilir. Gerekli koşullar sağlanmadığı takdirde borçlu istese bile alacaklısına aciz vesikası verilmez. Bu belge aynı zamanda içerdiği borç miktarının kabulünü sağlayan bir senet gücündedir. Aciz vesikasına sahip olan alacaklı açısından diğer alacaklılara karşı takip hukuku çerçevesinde üstünlük sağlar ve yeni bir kovuşturma yapılmasa bile hacze iştirak imkânı verir. Bkz.: Savaş, "Kamu Alacaklarında İptal Davası".

⁸²⁸ Talih Uyar, "İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Tarafları", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 85, Sayı:2011/2, Mart-Nisan 2011, s. 57.

⁸²⁹ Uyar, "İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Tarafları", s. 59.

- Borçlunun, borçlu ile hukuki muamelede bulunan ve borçlu tarafından kendisine ödeme yapılan kişilerin mirasçıları,
- Kötü niyet sahibi diğer üçüncü kişiler.

İİK kapsamında açılan tasarrufun iptali davalarının kimlere karşı açılabilceği Kanun'un 282. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre iptal davası borçlu ve borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimseler ile bunların mirasçıları ve varsa kötü niyet sahibi üçüncü şahıslar aleyhine açılabilir. Bunlar dışındaki kişiler aleyhine açılan davaların husumet yönünden reddedilmesi gerekir⁸³⁰, ayrıca iyi niyetli üçüncü şahısların hakları da iptal davasıyla ihlal edilemez. 6183 sayılı Kanun'da ise iyi niyetli üçüncü kişilerin haklarının ihlal edilmeyeceğine ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir. Dolayısıyla kamu borçlusunun iptali gereken tasarrufları yaptığı ve bu tasarruflar sebebiyle ödeme yaptığı kişilerin iyi niyetli olup olmadıklarına bakılmaksızın iptal davası açılabilir⁸³¹. Kamu alacakları, sahip oldukları önem sebebiyle üçüncü kişilerin iyi niyeti karşısında da korunur.

Davanın davalı tarafları olabilecek bu kişiler arasında zorunlu bir dava arkadaşlığı söz konusudur. HMK'nin zorunlu dava arkadaşlığını düzenleyen 59. maddesi uyarınca maddi hukuka göre, bir hakkın birden fazla kimse tarafından birlikte kullanılması ya da birden fazla kimseye karşı birlikte ileri sürülmesi ve tamamı hakkında tek hüküm verilmesi gereken hallerde, zorunlu dava arkadaşlığı söz konusu olmaktadır. Maddede düzenlenen maddi bakımdan zorunlu dava arkadaşlığıdır. Şekli bakımdan zorunlu dava arkadaşlığı ise, kanunun özel hükümleri ve davanın niteliğinden kaynaklanan, birden fazla kişiye karşı dava açılmasının ve yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde oluşan dava arkadaşlığına denir. Bu durumda, dava konusu hukuki ilişki hakkında bütün dava arkadaşlarına yönelik tek ve aynı doğrultuda karar verme zorunluluğu yoktur⁸³².

⁸³⁰ Yargıtay 17. HD E. 2014/5480, K. 2014/10767, T. 07.07.2014: "6183 sayılı yasanın 24 ve devamı maddeleri uyarınca açılan tasarrufun iptali isteğine ilişkindir. Bu tür davalar aynı yasanın 25. maddesi uyarınca borçlu ile hukuki işlemde bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılarına ve suiniet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı açılır. Somut olayda davalı borçlulardan K. Petrol Turizm İnşaat Nakliyat Tic. A.Ş. tarafından yapılan bir tasarruf bulunmayıp tasarrufu yapan, şirket ortağı diğer borçlu M. S.'dir. Bu nedenle borçlu olan, ancak yaptığı veya dava konusu edilen her hangi bir tasarrufu bulunmayan K. Petrol Turizm İnşaat Nakliyat Tic. A.Ş.'ne husumet düşmeyeceğinden, davalı olarak gösterilen adı geçen şirket yönünden davanın husumet nedeniyle reddi gerekir." <https://legalbank.net/belge/y-17-hd-e-2014-5480-k-2014-10767-t-07-07-2014-tasarrufun-iptali-istegi/1439489/> [Erişim Tarihi: 25.12.2018]

⁸³¹ Açar, "Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları", s. 159.

⁸³² Yargıtay 22. HD E. 2011/5163, K. 2012/157, T. 17.01.2012. www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 21.10.2017].

Tasarrufun iptali davalarında davalıların zorunlu dava arkadaşlığı, şekli bakımdan zorunlu dava arkadaşlığıdır. Dolayısıyla dava arkadaşları davada birlikte hareket etmek zorunda olmadığı gibi hâkim de hepsi için aynı kararı vermek zorunda değildir⁸³³.

5.4.2.1. Borçlu

6183 sayılı Kanun'un 25. maddesinde iptal talebinde muhataplar arasında borçlu doğrudan sayılmamıştır. Ancak tasarrufun iptali davası sonucunda tasarrufları iptal edilebilecek ve hakları doğrudan etkilenecek olan borçlunun bu davanın davalı tarafı olması yararlı ve hatta zorunludur. Çünkü söz konusu tasarrufları yapan borçlunun savunmasının dinlenilmesi ve göstereceği delillerin toplanıp tartışılması gerekmektedir. Nitekim Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin görüşü de bu yöndedir⁸³⁴. Kamu borçlusunun açılan tasarrufun iptali davasında başlangıçta davalı olarak gösterilmemiş olması halinde borçluya karşı tekrar dava açılmasına gerek yoktur. Kamu borçlusunun ilk açılan davaya katılmasının sağlanması için dava dilekçesinin kendisine tebliğ edilmesi yeterlidir⁸³⁵. Kamu alacaklarının tahsili için açılan iptal davasında davalı konumda olan borçlu, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilcileri ile mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileridir.

Borçlunun iflas etmesi durumunda borçlunun ödevleri, iflas masasına ve tasfiye memurlarına geçeceği için bu durumda borçluya karşı açılacak davaların da iflas masasına ve tasfiye memurlarına karşı açılması gerekir⁸³⁶.

⁸³³ Toktaş, s. 129.

⁸³⁴ Yargıtay 15. HD E. 1998/1143, K. 1998/1444, T. 15.04.1998; "6183 sayılı Yasanın 24 ve onu takip eden maddeleriyle düzenlenmiş iptal davalarının aynı yasanın 25. Maddesinde 'borçlu ile hukuki muamelede bulunan kimseler aleyhine açılacağı' belirtilmiş ve borçludan söz edilmemiş ise de, tasarrufun iptaline verilecek borçlunun haklarını doğrudan etkileyeceği açıktır. Bu nedenle borçlunun savunmalarının alınması, gösterirlerse kanıtlarının toplanılarak tartışılması zorunludur. Bundandır ki, benzer davalar için İİK'nın 282. maddesinde borçlunun hasım gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. Dairemizin süregelen uygulaması da bu yöndedir. Davacı vekilinin, davaya dahil edilmeleri için verdiği dilekçesinin birer örneği "zorunlu dava arkadaşı" olan borçlu mirasçılarına tebliğ edilip, duruşmaya çağrılmalarından sonra yargılamaya devam edilmesi gerekir." Toktaş, s. 129-130.

⁸³⁵ Arslaner, "Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları", s. 92.

⁸³⁶ Serim, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, s. 80.

5.4.2.2. İptal Konusu Tasarruftan Yararlanan, Kendisine Ödeme Yapılan Kişi Üçüncü Kişiler ve Bunların Mirasçıları

Tasarrufun iptali davalarında davalı taraf olabilecek kişilerden bir diğeri, iptal konusu olan tasarruftan yararlanan ya da borçlu tarafından kendisine ödemedede bulunulan üçüncü kişi ya da kişilerdir. Bu kişi ya da kişiler iyi niyetli olup olmadıkları araştırılmaksızın sorumlu tutulmaktadır. Borçlu tarafından kendisine ödeme yapılan kişilerin birden fazla olması halinde, bunlardan her biri kendisine yapılan ödeme oranında sorumludur⁸³⁷. Bu kişilerin ölmesi halinde ise kanuni ya da atanmış mirasçıları davalı olacaktır. Mirasçılara dava açılabilmesi için bu mirasçıların kötü niyetli olmaları şartı aranmamaktadır. Çünkü mirasçılar aleyhine dava açılmasının sebebi miras bırakanın külli halefi olmalarıdır⁸³⁸. Ancak kanuni süre içerisinde mirası reddetmiş olan mirasçılara karşı tasarrufun iptali davası açılması mümkün değildir.

5.4.2.3. Kötü Niyetli Üçüncü Kişiler

Borçlu ile hukuki muamelede bulunarak iptal konusu tasarruftan yararlanan üçüncü kişi, elde ettiği kazanımı başka şahıs ya da şahıslara devretmiş olabilir. Bu durumda tasarrufun iptali davası, üçüncü kişilerin iptale tabi tasarruf işleminden doğan kazanımları devrettiği bu kişi ya da kişilere karşı da açılabilir. Ancak bu kazanımı devralan kişi ya da kişilerin kötü niyetli olduklarının alacaklı tahsil dairesi tarafından ispat edilmesi gerekmektedir. Kötü niyet ile kastedilen borçlunun bu tasarrufları, alacaklıdan mal kaçırmak amacıyla yaptığını o kişinin bilmesi ya da bilmesi gerekmesidir⁸³⁹. TMK'nin 3. maddesi gereğince iyi niyete hukuki bir sonuç bağlanan durumlarda, asıl olan iyi niyetin varlığıdır. İyi niyetin var olmadığını iddia eden kişi, bu iddiasını ispatlamak ile mükelleftir. Tasarrufun iptali davalarında da borçlu ile hukuki muamelede bulunan üçüncü kişinin elindekilerini devrettiği kişinin kötü niyetli olduğunu iddia eden davacı tahsil dairesi, bu iddianın ispat yükünü taşımaktadır. Eğer davacı bu iddiasını ispatlayamazsa üçüncü kişi hakkında açılan davanın reddi gerekir⁸⁴⁰. Bu kişilerin kötü

⁸³⁷ Kerem Öncü, **Vergi Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2012, s. 65-66.

⁸³⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 633.

⁸³⁹ Öncü, s. 66.

⁸⁴⁰ Yargıtay 15. HD E. 1997/5099, K. 1997/5076, T. 27.11.1997: "(...)Davalılardan MG, borçlu ile tasarruf yapan kimse olmayıp, dördüncü kişi durumundadır. Adı geçen kötü niyetli olduğu davacı tarafından ispatlanamamıştır. Bu nedenle mahkemece onun hakkında açılan davanın reddi gerekirken, kabulü usul ve yasaya aykırı olup kararın bozulması gerekmiştir." Öncü, s. 67.

niyetle hareket ettiğini ispat etmek son derece zor olacağından alacaklı tahsil dairesi borçlu ve borçlu ile hukuki muamelede bulunan üçüncü kişilere karşı dava açmakla yetinebilir⁸⁴¹.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesine göre kötü niyetli üçüncü kişiler ile iptal konusu tasarrufun tarafı olan kişiler arasında zorunlu bir dava arkadaşlığı bulunduğu için kötü niyetli üçüncü kişilere dava açılması halinde borçlunun yaptığı tasarruftan yararlanan kişilerin de davada hasım gösterilmesi zorunludur⁸⁴².

5.5. Dava Açma Süresi

Tasarrufun iptali davasına ilişkin iki ayrı süre bulunmaktadır. Bunlardan ilki 6183 sayılı Kanunu'nun 26. maddesinde yer alan zaman aşımına ilişkin süredir. Anılan maddeye göre 27, 28, 29 ve 30. maddelerde yer alan tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra dava açılmaz. Süreye ilişkin bir diğer hüküm 6183 sayılı Kanun'un 27. ve 29. maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu iki madde hangi süre içinde yapılan tasarrufların iptal davasına konu olabileceğine ilişkindir. 27. ve 29. maddede yer alan tasarrufların iptal edilebilmesi için kamu alacağının ödeme süresinin başlamasından itibaren geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başladığı tarihten sonra yapılmış olmasının gerekliliğine ilişkin sürenin dava açma süresi olmadığı açıktır⁸⁴³. Bu iki yıllık süre, dava açma süresi olmasa bile dava açılırken göz önünde bulundurulması gereken bir süredir. Çünkü kamu alacağının ödeme süresinin başlamasından önceki 2 yıldan daha eski tasarrufların iptal edilmesi, beş yıllık dava açma süresi dolmamış olsa bile, mümkün değildir⁸⁴⁴. Dolayısıyla tasarrufun iptali davası

⁸⁴¹ Arslaner, "Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları", s. 92.

⁸⁴² Yargıtay 15. HD E. 2005/4421, K. 2005/5715, T. 25.12.2005: "Somut olayda; borçlu Abdullah T. maliki olduğu Eminönü 1 parseldeki 1,2,3 nolu bağımsız bölümleri 9.8.1996 tarihinde dava dışı Yusuf B.'ye sattığından, Yusuf B.'de 7.11.1996 tarihinde davalı Toprakbank'a tapuda devrettiğinden, üçüncü kişi durumunda olan Yusuf B.'nin vefat ettiği anlaşıldığından mirasçıları saptanarak taraflar arasında mecburi dava arkadaşlığının bulunduğu gözetilerek davaya dahil edilmeleri suretiyle sonuca gidilmesi gerekirken taraftaşlıkların sağlanmadan işin esasına girilerek yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamış, kararın bozulması gerekmektedir." www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/15hd-2005-4421.htm [Erişim Tarihi: 10.01.2019]

⁸⁴³ Yusuf Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan I. Cilt, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 412-414.

⁸⁴⁴ Yargıtay 13. HD E. 1974/2101, K. 1974/2073, T. 23.09.1974: "(...) Belirlenen tarihlere göre bağışlama tasarrufunun gerek hacizden, gerek acizden önceki iki seneden daha önce yapıldığı ve böylece yukarıda sözü edilen 278 inci madde unsurlarının gerçekleşmediği anlaşılmaktadır. İptale tabi tasarrufları sınırlayan 278 inci maddedeki iki senelik süre ile iptal davası açmak için kabul edilmiş olan 284 üncü maddedeki, beş yıllık hak düşürücü süre birbirlerinden ayrı nitelikteki sürelerdir. 278 inci maddedeki iki senelik süre iptale tabi tasarrufların sınırını gösteren sürelerdir. Çünkü maddedeki açıklığa göre hacizden veya acizden önceki iki seneyi geçen tasarruflar iptale tabi

açılırken hem 2 yıllık hem 5 yıllık sürenin dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte dava açılırken dikkat edilmesi gereken bir diğer süre kamu alacağının zaman aşımı süresidir. Kamu alacağının ödeme süresinin başlamasından 4 yıl sonra yapılmış bir tasarrufa ilişkin dava açma süresinin 26. maddede düzenlenen ve tasarrufun yapılmasından itibaren işlemeye başlayan 5 yıllık süre olacağı düşünülse bile kamu alacağı tahsil zaman aşımına uğradıktan bu alacağın tahsili için tasarrufun iptali davası açmak mümkün olmayacaktır.

İptal davası açma sınırı olan beş yıllık sürenin düzenlendiği maddenin başlığı “*hükümsüz sayılmada zamanaşımı*” olsa bile bu maddede düzenlenen süre bir zaman aşımı süresi değil hak düşürücü süredir⁸⁴⁵. Hak düşürücü bir süre olduğu için mahkeme tarafından resen gözetilerek hesap edilmelidir. Zaman aşımı gibi bir def’i olmadığı için davalı tarafın öne sürmesi gerekmemektedir. Tasarrufun iptali davasının Kanun’un 27 ile 30. maddeleri arasında yer alan sebepler dışındaki bir sebebe dayandırılması halinde ise bu hak düşürücü sürenin uygulanmayacağı kabul edilmektedir⁸⁴⁶. Tasarrufun iptali davasının açılabilmesi için düzenlenen süreyi kesen veya durduran herhangi bir neden kanunlarda düzenlenmediği için tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren başlayan 5 yıllık süre hiç durmadan ve kesilmeden işleyecektir⁸⁴⁷.

5.6. Yargılama Usulü

6183 sayılı Kanun’un 24. maddesinde Kanun’un 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde yer alan tasarruf ve muamelelerin umumi mahkemelerde umumi hükümlere göre ve diğer

değildir ve bu tasarruflar için iptal davası açılmaz. 284 üncü maddedeki beş yıllık hak düşürücü süre ise hacizden veya acizden önceki iki seneyi geçmeyen ve iptale tabi olan tasarrufların dava açma süresidir. Davada iptali istenilen tasarruf 278 inci maddedeki iki senelik süreden önce yapıldığı için iptale tabi değildir. İptale tabi tasarruf olmayınca burada beş senelik hak düşürücü dava süresi de söz konusu değildir.” Karakoç, “Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası”, s. 414-415.

⁸⁴⁵ Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 405.

⁸⁴⁶ İzmir Bölge Adliye Mahkemesi 5. HD E. 2017/311, K. 2017/253, T. 20.4.2017: “Dava, 6183 sayılı yasanın 24 ve devamı maddelerine dayalı olarak açılmış tasarrufun iptali davasıdır. 6183 sayılı yasanın 26. Maddesinde, “27,28,29 ve 30.maddelerde sözü geçen tasarrufları vukuu tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra bu maddelere dayanarak dava açılmaz, hükmüne yer verilmiştir. Bu sürenin zaman aşımı süresi olmayıp hak düşürücü süre olduğu Yargıtay uygulaması ve öğretide kabul edilmektedir. Dava konusu edilen taşınmazların devir tarihleri dikkate alındığında, dava tarihi itibarıyla 5 yıllık hak düşürücü sürenin geçtiği açıktır. Ancak davacı taraf dava dilekçesinde, muvazaa iddiasına da dayanmış olup, taraflar arasında yapılan satış işlemlerinin muvazalı olduğunu, muvazaa nedeni ile yapılan işlemlerin geçersiz olduğunu ileri sürmüştür. Yerleşik uygulamada muvazalı işlemlerinin iptali için de her türlü dava açılabilir. Muvazaaya dayalı davalarda hak düşürücü süre söz konusu değildir. Bu durumda Mahkemenin davacı tarafın muvazaa ile ilgili açıklamaları doğrultusunda inceleme yapıp, delillerini toplaması gerekirken, davanın reddine karar vermesi doğru değildir.” www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/is-izmirbam-5hd-2017-311.htm [Erişim Tarihi: 12.01.2019]

⁸⁴⁷ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 145.

işlere göre öncelikle bakılacağı hüküm altına alınmış, ancak yargılama usulüne ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen iki tip yargılama usulü bulunmaktadır. Bunlar basit yargılama usulü ve yazılı yargılama usulüdür. Kanun'un 316. maddesine göre basit yargılama usulünün uygulanabilmesi için bunun kanunlarda açıkça belirtilmesi gerekir. Maddede ayrıca kanunlarda açıkça belirtilmemekle birlikte basit yargılama usulünün uygulanacağı durumlar 8 bent halinde sıralanmıştır. Tasarrufun iptali davasının basit yargılama usulüne göre yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı ve HMK'nin 316. maddesinde sayılan dava ve işler arasında da bu davalar yer almadığı için yazılı yargılama usulü uygulanacaktır.

Tasarrufun iptali davasının diğer işlere göre öncelikle görüleceği hükmünün bir sonucu olarak bu davaların görülmesine adli tatilde de devam edilecektir. Ayrıca dava ile ilgili tüm süreler adli tatilde de işlemeye devam edecektir⁸⁴⁸. Tasarrufun iptali davalarının vergi mahkemelerinde değil genel mahkemelerde görülecek olmasının doğal bir sonucu olarak resen araştırma ilkesi, tanık dinleme yasağı gibi vergi yargılamasına ilişkin ilkeler bu davalarda uygulanmayacaktır. Dolayısıyla hem kamu alacaklısı, hem kamu borçlusu hem de davalı üçüncü kişiler her türlü delilden faydalanabileceklerdir⁸⁴⁹. Bu davalarda hâkimin geniş bir takdir yetkisi bulunur ve hâkim tanık dâhil tüm delilleri serbestçe değerlendirir. 6183 sayılı Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde İİK'nin 277. ve devamında yer alan maddeleri bu davalarda kıyasen uygulanır⁸⁵⁰.

5.7. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamı

Tasarrufun iptali davasının kapsamına giren tasarruf işlemlerini ve diğer işlemleri incelemeden önce bu kavramlara açıklık getirmek yerinde olacaktır. Tasarruf işlemleri, tasarrufta bulunanın mal varlığında bulunan bir hakka doğrudan doğruya etki yaparak, o hakkı sınırlayan ya da başkasına devreden, külfet yükleyen, değiştiren veya sona erdiren hukuki işlemlerdir. Örneğin; mülkiyetin nakli, bir taşınmaz üzerinde irtifak hakkı kurulması. Tasarruf işlemi, tasarrufta bulunan kişinin mal varlığının aktifini azaltır⁸⁵¹. İptale tabi olabilecek tasarruf ve işlemler, borçlunun mal varlığının aktifinde azalma

⁸⁴⁸ Güneren, s. 1196.

⁸⁴⁹ Öncü, s. 69.

⁸⁵⁰ Güneren, s. 1196.

⁸⁵¹ M. Kemal Oğuzman, Nami Barlas, **Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar**, 22. Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2016, s. 184-185.

yaratmakta ve dolayısıyla kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmektedir. Bu tasarruf ve işlemler, genellikle dürüstlük kuralına aykırı olarak yapılmaktadırlar⁸⁵². Dürüstlük kuralı, bir kimseden namuslu, dürüst ve makul bir insan olarak beklenen davranışı ifade etmektedir. Bir davranışın dürüstlük kuralına uygun olup olmadığı ise toplumda egemen olan ahlaki ölçütlere, örf ve adet kurallarına ve hakları sağlayan ilişkilerin amacına göre belirlenir. Tüm hakların kullanılmasında uyulması gereken bir kuraldır. Bir hak, dürüstlük kuralına aykırı şekilde kullanılırsa hakkın kötüye kullanılması söz konusu olur ve bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz⁸⁵³.

Tasarruf işlemleri gibi mal varlığına etki yapan bir diğer işlem türü olan borçlandırıcı işlemlerin tasarrufun iptali davasına konu edilip edilemeyeceği hususunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır⁸⁵⁴. Borçlandırıcı işlemler, işlemi yapan kişinin mal varlığının aktifini azaltmayan fakat pasifini arttıran işlemlerdir. Bu işlemler mal varlığının pasifine bir borç ekleyerek, mal varlığının toplam değerini azaltıcı etki yaratırlar⁸⁵⁵. Bazı yazarlar borçlandırıcı işlemlerde borçlunun mal varlığından bir çıkış olmadığı için bu işlemlerin iptale tabi olmayacağını belirtirken⁸⁵⁶, bazı yazarlar ise borçlunun yaptığı borçlandırıcı işlemler de dâhil kamu alacağının tahsilini engelleyen tüm işlemlerin iptale tabi olabileceğini düşünmektedirler⁸⁵⁷. Kamu borçlusunun yalnızca hukuki muameleleri değil hukuki fiilleri de tasarrufun iptali davasına konu edilebilir⁸⁵⁸. Tasarrufun iptali davasına konu edilebilecek hukuki fiillere örnek olarak tek taraflı muamelelere policede protesto çekmemek, yanlış olduğu açık olan bir ödeme emrine itiraz etmemek, davalarda kabul ve feragat etme, yeminden çekinme ve sulh gösterilebilir⁸⁵⁹.

6183 sayılı Kanun'un ivazsız tasarrufların iptalini düzenleyen 27 ve 28. maddeleri, İİK'nin 287. maddesinde düzenlenen ivazsız tasarrufların butlanı⁸⁶⁰ ile benzer

⁸⁵² Toktaş, s. 69.

⁸⁵³ Oğuzman, Barlas, s. 263-264.

⁸⁵⁴ Toktaş, s. 70.

⁸⁵⁵ Oğuzman, Barlas, s. 184.

⁸⁵⁶ Kuru, s. 1197.

⁸⁵⁷ Şimşek, s. 281, Toktaş, s. 70.

⁸⁵⁸ Talih Uyar, "İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Konusu", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 69, Sayı: 2011/1, s. 211.

⁸⁵⁹ Özbacı, s. 335.

⁸⁶⁰ "Mütat hediyelet müstesna olmak üzere, hacizden veya haczedilecek mal bulunmaması sebebiyle acizden yahut iflasın açılmasından haczin veya aciz vesikası verilmesinin sebebi olan yahut masaya kabul olunan alacaklardan en

düzenlemeler içermektedir. 6183 sayılı Kanun'un 27. maddesi ivazsız tasarrufların hangi hallerde hükümsüz sayılacağına ilişkin genel bir düzenleme getirmiştir. Bu madde gereğince kamu alacağını ödememiş borçlulardan, süresinde ya da hapsen tazyik edilmelerine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna yetmeyeceği anlaşılanların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür. 28. maddede ise 27. maddede yer alan şartların varlığı halinde bağışlama sayılarak iptale tabi olacak tasarruflar düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde yer alan düzenleme gereğince 27, 28 ve 30. maddeler tasarrufun iptali davası açılması bir ihtiyati haciz nedenidir. Dolayısıyla iptali istenen işlem ve tasarrufların konusunu oluşturan mallar hakkında, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında ihtiyati haciz uygulanır.

5.7.1. İvazsız Tasarruflar

İvazsız tasarruf, borçlunun bir karşılık olmaksızın üçüncü kişileri zenginleştiren tek taraflı hukuki işlemleridir⁸⁶¹. Kamu borçlusu, ivazsız tasarruflarını tek taraflı hukuki işlemlerle gerçekleştirebileceği gibi bir sözleşme vasıtasıyla da gerçekleştirebilir. Borçlunun borcunu ödeyemeyeceği bilinen bir şahıs yararına taşınmazında ipotek kurması ya da böyle bir şahsa kefil olması, vasiyet vermesi ya da bir sivil toplum kuruluşuna yardım etmesi ivazsız tasarruflara örnek olarak gösterilebilir⁸⁶².

İvazsız tasarrufların iptal davası yoluyla hükümsüz sayılmasında amaç, kişinin mal varlığında yer alan değerlerden kamu alacağını ödemek yerine mal varlığını başkasına devretmesini engellemektir⁸⁶³. Diğer bir deyişle kamuya olan borçlarını bile

eskisinin tesis edilmiş olduğu tarihe kadar geriye doğru olan müddet içinde yapılan bütün bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar batıldır. Ancak, bu müddet haciz veya aciz yahut iflastan evvelki iki seneyi geçemez.

Aşağıdaki tasarruflar bağışlama gibidir.

1. (Değişik : 9/11/1988 - 3494/53 md.) Karı ve koca ile usul ve fûru, neseben veya sıhren üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) hısımlar, evlat edinenle evlatlık arasında yapılan ivazlı tasarruflar,

2. Akdın yapıldığı sırada, kendi verdiği şeyin değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,

3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler ve ölüncüye kadar bakma akitler”

⁸⁶¹ Sertkaya, Kul, s. 532.

⁸⁶² Toktaş, s. 91.

⁸⁶³ Öncü, s. 81.

ödeyemeyecek durumda olan borçluların karşılık almaksızın bir başkasına yardımda bulunmaları, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceği için bu işlemlerin iptali ile kamu alacaklarını borçludan karşılıksız olarak bir mal veya hak kazanmış üçüncü kişilere karşı korumak amaçlanmaktadır⁸⁶⁴. İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğüne ilişkin düzenleme, 6183 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yer almaktadır. Buna göre kamu alacağını ödememiş borçlulardan, süresinde veya hapsen tazyike rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği malların borcuna yetmeyeceği anlaşılan kamu borçlularının, kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.

5.7.2. Bağışlamalar

Kamu borçlularının yaptıkları bağışlamalar da bir tür ivazsız tasarruftur. Borçlar Kanunu'nun 285. maddesinde bağışlama sözleşmesi, bağışlayanın mal varlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği ve sağlar arası sonuç doğuran bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. Başka bir deyişle bağışlama, bir kişinin herhangi bir karşılık beklemeden mal varlığının bir kısmını ya da tamamını başka bir kişiye devretmesidir. Kazanılmamış haktan feragat edilmesi, bir mirasın reddedilmesi ve ahlaki bir ödevin yerine getirilmesi ise bağışlama hükmünde değildir.

Bağışlamanın genel amacı bağışlanana bir kazandırma yapmaktır, ancak kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüren bir işlem olarak baktığımızda bağışlamanın, bağışlanana bir kazandırma yapmaktan çok, bağışlayanın kendini fakirleştirerek kamu alacağının tahsilini engelleme amacına hizmet ettiği görülmektedir. Çünkü kamu borçlusunun ödemesi gereken bir kamu alacağı varken mal varlığından bir değeri bağışlaması, kamu alacaklısı açısından kabul edilemez bir durumdur⁸⁶⁵.

Kamu borçlusu, kamu alacağını ödememek amacıyla mal varlığını karşılıksız olarak bir başkasına bağışlayabilir. 6183 sayılı Kanun'un 27. maddesinde kamu alacaklısını ve kamu alacağını kötü niyetli kamu borçlularının bu işlemlerine karşı korumak amacıyla belli şartların varlığı halinde bağışlamaların hükümsüz

⁸⁶⁴ Ünlü, s. 269.

⁸⁶⁵ Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, 170.

sayılabileceğini düzenlemiştir. Kamu alacağını ödememiş borçlulardan, vaktinde ya da hapsen tazyik edilmelerine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği malların borcuna yetmeyeceği anlaşılan kişilerin kamu alacağının ödeme süresi başladıktan sonra yapılan bağışlamalar ile kamu alacağının ödeme süresinin başlamasından itibaren geriye doğru iki yıl içinde yaptıkları bağışlamalar hükümsüzdür.

Borçlunun borcunu ödemekten kaçınmak amacıyla yaptığı bağışlamalar; borçlunun başka bir kişiden olan alacağını üçüncü bir kişiye devretmesi, karşılıksız bono ve çek düzenlemesi, muvazaalı bir icra takibi üzerine icra dairesine giderek gerçekte olmayan bir borcu kabul etmesi, kendi borçlusunu ibra etmesi ya da başkasının borcunu ödemesi gibi şekillerde karşımıza çıkmaktadır⁸⁶⁶. Tüm bu bağışlamalar, gerekli şartların varlığı halinde genel mahkemelerde açılacak tasarrufun iptali davası yoluyla iptal edilebilir.

5.7.3. Bağışlama Sayılan Tasarruflar

6183 sayılı Kanun'un 28. maddesinde esasen bağışlama olmayan, ancak bağışlama sayılan tasarruflar düzenlenmektedir. Buna göre aşağıda sayılan tasarruflar bağışlama hükmündedir ve 27. maddede sayılan şartların var olması halinde bunlar da hükümsüzdür:

- Üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımları ile eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dâhil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
- Kendi verdiği malın, sözleşme yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği sözleşmeler,
- Borçlunun kendisine ya da üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartı ile irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.

6183 sayılı Kanun, kamu borçlusunun ya da bağışlananı kabul edenlerin iyi niyetli olup olmadığını dikkate almaksızın tüm bu tasarrufları bağışlama olarak kabul ederek aksinin kanıtlanması mümkün olmayan kanuni bir bağış karinesi düzenlemiştir⁸⁶⁷. Böyle

⁸⁶⁶ Talih Uyar, Alper Uyar, Cüneyt Uyar, **Tasarrufun İptali Davaları**, 3. Baskı, 2008, s. 199.

⁸⁶⁷ Toktaş, s. 95.

bir bağış karinesinin kabul edilmesinin sebebi, bu kişilerin birbirlerine çok yakın olmaları ve bu yakınlık ilişkisinin, tarafların ekonomik ya da hukuki ilişkilerine kıyasla daha baskın olmasıdır⁸⁶⁸. Maddede sayılan kişiler arasında yapılan tasarruflar, ivazlı olarak yapılmış olsalar bile açılan iptal davası sonucunda bağışlama sayılarak iptal edilebileceklerdir. Tarafların iyi niyetli veya kötü niyetli olmasının, tasarrufun kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla yapılıp yapılmadığının bir önemi bulunmamaktadır.

5.7.3.1. Üçüncü Dereceye Kadar (Bu Derece Dâhil) Kan Hısımları İle Eşler ve İkinci Dereceye kadar (Bu Derece Dâhil) Sıhri Hısımlar Arasındaki İvazlı Tasarruflar

Hangi kişiler arasında yapılan tasarrufların bağışlama sayılacağını anlamak amacıyla hısımlık kavramını incelemek yerinde olacaktır. Hısımlık, doğal ya da belirli ilişkiler sonucunda kişi ile belirli kimseler arasında kurulan ve hukuki sonuçlar doğuran bir bağ olarak tanımlanabilir. Kuruluş şekline göre üç çeşit hısımlık bulunmaktadır. Bunlardan ilki, biri diğerinden gelen ya da ortak bir kökten gelen kişiler arasındaki kan hısımlığıdır. Sıhri (kayın) hısımlığı ise evlenmeden doğmaktadır. Eşlerden birinin kan hısımları, diğer eşin sıhri hısımları olmaktadır. Bir diğer hısımlık çeşidi olan evlat edinmeden doğan hısımlık, evlat edinen ile evlatlık arasında olan ve mahkeme kararı ile kurulan bağdır⁸⁶⁹. TMK'nin 17. maddesinde düzenlenen kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur. Kayın hısımlığının derecesi de kan hısımlığı gibi hesaplanmaktadır. Eşlerden birinin kan hısımları, diğer eşin aynı dereceden kayın hısımları olur.

6183 sayılı Kanun belli bir dereceye kadar olan hısımlar arasındaki tasarrufları, ivazlı olsalar bile yani bir bedel karşılığında yapılmış olsalar bile hükümsüz saymaktadır. 28. madde gereğince üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımları ile eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dâhil) sıhri hısımlar arasında yapılan tasarruflar ivazlı olsalar bile bağışlama sayılmaktadır. Diğer bir deyişle kamu borçlusunun eşi, oğlu, kızı, annesi, babası, kardeşi, amcası, halası, teyzesi, dayısı, kayınpederi, kayınvalidesi, gelini, damadı, kayınbiraderi ve baldızı ile yapmış olduğu işlemler ivazlı olsalar bile bağışlama

⁸⁶⁸ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 73.

⁸⁶⁹ Dural, Ögüz, s. 187-188.

sayılarak iptal edilir. Bu kişilerin kamu borçlusu ile yakınlıkları, onun içinde olduğu durumu ve bu tasarrufları kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsilini önlemek amacıyla yaptığını bildiklerine karine sayılır⁸⁷⁰. Dolayısıyla kamu borçlusunun bu kişiler ile yaptığı işlemler, karşılıklı olup olmadığına, kamu alacağının tahsilini önleme amacı bulunup bulunmadığına, üçüncü kişinin kötü niyetli olup olmadığına bakılmaksızın iptale tabidir.

İİK'nin 278. maddesinde⁸⁷¹ bağışlama sayılan tasarruflara ilişkin 6183 sayılı Kanun'daki düzenlemeye benzer bir düzenleme yer almaktadır. Ancak İİK, evlat edinen ile evlatlık arasında yapılan ivazlı tasarrufları da bağışlama saydığı halde 6183 sayılı Kanun'un bağışlama sayılan tasarrufları düzenleyen maddesinde evlat edinen ile evlatlık arasında yapılan tasarrufların hükümsüz olacağı düzenlenmemiştir. Dolayısıyla evlat edinen ile evlatlık arasında yapılan ivazlı tasarrufların 6183 sayılı Kanun'un 28. maddesi doğrultusunda bağışlama sayılarak iptale konu edilmeleri mümkün değildir. Bu tasarrufların iptale konu edilmesi sadece kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların iptalini düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 30. maddesi doğrultusunda mümkün olabilir.

Anayasa Mahkemesi 2018 yılında verdiği bir kararda⁸⁷² İİK'nin 278. maddesinde yer alan benzer düzenleme için mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale yapıldığına karar vermiştir. Buna göre borçluyla neseben üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarrufların başka hiçbir koşula bağlı bulunmaksızın bağışlama

⁸⁷⁰ Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda Tasarrufların İptali Davası", s. 391-392.

⁸⁷¹ "(...) Aşağıdaki tasarruflar bağışlama gibidir.

1. Kari ve koca ile usul ve fîru, neseben veya sıhren üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) hısımlar, evlat edinenle evlatlık arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
2. Akdin yapıldığı sırada, kendi verdiği şeyin değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitlerin ölünceye kadar bakma akitleri"

⁸⁷² AYM E. 2018/9, K. 2018/84, T. 11.07.2018: "(...) mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden itiraz konusu kuralda; neseben üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarrufların başka hiçbir koşula bağlı bulunmaksızın bağışlama gibi olduğu, aksinin iddiası ve ispatı mümkün olmayan bir olgu olarak kabul edilmiştir. Bu bakımdan tasarrufların konusu malın değerinin tam olarak veya fazlasıyla ödenmiş olması, tasarrufların borçlunun alacaklılarının da menfaatine bulunması, alacaklıların tasarruflar işlemi dolayısıyla zarar görmemesi, alacaklıların alacağı tahsil ve cebri icra imkânlarının zorlaştırılmamış hatta kolaylaştırılmış olması sonucu değiştirmeyecektir. Neseben üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) hısımlar arasında gerçekleşen ivazlı tasarruflara kesin olarak bağışlama sonucunu bağlayan itiraz konu düzenleme, taraflara belirtilen hususlarda iddia ve savunmada bulunma, bu hususların ispatı yönünden delil, bilgi ve belge sunma imkânı vermemektedir. Bu yönüyle mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında gözetilmesi gereken makul dengeyi malik aleyhine bozan düzenlemenin ulaşılmak istenen amaç ile orantılı olduğu söylenemez." 30596 sayılı ve 15.11.2018 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sayılması ve taraflara aksini ispat imkânı tanınmamasının kamu yararı ile kişisel yarar arasındaki dengeyi bozduğuna hükmetmiş ve maddedeki “neseben veya” ibaresini iptal etmiştir. AYM’nin bu içtihadının sürdürülmesi 6183 sayılı Kanun’un 28. maddesinin de iptalini gündeme getirebilecektir⁸⁷³. İptali söz konusu olmasa da bu düzenlemenin de ölçülülük ilkesi ve hak arama özgürlüğü açısından tartışma konusu yapılması gerektiği açıktır.

5.7.3.2. Tasarrufun Yapıldığı Sırada Malın Gerçek Değerine Göre Borçlunun İvaz Olarak Pek Aşağı Bir Fiyat Kabul Ettiği Akitler

6183 sayılı Kanun’un 28. maddesinin 2. fıkrasına göre kendi verdiği malın, tasarrufun yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak normal sayılamayacak derece aşağı bir fiyat kabul ettiği tasarruflar bağışlama sayılır. Bu tasarrufların bağışlama sayılabilmeleri için ivazlar arasındaki oransızlığın önemli bir boyutta olması gerekmektedir.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesi bir kararında oransızlığın ölçüsünü gerçek değer ile borçlunun kabul ettiği bedel arasında bir mislini aşan bir fark olarak ortaya koymuştur⁸⁷⁴. Yargıtay’ın böyle bir ölçüt oluşturması, borçlunun ekonomik sıkıntıda olması sebebiyle gerçek değerine göre düşük bir bedel kabul ettiği her tasarrufun iptal davasına konu edilememesi açısından önemlidir⁸⁷⁵. Satılan malın taşınmaz olması halinde gerçek değeri ile kıyaslanacak satış değeri, tapuda gösterilen bedel olduğu takdirde davalılar, satış bedelinin tapuda gösterilenden daha yüksek olduğunu ve aradaki farkın tasarrufun iptalini gerektirecek kadar fazla olmadığını ispat ettikleri takdirde davanın reddedilmesi gerekmektedir⁸⁷⁶.

⁸⁷³ Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 257-258.

⁸⁷⁴ Yargıtay 15. HD E. 2006/7507, K. 2007/1189, T. 26.02.2007: “Dava, 6183 Sayılı Yasanın 24 ve devamı maddeleri uyarınca tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Mahkemece davanın reddine dair verilen karar davacı vekilince temyiz edilmiştir. O halde tapuda gösterilen bedel ile gerçek bedel arasında bir mislini aşan fark nedeniyle 6183 sayılı Yasanın 28/2 maddesi hükmüncü yapılan işlem bağış niteliğinde olduğundan davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken delillerin takdiri ve hukuki değerlendirilmede yanlıya düşülerek yazılı gerekçeyle reddi doğru olmamış kararın bozulması uygun bulunmuştur.” www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 10.05.2016]

⁸⁷⁵ Toktaş, s. 102.

⁸⁷⁶ Yargıtay 15. HD E. 2006/7507, K. 2007/1189, T. 26.02.2007: “ (...) taşınmazın tapuda gösterilen 18.000.000.000 TL satış bedeli ile keşifte tespit edilen 40.000.000.000 TL gerçek bedeli arasında bir mislinden fazla fark bulunmaktadır. Aradaki bedel farkının borçluyu ödendiğine dair resmi nitelik taşıyan, banka havalesi bankadaki para hareketini gösterir hesap ekstresi, ikramiye ödemesi gibi belge bulunmamaktadır. O halde tapuda gösterilen bedel ile gerçek bedel arasında bir mislini aşan fark nedeniyle 6183 sayılı Yasanın 28/2 maddesi hükmüncü yapılan işlem bağış niteliğinde olduğundan (...)” www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 08.05.2019]

Borçlunun verdiği malın, verildiği zamanki gerçek değerinin nasıl tespit edileceği konusunda ise bir açıklık bulunmamaktadır. Bir görüşe göre bu değeri, ispat yükü alacaklı tahsil dairesine düşmektedir ve alacaklı tahsil dairesi bu değeri, emsal bedel esasına göre ispatlayabilir. Belirlenen değer gerçek olup olmadığını takdir edecek olan ise davaya bakan hâkimdir⁸⁷⁷.

5.7.3.3. Borçlunun Kendisine veya Üçüncü Bir Kişi Yararına Kaydı Hayat Şartıyla İrat ve İntifa Hakkı Kurduğu Sözleşmeler

Kayıtlı hayat şartıyla irat sözleşmesi, TBK'nin 607. maddesinde ömür boyu gelir sözleşmesi adı altında düzenlenmiştir. Buna göre yazılı şekilde yapılması zorunlu olan ömür boyu gelir sözleşmesi, gelir borçlusunun gelir alacaklısına, içlerinden birinin veya üçüncü bir kişinin ömrü boyunca belirli dönemlerde ödeme yapmayı üstlendiği sözleşmedir. Sözleşmede sözleşmenin kimin ömrü boyunca geçerli olacağına dair açık bir hüküm yoksa sözleşme, gelir alacaklısının ömrü boyunca yapılmış sayılır. Gelir borçlusunun veya üçüncü bir kişinin ömrüyle sınırlı olarak bağlanmış olan gelir, aksi kararlaştırılmamışsa gelir alacaklısının mirasçılara geçer ve yine sözleşmeyle aksi kararlaştırılmadıkça gelir alacaklısı bu hakkını devredebilir.

İntifa hakkı, hak sahibine eşyayı kullanma ve ürünlerinden yararlanma yetkisi veren bir sınırlı ayni haktır. Bir eşya için üçüncü bir kişiye intifa hakkı tesis eden malik, eşyayı kullanamaz ve ürünlerinden yararlanamaz⁸⁷⁸. Kamu borçlusunun kendisine ya da üçüncü bir kişinin yararına kaydı hayat şartıyla irat veya intifa hakkı kurduğu sözleşmeler, 6183 sayılı Kanun'un 28. maddesinin 3. fıkrası gereğince bağışlama sayılmaktadır ve gerekli şartların varlığı halinde iptal davasına konu edilebilmektedir.

İİK'nin 278. maddesi ölünceye kadar bakma sözleşmelerini de kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı kurulan sözleşmeler gibi bağışlama olarak kabul etmektedir. 6183 sayılı Kanun'un bağışlama sayılan tasarrufları düzenleyen 28. maddesinde ise ölünceye kadar bakma sözleşmelerine yer verilmemiştir. Ölünceye kadar bakma sözleşmeleri, bağışlama sayılamayacağı için bunların tasarrufun iptali davasına konu edilmesi sadece kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan

⁸⁷⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 146.

⁸⁷⁸ Dural, Sarı, s. 154-155.

tasarrufların iptalini düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 30. maddesi doğrultusunda mümkün olabilecektir.

5.7.4. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar

6183 sayılı Kanun'un 29. maddesi uyarınca kamu alacağını ödemeyen borçlulardan süresinde veya hapsen tazyik edilmelerine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği mallarının borcuna yetmeyeceği anlaşılanların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür:

- Borçlunun teminat göstermeyi daha önce taahhüt etmiş olduğu haller hariç olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
- Borca karşılık para veya normal ödeme araçlarında başka bir şekilde yapılan ödemeler,
- Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

6183 sayılı Kanun'un 29. maddesindeki bu işlemler, borçlunun parası varken yaptığı ancak parası ile kamu alacağını ödemek yerine diğer alacaklılarına ödeme yaptığı işlemlerdir. Kamu alacağını ödemek yerine borçlunun yaptığı bu işlemler ile bir ya da birkaç alacaklısını kamu alacaklısı karşısında kayırdığı düşüncesi ortaya çıkmaktadır. Kamu borçlusu, bazı borçlarına öncelik vererek mal varlığını bu borçlara kaydırarak kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmektedir. Kamu alacağının özel alacaklara göre öncelikli olması, borçlunun yaptığı bu tasarrufların hükümsüz sayılabilmesine sebep olmaktadır⁸⁷⁹.

5.7.4.1. Kamu Borçlusunun Zorunlu Olmadığı Halde Mevcut Bir Borcu Temin İçin Yaptığı Rehiner

Kamu alacağını ödemeyen borçlulardan süresinde veya hapsen tazyik edilmelerine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği mallarının borcuna yetmeyeceği anlaşılanların ödeme süresinin başladığı

⁸⁷⁹ Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, s. 179.

tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra mevcut bir borcu temin için yaptıkları rehinler hükümsüzdür. Borçlunun 29. madde doğrultusunda hükümsüz sayılacak rehinleri, teminat göstermeyi önceden taahhüt etmemesine rağmen kamu alacağının ödeme süresinin başladıktan sonra yaptığı rehinlerdir. Diğer bir deyişle borçlunun ödeme süresi başlamadan önce yaptığı rehinler ile ödeme süresi başladıktan sonra yaptığı ancak yapacağını ödeme süresinin başlamasından önce taahhüt ettiği rehinleri bu maddeye dayanılarak iptal edilemez. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kamu borçlusunun rehin göstermeyi taahhüt ettiği tarihtir.

Kamu borçlusunun temin etmeye mecbur olmamasına rağmen mevcut bir borcu temin etmek amacıyla yaptığı rehinlerin hükümsüz sayılmasının amacı, kamu alacağının tahsilinin sonuçsuz bırakılmasını engellenmektir⁸⁸⁰.

5.7.4.2. Borca Karşılık Para veya Normal Ödeme Araçlarından Başka Bir Şekilde Yapılan Ödemeler

Borçlunun üçüncü kişilere olan borcuna karşılık olarak para veya normal ödeme araçlarından başka bir şekilde yaptığı ödemeler, 6183 sayılı Kanun'un 29. maddesinin 2. fıkrası gereğince iptale tabidir. Ödeme aracının normal olup olmadığı ödemenin ne şekilde yapıldığına ve yörenin özelliğine göre takdir edilir. Örneğin; bir para borcunun para veya ticari senet ile ödenmesi normal sayılabilirken taşınır ya da taşınmaz bir mal ile ödenmesi normal ödeme sayılmaz⁸⁸¹. Yargıtay bir kararında kamu borçlusunun, daha önce kamu alacağına teminat olarak gösterdiği aracını üçüncü bir kişiye olan borcunu ödemek amacıyla satmasını normal bir ödeme olarak kabul etmemiştir⁸⁸². Borcun ödeme aracının normal ödeme araçlarından olmadığının ispat etmesi gereken kurum, tasarrufun iptali davasını açan alacaklı tahsil dairesidir⁸⁸³. Borçlunun üçüncü kişilere olan borcu için para veya normal ödeme araçlarıyla yaptığı ödemeler, bu madde doğrultusunda iptal

⁸⁸⁰ Sertkaya ve Kul, s. 545.

⁸⁸¹ Sertkaya ve Kul, s. 545. Yargıtay 15. HD E. 2003/1116, K. 2003/3382, T. 23.06.2003: "Somut olayda davalı Ömer borçlu davalıdaki alacağına mahsuben tasarrufa konu taşınmaz malı satın aldığını bildirdiğine göre, 6183 sayılı yasanın 29/2. bendinde düzenlenen "borca karşılık para veya mutad ödeme vasıtalarından gayrı bir suretle yapılan ödemeler" içerikli hükmü uyarınca davalılar arasındaki tasarrufun iptali gerekir." www.legalbank.net [Erişim Tarihi: 05.06.2018]

⁸⁸² Yargıtay 17. HD E. 2009/3347, K. 2009/6272, T. 13.10.2009. Sertkaya, Kul, s. 545.

⁸⁸³ Kazım Yılmaz, s. 315.

edilemezler, ancak gerekli şartların var olması halinde 28. ve 30. maddeler uyarınca iptal edilebilirler.

5.7.4.3. Vadesi Gelmemiş Bir Borç İçin Yapılan Ödemeler

Kamu alacağını ödemeyen borçlulardan süresinde veya hapsen tazyik edilmelerine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği mallarının borcuna yetmeyeceği anlaşılanların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra üçüncü kişilere olan borçlarından esasen vadesi henüz gelmemiş olanlar için yaptıkları ödemeler hükümsüzdür.

Vadesi gelmeyen borç için yapılan ödemelerin hükümsüzlüğü yalnızca para borçları açısından geçerli değildir. Muaccel olmayan her çeşit borcun ödenmesi, 6183 sayılı Kanun'un 29. maddesi gereğince hükümsüzdür⁸⁸⁴. Ancak borçlu rehinle karşılanmış bir borcunu, rehin ettiği mal varlığı değerini kurtarmak amacıyla vadesi gelmeden önce ödemişse, bu rehin borçlunun mal varlığında herhangi bir azalma meydana getirmeyeceği için yapılan ödemenin hükümsüz sayılmaması gerekmektedir⁸⁸⁵.

5.7.5. Kamu Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarruflar

Kamu borçlusu tarafından yapılan tasarrufların iptalini gerektiren bir diğer neden, 6183 sayılı Kanun'un 30. maddesinde düzenlenen ve kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla tasarruflar yapılmasıdır. Madde gereğince malı bulunmadığı veya malının borcunu karşılamaya yetmediği durumlarda kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla borçlunun yaptığı tek taraflı işlemler ile borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kişilerle yapılan bütün işlemler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

Kamu borçlusunun tek taraflı tasarrufları, karşı tarafın irade beyanı gerekmeksizin yapılan işlemlerdir. Bu tasarruflara örnek olarak haksız bir ödeme emrine itiraz etmemek, davada kabul veya çekinme, poliçede protesto çekmemek ve sulh gösterilebilir⁸⁸⁶.

⁸⁸⁴ Güneren, s. 1279.

⁸⁸⁵ Özbacı, s. 333.

⁸⁸⁶ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 144.

Borçlunun tek taraflı tasarruflarının hükümsüzlüğünden bahsedebilmek için ilk şart, borçlunun malının bulunmaması ya da mallarının borcunu karşılamaya yetmemesidir. Bu şartın varlığını tespit etmek, ikinci şarta kıyasla daha kolaydır. Alacaklı tahsil dairesi, yapmış olduğu araştırmada borçluya ait bir mal bulamazsa veya bulduğu malların değeri kamu alacağını tahsile yetmiyorsa ilk şart gerçekleşmiş olur. İkinci şart, tasarrufların kamu alacağının bir kısmının ya da tamamının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılmasıdır. Borçlunun tasarrufları hangi amaçla yaptığı, borçlunun iç dünyasıyla ilgili bir husus olduğu için alacaklı tahsil dairesinin bu amacı tespit etmesi zordur. Alacaklı tahsil dairesi, borçlunun amacını tespit için harici karinelere başvurabilir. Örneğin; kamu alacağını ödemeye yetecek değerde malı bulunmayan kamu borçlusunun bir yakınına ekonomik durumunu aşacak değerde bir düğün hediyesi vermesi, kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla yapıldığı yönünde bir karine oluşturur⁸⁸⁷. Borçlunun tek taraflı işlemlerinin iptal edilmesi için bu iki şart yeterliyken tek taraflı olmayan işlemlerinin hükümsüz sayılabilmesi için ise bu şartların yanı sıra, söz konusu tasarrufların borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılması şartı aranmaktadır.

Borçlunun tek taraflı olmayan işlemlerinin karşı tarafında olan üçüncü kişilerin, borçlunun kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla hareket ettiğini bildiğini veya bilmesi gerektiğini tespit etmek zordur. Üçüncü kişinin, borçlunun amacını bildiği, ilgilinin yazılı veya sözlü açıklaması ya da açıklama sayılan işlemleriyle ve kamu borçlusuyla aralarında bu yönde yaptığı konuşmalara tanık olanların ifadeleriyle kanıtlanması mümkündür. Üçüncü kişilerin, borçlunun amacını bilmesi gerektiğinin tespiti ise ancak iktisadi ve ticari gereklilikler ve olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olan durum gibi harici karinelere dayanılarak yapılabilir. Örneğin; emsal değeri çok yüksek olan bir taşınmazı, kamu borçlusundan çok düşük bir fiyata almış olan üçüncü kişinin, kamu borçlusunun böyle bir amacı varsa, kamu borçlusunun amacını bilmesi gerektiği kabul edilir⁸⁸⁸.

Maddede kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların ne zaman yapılırsa yapılsın hükümsüz sayılacağına hükmedilmiştir. Buradan

⁸⁸⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 151.

⁸⁸⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 151.

alacaklı tahsil dairesinin hiçbir süre ile kısıtlanmadığı anlaşılmamalıdır. Tasarrufların ne zaman yapıldığı önemli olmamakla birlikte alacaklı tahsil dairesinin tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren 5 yıl içinde iptal davası açması gerekmektedir. Bu 5 yıllık süre, iptal davaları açısından hak düşürücü süredir⁸⁸⁹. Ayrıca kamu alacağı henüz doğmadan önce borçlunun yaptığı tasarrufların hükümsüz sayılması da mümkün olamayacaktır. Zaten borçlunun işlemlerinin hükümsüz sayılabilmesi için kamu borçlusunun bu işlemleri kamu alacağının tahsilini kısmen veya tamamen engellemek amacıyla yapmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla borçlunun kamu alacağının tahsilini engellemek gibi bir kötü niyetle hareket edebilmesi için, hükümsüz sayılması gereken işlemlerden önce doğmuş olan bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir⁸⁹⁰. Görüldüğü üzere 6183 sayılı Kanun'un 30. maddesindeki düzenlemeden her ne kadar bu tasarrufların hükümsüz sayılması için herhangi bir süre sınırlaması yokmuş gibi bir izlenim oluşsa bile kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların hükümsüz sayılması da bazı süreler ile sınırlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 30. maddesine benzer bir düzenleme İİK'de da yer almaktadır. İİK'nin "*zarar verme kastından dolayı iptal*" başlıklı 280. maddesine göre mal varlığı borçlarını karşılamaya yetmeyen bir borçlunun, alacaklılarına zarar verme kastıyla yaptığı tüm işlemler iptal edilebilir. Ancak bu işlemlerin iptal edilebilmesi için işlemlerin borçlunun içinde bulunduğu mali durumu ve zarar verme kastını bilen veya bilmesi gereken kişiler ile yapılması gerekmektedir. Ayrıca zarar verme kastından dolayı iptalin söz konusu olabilmesi, iptal edilmesi istenen işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren beş yıl içinde borçlu aleyhine haciz veya iflas yoluyla takipte bulunulmuş olmasına bağlıdır.

6183 sayılı Kanun'da kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan işlemlerin iptali için işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren beş yıl içerisinde kamu borçlusu hakkında haciz ya da iflas yoluyla takipte bulunulması gerektiğine yönelik bir düzenleme getirilmemiştir. Ancak bu işlemlerin iptal edilebilmesi için kamu borçlusunun malının bulunmaması ya da bulunan malın borcuna yetmemesi gerekmektedir. Borçlunun bu durumunun tespit edilmesi ise haciz ya da iflas işlemlerine başlanması ile mümkün

⁸⁸⁹ Kazım Yılmaz, s. 320.

⁸⁹⁰ Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, s. 182-183.

olabilmektedir. Dolayısıyla her iki kanunda yer alan düzenleme farklı cümleler ile anlatılmış olsa bile aslında benzerdir⁸⁹¹. Düzenlemeler arasındaki fark, işlemin karşı tarafında yer alan üçüncü kişiye ilişkindir. İİK'nin 280. maddesinin 2. fıkrası üçüncü şahıs, borçlunun karı veya kocası, usul veya furuu ile üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımları, evlat edineni veya evlatlığı ise borçlunun mali durumu ve zarar verme kastını bildiklerini kabul etmektedir. Bu kişiler iyi niyetli olduklarını kendileri ispat etmelidirler. Bu kişiler dışındaki üçüncü kişilerin iyi niyetli olmadığını iddia eden alacaklı ise iddiasını ispat etmekle mükelleftir. 6183 sayılı Kanun'un 30. Maddesinde ise işlemin karşı tarafında bulunan üçüncü kişiler kim olursa olsunlar, bunların iyi niyetli olmadıklarının ispat edilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle üçüncü kişilerin borçlunun karı veya kocası, usul veya furuu ile üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımları olması halinde de bu kişilerin borçlunun mali durumunu ve kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmek amacı ile hareket ettiğini bildiklerini ya da bilmeleri gerektiğini ispat yükü her zaman kamu alacaklısına düşmektedir.

5.7.6. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamına Giren Diğer İşlemler

Tasarrufun iptali davasının kapsamı, 6183 sayılı Kanun'un 24. maddesinde “*Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali*” olarak belirlenmiştir. Ancak Kanun, iptal davasına konu edilebilecek tasarrufları sınırlamak amacıyla saymamış, genel bir tanımlama yaparak borçlunun mal varlığını alacaklının zararına olacak şekilde azaltan tasarrufların en geniş anlamıyla iptal davasına konu edilebileceklerini belirtmiştir⁸⁹². Diğer bir deyişle anılan maddelerde iptale tabi her grup tasarruf için genel bir tanımlama yapılarak hangi tasarruf ve muamelelerin iptale tabi olacağı olaya, zamana ve koşullara göre hâkimin takdirine bırakılmıştır⁸⁹³. İlgili maddelerde doğrudan sayılmamakla birlikte doktrinde aşağıda yer alan işlemlerin de tasarrufun iptali davasına konu edilebileceği kabul edilmektedir.

Nam-ı müstear, kişinin belli bir çevrede veya bir faaliyeti gerçekleştirirken gerçek kimliğini gizlemek amacıyla kullandığı isimdir. Nam-ı müstear, mahlas veya takma ad olarak da adlandırılabilir. Bir sözleşmeye taraf olan kimse bazen çeşitli gerekçelerle o

⁸⁹¹ Arslaner, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, s. 183-184.

⁸⁹² Öz ve Demirtaşoğlu, s. 41.

⁸⁹³ Kuru, s. 1197.

sözleşmenin tarafı olarak görünmek istemez ve sözleşmede kendisi yerine bir başkasının yer almasını sağlar. Bu durumda sözleşmede yer almak istemeyen kişi hesabına ve kendi adına sözleşmeyi yapan kişi de nam-ı müsteardır⁸⁹⁴. Örneğin; borçlunun aslında kendi adına satın almak amacıyla bedelini ödediği bir mal varlığı değerinin alacaklılardan saklamak amacıyla bir başkası adına tescil ettirilmesi durumunda hukuki muamele üçüncü kişiler arasında yapılmış gibi görünür. Ancak tescil ettirilen malın bedeli, borçlunun mal varlığından çıkmıştır. Nam-ı müstear ile gizlenmiş olan bu tür işlemler hakkında tasarrufun iptali davası açılması mümkündür⁸⁹⁵.

Borçlunun kişilik haklarına ve aile hukukuna ilişkin olarak yaptığı işlemler, borçlunun mal varlığını etkilese bile tasarrufun iptali davasına konu edilemezler. Bu tür işlemlere örnek olarak evlenme, boşanma, evlat edinme ve tanıma gösterilebilir⁸⁹⁶. Ancak doktrinde evlenme, mal rejimi, aile malları ortaklığı gibi aile hukukuna ilişkin sözleşmeler borçlunun mal varlığını doğrudan etkilediği için bu sözleşmelere karşı tasarrufun iptali davası açılabilirliğine ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Bir görüşe göre evlenme sözleşmeleri ile sağ kalan eşin ölen eşten olan çocukları ile yaptığı mal ortaklığının uzatılması sözleşmeleri hakkında iptal davası açılabilir. Aynı yöndeki bir diğer görüşe göre medeni hukukun alacaklıya özel bir iptal yolu sağladığı durumlarda bile alacaklı, bu yollara başvurmayarak tasarrufun iptali davası açabilir⁸⁹⁷.

Bayram, doğum günü, evlilik yıldönümü, sünnet vb. özel günlerde ya da elde edilen bir başarının kutlanması amacıyla örf ve adet gereğince verilen, verenin mal varlığında önemli bir azalma yaratmayan ve alanın mal varlığında önemli bir artışa sebep olmayan mutat hediyeler, İİK'nin 287. maddesinde ivazsız tasarruflar açısından istisna olarak sayıldığı halde 6183 sayılı Kanun'da bu şekilde bir hüküm yer almamıştır. Ancak Kanun'da böyle bir hüküm yer almaması mutat hediyelerin iptal edilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Mutat hediyeler, ivazsız tasarruflar gibi değerlendirilerek tasarrufun iptali davasına konu edilebilirler. Borçlu tarafından verilen hediyelerin örf ve adet kuralları gereğince verilip verilmediği, borçlunun gelir durumu, hediye alan ile yakınlığı gibi durumlar her somut olayda araştırılarak, amacını aşan ve borçlunun mal

⁸⁹⁴ Güray Erdönmez, "Nam-ı Müstear ve Tasarrufun İptali Davaları", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 59, 2006, s. 84.

⁸⁹⁵ Uyar, "İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Konusu", s. 225.

⁸⁹⁶ Öz ve Demirtaşoğlu, s. 50.

⁸⁹⁷ Toktaş, s. 82-83.

varlığında önemli bir azalışa sebep olan hediyelerin mutat hediye olarak kabul edilmeyerek tasarrufun iptali davasına konu edilmeleri mümkündür⁸⁹⁸.

5.7.7. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamına Girmeyen İşlemler

6183 sayılı Kanun'un 70. maddesinde 13 bent halinde haczedilemeyecek mallar sayılmıştır. Kamu borçlusunun maddede düzenlenen haczedilemeyecek mallarını mal varlığından çıkarması, tasarrufun iptali davasına konu edilemez. Borçlunun yaptığı bu işlem, kamu alacağının tahsilini engellemez, kamu alacaklısına zarar vermez⁸⁹⁹. Çünkü bu mallar borçlunun mal varlığında kalmaya devam etse bile kamu alacağının tahsilinde kullanılamazlar.

Yeni bir hukuki sonuç doğurmayan, yalnızca daha önce doğmuş olan hukuki sonucun tespit edilmesini sağlayan muhasebe işlemleri, iptal davasına konu edilemezler. Bu işlemler borçlunun bir hukuki fiili ya da hukuki muamelesi sayılamayacakları için iptalleri de istenemez⁹⁰⁰.

Borçlu ile üçüncü kişi ya da kişiler arasında açılan davada taraflar hileli şekilde kendi aralarında anlaşarak borçlunun alacaklılarına zarar vermek amacıyla birlikte hareket edebilirler. Mahkeme kararı, borçlu ve üçüncü kişilerin yaptığı bu hileli işbirliği sebebiyle borçlu aleyhine verilebilir. Borçlunun aleyhine verilen bu mahkeme kararı nedeniyle alacağını tahsil edemeyen alacaklılar, söz konusu mahkeme kararına karşı iptal davası açamazlar. Alacaklılar, HMK'nin 376. maddesi⁹⁰¹ doğrultusunda yargılamanın iadesini isteyebilirler⁹⁰².

İptale tabi olabilecek tasarruflar, borçlu ile üçüncü kişinin arasındaki tasarruflardır. Cebri icra yoluyla yapılan satışlar ise borçluların kendi istekleri ile yaptıkları tasarruflar değildir. Dolayısıyla cebri icra yoluyla yapılan satışlar, tasarrufun iptali davasına konu edilemezler⁹⁰³.

⁸⁹⁸ Şimşek, s. 254.

⁸⁹⁹ Uyar, "İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Konusu", s. 226.

⁹⁰⁰ Öz ve Demirtaşoğlu, s. 51.

⁹⁰¹ "Davanın taraflarından birisinin alacaklıları veya aleyhine hüküm verilen tarafın yerine geçenler, borçluları veya yerine geçmiş oldukları kimselerin aralarında anlaşarak, kendilerine karşı hile yapmaları nedeniyle hükmün iptalini isteyebilirler."

⁹⁰² Kuru, s. 1198.

⁹⁰³ Kuru, s. 1197-1198.

Borçlunun kendi namına yapmadığı, bir başkası nam ve hesabına vekâleten yaptığı işlemler, tasarrufun iptali davasına konu edilemezler. Çünkü borçlunun vekil sıfatıyla yaptığı işlemlerden doğan hak ve alacaklar vekili olduğu kişi üzerinde hüküm ve sonuç doğuracaktır⁹⁰⁴. Diğer bir deyişle kamu borçlusunun vekâleten yaptığı işlemler mal varlığında bir değişime neden olmayacağı ve kamu alacaklarının tahsiline olumsuz bir etkide bulunmayacağı için tasarrufun iptali davasına konu edilemeyeceklerdir.

Borçlunun taraf olmadığı yani borçlu tarafından yapılmamış olan işlemler, borçlunun mal varlığının aktifinde bir azalma ya da pasifinde bir artış yaratmayacağı için tasarrufun iptali davasına konu edilemezler. Nitekim Yargıtay 15. Hukuk Dairesi de bir kararında “*Borçlunun karısının, borçlunun yetiştirdiği tütünlerin kendisine ait olduğu hususunda Tekel Müdürlüğüne verdiği beyanname hakkında iptal davası açılmayacağına*” hükmetmiştir⁹⁰⁵.

Kamu borçlusunun iflas etmesi halinde alacaklı tahsil dairesi, iptal davası açamaz. Çünkü iflas halinde iptal davası açma hakkı, alacaklılara değil iflas masası adına iflas dairesine aittir. Aynı zamanda tapuya şerh edilmeden ya da resmi şekle uyulmadan yapılan taşınmaz satış vaadi sözleşmesi de iptal davasına konu olmaz. Bu durumda söz konusu mal, zaten hala kamu borçlusunun mal varlığında olduğu için iptali gerekecek bir tasarruf da bulunmamaktadır⁹⁰⁶.

Tasarrufa tabi işlemler ile muvazaalı işlemler birbirinden farklı niteliklere sahiptir. Bu ikisini birbirine karıştırmamak gerekir. İptal davasına konu olabilecek tasarruflar, hukuken geçerli tasarruf işlemleridir. İptale tabi tasarruf ile birlikte tasarruf konusu olan mal ya da hak, borçlunun mal varlığından çıkarak üçüncü kişinin mal varlığına geçmiştir. İptal davası ile amaçlanan malların ya da hakların tekrar borçlunun mal varlığına girmesini sağlamak değil, alacaklının cebri icra ile mallar ya da haklar tıpkı borçlunun mal varlığındaymış gibi alacağını tahsil etmesini sağlamaktır. Muvazaalı işlemlerde işlem konusu mal ya da hak, borçlunun mal varlığından çıkmaz. Çünkü

⁹⁰⁴ Öz ve Demirtaşoğlu, s. 51.

⁹⁰⁵ Öz ve Demirtaşoğlu, s. 51.

⁹⁰⁶ Ağar, “Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları”, s. 157.

muvaazaalı işlem zaten geçersizdir. Bu yüzden muvaazaalı işlemlere karşı tasarrufun iptali davası değil, istihkak davası açılması gerekmektedir⁹⁰⁷.

5.8. İptal Davasının Hukuki Sonuçları

Tasarrufun iptali davası, hüküm ve sonuçları itibariyle hem kamu borçlusu hem kamu alacaklısı hem de üçüncü kişiler açısından değişikliklere yol açar. Mahkemenin açılan davada kamu alacağının miktarı ile sınırlı şekilde karar vermesi, kararın hukuka uygunluğunun sorgulanmaması açısından önemlidir. Hükümsüzlüğü talep edilen tasarrufların kamu alacağının miktarını aşacak şekilde iptal edilmesi, söz konusu kararın hukuka aykırılığı konusunda tartışmalara neden olabilecektir. Çünkü kamu alacağını güvence altına alan tüm önlemlerde olduğu gibi tasarrufun iptali davasında da amaç, kamu alacağının mevcut miktarı itibariyle korunması ve buna yönelik işlemler tesis edilmesidir⁹⁰⁸. Dolayısıyla kamu borçlusunun hükümsüz sayılan tasarrufları, kamu alacağının miktarıyla sınırlı olarak iptal edilmelidir.

Tasarrufun iptali davasını alacaklı kamu idaresi kazanırsa ne olacağına ilişkin 6183 sayılı Kanun'da bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu Kanun'da bir hüküm bulunmayan hallerde İİK'nin "*iadenin şümülü*" başlıklı 283. maddesi kıyasen uygulanmaktadır⁹⁰⁹. Bu sebeple İİK'nin 283. maddesinin 1. fıkrası⁹¹⁰ gereğince tasarrufun iptali davasını kazanan alacaklı tahsil dairesi, dava konusu edilen maldan alacağını tahsil etme hakkı elde edecektir. Tasarrufun iptali davasında alacaklı tahsil dairesinin iptal istemi haklı bulunursa dava konusu tasarrufun hükümsüzlüğüne karar verilir. HMK'nin 367. maddesinde yer alan, temyiz kararının icrasını durdurmayacağına ilişkin hüküm sebebiyle tasarrufun iptali davasında verilen kararın kesinleşmesinin beklenmesine gerek yoktur. Alacaklı tahsil dairesi, kararın kesinleşmesini beklemeksizin tasarrufu iptal eden mahkemenin kararını derhal uygulayarak haciz başlatabilir ve haczedilen değerleri paraya çevirebilir. Dava konusunun taşınır mal olması halinde

⁹⁰⁷ Kuru, s. 1198.

⁹⁰⁸ Saraçoğlu vd., s. 66.

⁹⁰⁹ Yargıtay 15. HD E. 1998/1262, K. 1998/1598, T. 22.04.1998: "*6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan tasarrufun iptali davaları hakkında İİK'nin 283.maddesinin kıyasen uygulanacağını ve bunun sonucunda; mahkemece "tasarrufun iptali" ile yetinilerek ayrıca "tapu kaydının tekrar borçlu adına tesciline karar verilemeyeceğini (...)" Uyar vd., s. 1216-1217.*

⁹¹⁰ "*Davacı, iptal davası sabit olduğu takdirde, bu davaya konu teşkil eden mal üzerinde cebri icra yolu ile, hakkını almak yetkisini elde eder ve davanın konusu taşınmazsa, davalı üçüncü şahıs üzerindeki kaydın tashihine mahal olmadan o taşınmazın haciz ve satışını isteyebilir.*"

alacaklı tahsil dairesi malın cebren paraya çevrilmesini sağlayabilir. Dava konusunun bir taşınmaz olması halinde de tapu kaydının düzeltilmesine gerek kalmaksızın alacaklı tahsil dairesi taşınmazın satışını gerçekleştirebilir⁹¹¹. Dava konusu olan şey bir ipotek sözleşmesi ise yani taşınmaz üzerinde üçüncü bir kişi lehine ipotek tanınmışsa mahkemece ipotek kaydının iptaline karar verilmez. Taşınmaz, mahkeme kararı sonucunda haczedilerek ipotek kaydı yokmuş gibi satışı gerçekleştirilir⁹¹².

Tasarrufun iptali davaları ile amaçlanan mülkiyetin iptali değildir. Borçlunun tasarrufları iptal edilerek kamu alacaklısının alacağını tahsil etmesi amaçlanır. Davayı alacaklı tahsil dairesinin kazanması halinde haczedilip satışı sağlanan taşınır ya da taşınmaz maldan elde edilen paradan kamu alacağının ve yargılama giderlerinin tahsil edilmesinden sona geriye bir tutar kaldığı takdirde bu tutar kamu borçlusuna değil üçüncü kişiye verilir⁹¹³. Dava sonucu haczedilip satılan taşınır veya taşınmazın mülkiyeti el değiştirecek olsa da bunun doğrudan sebebi tasarrufun iptali davası değildir. Dolayısıyla tasarrufun iptali davalarının sonucu mülkiyetin iptali veya el değiştirmesi değil kamu alacağının tahsilini engelleyen tasarrufun iptal edilmesidir.

Tasarrufun iptali davasında sonucun kamu borçlusunun aleyhine olması halinde bu kişinin tasarruflarının hükümsüz hale gelmesinin yanı sıra 6183 sayılı Kanun'un *"amme alacağının tahsiline engel olanlar"* başlıklı 110. maddesi gereğince cezalandırılması da söz konusu olabilecektir. Anılan hükme göre kamu alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan borçlu, kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak ya da tahsilini zorlaştırmak amacıyla mallarının bir kısmını ya da tamamını elden çıkararak, telef ederek ya da değerini düşürerek, gizleyerek, kaçırarak muvazaa yoluyla başkasına devrederek, aslı olmayan borçları kabul ederek ya da alındılar vererek mallarını yok eder ya da azaltırsa ve kalan malları borcunu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Tasarrufun iptali davasının davalıların lehine sonuçlanması halinde iptali istenen tasarruflar geçerli olmaya devam edecektir. Ancak mahkemenin kararı, kamu alacağının

⁹¹¹ Öncü, s. 95.

⁹¹² Uyar vd., s. 1124.

⁹¹³ Tombaloğlu, s. 343.

varlığını etkilemeyecektir⁹¹⁴. Diğer bir deyişle iptali istenen tasarrufların yanı sıra kamu alacağı da varlığını sürdürecektir. Davanın bu şekilde sonuçlanması halinde tüm cebri icra yollarını tüketen ancak alacağını tahsil edemeyen tahsil dairesi, borçlunun yeni bir mal edinmesi ya da mal varlığında bir artış olması halinde kamu alacağının tahsil sürecini tekrar başlatabilecektir⁹¹⁵. Bu bakımdan davayı kaybetmesi halinde alacaklı tahsil dairesi açısından süreç en başa dönecektir.

Tasarrufun iptali davasının üçüncü kişiler açısından sonuçlarını düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 31. maddesi gereğince 27, 28, 29 ve 30. maddelerde sözü edilen tasarruf ve muamelelerden faydalananlar elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa da takdir edilecek bedelini vermeye mecburdurlar. Bu kişiler verdiklerine karşılık olarak alacaklı kamu idaresinden bir talepte bulunamazlar. Alacaklı tahsil dairesinin tasarrufun iptali davasını kazanması halinde, üçüncü kişiler açısından davanın sonuçları madde hükmündeki gibi olacaktır. Diğer bir deyişle hükümsüz sayılan tasarruflara taraf olan üçüncü kişi, elde ettiklerini davacıya verecektir⁹¹⁶. Elde ettiklerini elden çıkarmışlarsa da bunların takdir edilecek bedelini davacıya vermek zorundadırlar. Maddede yer alan “elden çıkarma” deyimini ilk bakışta üçüncü kişinin malları satması gibi anlaşılrsa da kastedilen her türlü elden çıkmadır.

İptale konu olan malın üçüncü kişi tarafından elden çıkarılmış olması ve malı elinde bulunduran dördüncü kişinin iyi niyetli ya da kötü niyetli olduğunun alacaklı tahsil dairesi tarafından kanıtlanamaması halinde tasarrufun iptali davası kendiliğinden bedel davasına dönüşür. Bu durumda kamu borçlusundan aldığı malı elden çıkaran üçüncü kişi, malın elden çıkardığı tarihteki bedelinin kamu borcu ve eklentileri kadarını alacaklı tahsil dairesine ödemek zorundadır⁹¹⁷. Elde ettiklerini ya da bunların bedelini alacaklı tahsil

⁹¹⁴ Öncü, s. 96-97.

⁹¹⁵ Karakoç, “Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası”, s. 417.

⁹¹⁶ Yargıtay 17. HD E. 2016/6507, K. 2018/10075, T. 5.11.2018: “Davacı vekili; Davacı idareye vergi borcu bulunan ... Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.'nin vergi borçlarının ödenmesini imkansız kılmak için davalı ...Ş.'nin diğer davalı ... Tur. İnş. Tem. Nak. İth. İhr. San. Tic. Ltd. Şti. ile imzalamış oldukları bir kısım sözleşmelerden 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nın 24 ile 31. Maddeleri uyarınca borçlu şirkete ait haciz bildirisinin tebliğ tarihi olan 20/12/2012 tarihinden sonra akdedilenlerin iptali ile iptale konu sözleşmelerden dolayı ... Tur. İnş. Tem. Nak. İth. İhr. San. Tic. Ltd. Şti.'nin davalı ...Ş.'ne ödediği veya ödeyeceği Yeminli Mali Müşavirlik sözleşme bedellerinin tespit edilerek borçlu davalı ... Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.'nin vergi borçlarına mahsuben müvekkili idareye ödenmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir. (...) Dava dışı borçlu ... Denetim Danışmanlık ve Yeminli Müşavirlik Ltd. Şti.'nin hissedarı olan, yeni kurulan davalı ...Ş.'nin de sorumlusu ve hissedarı olması nedeni ile iki firmanın hissedarı ve faaliyet alanları aynı olan, iki firma arasında organik bağ mevcuttur.” www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/17hd-2016-6507.htm [Erişim tarihi: 10.01.2019]

⁹¹⁷ Uyar vd., s. 1124.

daairesine veren üçüncü kişinin alacaklı tahsil dairesinden herhangi bir talepte bulunma hakkı yoktur. Mal varlığında eksilme olan üçüncü kişi, bu eksikliğin borçlu tarafından giderilmesini mevcut davada ya da ayrı bir dava açarak talep edebilir⁹¹⁸.

6. ORTAKLIĞIN FESHİNİ İSTEME

Ortaklık, sözleşme ile kurulan ve ortak bir amacın gerçekleştirilmesine hizmet eden kişi birliğidir⁹¹⁹. TTK'nin 1531. maddesi ortaklık, kolektif ortaklık, komandit ortaklık, anonim ortaklık, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık, limited ortaklık ve kooperatif ortaklık terimlerinin sırasıyla şirket, kolektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket ve kooperatif şirket terimleri ile eş anlamda olduğunu ve birbirleri yerine kullanabileceklerini düzenlemiştir.

Kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden bir diğeri, 6183 sayılı Kanun'un 34. maddesinde düzenlenen ortaklığın feshini isteme düzenlemesidir. Bilindiği üzere kamu borçluları, kamu alacaklarının ödenmesinden tüm mal varlıklarıyla sorumludurlar ve kamu borçlularının herhangi bir ortaklıkta bulunan ortaklık payları da mal varlıklarına dâhildir⁹²⁰. Dolayısıyla gerekli şartların oluşması halinde kamu alacaklısının alacağını kamu borçlusunun bir ortaklıkta bulunan payından tahsil etmesi mümkündür. Kamu borçlusu olan ortağa ait mal bulunmaması ya da kamu borçlusunun mallarının kamu alacağını karşılamaya yetmemesi, borçlu veya ortaklık tarafından 6183 sayılı Kanun hükümleri gereğince teminat gösterilmemesi hallerinde kamu borçlusunun sermayesi paylara bölünmemiş ortaklıklarındaki hisselerinden kamu alacağının tahsil edilmesi için genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshi istenebilir. Madde başlığında “*ortaklığın feshini isteme*” şeklinde genel bir ifade kullanılmakla birlikte yalnızca sermayesi paylara bölünmemiş ortaklıkların feshi istenebilir.

Ortaklığın feshini istemeye ilişkin düzenlemeyle ortaklıklarının feshedilmesini istemeyen diğer ortakların kamu alacağını ödemesi sağlanmakta ve aynı zamanda diğer ortaklara, bir ortağın şahsi borcundan dolayı ortaklıklarının feshedilmesini engelleme olanağı sağlanmaktadır⁹²¹. Ortakların yanı sıra ortaklık da ortağın kamu borcunu

⁹¹⁸ Öncü, s. 98.

⁹¹⁹ Poroy vd., s. 26.

⁹²⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 158.

⁹²¹ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 130.

ödeyerek veya kamu borcu için teminat göstererek ortaklığın feshedilmesini engelleyebilir. Bu gibi hallerde ortaklığın feshi davası düşer.

6.1. Ortaklığın Feshinin İstenmesi Şartları

Ortağın şahsi borcu nedeniyle ortaklığın feshinin istenebilmesi için ilk olarak ortaklık, sermayesi paylara bölünmemiş bir ortaklık olmalıdır. Sermayesi paylara bölünmemiş olan ortaklıklar; adi ortaklıklar, kolektif şirketler, adi komandit şirketler ve limited şirketlerdir⁹²². Sermayesi paylara bölünmüş ortaklıklarda ortakların payları, mal varlığı sayıldığı için zaten haczedilebilir ve paraya çevrilebilirler. İstisnai olarak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların borçları için bu şirketlerin feshinin istenebileceği maddenin son fıkrasında düzenlenmiştir. Sermayesi paylara bölünmemiş ortaklıklarda ise ortakların paylarının ortaklıktan ayrı bir varlığı yoktur. Bu sebeple sermayesi paylara bölünmemiş ortaklıklardaki ortakların paylarının paraya çevrilmesi ortaklığın feshine bağlıdır⁹²³.

Ortağın kamu borcu sebebiyle ortaklığın feshinin istenebilmesi için ikinci şart borçlu olan ortağa ait mal bulunmaması veya ortağın malının borcu karşılamaya yetmemesidir. Son olarak ise kamu borcu için ortaklar ya da ortaklık tarafından 6183 sayılı Kanun'a göre teminat gösterilmemiş olması gerekir. Teminat, ortaklığın feshinin istenmesine kıyasla daha kolay ve hızlı bir güvence önlemi olduğu için⁹²⁴ öncelikle teminat istenmekte, bu talepler de sonuçsuz kaldığı takdirde ortaklığın feshinin istenmesi yoluna gidilmektedir. Kamu alacaklısının bu şartlar gerçekleşmeden önce kamu borçlusunun ortaklıktaki payına müracaat etmesi hukuka uygun değildir.

6.2. Ortaklığın Takibi Usulü

Ortaklık devam ettiği sürece ortağın kamu borcu için ortaklıktaki payına kesin veya ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Kamu alacağının tahsili için ortaklığa başvurmak isteyen alacaklı idare iki şekilde kamu alacağını tahsil edebilir⁹²⁵. İlk olarak

⁹²² Limited şirketlerde istisnai olarak sermaye, devir ve miras yoluyla intikal halinde paylara bölünebilir. Bu durumda alacaklılar ortaklığın feshini istemek yoluyla değil kar veya tasfiye payının haczi yoluyla alacaklarını giderebilir. Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 86.

⁹²³ Kazım Yılmaz, s. 344.

⁹²⁴ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 86.

⁹²⁵ Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, s. 86-87.

TTK'nin 131. maddesine göre şirket bilançosu gereğince o ortağa düşen kâr payına haciz koydurabilir. İkinci olarak ise yine aynı madde gereğince ortaklığın feshini isteyebilir ve ortağın tasfiye payına haciz koydurarak kamu alacağını tahsil edebilir.

Kamu alacağını tahsil amacıyla yapılacak ortaklığın feshini isteme uygulamasının genel hükümlere göre yapılması gerekmektedir. Bu sebeple ortaklığın feshini isteme, tüzel kişiliği olan ortaklıklar için TTK, diğerleri için TBK hükümlerine göre ticaret veya asliye hukuk mahkemelerinde açılacak fesih davasıyla olur⁹²⁶. Fesih davasının ne kadar süre içinde açılması gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Kamu alacağının varlığı ve borçlunun ortaklıktaki payı devam ettiği sürece ortaklığın feshinin istenebileceği düşünülmektedir.

Ortaklığın feshi yoluna genellikle cebri tahsil aşamasındaki kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla başvurulur⁹²⁷. Alacaklı tahsil dairesinin kamu alacağını tahsil etmek için ortaklığın feshini istemesi zorunlu değildir. İdare takdirini ortaklığın feshini istemekten yana kullanabileceği gibi ortaklığın feshini istememeyi de seçebilir. Kamu borçlusunun ortağı olduğu birden fazla ortaklık olduğu takdirde kamu alacağının tahsili için hangisinin feshinin isteneceği de yine alacaklı tahsil dairesinin takdirindedir⁹²⁸. Alacaklı tahsil dairesinden önce başka bir alacaklı söz konusu ortaklığın feshini istemişse kamu alacaklarının sahip olduğu önem dolayısıyla kamu alacaklısı bu fesih talebine 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde yer alan rüçhan hakkına ilişkin düzenleme çerçevesinde iştirak edebilir⁹²⁹.

7. KAMU ALACAKLARININ GÜVENCE ALTINA ALINMASINA YÖNELİK SUÇLAR

Çalışmanın bundan önceki kısımlarında yer alan güvence önlemlerinin yanı sıra 6183 sayılı Kanun'un üçüncü kısmının ikinci bölümünde hem kamu borçlularının ve haklarının korunmasını hem de kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan bazı yasaklara ve cezalara yer verilmiştir⁹³⁰. Bu yasaklardan bazıları 6183 sayılı

⁹²⁶ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 159.

⁹²⁷ Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 150.

⁹²⁸ Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, s. 95.

⁹²⁹ Özbacı, s. 353.

⁹³⁰ Doğrusöz vd., s. 143.

Kanun'un uygulanmasında görevli olanlara, bazıları kamu borçlularına, bazıları ise üçüncü kişilere getirilmiştir. Bu yasaklardan bir kısmına uymamanın yaptırımı olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar ve adli para cezaları öngörülmüştür. Bazı durumlarda ise yasaklara uymayanlar için ceza öngörülmemiş, işlemin iptalinin istenebilmesi ile yetinilmiştir. Bu yasaklar aynı zamanda kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını da sağlamaktadır.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen bu yasaklardan bazılarının ihlali halinde hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanması Anayasamızın 38. maddesinde yer alan ve ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi olarak bilinen *“Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.”* hükmü sebebiyle eleştiriliyor olsa da bu cezaların uygulanmasının sebebi borcun ödenmemesi veya sözleşmeden doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi değildir. Kanun'da yer alan şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi veya idareyi yanıltacak şekilde yerine getirilmesidir⁹³¹. Dolayısıyla suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlali söz konusu değildir.

Kanun'da bu hükümlerden yasaklar olarak bahsedilmiş olsa da bunların ceza hukuku kapsamında birer suç olduğu açıktır. Bu sebeple bu çalışmada yasak kavramı yerine suç kavramı kullanılacaktır. Bu bağlamda 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen suçlar; görevlilerin, kamu borçlularının ve üçüncü kişilerin işleyebileceği suçlar olarak üç ayrı başlık altında incelenecektir.

7.1. 6183 Sayılı Kanun'un Uygulanmasında Görevli Olanların İşleyebileceği Suçlar

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde asli görevli olan kamu görevlileri, mesleklerinin gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğünün yanı sıra kamuya duyulan güvenin sarsılmamasını sağlamakla da yükümlüdürler. Kamu görevlileri, görevlerini yerine getirirken hizmetlerin eşitlik ve adalet ilkelerine uygun yürütülmesini ve toplumda bu konuda egemen olan güven ve inancın sarsılmamasını sağlamalıdır⁹³². Bu amaçla

⁹³¹ Doğrusöz, “6183 Sayılı Kanunun Üç Önemli Müessesesi (Ödeme Emri, Haksız Çıkma Zammı ve Mal Bildirimi”, s. 68.

⁹³² Burak Pınar, Pınar Bacaksız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Arttırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)”, **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Yıl: 2006/2, Sayı: 4, s. 943.

6183 sayılı Kanun'da bu Kanun'un uygulanmasında görevli olanların işleyebileceği bazı suçlar getirilmiştir⁹³³. Kanun'un 107 ila 109. maddeleri arasında düzenlenen bu suçlar; sırrın ifşası, artırmalara katılma ve mal satın alma ve takdir işlemlerine ve kararlara katılma suçlarıdır.

7.1.1. Sırrın İfşası Suçu

6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi ile bu Kanun'un uygulanmasında görevli olan kişilerin görevleri dolayısıyla kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri suç olarak düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre:

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.

Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Kanun koyucu bu suçla kamu borçlusu ve onunla ilgili kişilerin hem kişisel bilgilerini ve dolayısıyla özel hayat alanlarını hem de ticari bilgilerini ve ekonomik yaşam alanlarını korumaktadır. Ayrıca suç sayılan fiiller kamu alacağının tahsil edilmesi ile ilgili olduğu için bu suçla kamu idarelerinin güvenilirliği de korunmaktadır. Çünkü kamu idaresi, kamu borçlusuna Kanun'un uygulanması kapsamında elde edilen bilgilerin açıklanmayacağını temin etmektedir⁹³⁴.

Kamu borçlusu ile ilgili kişilerin kimler olduğuna dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kamu borçlusunun eşi, alt ve üstsoy yakınları, kamu borçlusu ile ilgili

⁹³³ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 610.

⁹³⁴ İsa Başbüyük, “Kamu İcra Suçları -I-: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107)”, *Ceza Hukuku Dergisi*, Aralık 2012, Sayı: 20, s. 114-115.

bilgilere mesleği gereği sahip olan kamu borçlusunun serbest muhasebeci mali müşaviri gibi meslek mensupları, kamu borçlusunun ortağı gibi hakkındaki bilgilerin öğrenilmesinin kamu borçlusuna ait bazı bilgilerin açığa çıkmasına neden olacağı kişiler ile kamu borçlusunun birlikte iş yaptığı kişiler gibi kamu borçlusuna ait bilgilerin ifşasından zarar görebilecek kişiler kamu borçlusu ile ilgili kimseler kavramına dâhil edilebilir⁹³⁵.

Yasağa uymayarak kamu borçlusuna veya onunla ilgili kişilere ait bilgileri ifşa eden görevliler, TCK'nin “Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı 239. maddesine göre cezalandırılırlar. Söz konusu maddeye göre:

“(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

TCK'de yer alan bazı suçlar resen soruşturulur ve kovuşturulurken bazı suçların soruşturulması ve kovuşturulması için suçtan zarar görenin müracaatı ve şikâyeti aranmaktadır. TCK'nin 239. maddesinde düzenlenen ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu, takibi şikâyete bağlı olan suçlardandır⁹³⁶. TCK'nin soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçları düzenleyen 73. maddesi gereğince şikâyet süresi, fiilin ve failin kim olduğunun bilindiği

⁹³⁵ Burak Pınar, Pınar Bacaksız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I- Sırrın İfşası Suçu)”, **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı: 3, s. 640-641.

⁹³⁶ Mustafa Albayrak, “Şikayete Tabi Suçların Özellikleri ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçlar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 77, 2008, s. 282, 285.

veya öğrenildiği günden itibaren altı aydır. Bu süre hak düşürücü bir süredir ve altı ay içinde şikâyetle bulunulmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz. Sırrın ifşası yasağının cezası için TCK'nin 239. maddesine atıf yapılması nedeniyle sırrın ifşası yasağı da şikâyetle bağlı suçlardandır. Ancak sırrın Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması halinde şikâyet koşulu aranmadan soruşturma ve kovuşturma yapılmaktadır.

Sırrın ifşası kapsamındaki fiilleri kimlerin şikâyet edebileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kendisine ait sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar ifşa edilen kamu borçlusunun şikâyetle bulunmaya yetkili olduğu konusunda herhangi bir şüphe bulunmamaktadır. Ancak kamu borçlusu ile ilgili kimselerin şikâyetle bulunup bulunamayacağı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Bu noktadaki tartışmalar, kamu borçlusu ile ilgili kimselerin doğrudan zarar gören mağdur olarak mı yoksa dolaylı zarar görenler olarak mı sayılacağı noktasında yaşanmaktadır.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sırrın ifşası ile VUK'ta düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali yasakları birbirine benzemekle birlikte birbirine karıştırılmamalıdır. Mahremiyet kapsamındaki bir bilgi veya belge verginin tahakkuku aşamasında ifşa edilmişse, bu sırrı ifşa edenler veya mahremiyeti ihlal edenler hakkında VUK'un 362. maddesine dayanılarak TCK'nin 239. maddesi doğrultusunda ceza verilecektir. Ancak kamu borçlusuna veya onunla ilgili kimselere ait sırlar veya gizli kalması gereken bilgiler, kamu alacağının tahsil ve takibi aşamasında ifşa edilmişse failer bu kez 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesine dayanılarak TCK'nin 239. maddesine göre cezalandırılacaktır⁹³⁷. Görüldüğü üzere her iki yasak hem korudukları hukuki değer açısından hem de yasağın ihlali halinde uygulanacak ceza açısından birbirine benzemektedir.

7.1.2. Artırmalara Katılma ve Artırmalardan Mal Alma Suçu

6183 sayılı Kanun'un 108. maddesinde bu Kanun uyarınca yapılacak olan artırmalara katılamayacak ve artırmalardan mal satın alamayacak olanlar belirlenmiş ve

⁹³⁷ Özbacı, s. 886.

bu yasağa uymayanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre:

“Bu kanunun tatbikında vazifeli bulunan kimseler, bu kanun gereğince paraya çevrilecek malların artırmalarına ne kendi adlarına, ne de diğer kimseler ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu artırmalardan mal satın alamıyacakları gibi, bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp onlardan beş sene müddetle teferruğ suretiyle dahi satın alamazlar. Bu memnuiyet, bunların eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarına da şamildir. Bu memnuiyet hilafına yapılan ihalelerin 99 uncu maddeye göre feshi istenebilir.

Bu madde hükmüne aykırı hareket edenler üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.”

Madde uyarınca alacaklı kamu idarelerinin 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasında görevli olan memurları, kamu borcundan dolayı satılarak paraya çevrilecek olan menkul, gayrimenkul ve gemilerin artırmalarına gerek kendileri gerekse de başkalarının ad ve hesabına katılamaz ve mal satın alamazlar. Bu yasak, hacze katılan zabıta memuru ve satışı yapılan menkul malı köylerde haczedenden ihtiyar kurulu azaları ve muhtar açısından da geçerlidir⁹³⁸. Ayrıca maddede sayılan kişiler, artırmalarda satılan malları üçüncü kişiler aracılığıyla veya üçüncü kişilerin bu şekilde satın aldıkları malları 5 yıl boyunca teferruğ suretiyle de olsa satın alamazlar. Maddede sayılan kişilerin eşleri ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımları da artırmalara katılmaktan ve mal satın almaktan yasaklıdırlar. Bu yasak yalnızca 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılan artırmalar açısından geçerlidir. Maddede sayılan kamu görevlileri ve yakınları açısından bu Kanun’un kapsamı dışındaki artırmalara katılmaları ve mal satın almaları halinde suç oluşmayacaktır.

Adil bir artırma düzenlenebilmesi için tüm katılanların eşit koşullar altında artırmaya katılmaları önemlidir. 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasında görevli olanların artırmaya katılması halinde ise bu kişilerin sahip olduğu yetki, artırmadan beklenen faydanın gerçekleşmesini engelleyebilir. Kanun koyucu, 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasında görevli olan kişilerin artırmalara katılmak veya artırmadan mal almak suretiyle haksız bir fayda sağlamalarını engellemek ve artırmadan beklenen faydanın tam

⁹³⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s.473.

olarak elde edilmesini sağlamak amacıyla bu yasağı getirmiştir⁹³⁹. Bu suçla artırma ve mal satın almalara fesat karıştırılması önlenmek istenilmiştir. 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olanlar açısından bakıldığında ise bu yasakla kamu görevlilerinin şahsi menfaatleri ile görevleri arasında kalmaları ve tarafsızlıklarını yitirmeleri engellenmek istenmiştir. Yasakla ayrıca kamunun güveni ve ekonomik düzen, kamu hizmetlerinin etkili ve düzgün bir biçimde yerine getirilmesine ilişkin devlet menfaati de korunmaktadır⁹⁴⁰.

6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olanların bu Kanun gereğince yapılan artırmalara katılması ve mal alması yasağı, kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden biri olarak da değerlendirilebilir. Çünkü söz konusu kişilerin artırmalara katılmaları ve görevlerini kötüye kullanarak taşınır ya da taşınmaz malların düşük bir bedelle satılmasına neden olmaları, bu satış bedelinden kamu alacağını tahsil edecek olan idareyi zarara uğratacaktır. Ayrıca malı düşük bedelle satılan kamu borçlusu da bu durumdan zarar görecektir. Usulüne uygun olmayan bir artırma ile yapılacak satış sonucu belki de borcunun olması gerekenden daha az bir miktarı ödenecek ve kamu alacağı da tam olarak tahsil edilemeyecektir.

Suçun unsurları açısından bakıldığında özgü suçlardan biri olan artırmalara katılma ve mal alma yasağına aykırılık suçunu herkes işleyemez. Bu suçu yalnızca 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olanlar ile bunların eşleri ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımları işleyebilir. Kamu görevlilerinin o artırmada görevli olup olmadıklarına bakılmaksızın her türlü artırmaya katılmalarının mı yasaklandığı yoksa yalnızca takibatında görevli oldukları borçlara ilişkin artırmalara katılmaktan mı yasaklı oldukları konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. TEK'de bu madde kapsamındaki yasak, yalnızca satışın yapıldığı vilayet veya kazada görevli olan memurlara getirilmiş olduğu için bir görüşe göre katılacağı artırma ile ilgili borcun takibatında herhangi bir şekilde görevli olmamak şartıyla kamu görevlilerinin artırmalara katılmalarında ve mal almalarının önünde 6183 sayılı Kanun gereğince de bir engel

⁹³⁹ İsa Başbüyük, "Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)", **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı: 23, Aralık 2013, s. 146.

⁹⁴⁰ Pınar, Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)", s. 945-946.

bulunmamalıdır⁹⁴¹. Çünkü kamu görevlileri, sahip oldukları görevi veya o görevin sağladığı nüfuzu kullanmadan da ihale konusu mala en yüksek teklifi verebilir. Kamu alacağının tahsil edilmesi ve menfaatler dengesinin gözetilmesi açısından bunun engellenmemesi gerekmektedir. Diğer bir görüşe göre ise 6183 sayılı Kanun'un 108. maddesinde yer alan “*bu kanunun tatbikında vazifeli bulunan kimseler*” ifadesi sebebiyle söz konusu malın haciz veya satışında görevli olup olmadıklarına bakılmaksızın Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi dairesi başkanlıklarının tahsil servislerinde görevli tüm memurları ve başka servislerde çalışanlar dahi doğrudan veya dolaylı olarak tahsilata ilişkin görev üstlenenlerin katılacağı artırmada görevli olmasa bile artırmaya katılamayacağı ve mal satın alamayacağını kabul etmek gerekir⁹⁴².

Suçun unsurları açısından bakıldığında suçun maddi unsurunu oluşturan hareketler birden fazladır. Artırmalara katılma ve artırmalardan mal alma veya üçüncü kişiler vasıtasıyla bu malları edinme hareketlerinden herhangi birinin yapılması suçun oluşması için yeterlidir. Dolayısıyla artırmalara katılma ve mal satın almaktan yasaklarına aykırılık suçu, seçimlik hareketli suçlardandır⁹⁴³. Ayrıca kendi nam ve hesabına katılmasa dahi failin başkasının nam ve hesabına bu işlemi yapması ve bir başkasının kendisi adına hareket etmek üzere artırmaya katılmasını sağlaması da suç kapsamındadır. Bu hareketlerin yapılması kamu düzeninin bozulması, kamu görevlilerine duyulan güvenin sarsılması ve kamu alacaklarının eksiksiz olarak tahsil edilmesinin tehlikeye düşmesi gibi sonuçlara yol açabilir. Ancak kanun koyucu, bu suçun cezalandırılması için herhangi bir zararın varlığını aramadığı için bu suç, sırf hareket suçlarındandır.

Artırmaya katılmadan mal satın almak mümkün olmamakla birlikte artırmaya katılıp mal satın almayanlar açısından suçun hareket unsuru gerçekleşmemiş olacaktır. Kanun koyucu 108. maddede “ve” ifadesine yer verdiği için 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olan bir kişinin artırmaya katılması, ancak mal satın almaması halinde suç oluşmayacaktır. Çünkü hareket unsurunun ve suçun gerçekleşmesi için yasaklı olan kişinin artırmalara katılması ve mal satın alması gerekmektedir. Failin

⁹⁴¹ Akmansu, s. 315.

⁹⁴² Pınar, Bacaksız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)”, s. 947-948.

⁹⁴³ Pınar, Bacaksız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)”, s. 949.

artırmalara katılıp mal satın almadığı durumda herhangi bir kişinin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olmuşsa kendisine TCK kapsamında düzenlenen “*görevi kötüye kullanma*” suçu atfedilebilir⁹⁴⁴.

Suçun maddi unsurunu oluşturabilecek bir diğer hareket, failin artırma konu olan malı üçüncü bir kişiye aldırıp daha sonra kendi üzerine geçirmesidir. Fail, malı satın aldırdığı kişiden artırım tarihinden itibaren beş yıl geçmedikçe malı satın alırsa suçun hareket unsuru gerçekleşecektir. Ancak bu düzenleme artırma konu mal açısından beş yıllık bir iktisap yasağı oluşturmamaktadır. Yasaklı kişilerin malı üçüncü kişilere satın aldırıp beş yıl içinde onlardan satın alması yasaktır. Kamu görevlisinin artırma sırasında malı edinme amacı ve bu amaçla üçüncü kişileri -daha sonra kendisine satılmak üzere- malı satın almaya yönlendirmesi söz konusu değilse kamu görevlisi beş yıl geçmeden malı üçüncü kişilerden satın alsa dahi suç oluşmayacaktır⁹⁴⁵.

Manevi unsur açısından değerlendirildiğinde artırmalara katılma ve mal satın almadan yasaklılık suçu kasten işlenebilecek bir suçtur. Diğer bir deyişle kişinin 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasında görevli olduğunu ve katıldığı artırmanın bu Kanun çerçevesinde yapıldığını bilerek ve isteyerek icra hareketlerini gerçekleştirmesi gerekir⁹⁴⁶. Kanun’da suçun taksirle işlenebileceğine ilişkin bir düzenleme ise yer almamaktadır. Ancak suçun oluşması için failin yarar sağlaması gibi bir amaç ya da saik aranmadığı için özel kast aranmaz, genel kastla işlenebilir. Suçun oluşması için failin hareketi ve neticelerini bilmesi ve istemesi yeterlidir. Bu sebeple yasaklı olan bir kişinin ciddi bir zorlama veya kendisine ya da yakınlarına bir zarar geleceği tehdidi altında artırmaya katılması suç oluşturmayacaktır⁹⁴⁷. Fail, suç tipinde yer alan beş yıllık sürenin geçtiğini düşünerek hareket ederse de failin kasten hareket ettiğini söylemek mümkün değildir. Ayrıca fail, söz konusu artırmada görevli olmadığı ve artırmaya katılabileceği konusunda kaçınılmaz bir hataya düşerse kusurlu olmadığı için kendisine ceza

⁹⁴⁴ Başbüyük, “Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)”, s. 150.

⁹⁴⁵ Başbüyük, “Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)”, s. 151.

⁹⁴⁶ Başbüyük, “Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)”, s. 151.

⁹⁴⁷ Pınar, Bacaksız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)”, s. 952-953.

verilmeyecektir⁹⁴⁸. Kusurun bu şekilde ortadan kalkması cezalandırılabilirliği ortadan kaldırmakla birlikte bu suç açısından hukuka uygunluk sebeplerinden bahsetmek mümkün değildir. Örneğin; ilgilinin rızasının hukuka aykırılığı ortadan kaldıracağı düşünülse bile artırmada satılacak malın sahibinin veya yasaklı kişinin amirinin artırmaya katılmasına rıza göstermeleri ve bu rızanın geçerli sayılması söz konusu değildir⁹⁴⁹.

Kanun'un 108. maddesinde düzenlenen suç işleyenlerin cezalandırılmasının yanı sıra bu yasağa aykırı şekilde yapılan ihalelerin feshi, aynı Kanun'un 99. maddesine göre istenebilir. İhale yoluyla satılan mal taşınmaz ise taşınmazın bulunduğu yer icra mahkemesi, taşınır ise vergi mahkemesi ihalenin feshine karar vermeye yetkilidir. 108. maddedeki yasakların ihlali sebebiyle ihalenin feshi talebi için icra mahkemesine başvuru süresi 7 gün, vergi mahkemesine başvuru süresi 30 gündür⁹⁵⁰. 7 günlük şikâyet süresi geçtikten sonra ihale kesinleşecektir. Ancak şikâyet süresinin kaçırılmış olması veya şikâyetle bulunulmuş olmakla birlikte ihalenin feshine karar verilmemesi bu suçu işleyenlerin cezalandırılmasına engel değildir⁹⁵¹.

6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olan kişilerin, eşlerinin veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımlarının söz konusu yasağa uymamaları halinde yasağa aykırı hareket edenler, üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Yasak hem gayrimenkul hem de menkul mallar açısından geçerlidir. Ancak hâkim cezayı tayin ederken oluşan zarar ve tehlikenin ağırlığını dikkate alacağı için gayrimenkul mallara ilişkin artırımlara katılan ve gayrimenkul satın alanlara menkul mal satın alınlara göre daha fazla ceza vereceği, üst sınırdan ceza tayin edebileceği düşünülmektedir⁹⁵².

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen bu suç, TCK'nin 257. maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma, 259. maddesinde düzenlenen kamu görevlisinin ticareti ve 235. maddesinde düzenlenen ihaleye fesat karıştırma suçları ile benzerlik göstermektedir.

⁹⁴⁸ Başbüyük, "Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)", s. 152.

⁹⁴⁹ Pınar, Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)", s. 952-953.

⁹⁵⁰ Doğrusöz vd., s. 145.

⁹⁵¹ Akmansu, s. 316.

⁹⁵² Başbüyük, "Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)", s. 149.

Ancak bu hükümlerden hiçbiri 6183 sayılı Kanun'un 108. maddesinde düzenlenen suçta tam olarak karşılamamaktadır.

7.1.3. Takdir İşlemlerine ve Kararlara Katılma Suçu

6183 sayılı Kanun'un 109. maddesinde bu Kanun'a göre kurulan bazı komisyonlarda yer alan başkan ve üyeler ile bilirkişilerin, bazı yakınlarına yönelik takdir işlemlerine ve kararlara katılamayacakları düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre:

“Bu kanunun tatbikına satış komisyonu reis ve azasıyla, bilirkişiler ve yine bu kanunun tatbiki münasebetiyle kendilerine intikal edecek hadiselerin karara bağlanmasında itiraz komisyonları reis ve azası:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine,

2. Kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına,

3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere,

ait işlerin takdir muamelelerine ve bu işler hakkında verilecek kararlara iştirak edemezler.”

Takdir işlemleri ve kararlara iştirak edemeyecek olanlara tek tek bakmak gerekirse; satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya görevlendireceği kişinin başkanlığında belediye meclisi tarafından kendi üyeleri arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızından oluşur. Bilirkişiler, satışa çıkarılacak gayrimenkullere rayiç değer biçilmesi için satış komisyonu tarafından görüşü alınan kişilerdir. İtiraz komisyonları reis ve azası ise 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan ihtilaflar sebebiyle kendilerine intikal eden davaların karara bağlanmasında görevli olan vergi mahkemelerinin başkan ve üyelerini ifade etmektedir. Ayrıca idare ve vergi mahkemelerinden Bölge İdare Mahkemelerine ve Danıştay'a yansıyan davalar olduğu takdirde bu yargı yerlerinde görevli olan başkanların, üyelerin ve hatta savcılarının da 6183 sayılı Kanun'un 109. maddesinin 1, 2 ve 3. fıkralarında

sayılan kişilere ait davalara katılmaları yasaktır⁹⁵³. Ancak bu kişilerin ayrıldıkları nişanlılarının, maddede yazılandan daha uzak hısımlarının, kanuni temsilciliğin veya vekâletin sona ermesinden sonra önceden temsil ettikleri veya vekil oldukları kişilerin işlerine ait takdir işlemlerine ve kararlarına katılmalarının önünde herhangi bir engel yoktur⁹⁵⁴.

Kanun koyucu söz konusu madde ile 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görevli olan bilirkişiler, satış ve itiraz komisyonu başkanı ve üyeleriyle ailelerini sıkıntıya sokmaktan kurtardığı gibi bu kişilerce alınacak kararların güvenilirliğini de korumuştur. Çünkü insan doğası ve hayatın olağan akışı değerlendirildiğinde maddede sayılan kişilerin kendilerine ve yakınlarına ait takdir işlemleri ve verilecek kararlarda tarafsız kalamama ihtimalleri bulunduğu açıktır. Bu sebeple maddede sayılan kişilerin kendilerine ve yakınlarına ilişkin takdir işlemlerine ve verilecek kararlara katılmaları suç olarak düzenlenmiştir⁹⁵⁵. Bu suçu işleyecek olanlara verilecek ceza ile ilgili ise herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Yasağın hukuki sonuçları, takdir işlemine ve karara dayanılarak tesis edilen idari işlemin şekil unsurundaki hukuka aykırılık gerekçesiyle idari dava açılarak iptalinin veya 6183 sayılı Kanun'un 99. maddesi uyarınca satış işleminin feshinin istenebilmesidir⁹⁵⁶.

Takdir işlemlerine ve kararlara katılma suçu ile artırmalara katılma ve artırmalardan mal alma suçu korunan hukuki değer açısından birbirine benzemektedirler. Her iki yasak da ihale aşamasının güvenliğini sağlamayı amaçlayan birbirini tamamlayıcı yasaklardır. Takdir işlemlerine ve kararlara katılım yasağı, ihale öncesi ve ihaleye hazırlık aşamalarındaki, artırmalara katılma ve artırmalardan mal alma yasağı ise ihale aşaması ve ihaleden sonraki aşamalarındaki güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır⁹⁵⁷.

⁹⁵³ Özbalcı, s. 889-890.

⁹⁵⁴ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 612.

⁹⁵⁵ Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1021.

⁹⁵⁶ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 613.

⁹⁵⁷ Pınar, Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Arttırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)", s. 945.

7.2. Kamu Borçlularının İşleyebilecekleri Suçlar

6183 sayılı Kanun'un çeşitli maddelerinde kamu borçlularının işleyebileceği beş ayrı suç ihdas edilmiştir. Bunlar kamu alacağının tahsiline engel olma, mal bildiriminde bulunmama, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, mal edinme ve artmalarını bildirmeme ve istenecek bilgileri vermemedir. Bu suçların ortak noktası sadece kamu borçluları tarafından işlenebilecek özgü suçlar olmaları ve kamu alacaklarının güvence altına alınması açısından önemli olmalarıdır.

7.2.1. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçu, 6183 sayılı Kanun'un "Amme alacağının tahsiline engel olanlar" başlıklı 110. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre;

"Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını:

- 1. Mülkiünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,*
- 2. Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

Kamu alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan kamu borçlusunun, borcunun tahsili için kullanılabilecek mallarını azaltması veya yok etmesi suç olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle amaçlanan kamu borçlusunun kamu alacağının tahsilini zorlaştırmaya yönelik kötü niyetli girişimlerinin engellenmesidir⁹⁵⁸. Kamu borçlusunun bu eylemleri suçun oluşumu için yeterli değildir. Bu eylemlerin borçlunun kalan mal varlığının kamu alacağını karşılamaya yetmemesi sonucunu da doğurması gerekmektedir⁹⁵⁹. Diğer bir deyişle borçlunun suçun oluşumuna yönelik eylemlerine rağmen kalan mal varlığı kamu alacağının tahsili için yeterli geliyorsa suçun varlığından bahsetmek mümkün değildir. Ayrıca suçun oluşması için mal varlığını yok etme ya da azaltmaya yönelik eylemlerin kamu borcunun kısmen ya da tamamen tahsiline

⁹⁵⁸ Duman, s. 114.

⁹⁵⁹ İsa Başbüyük, "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)" *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 4619.

engel olmak veya zorlaştırmak amacıyla yapılması gerekmektedir. Diğer bir deyişle kanun koyucu bu suçun oluşumu açısından özel kastın varlığını aramakta ve bu özel kastın var olmaması durumunda suç oluşmamaktadır⁹⁶⁰.

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun takibi, 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesinde düzenlenmiştir. Takibat, alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından yapılır. Kamu alacağının tahsiline engel olma suçu, tüzel kişiliğin idaresi ve işlemlerini görme sırasında işlenmişse ceza, tüzel kişiliğin ortaklarından, temsilci ve vekillerinden, tasfiye memurlarından, yönetim kurulu başkan ve üyelerinden, denetçi ve müfettişlerinden ya da hizmette bulunanlar arasından işlemi yapmış olanlar hakkında hükmolunur. Bu suçu işleyenler altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu suçu işleyen kamu borçlusu hakkında aynı zamanda 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesi gereğince ihtiyati tahakkuk uygulanmaktadır.

7.2.2. Mal Bildiriminde Bulunmama Suçu

Mal bildiriminde bulunmanın kamu alacakları açısından dört farklı işlevi bulunmaktadır. Mal bildiriminde bulunmanın ilk ve belki de en önemli işlevi, kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan bir işlem olmasıdır. Bu işlevinin yanı sıra mal bildirimi, kamu alacaklarını güvence altına alan diğer önlemlerin uygulanması için bir maddi koşul, cebri icra sürecinde yer alan bir aşama ve tahsil zaman aşımını kesen bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır⁹⁶¹. Çalışmanın bu bölümünde kamu alacaklarını güvence altına alan bir işlem olması açısından mal bildiriminde bulunma ve mal bildiriminde bulunmamanın hukuki sonuçları incelenecektir.

Mal bildirimi, 6183 sayılı Kanun'un 59. maddesinde borçlunun kendisinde ve üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarının nevini, mahiyetini, vafını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczedilebilecek mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazıyla veya sözle tahsil dairesine bildirmesi olarak

⁹⁶⁰ Hakan Arslaner, Demet Akdeniz, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı" **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 95, Ekim-Aralık 2014, s. 105.

⁹⁶¹ Yeliz Neslihan Akel, "Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 340, Ocak 2017, s. 142.

tanımlanmıştır. Maddeden anlaşılacağı üzere kamu borçlusundan istenen, kendisinde ve üçüncü şahıslarda bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarını bildirmesidir. Dolayısıyla kamu borçlusunun tüm mal varlığını kapsayacak şekilde bir çeşit servet beyanı yapması gerekmemektedir. Ancak şüphesiz ki, kamu borçlusunun borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunabilmesi için öncelikle borcunun miktarını bilmesi gerekmektedir. Kamu borçlusuna tebliğ edilen ödeme emrinin bir işlevi de bu bilgilendirmeyi sağlamasıdır. Kamu borçlusunun mal, alacak ve haklarının nevini, mahiyetini, vafını, değerini de kapsayacak şekilde detaylı bir bildirim yapması gerekmektedir. Ayrıca kamu borçlusu, her türlü gelirlerini veya haczedilebilecek mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini de idareye bildirmelidir.

Kamu borçlularından mal bildiriminde bulunmalarının istenmesi, alacaklı tahsil dairesi açısından alacağını tahsil edebileceği mal varlığının öğrenilmesini ve takibini kolaylaştıran dolaylı bir yoldur⁹⁶². Kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunması, cebren takip yapacak olan tahsil dairesi açısından haciz aşamasını kolaylaştırmaktadır. Ayrıca mal bildirimi, borç karşılığında haczedilecek malların borçluya beyan ettirilerek tespit edilmesini ve kamu borçlusunun haciz esnasında ortaya çıkabilecek olumsuzluklardan etkilenmemesini ve itibarının zedelenmemesini de sağlamaktadır⁹⁶³.

Mal bildirimi yazılı olarak yapılabileceği gibi sözlü olarak da yapılabilir. Yazılı olarak mal bildirimi, matbu mal bildirim formunun doldurulmasıyla veya herhangi bir şekle tabi olmaksızın dilekçe ya da ilgili tahsil dairesine taahhütlü mektup gönderilerek yapılabilir⁹⁶⁴. Mal bildiriminin sözle yapılması halinde 6183 sayılı Kanun'un 59. maddesinin 3. fıkrası gereğince bu durum bir zabıta tespit edilir. Hem yazılı hem de sözle yapılan mal bildirimi sonucunda kamu borçlusuna bildirim yapıldığına dair makbuz verilir.

Mal bildirimi bir servet beyanı olmadığı için borcuna yetecek kadar bildirimde bulunan borçlu, daha fazlasını bildirmeye zorlanamaz. Borçlu mal bildiriminde malların

⁹⁶² Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, s. 37.

⁹⁶³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 222-223.

⁹⁶⁴ Z. Özen İnci, "Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülükler Uymamanın Cezai Sonuçları", *İzmir Barosu Dergisi*, Ocak 2010, s. 73.

değerini de bildirmektedir, ancak bu malların kamu borcunu karşılamaya yetip yetmeyeceğini takdir edecek olan makam, alacaklı tahsil dairesidir. Tahsil dairesi, mal bildiriminde yer alan mal, alacak ve hakların kamu borcunu karşılamayacağını takdir ederse bu durumda kamu borçlusundan ek bildirimde bulunmasını isteyebilir. Borçludan ek bildirimin tekrar bir ödeme emri tebliğ edilerek istenmesine gerek yoktur. Yazılı veya sözlü olarak ek bildirim istenebilir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen zamanında ve eksiksiz mal bildiriminde bulunmayan kamu borçlusuna uygulanacak yaptırımlar 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinin 2. fıkrasında ve 60. maddesinde düzenlenmiştir. 55. maddenin 2. fıkrasına göre mal bildiriminde bulunmayan borçlu, bildirim yapıncaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacaktır. 60. maddede ise mükerrer bir düzenlemeye yer verilerek, kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 15 gün içinde borcunu ödememesi ve mal bildiriminde de bulunmaması halinde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere kendisine hapisle zorlama kararı uygulanacağı düzenlenmiştir. İki düzenleme arasındaki tek fark, 60. maddede hapsen tazyikin bir defaya mahsus olarak uygulanacağının düzenlenmesidir. Ancak farklı kamu borçlarından dolayı birden fazla kez hapsen tazyik uygulanması söz konusu olabilecektir.

Hapsen tazyik, TCK kapsamında uygulanan bir tür hapis cezası değildir. Nitekim TCK'de düzenlenen hapis cezaları, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezasından ibarettir. Hapsen tazyikin süre ile sınırlı olması, onu süreli hapis cezalarından biri haline getirmemektedir. Çünkü hapsen tazyik uygulaması, süresi en baştan belli bir ceza içermemekte ve üç ayı geçmemek üzere takdir edilen süre, kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunması ile kolaylıkla sona erdirilebilmektedir⁹⁶⁵. Ayrıca TCK kapsamındaki kısa süreli hapis cezalarının başta adli para cezası olmak üzere bazı seçenek yaptırımlara dönüştürülmesi mümkünken hapsen tazyikin para cezasına çevrilmesi mümkün değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde hapsen tazyik, TCK kapsamında bir hapis cezası değil, kamu borçlusunu mal bildirimde bulunmaya zorlayan yönetsel bir hukuki eylemdir. Hapsen tazyike alacaklı tahsil dairesinin yazılı istemi

⁹⁶⁵ Aker, s. 156.

üzerine icra mahkemesi hâkimi tarafından karar verilir ve Cumhuriyet Savcılığı tarafından derhal infaz olunur⁹⁶⁶. Borcun ödenmesi, kamu borcuna yetecek miktarda malın haczedilmesi veya kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunması halinde hapisle zorlama sona erer ve borçlu tahliye edilir⁹⁶⁷.

7.2.3. Gerçeğe Aykırı Mal Bildiriminde Bulunma Suçu

Mal bildiriminde bulunmamanın yanı sıra gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunmak da suçtur. Ancak gerçeğe aykırı bildirimde bulunan kamu borçlusu için hapsen tazyik uygulanması mümkün değildir. Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunan ve yaşayış tarzları mal bildirimine uymayan kamu borçluları, 6183 sayılı Kanun'un 111. maddesi gereğince üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Gerçeğe aykırı bildirim, borçlunun kendisine ait olmayan bir malı bildirerek tahsil dairesini oyalamaya çalışması ya da var olan malını bildirmeyerek tahsil dairesinden gizlemesi suretiyle gerçekleşebilir. Ayrıca kamu borçlusu, bazı mallarının değerini olduğundan yüksek gösterebilir. Ancak gerçeğe aykırı beyanın suç oluşturması için yüksek değerlemenin diğer malları tahsil dairesinden kaçırmak amacıyla yapılmış olması gerekir. Borçlunun sadece malların piyasa değerini yanlış tespit ettiği için cezalandırılması mümkün değildir. Amaç, tahsil dairesi bildirilen malların gerçek değerini tespit edene kadar diğer malların kaçırılmasıysa suç oluşur. Kamu borçlusunun bu nedenle cezalandırılması için ise malların kaçırıldığının veya kaçırılmaya çalışıldığının somut olarak tespit edilmesi gerekir⁹⁶⁸.

Mal bildiriminde bulunan borçlunun bildiriminin yaşayış tarzıyla uymaması halinde de aynı ceza verilmektedir. Borçlunun ve ailesinin kira, yeme, içme, giyinme, eğlenme gibi ihtiyaçlarını gidermek için sürekli olarak yaptığı giderler geçim kaynaklarının delili olacaktır⁹⁶⁹. Örneğin; borçlu lüks bir hayat sürüyorsa ve mal bildiriminde malı olmadığını bildiriyorsa veya borcuna yetecek kadar mal bildirmiyorsa

⁹⁶⁶ Ahmet Erol, "6183 Sayılı AATUHK Uyarınca Hapsen Tazyik Cezası", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/6183-sayili-aatuhk-uyarinca-hapsen-tazyik-cezasi.html> [Erişim Tarihi: 10.08.2017].

⁹⁶⁷ Nilgün Serim, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi-Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 58, Sayı: 2, s. 3.

⁹⁶⁸ Kazım Yılmaz, s. 979-980.

⁹⁶⁹ Özbalcı, s. 653.

gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu düşünülebilir. Borçlunun yaptığı bildirimin gerçeğe aykırı olduğunu veya yaşayış tarzıyla uyumsuz olduğunu ispat külfeti alacaklı tahsil dairesine aittir. Alacaklı tahsil dairesi bu durumun ispatını elindeki denetim imkânlarını veya banka, tapu idaresi ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından edindiği bilgi ve belgeleri kullanarak yapabileceği gibi basında kamu borçlusunun yaşayış tarzıyla ilgili haber ve resimler yer alması durumunda bunları kullanarak da yapabilir⁹⁷⁰. Kamu borçlusu ise her zaman bu durumun aksini ispat edebilir. Yaşayış tarzını mal bildiriminde göstermeye kanunen mecbur olmadığını, üçüncü şahısların yardımları ile geçindiğini ispatladığı takdirde kamu borçlusunun 6183 sayılı Kanun'un 111. maddesi doğrultusunda cezalandırılması mümkün değildir⁹⁷¹. Kamu borçlusunun gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu gerekçesiyle hapis cezasıyla cezalandırılabilmesi için öncelikle ondan mal bildiriminde bulunması istenmiş olmalıdır. Mal bildiriminde bulunması istenilmeden kendi isteğiyle mal bildiriminde bulunan kamu borçlusu, gerçeğe aykırı bildirimde bulunsu bile cezalandırılmaz.

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu ile idareye karşı yapılan hileli davranışlar cezalandırılmaktadır. Hem istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı şekilde yapmanın hem de yaşayış tarzına uymayan mal bildiriminde bulunmanın temelinde gerçekte bağdaşmayan bir mal bildirimi söz konusudur. Bu hareketlerin cezalandırılması için herhangi bir zarar neticesi aranmamakta, gerçeğe aykırı bildirim yapılması yeterli olmaktadır⁹⁷². Dolayısıyla gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu, sırf hareket suçlarındandır.

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu, alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesinde yer alan bu hüküm, gerçeğe aykırı bildirimde bulunmanın takibi şikâyeteye bağlı suçlardan olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır. Savcılık haberdar olduğu takdirde bu suçu resen de takip edebilir⁹⁷³. Hüküm sadece tahsil

⁹⁷⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 616.

⁹⁷¹ Özbacı, s. 894.

⁹⁷² Başbüyük, “*Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)*”, s. 4622.

⁹⁷³ Cumhuriyet Savcılığının soruşturma yapıp, kamu davası açabilmesi için alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük mülki memurun ihbarını beklemesi gerektiği şeklindeki aksi görüş için Başbüyük, “*Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)*”, s. 4627.

memurlarının veya tahsil dairelerinin haberdar oldukları suçu doğrudan Savcılığa ihbar etmelerini engellemektedir⁹⁷⁴. Tahsil memurları, gerçeğe aykırı bildirimden şüphelendikleri takdirde durumu kamu idaresinin o yerdeki en büyük memuruna bildireceklerdir, o da gerekli gördüğü takdirde Cumhuriyet Savcılığına ihbarda bulunacaktır.

Cumhuriyet Savcısı, kamu davası açılmasını gerekli gördüğü takdirde kendisinden istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı olarak yapanlar ile yaşayış tarzları yaptıkları mal bildirimine uymayanlar hakkında sulh mahkemesinde dava açar. Bu kişiler, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır⁹⁷⁵. Gerçeğe aykırı bildirim, bir tüzel kişiliğin idare ve işlemlerini görme sırasında yapılmış ise ceza, tüzel kişinin ortaklarından, temsilci ve vekillerinden, tasfiye memurlarından, yönetim kurulu başkan ve üyelerinden, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden bildirim yapmış olanlar hakkında hükmolunur.

7.2.4. Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Suçu

Kamu borçlusu, alacaklı tahsil dairesine yaptığı mal bildiriminde, malı olmadığını beyan etmişse veya borcuna yetecek kadar mal göstermemişse sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine bildirmeye 6183 sayılı Kanun'un 61. maddesi gereğince mecburdur. Görüldüğü üzere bu mecburiyet tüm kamu borçlularına değil yalnızca yaptıkları mal bildiriminde malı olmadığını bildiren veya borcuna yetecek kadar mal bildirmeyen kamu borçlularına getirilmiştir.

Geçerli bir mal bildiriminde bulunduktan sonra gerçekleşen mal edinme ve artmalarını, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde bildirmeyenler 6183 sayılı Kanun'un 112. maddesi gereğince bir seneye kadar süreli hapis cezası ile cezalandırılırlar. Mal edinme ve artmalarını zamanında bildirmeyen kamu borçluları, kamu alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olmaları sebebiyle

⁹⁷⁴ Akmansu, s. 319.

⁹⁷⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 481.

cezalandırılırlar. Dolayısıyla bu hüküm de kamu alacağını güvence altına almak amacıyla 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen önlemlerden biridir.

Mal bildiriminde malı bulunmadığını bildiren veya borcuna yetecek kadar mal bildirmeyen kamu borçluları, edindikleri tüm malları, mallarında, kazançlarında ve gelirlerinde oluşan her türlü artışı bildirmeye mecburdurlar. Mal bildiriminden sonra gerçekleşen yıllık olağan maaş artışlarının bildirilmesine ise gerek yoktur⁹⁷⁶. Borçlunun sonradan edindiği malları, gelir ve kazanç artmalarını tahsil dairesinin herhangi bir uyarısı olmaksızın zamanında bildirme yükümlülüğü vardır⁹⁷⁷. Ancak bu yükümlülük yalnızca malı olmadığını beyan eden veya borcuna yetecek kadar mal gösteremeyen kamu borçlularına getirilmiştir. Mal bildiriminde bildirdiği malı, kamu alacağını karşılamaya yeten kamu borçlularının daha sonra mal varlıklarında oluşan artışları bildirmeleri ise gerekmemektedir.

Mal edinme ve artmalarını bildirmeyen kamu borçlusunun cezalandırılabilmesi için bu bildirmemenin kamu alacağının tahsilini engellemesi veya tehlikeye düşürmesi gerekmektedir. Bildirilmeyen mal veya gelirin haczedilebilen mal ve gelirlerden olmaması halinde kamu alacağının tahsili açısından değişen herhangi bir durum olmayacağı için suç da doğmamış olur⁹⁷⁸. Suçun oluşması için tahsilatın engellenmesi şart değildir, tahsilatın tehlikeye düşmesi yeterlidir. Örneğin; alacaklı kamu idaresi, sonradan oluşan mal edinme ve artmalarını kendi çabalarıyla tespit edebilir⁹⁷⁹ ve kamu alacağı tahsil edilebilir. Tahsilat engellenmemiş olsa bile tahsilin tehlikeye düşürülmesi kamu borçlusunun cezalandırılması açısından yeterlidir.

Bir görüşe göre kamu borçlusunun mal edinme ve artmalarını bildirmemesi aynı zamanda bir ihtiyati haciz nedenidir. Alacaklı tahsil dairesine yaptığı mal bildiriminde, malı olmadığını beyan eden veya borcuna yetecek kadar mal göstermeyen borçlunun, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine bildirmemesi borçlunun henüz tahakkuk etmemiş

⁹⁷⁶ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1030.

⁹⁷⁷ Akmansu, s. 321.

⁹⁷⁸ Kazım Yılmaz, s. 983.

⁹⁷⁹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 616.

veya tahakkuk etse dahi vadesi gelmemiş kamu alacakları açısından ihtiyati haciz uygulanmasını gerektirmektedir⁹⁸⁰.

7.2.5. İstenecek Bilgileri Vermeme Suçu

Kamu alacağını vadesinde ödemeyen ve kendisine 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi gereğince ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun 15 gün içerisinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Tebliğ olunan ödeme emrinden itibaren 15 gün içinde borcunu ödemeyen ve tahsil dairesine malı olmadığını bildiren kamu borçluları, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde bazı bilgileri vermek mecburiyetindedirler.

6183 sayılı Kanun'un 114. maddesine göre alacaklı tahsil dairesine verilmesi zorunlu olan bilgiler şunlardır:

- En son kanuni ikametgâh ve iş adresleri,
- Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil daireleri ve kamu idareleri ve bunlardaki hesap ve kayıt numaraları,
- Nüfus kayıt sureti.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığını bildiren kamu borçlusu, malı olmadığına ilişkin yaptığı bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde geçerli bir mazereti bulunmaksızın yukarıda yer alan bilgileri vermediği takdirde elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu mecburiyet ve yaptırım, tebliğ edilen ödeme emrinde kamu borçlusuna bildirilir. Yaptırımı elli güne kadar adli para cezası olan bu suçun tamamlanabilmesi için öncelikle kamu borçlusuna bir ödeme emri tebliğ edilmesi, kamu borçlusunun bu ödeme emrine karşılık olarak malı olmadığını bildirmesi ve malı olmadığına dair yaptığı bildirimin üzerinden 15 gün geçmesine rağmen 6183 sayılı Kanun'un 114. maddesindeki bilgileri alacaklı tahsil dairesine vermemiş olması gerekmektedir.

Maddenin gerekçesine bakıldığında böyle bir hükmün varlığının ve istenen bilgilerin kapsamlı oluşunun tahsil dairesine soruşturma imkânı vereceğine ve kamu

⁹⁸⁰ Ateşgaoğlu, s. 83.

borçlularını doğru beyana sevk edeceğine değinilmiştir. Mükellef, bir tahsil dairesince tanınmazsa diğer tahsil dairesince tanınabileceği ya da diğer bir kamu idaresinde mal varlığı hakkında bir bilgi olabileceği için alacaklı tahsil dairesinin soruşturma imkânı artacaktır. Ayrıca nüfusa kayıtlı olduğu yerde veya son ikametgâh adresinde onu tanıyanlar bulunabilecektir⁹⁸¹. Kamu alacağını ödemeyen ve malı bulunmadığını bildiren kamu borçlusuna bu bilgileri verme mecburiyeti getirilmesi ve vermediği takdirde yaptırım uygulanması, kamu alacaklarının güvence altına alınması ve kamu borçlularının doğru beyana sevk edilmesi açısından önemlidir.

İstenecek bilgileri vermeme suçu unsurları açısından değerlendirildiğinde suçun maddi unsuru, kendisine ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen borcunu ödemeyen ve malı bulunmadığını bildiren kamu borçlusunun bu bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil daireleri ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaraları ile nüfus kayıt suretini kamu idaresine bildirmemesidir⁹⁸². İstenen bilgilerin verilmemesi kamu borçlusuna ait kanuni bir yükümlülüğün ihlali olduğu için istenecek bilgileri vermeme suçu icrai değil ihmali bir suçtur. Kamu borçlusunun maddede sayılan bilgilerden herhangi birini kabul edilebilir bir mazereti olmaksızın zamanında vermemesi suçun maddi unsurunu oluşturur. Diğer bir deyişle istenecek bilgileri vermeme suçu seçimlik hareketli bir suçtur. İstenen bilgilerden birinin bile verilmemiş olması suçun oluşması için yeterlidir. Netice açısından bakıldığında ise bu suçun oluşması için bir zararın veya sonucun var olması gerekmemektedir. İstenen bilgilerin geçerli bir mazeret olmaksızın zamanında verilememesi yeterlidir. Bu tip suçlar, doktrinde tehlike suçu olarak adlandırılmaktadır⁹⁸³. Suçun neticesi yönünden somut veya soyut bir tehlikenin varlığı yeterlidir⁹⁸⁴. İstenen bilgileri vermeme suçu, herhangi bir zarara yol açmamakta, ancak kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsil edilememesi tehlikesini doğurmaktadır.

Suçun manevi unsuru, istenen bilgilerden bir veya birkaçının geçerli bir mazeret olmaksızın bilerek istenerek alacaklı kamu idaresine bildirilmemesidir. Dolayısıyla bu

⁹⁸¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 480.

⁹⁸² Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1033.

⁹⁸³ Arslaner, Akdeniz, s. 109-110.

⁹⁸⁴ Hakeri, s. 150.

suç, genel kastla işlenen bir suçtur⁹⁸⁵. Kamu borçlusunun geçerli bir mazereti olması halinde istenen bilgileri zamanında vermiş olmasa bile suç oluşmayacaktır. Mazeretin geçerli olup olmadığını davaya bakan mahkeme takdir edecektir⁹⁸⁶. İstenen bilgileri vermeme suçu, takibi şikâyeteye bağlı suçlardan değildir. Alacaklı tahsil daireleri bu suçları bizzat kendileri savcılığa ihbar edemezler⁹⁸⁷. Alacaklı tahsil dairesinin öncelikle bir inceleme yapması ve yaptığı inceleme sonucunda bu suçun varlığını bir raporla tespit etmesi gerekmektedir⁹⁸⁸. Daha sonra 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesi gereğince takibi yapan tahsil dairesi mevcut durumu alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memuruna bildirmelidir. Bildirimin ardından alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memuru, olayı inceler ve gerekli görürse durumu kamu davası açılmak üzere Cumhuriyet Savcılığına ihbar eder. Cumhuriyet Savcısı, kamu davası açılmasını gerekli gördüğü takdirde görevli ve yetkili mahkeme, kamu borçlusuna ödeme emrini tebliğ eden alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki sulh ceza mahkemesidir⁹⁸⁹.

Adli para cezasının hesabında TCK'nin 52. maddesi dikkate alınır. 6183 sayılı Kanun'da adli para cezasının üst sınırı elli gün olarak belirtilmiştir, ancak alt sınır düzenlenmemiştir. TCK'nin 52. maddesine göre ise adli para cezası beş günden az olamaz. Dolayısıyla istenen bilgileri vermeme suçunda hâkim, kamu borçlusu hakkında beş günden elli güne kadar adli para cezasına hükmedebilecektir. Hâkim tarafından takdir edilecek tam gün sayısı, bir gün karşılığı olarak yine hâkim tarafından takdir edilen miktar ile çarpılarak adli para cezası meblağı hesaplanacak ve kamu borçlusunca ödenecektir. Kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak bir gün karşılığı olarak takdir edilecek tutar, en az yirmi ve en çok yüz Türk Lirası olacaktır. Hâkim, ekonomik ve şahsi hallerini göz önünde bulundurarak, kamu borçlusuna adli para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere süre verebileceği gibi, bu cezanın iki yılı geçmeyecek ve en az dört taksit olacak şekilde taksitler halinde ödenmesine de karar verebilir. Ödemenin taksitler halinde yapılmasına

⁹⁸⁵ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1033.

⁹⁸⁶ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 617.

⁹⁸⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 481.

⁹⁸⁸ Arslaner, Akdeniz, s. 110.

⁹⁸⁹ Coşkun, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1033.

karar verilmesi ve taksitlerden birinin zamanında ödenmemesi halinde geri kalan kısmın tamamı tahsil edilir ve ödenmeyen adli para cezası hapis cezasına çevrilir.

Kamu alacağını vadesinde ödemeyen kamu borçlusuna tebliğ edilen ödeme emrinde 6183 sayılı Kanun'un 114. maddesi kapsamındaki bu mecburiyetleri ve istenen bilgileri vermediği takdirde hakkında uygulanacak ceza yazılmalıdır. Ödeme emrinde bu bilgilerin yer almaması, yapılan tebliğin ödeme emri olarak kabul edilmesini olanaksız hale getirecektir⁹⁹⁰. Dolayısıyla kamu borçlusunun istenen bilgileri vermediği gerekçesiyle 6183 sayılı Kanun'un 114. maddesi doğrultusunda cezalandırılması da mümkün olmayacaktır.

7.3. Üçüncü Kişilerin Kamu Borçlusuna Ait Ellerinde Bulundurdukları Malları Bildirmemesi Suçu

6183 sayılı Kanun'un "*Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları bildirmiyenler*" başlıklı 113. maddesinde üçüncü kişilerce işlenebilecek bir suç düzenlenmiştir. Borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilirken ona ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan da bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir. Kamu borçlusuna ait malları ellerinde bulunduranlara yapılacak bildirim talebi için kamu borçlusunun kesinleşen kamu alacağını vadesinde ödememiş olması yeterlidir. Kamu borçlusunun ödeme emrine rağmen 15 gün içinde borcunu ödememesinin veya mal bildirimde bulunmamasının beklenmesine gerek yoktur. Borcun vadesinde ödenmemesi üzerine alacaklı kamu idaresi, borçluya ait malları elinde bulundurduğunu öğrendiği üçüncü kişilerden hiçbir şarta bağlı kalmaksızın bu istekte bulunabilir⁹⁹¹. Borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlusuna bildirim ödeme emri ile yapılırken ona ait malları elinde bulunduranlara bildirim ödeme emri ile yapılmaz. Çünkü

⁹⁹⁰ Danıştay 7. D. E. 2007/2641, K. 2008/4086, T. 20.10.2008: "*6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55'inci maddesinin birinci fıkrasında, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı belirtildikten sonra, aynı maddenin ikinci fıkrasında, ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği ve mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağına kayıtlı bulunacağı, ayrıca, borçlunun 114'üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmedeği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezanın bu ödeme emrinde kendisine bildirileceği hükmüne yer verilmiştir. Sözü edilen hükme göre, ödeme emrinin hukuki sonuç doğurabilmesi için öncelikle maddede sayılan bilgileri içermesi gerekmektedir. Dolayısıyla, anılan bilgileri içermeyen işlemlerin, ödeme emri olarak kabul edilmesine olanak bulunmamaktadır.*" www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/7d-2007-2641.htm [Erişim Tarihi: 06.07.2018]

⁹⁹¹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 617.

bilindiği üzere ödeme emri, kesinleşmiş kamu alacaklarını vadesinde ödemeyenlere 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için gönderilen bir belgedir. Dolayısıyla kamu borçlusuna ait malları ellerinde bulunduranlara bildirim, ödeme emri ile değil şekle tabi olmayan bir yazı ile yapılır⁹⁹². 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi doğrultusunda yapılan bu isteğe rağmen kamu borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları bildirmeyenler aynı Kanun'un 113. maddesi gereğince altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Bildirimde bulunmamanın cezalandırılması için netice olarak herhangi bir zararın doğması ya da tahsile engel olma, tahsili zorlaştırma gibi sonuçlar aranmadığı için bu suç sırf hareket suçlarındandır. Suç kapsamındaki hareketin yapılması yani bildirimde bulunmama, suçun oluşumu için yeterlidir. Kanun'un kişiden icrai bir hareket beklediği yerde, bu hareketi yapmamak suretiyle işlenen ve hareketin yapılmamasının suçun oluşumu açısından yeterli olduğu suçlara ihmali suç adı verilmektedir⁹⁹³. Dolayısıyla kamu borçlusuna ait ellerindeki malları bildirmeme suçu ihmali bir suçtur. Suçun tamamlanması halinde alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük mahalli memuru, yapılan yazılı talebe rağmen 15 gün içinde borçluya ait ellerindeki malları bildirmeyenleri Cumhuriyet Savcılığına ihbar eder. Cumhuriyet Savcısı, gerekli gördüğü takdirde sulh ceza mahkemesinde dava açar.

⁹⁹² Mustafa Gülseven, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999, s. 666-667.

⁹⁹³ Hakeri, s. 142.

SONUÇ

Literatür taraması sırasında kamu alacağı kavramına ilişkin görüş ayrılıkları olduğu gözlemlenmiştir. Kamu alacağının “kamunun alacağı” kavramını ifade etmediği açık olmakla birlikte tartışmalar büyük ölçüde özel kanunlarında tahsilleri için TEK’e veya 6183 sayılı Kanun’a atıf yapılan kamuya ait bazı alacakların kamu alacağı sayılıp sayılamayacağına ilişkindir. Bazı yazarlar bu atıfların söz konusu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırdığı görüşünderken bazıları ise bu atıfların yalnızca takip ve/veya tahsil usulüne ilişkin olduğu görüşündedir. Yargı kararlarında da herhangi bir içtihat birliği sağlanamamıştır. Danıştay ve Yargıtay farklı tarihlerde farklı yönde görüşler bildirmişlerdir. Kamu alacaklarının kapsamını tespit etmek, ortak bir tanım oluşturmak gibi basit bir husustan ibaret değildir. Bir alacağın kamu alacağı sayılıp sayılamayacağını tespit etmek, onun tahsiline, güvence altına alınmasına, alacaklılarının haklarına, borçlularının yükümlülüklerine ve daha birçok konuya ilişkin bir zorunluluktur. Var olmayan bu tanım ve görüş birliği çok sayıda davaya ve maddi külfete neden olarak uygulayıcıları, mahkemeleri meşgul ve borçluları mağdur etmektedir. Hangi alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunun netleştirilmesi var olan ve yaşanması muhtemel olan uyuşmazlıkların çözümü açısından önemlidir.

Literatürde yer alan bir diğer görüş ayrılığı, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin düzenlenmesi gereken kanuna ilişkindir. Tartışmalar; kamu alacaklarına özgü takip ve tahsil usullerinin ayrı bir kanun ile düzenlenmesinin gerekliliği, özel alacaklar ile kamu alacaklarının ayırım gözetilmeksizin İİK hükümlerine tabi olması veya İİK içinde yer almakla birlikte gerektiği takdirde kamu alacaklarına bazı imtiyazlar tanınması noktasındadır. Kanaatimizce kamu alacaklarının önemi, tam ve zamanında tahsil edilmelerinde bulunan kamu yararı ve vergi/kamu borcu bilinci yeterince gelişmemiş borçlular göz önünde bulundurulduğunda kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı tahsil ve güvence usullerine tabi olması normaldir. Ayrıca bu usullerin de özel alacakların tabi olduğu İİK’de yer almaması, ayrı bir kanunda düzenlenmesi olağandır. Mevcut durumda kamu alacaklarının tabi olduğu 6183 sayılı Kanun’un temeli İİK olmakla birlikte farklı pek çok hüküm bu Kanun’da yer almaktadır.

Kamu alacaklarına çeşitli ayrıcalıklar tanınması gerekli olmakla birlikte bu ayrıcalıkların ve kamu alacaklısına tanınan üstün yetkilerin de bir sınırı olması gerektiği açıktır. Aksi bir durum mülkiyet hakkı başta olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmesi gibi olumsuz sonuçlara yol açabilecektir. Alacaklı idarelerin bu güvence önlemlerini uygularken geniş bir takdir yetkisine sahip olması, haklı bir sebebe dayanmayan keyfi uygulamalara ve dolayısıyla kamu borçlularının mağdur edilmesine neden olabilecektir. Güvence önlemlerine hangi kamu alacakları için hangi şartlar altında başvurulabileceğinin sınırının açık ve net şekilde çizilmesi bu olumsuz sonuçları engelleyebilir. Kamu alacağını eksiksiz ve zamanında tahsil etmek elbette çok önemlidir, ancak kamu borçlularının ve sürece dâhil olan üçüncü kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin zedelenmemesi de en az kamu alacaklarının tahsili kadar önemlidir.

6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 1953 yılından bugüne değin Anayasamızda ve bu Kanun ile ilişkili birçok kanunda çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Yürürlüğe girdiği dönemin ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yazılan Kanun'un bu değişikliklerle uyumlu hale getirilmediği, bazı hükümlerinin günümüz ihtiyaçlarını karşılayamadığı, bazılarının eşitsiz uygulamalara yol açtığı bazılarının ise en azından günümüz kurum ve kavramları ile uyumlu hale getirilmesi için değiştirilmeye muhtaç olduğu açıktır. Örneğin; Kanun'da bazı güvence önlemlerine itirazın vergi itiraz komisyonlarına yapılacağı yazılmakla birlikte 1982 yılından beri bu başvurular vergi mahkemelerinde dava açılarak yapılmaktadır. Kanunların herkes tarafından anlaşılacak açıklıkta yazılması ve belirsiz kavramlara yer verilmemesi temel ilkelerden biridir. Ayrıca uygulanması mümkün olmayan hükümleri kanunlarımızda bulundurmamak hukuka saygı, devlet otoritesini zedelememek ve kanunların saygınlığını ortadan kaldırmamak adına da önemlidir. Bu gibi sebeplerle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un güncellenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'da yer alan ve kamu alacaklısının başvurabileceği önlemlere bakıldığında bunlardan bazılarının İİK'de özel alacaklılar için düzenlenen güvence önlemleriyle benzer oldukları görülmektedir. Nitekim 6183 sayılı Kanun'un gerekçesinde de İİK'den yararlanıldığı ve kamu alacaklarının niteliğine uygun olmak şartıyla her iki Kanun arasında bir ahenk oluşturulmaya çalışıldığı vurgulanmıştır.

Teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, kamu alacaklarının tahsili açısından en etkili olan güvence önlemleri oldukları için bu üçünün ayrı bir bölümde incelenmesi uygun görülmüştür ve ikinci bölümde bu önlemlere yer verilmiştir. Teminat isteme önlemine ilişkin birkaç sorunlu alan bulunmaktadır. Bu sorunlu alanlardan ilki teminat isteme sebeplerine ilişkin kanuni düzenlemeden kaynaklanmaktadır.

Kanun'un teminat istenmesine ilişkin 9. maddesinde yer alan “ (...) *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* (...)” ifadesinde “ile” bağlacının yoruma açık şekilde kullanılması, teminat istenme nedenlerinin sınıflandırılması konusunda görüş ayrılıkları yaşanmasına neden olmuştur. Bazı yazarlar borçludan teminat istenmesi için vergi ziyai ve kaçakçılık hallerinin birlikte bulunması gerektiği görüşünderken bazıları ise bunların tek başlarına birer teminat isteme nedeni olduğu görüşündedir. Yoruma açık bu düzenleme, görüş ayrılıklarının yanı sıra uygulama farklılıklarına da yol açmaktadır. Teminat istenmesine ilişkin yazıların tek başlarına dava konusu edilebilmeleri, bu farklı uygulamaların mahkemelere taşınmasına neden olabilmektedir. Maddedeki “ile” bağlacının “ve” olarak değiştirilmesi hakkaniyete daha uygun bir düzenlemeye olan ihtiyacın giderilmesini sağlayacaktır. Aksi takdirde bir misli vergi ziyai cezası uygulanmasını gerektiren fiiller için bile teminat istenmesi söz konusu olacaktır. Teminat sebeplerinin aynı zamanda birer ihtiyati haciz sebebi olduğu düşünüldüğünde belki de bilmeyerek ve istemeyerek basit bir vergi ziyasına sebep olmuş mükellefler, ihtiyati haciz gibi ağır sonuçları olan önlemlerle karşı karşıya kalacaklardır. Teminat istenmesini ve ihtiyati haciz uygulanmasını gerekli kılan sebebin VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerle vergi ziyasına yol açılması olarak belirtilmesi daha uygun olacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “*359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde*” ibaresi de aynı güvence önlemine ilişkin bir diğer belirsizlik yaratan husustur. Teminat nedenlerinden biri olan bu fıkra 359. maddede yer alan hallere “temas etme” ile neyin ifade edildiği açık değildir. Borçludan teminat istenmesi için basit veya makul bir şüphenin mi var olması gerektiği ya da borçlunun kaçakçılık suçunu işlediğine dair kesin bir delil mi gerektiği belirsizdir. Ayrıca yine aynı fıkra

amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması ile tam olarak hangi işlemin teminat isteme için şart koşulduğu açık değildir. Uygulamada netlik sağlanması için bu ifadenin kanun hükmü ile veya diğer yollarla açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

Bilindiği üzere kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgâhı olmaması ve kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde alacaklı tahsil dairesine teminat isteme konusunda seçimlik bir yetki verilmiştir. Ancak tahsil dairesinin hangi durumları kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğu yönünde yorumlaması gerektiği düzenlenmemiştir. Tahsil dairesine hem bu tehlikeyi değerlendirme hem de teminat isteyip istememe yönünde verilen geniş takdir yetkisinin sakıncalı sonuçlar doğuracağı kanaatindeyiz. Bu sebeple hangi hallerde kamu alacağının tahsilinin tehlikede olacağının netleştirilmesi ve bu hallerin varlığı halinde teminat istemenin ihtiyari değil zorunlu olması, güvence önleminin amacına daha uygun düşecektir. Aksi takdirde kamu alacağının tahsili tehlikede olmasına rağmen tahsil dairesi teminat istemeyerek kamu alacağını güvencesiz bırakma yolunu seçebilecektir.

Teminat önlemine ilişkin kanuni düzenlemeden kaynaklanan ve düzeltilmesi gereken bir diğer sorunlu alan Kanun’un 10. maddesinde yer alan teminat olarak kabul edilen değerlere ilişkindir. Maddede sayma yoluyla belirtilen ve 2004 yılından beri değişiklik yapılmayan ayni ve nakdi teminat unsurlarının sayma yerine örnekleme yoluyla düzenlenmesi ve teminat olarak kabul edilebilecek unsurların içinde bulunan zamanın koşulları göz önünde bulundurularak tahsil daireleri tarafından takdir edilmesi yerinde olacaktır. Zira mevcut düzenlemede yer almayan ancak kamu alacağının teminat altına alınmasını sağlayabilecek bazı ekonomik unsurlar alacaklı tahsil daireleri tarafından teminat olarak kabul edilememektedir. Örneğin; GVK’de gayrimenkul olarak kabul edilen marka, ticaret unvanı ve telif hakkı gibi değerler, kamu alacağı için teminat olarak kabul edilememektedir. Bu durum teminat müessesesinin amacına ters düşmektedir. Üstelik teminat olarak kabul edilmeyen bu tip varlıklar zaman zaman tahsil dairesi tarafından ihtiyati hacze konu edilmektedir. Kamu borçlusu teminat olarak göstermek istediğinde kabul görmeyen bir mal varlığı unsuru, başka teminat gösteremediği takdirde bu kez ihtiyaten haczedilmektedir. Dolayısıyla teminata ilişkin

düzenlemenin günümüz ekonomik değerleri düşünülerek güncellenmesi ya da neyin teminat olarak kabul edilip edilemeyeceği konusunda tahsil dairelerine daha geniş bir takdir yetkisi verilmesi tarafımızca önerilmektedir.

Teminat önlemine ilişkin maddede sayılan değerleri teminat olarak gösteremeyen ve şahsi kefalet göstermek isteyen kamu borçlusunun kefilini kabul edip etmemek konusunda tahsil dairesine verilen takdir yetkisi de keyfi uygulamalara yol açabilmektedir. Şahsi kefilin hangi hallerde reddedilmesi gerektiğinin belirlenmiş olması ve olası bir ret halinde bu gerekçenin kamu borçlusuna bildirilmesi hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden ikincisi olan ihtiyati hacze ilişkin de pek çok sorun göze çarpmaktadır. İlk olarak 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz nedenlerinden bazılarının tespitinde objektif ölçütler olmaması, kesin deliller olmadan işlem tesis edilebilmesi hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine ve eşitsiz uygulamalara yol açmaktadır. Örneğin; borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması olasılığının nasıl tespit edileceği belirsizdir. Bu konuda bir ihbarın varlığına veya borçlunun pasaport başvurusunda bulunmasına dayanılarak kaçma olasılığı olduğu gerekçesiyle ihtiyati haciz uygulanmamalıdır. Benzer şekilde kamu borçlusunun hileli yollara sapması ihtimalini tespit etmek için de kesin deliller bulmak zordur. Bu gibi hallerde ihtiyati haciz kesin delillerden ziyade takdire dayanılarak yapılmaktadır. Bu takdir yetkisi, bilgisiz ve kötü niyetli kişiler tarafından kullanıldığında borçlu açısından ağır sonuçlara yol açabilecektir. Dolayısıyla bazı olasılıklara dayanarak ihtiyati haciz uygulanmasından vazgeçilmesi ya da bu olasılıkların nasıl tespit edileceğine ilişkin kanuni ölçütler geliştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kamu borçlusu veya mal varlığı üzerine ihtiyati haciz uygulanan kişi haksız yere iflasa kadar varabilecek mağduriyetler yaşayabilir ve kamu alacağının tahsili de tehlikeye girebilir. Ayrıca ihtiyati haciz nedenlerinin varlığını tespit eden alacaklı tahsil dairesinin takdir yetkisini kullanırken gerçekleri göz ardı etmeden ve titizlikle hareket etmesi de mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahalelerde bulunulmaması adına gereklidir.

Bazı güvence önlemlerinin ortak gerekçeleri olabilmekte veya kamu borçlusu hakkında uygulanan bir güvence önlemi, diğer bir güvence önleminin kanuni gerekçesi

olabilmektedir. Örneğin; kamu borçlusundan teminat istenmesi aynı zamanda ihtiyati haciz gerekçesidir. Bu noktada alacaklı tahsil dairesinin kendisinden teminat istenen kamu borçlusuna hakkında teminat için verilen sürenin bitmesini beklemeden derhal ihtiyati haciz uygulayabileceği doktrin ve içtihatla kabul edilmiştir. 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen güvence önlemleri arasında yol açtıkları muhtemel sonuçların ağırlığı açısından bir sıralama yapıldığı takdirde kanaatimizce bu önlemlerden en hafifi teminat istenmesi, en ağır ihtiyati haciz uygulanmasıdır. Dolayısıyla kendisine teminat göstermesi için süre verilen kamu borçlusuna hakkında bu süre dolmadan sonuçları ağır olabilecek bir diğer güvence önleminin uygulanmasının yanlış olduğu düşünülebilir. Çünkü Kanun'un 62. maddesinde de düzenlendiği üzere tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir. Kamu borçlusunu ekonomik açıdan zora düşürmemek, itibarını sarsmamak ve kamu alacağının devamlılığını sağlamak açısından ihtiyati haczin sadece ve gerçekten mecbur kaldığı takdirde uygulanması gereken bir güvence önlemi haline getirilmesi gerekmektedir. Alacaklı tahsil dairelerinin de başvurabilecekleri birden fazla güvence önlemi olması halinde bunlar arasında seçim yaparken yalnızca kamu alacağını tahsil etmeyi değil, borçlunun menfaatlerini de göz önünde bulundurması gerekmektedir. Ancak teminat istenen kamu borçlusunun kendisine verilen sürede alacağın tahsilini zora sokacağı yönünde bulgular tespit edilmesi halinde bu süre beklenilmeden derhal ihtiyati haciz uygulanması bir gerekliliktir. Ayrıca şartların varlığı halinde hiç teminat istenmeden ihtiyati haciz uygulanması da mümkündür.

Doktrinde eleştirilere konu olan bir diğer ihtiyati haciz sebebi ise borçlu hakkında para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle kamu davası açılmasıdır. Henüz sonuçlanmamış bir dava ve tahakkuk etmemiş bir para cezasının ihtiyati haciz sebebi olması, kamu borçlularını zarara uğratabilmektedir. Hükmedilecek para cezasının miktarı bilinmeden farazi bir miktar üzerinden ihtiyati haciz uygulamak mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahalelere neden olabilmektedir. Bu nedenlerle söz konusu hükmün Kanun'dan çıkarılması, gerekiyorsa bunun bir teminat sebebi olarak düzenlenmesi veya mevcut uygulamaya devam edilmesi halinde para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle hakkında açılan kamu davasını kazanan ve uygulanan ihtiyati haciz nedeniyle zarara uğrayan kamu

borçlularının bu zararlarının tazmin edilmesine ilişkin bir hükmün Kanun'a eklenmesi önerilmektedir.

Bir diğer eleştiri konusu, ihtiyati haciz kararını veren makama ilişkindir. Eski uygulamada ihtiyati haciz kararını tahsil dairesi dışından bir memur vermekteyken mevcut uygulamada vergi dairesi başkanı ya da müdürü karar vermektedir. Diğer bir deyişle ihtiyati haciz uygulanmasını talep eden, talebi kabul eden ve ihtiyati haczi uygulayan kişiler aynı kurum içindendir. Bu durum tabir yerindeyse savcı ve hâkimin aynı kişi olması kadar ağır sonuçları olabileceği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Borçlunun ekonomik ve ticari hayatı üzerinde ağır olumsuz sonuçlar doğurması muhtemel olan ihtiyati haciz kararının tahsil dairesi işlemlerinin içinde olmayan memurlar tarafından verilmesi her ne kadar süreci yavaşlatacak olsa da hakkaniyete daha uygun olacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 23. maddesinde tahsil edilip de çeşitli sebeplerle iade edilmesi gereken kamu alacaklarının, alacaklıların aynı idareye olan muaccel borçlarına mahsup edilmesi, bir güvence önlemi olarak düzenlenmiştir. Ancak kanun maddesinde yer alan mahsup ifadesi yapılan işlemi karşılamamaktadır. Maddede düzenlenen işlem mahsup değil takas işlemidir. Ayrıca böyle bir durumda takas talebinin gerekli olup olmadığı, takas talebi gerekliyse bunu taraflardan hangisinin yapabileceği gibi konularda da bir açıklık bulunmamaktadır. Takas müessesesinin kamu alacaklarının güvence altına alınması amacına daha iyi hizmet edebilmesi için söz konusu hususların dikkate alınarak kanuni düzenlemenin güncellenmesinin faydalı olabileceği düşünülmektedir.

Kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden pek çoğu alacaklı idarenin bizzat uyguladığı önlemlerdir. Bununla birlikte genel mahkemelerde dava açılarak uygulanması gereken bir güvence önlemi de bulunmaktadır. Tasarrufun iptali davalarına ilişkin düzenleme Kanun'un 24 ila 31. maddeleri arasında yer almaktadır. Bu önlemin kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almakta daha başarılı olması adına bazı önerilerde bulunmak mümkündür. Örneğin; 6183 sayılı Kanun, eşler ile kan ve sıhri hısımlar arasında yapılan tasarrufların ivazlı olsalar bile iptal davasına konu edilebileceğini düzenlemiştir. Bu hususun aksinin ispatına izin verilmeyen bir kanuni karine olması, hak arama özgürlüğünü kısıtlamakta ve zaman zaman mülkiyet hakkına ölçüsüzce müdahale edilmektedir. Mevcut düzenlemenin bu doğrultuda tartışılması

gerekmekle birlikte evlatlık ile evlat edinen arasında yapılan ivazlı tasarrufların maddeye dâhil edilmemesi de eleştirilebilir. Söz konusu maddeye aynı şartların varlığı halinde evlatlık ile evlat edinen arasında yapılan ivazlı tasarrufların da bağışlama sayılacağına eklenmesi tarafımızca önerilmektedir.

Tasarrufların iptaline ilişkin düzenlemede borçlunun kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla ve borçlunun bu amacını bilen veya bilmesi gereken kişilerle yaptığı bütün tasarrufların tarihleri ne olursa olsun hükümsüz olacağına hükmedilmiştir. Düzenlemede yer alan, borçlunun amacını bilmesi gereken kişiler ifadesi açık değildir. Bir kişinin borçlunun kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla hareket ettiğini bilmesi gerekip gerekmediğini takdir etmek için somut ve objektif ölçütler bulmak son derece zordur. Borçlunun amacından haberdar olmayan ve bu tasarruflara taraf olan kişilerin amacını bilmesi gerekiyordu şeklinde son derece soyut bir gerekçeyle tasarruflarının iptal edilmesi mağduriyet yaratabilecektir. Dolayısıyla bu ifadenin daha açık şekilde tekrar düzenlenmesi gerektiği açıktır.

Güvence önlemlerinin kanuni düzenlemelerinden kaynaklanan sorunların yanı sıra uygulamada tartışma yaratan bazı noktalara da açıklık getirilmesi yerinde olacaktır. Örneğin; artırmalara katılma ve mal satın alma yasaklarında kamu görevlilerinin o artırmada görevli olup olmadıklarına bakılmaksızın her türlü artırmaya katılmalarının mı yasaklandığı yoksa yalnızca takibatında görevli oldukları borçlara ilişkin artırmalara katılmaktan mı yasaklı oldukları konusunda bir açıklık bulunmamaktadır.

Kamu borçlularının ve önlemlerin muhatabı olan kişilerin güvence önlemlerine karşı sahip oldukları başvuru yollarının da genişletilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bazı önlemler için sınırlı şekilde de olsa itiraz mümkün iken bazı önlemler için herhangi bir itiraz yolu bulunmamaktadır. Örneğin; ihtiyati haciz sebebine itiraz mümkün iken ihtiyati haciz miktarına itiraz mümkün değildir. Yapılacak bir kanuni değişiklikle kamu borçlularının ihtiyati haciz miktarına karşı dava açabilmesine imkân tanınmalıdır. Diğer güvence önlemleri açısından da uygun ölçüde başvuru yolları tanınması ve bu önlemler uygulanırken kamu borçlularının haksız yere uğratıldıkları zararların tazmin edilmesine ilişkin kanuni düzenlemeler yapılmasında yarar bulunmaktadır.

Bilindiği üzere yakın zamanda yapılan bir değişiklikle 6183 sayılı Kanun'da 7 gün olarak düzenlenen birçok süre 15 güne çıkarılmıştır. 66. maddede 7 gün olarak düzenlenen ihtiyati hacizde borçlunun ve üçüncü kişilerin istihkak iddialarına ilişkin dava açma süresi ise bir değişikliğe uğramamıştır. Ayrıca Kanun'da borçlulara ve üçüncü kişilere istihkak davası açmak için 7 günlük bir süre verilmekteyken alacaklı kamu idaresine istihkak davası açmak için 15 günlük süre tanınmaktadır. Her ne kadar alacaklı kamu idaresinin dava açma süresinin, üçüncü kişilerin dava açma süresinden daha uzun tutulmasının sebebinin kamu alacağının korunması ve alacaklı kamu idaresine alacağını tahsil etmekte kolaylık sağlanması olduğu düşünülse de bu durum eşitsizlik yaratmaktadır. Bu eşitsizlik ve ihtiyati hacze itiraz süresinin de 15 gün olması göz önünde bulundurulduğunda ihtiyati hacizde borçlu ve üçüncü kişilerin istihkak iddialarına ilişkin sürenin de 15 güne çıkarılması hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Kamu borçlularına güvence önlemleri karşısında tanınan başvuru yollarına ilişkin özellik gösteren bir diğer husus, ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuka karşı dava açılmamasıdır. İhtiyati haczin ihtiyati tahakkuka dava açmanın bir ön koşulu olması, kamu borçlularınca ihtiyati hacze itiraz edildiği takdirde ihtiyati tahakkuka da itiraz edildiği şeklinde anlaşılabilmektedir. Oysa bu itirazların ayrı ayrı yapılması gerekmekte ve ihtiyati hacze karşı dava açılıp ihtiyati tahakkuka dava açılmadığında ihtiyati tahakkuk kesinleşmektedir. Bu hususa ilişkin aydınlatıcı bir hükmün Kanun'a eklenmesi kamu borçlularının hak kaybı yaşamamaları adına önemlidir.

Kamu hizmetlerinin finansmanı ve kesintisiz şekilde devamı için kamu alacaklarının sahip olduğu önem ve bu alacakların tam ve zamanında tahsili için güvence önlemleri uygulanmasının gerekliliği yadsınamaz bir gerçektir. Ancak idarenin tek amacı kamu alacaklarını tahsil etmek değildir. Bunu yaparken temel hak ve özgürlükleri zedelememek, hukuk devleti ilkelerinden ödün vermemek, kamu yararı ile kişisel yarar arasında adil bir denge sağlamak ve kamu borçlularını mağdur etmemek gibi hususlar da son derece önemlidir. Ayrıca bu hususlar 6183 sayılı Kanun'un 62. maddesinde yer alan ve tahsil dairesinin alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlularının menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef olduğuna ilişkin hükmün de bir gereğidir. Dolayısıyla alacaklı tahsil dairelerinin Kanun'da yer alan güvence önlemlerini uygularken bu hususlara da dikkat etmeleri gerekmektedir. Örneğin; ortağın kamu borcundan dolayı

ortaklığın feshinin istenmesi, kısa vadede o kamu alacağının tahsilini sağlayacak bir güvence önlemi olsa da ortaklığın sona erdirilmesine neden olarak uzun vadede o ortaklıktan elde edilecek kamusal nitelikli gelirleri sona erdirecektir. Güvence önlemlerine başvurulurken salt kamu alacağını tahsil amacıyla hareket edilmemesi bu açıdan önem taşımaktadır. Nitekim güvence önlemleri incelendiğinde pek çoğunda kamu alacaklarının güvence altına alınmasında kamu alacaklısı ile borçlusu arasındaki hak ve menfaat dengesinin sağlanamadığı, kamu borçlusunu zor durumda bırakabilecek ağır hükümler yer aldığı görülmektedir.

Bazı güvence önlemlerinin uygulanmasında tahsil dairelerine tanınan geniş takdir yetkisi de kamu borçlusu açısından ağır sonuçlara yol açabilmektedir. Bu geniş takdir yetkisi, iyi niyetli kişilerce kullanılmadığı takdirde haksız ve eşitsiz uygulamalar yaratabilmektedir. Bu sebeple güvence önlemlerine dair hususların daha açık ölçütlere bağlanması ve haksız ya da eşitsiz uygulamalara yol açabilecek alanlarda idarenin takdir yetkisinin azaltılması yerinde olacaktır. Bazı güvence önlemlerinde ise idareye takdir yetkisi tanınmaması kamu borçluları nezdinde mağduriyetlere yol açmaktadır. Örneğin; teminat olarak gösterilebilecek değerlerin sınırlı olarak sayılmış olması ve tahsil dairesine sayılanlar arasında yer almamakla birlikte ekonomik değeri olan ve kamu alacağını karşılamaya yeten değerleri kabul etme konusunda takdir yetkisi tanınmaması kamu alacağının teminatsız kalmasına ve kamu borçlusunun daha ağır güvence önlemlerine maruz kalmasına neden olmaktadır.

Danıştay'ın ve Yargıtay'ın farklı dairelerinin aynı konularda verdikleri farklı kararların uygulamada karışıklıklara yol açtığı görülmektedir. Özellikle Danıştay'ın zaman zaman içtihadı birleştirme kararlarıyla bu farklı uygulamalara son verdiğini görmekteyiz. Yargı organlarının bu tutumunun giderek artması kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik uygulamalarda daha az sorun yaşanmasını sağlayacaktır.

EKLER

EK 1: 6183 SAYILI KANUN'UN 9. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASINA GÖRE TEMİNAT İSTEME YAZISI ÖRNEĞİ

T.C.

.....

(.....Müdürlüğü)

Mükellefin Adı-Soyadı/Unvanı

Adresi

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

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

Bilgilerinize tebliğ ve gereğini rica ederim.

Adı-Soyadı

Unvanı

**EK 2: 6183 SAYILI KANUN’UN 11. MADDESİNE GÖRE ALINACAK ŞAHSİ
KEFALET SENEDİ ÖRNEĞİ**

Kefalet Senedi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 11 inci maddesi hükmüne göre, T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numaralı amme borçlusu’nın dönemlerine/yıllarına ilişkin borcunu Dairesince istenildiği zaman tahsilat tarihine kadar hesaplanacak fer’ileriyle birlikte ödemeyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kabul ve taahhüt ederim.

Kefalet Edenin:

Tarih

Adı-Soyadı/Unvanı:

İmza/Kaşe

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No

**EK 3: 6183 SAYILI KANUN’UN 14. MADDESİNE GÖRE ALINACAK OLAN
İHTİYATİ HACİZ (KEFALET) SENEDİ ÖRNEĞİ**

İhtiyati Haciz Kefalet Senedi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13 üncü maddesi hükmüne göre, ihtiyaten haczedilmiş olup, T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numaralı amme borçlusu yedinde bırakılan, tarih ve no.lu haciz tutanağında özelliği ve değeri belirtilen malların alacaklı Dairesince istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmemesi halinde bu mallara karşı lirayı alacaklı Dairesinin talebi üzerine ödemeyi müşterek borçlu ve müşterek müteselsil kefil sıfatıyla kabul ve taahhüt ederim.

Kefalet Edenin:

Adı-Soyadı/Unvanı:

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No:

Tarih

İmza/Kaşe

Not : Bu kefalet senedinin, Kanunun 14 üncü maddesi mucibince tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs tarafından verilmesi şarttır.

**EK 4: 6183 SAYILI KANUN’UN 14. MADDESİNE GÖRE ALINACAK OLAN
İHTİYATİ HACİZ (TAAHHÜT) SENEDİ ÖRNEĞİ**

İhtiyati Haciz Taahhüt Senedi

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

Taahhüt edenin:

Adı-Soyadı/Unvanı:

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No:

Tarih

İmza/Kaşe

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 13. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.
- Akıntürk, Turgut ve Derya Ateş Karaman. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**. 22. Baskı. İstanbul: Beta, 2014.
- Akmansu, Mehmet. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları**. Ankara: Örnek Matbaası, 1954.
- Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.
- Arslan, Ramazan, Ejder Yılmaz ve Sema Taşpınar Ayvaz. **İcra ve İflas Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Arslaner, Hakan. **6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.
- Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen ve A. Caner Yenidünya. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. 6. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Atalı, Murat. **Medeni Usul Hukuku**. 2. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2011.
- Ateşagaoglu, Erdem. **Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.
- Ayaz, Eslem. **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Aykaç, Kemal. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**. Ankara: Seçkin Kitabevi, 1976.
- Bahçeci, Barış. **Kamu Alacağını Takip Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Barlass, İrfan. **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**. 3. Baskı. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**. 4. Baskı. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2017.

- Bilgili, Fatih ve Ertan Demirkapı. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 5. Basım. Bursa: Dora Yayıncılık, 2014.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 23. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.
- Biniş, Mine. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Bozkurt, Tamer. **Şirketler ve Kooperatifler Hukuku**. 6. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012.
- Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. 4. Baskı. Ankara: Yetkin, 2018.
- Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**. 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Coşkun, Mahmut. **Vergi-İcra Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Coşkun, Mahmut. **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Coşkun, Mahmut. **Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlar, Kemal. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Yorumu**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- Çelik, S. Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)**. 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Çelikkol, Hüseyin ve Fevzi Özgeneller. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları**. Ankara: Aksaray Matbaası, 1975.
- Doğrusöz, Ezhan, Bumin Doğrusöz, Veysi Seviğ ve Funda Tunçel. **Vergi İcra Hukuku**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998.
- Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**. Ankara: Seçkin, 2005.
- Dural, Mustafa ve Suat Sarı. **Türk Özel Hukuku Cilt I**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.
- Dural, Mustafa ve Tufan Ögüz. **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**. 12. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.

- Erol, Ahmet. **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**. 5. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Eşgin, Osman. **Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. **İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi**. Mayıs 2008.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**. 4. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.
- Gerçek, Adnan. **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin, 2005.
- Göktuna, Hamdi Deniz Ege. **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **Kısa İdare Hukuku**, 7. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 2014.
- Gülseven, Mustafa. **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**. 9. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2004.
- Güneren, Ali. **İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.
- Güzel, Ahmet ve Muharrem Özdemir. **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**. Adana: Nobel Kitabevi, 2007.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü. **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. 2. Baskı. İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 2006.
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. 6. Bası. Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.
- Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**. 3. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- Kavak, Ahmet. **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.

- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. 20. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.
- Koçak, Muhsin. **Vergi-İcra Hukuku**. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Kurtulmaz, Nihan. **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017.
- Kuru, Baki. **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006.
- Muşul, Timuçin. **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, <http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/kitap-timucinmusul-1.htm>
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2016.
- Mutluer, M. Kamil. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**. 3. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Nazalı, Ersin. **Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**. 4. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.
- Oğuzman, M. Kemal ve Nami Barlas. **Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar**. 22. Bası. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2016.
- Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**. 13. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018.
- Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları III. Cilt**. 3. Baskı. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 27. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- Öncü, Kerem. **Vergi Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2012.
- Önen, Z. Sacit. **Genel Vergi Hukuku**. Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.
- Özbalcı, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, 2010.
- Özdemir, Muharrem. **Vergi İcra Hukuku**. İstanbul: Doğan Medya, 2014.
- Özekes, Muhammed. **İhtiyati Haciz**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999.
- Özer, İlhan. **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1979.
- Özmen, Selahattin. **Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu**. İstanbul: Beta, 1996.

- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 5. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.
- Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**. Trabzon, 2013.
- Pekcanıtez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes. **İcra ve İflas Hukuku Temel Bilgiler**. 3. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.
- Pekcanıtez, Hakan, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özekes. **İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı**. 4. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.
- Poroy, Reha, Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu. **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**. 11. Basım. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009.
- Pulaşlı, Hasan. **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**. 4. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Rençber, Altan. **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. 8. Baskı. İstanbul: Beta, 2016.
- Saraçoğlu, Fatih ve Elif Pürsünlerli Çakar. **Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.
- Saraçoğlu, Fatih. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2018.
- Serim, Nilgün. **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.
- Sertkaya, Şahabettin ve Süleyman Kul. **Tasarrufun İptali Davaları**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Sonsuzoğlu, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- Susam, Nazan. **Kamu Maliyesi**. 2. Baskı. İstanbul: Beta, 2016.
- Şener, Oruç Hami. **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**. 3. Baskı. Ankara: Seçkin, 2017.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**. 5. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şimşek, Edip. **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1996.
- Tan, Turgut. **İdare Hukuku**. 7. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- Toktaş, Mine. **Kamu Alacağının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler**. Ankara: Seçkin, 2009.
- Tombaloğlu, Mustafa Lütfi. **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2011.

- Torun, Fatih. **Belediye Gelirleri**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- Turhan, Salih. **Vergi Teori ve Politikası**. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Ulukapı, Ömer. **İcra ve İflas Hukuku**. Konya: Mimoza Yayınları, 2015.
- Ulusoy, Metin. **Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması**. Ankara: Yaklaşım, 2004.
- Uyar, Talih, Alper Uyar ve Cüneyt Uyar. **Tasarrufun İptali Davaları**. 3. Baskı. 2008.
- Ünlü, M. Cengiz. **Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- Üstün, Gül. **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.
- Üstün, Ümit Süleyman. **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. **Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012.
- Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü (Öğrenciler İçin)**. 5. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Yılmaz, Kazım. **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.
- Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**. 4. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.

Sürekli Yayınlar

- Ağar, Serkan. “Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 326, Kasım 2015, ss. 144-168.
- Ağar, Serkan. “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”. www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm [Erişim Tarihi: 04.11.2017]
- Ağar, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Sayı: 67, 2006, ss. 285-316.
- Ağar, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – II”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 68, 2007, ss. 360-392.
- Akel, Yeliz Neslihan. “Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 340, Ocak 2017, ss. 140-162.

- Akkaya, Mustafa. “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”. **AÜHF Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**. 2009, ss. 339-347.
- Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt 46, Sayı 1-4, 1997 ss. 185-208.
- Albayrak, Mustafa. “Şikayete Tabi Suçların Özellikleri ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçlar”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Sayı: 77, 2008, ss. 281-306.
- Arıkan, Zeynep. “Vergi Borçlarında Tecil”. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. 46. Seri, 2004, ss. 13-33.
- Arıkboğa, Ülkü. “Türkiye’de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Yıl: 2016, Cilt: 13, Sayı: 33, ss. 276-297.
- Arslan, Cem Barlas. “Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı”. **Maliye Dergisi**. Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 448-463.
- Arslan, Cem Barlas. “Kamu Alacağının Korunmasında İhtiyati Haciz Müessesesi”. **Leges Mali Hukuk Dergisi**. Cilt: 1, Sayı: 1, Ocak-Nisan 2014, ss. 66-81.
- Arslaner, Hakan ve Demet Akdeniz. “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 95, Ekim-Aralık 2014, ss. 91-113.
- Arslaner, Hakan. “Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları”. **Sosyoekonomi**. 2017, Vol. 25(32), ss. 81-104.
- Bahçeci, Barış. “İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu”. **AÜHF Dergisi**. 64 (4), 2015, ss. 975-1014.
- Bahçeci, Barış. “TMSF’nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. 2012 (101), ss. 223-246.
- Barlass, İrfan. “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 359, Temmuz 2011, ss. 153-157.
- Başar, Cemal. “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C. 16, Özel Sayı 2014, ss. 4567-4611.
- Başbüyük, İsa. “Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C. 16, Özel Sayı 2014, ss. 4613-4631.
- Başbüyük, İsa. “Kamu İcra Suçları -I-: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107)”. **Ceza Hukuku Dergisi**. Sayı: 20, Aralık 2012, ss. 111-128.

- Başbüyük, İsa. “Kamu İcra Suçları –II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)”. **Ceza Hukuku Dergisi**. Sayı: 23, Aralık 2013, ss. 145-156.
- Batun, Mehmet. “Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 341, Ocak 2010, ss. 86-93.
- Baysal, Eda. “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”. **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Haziran 2009, ss. 1165-1175.
- Bozdağ, Ahmet. “İdare Hukukunda İdarenin Hizmet Kusuru ve Danıştay Uygulaması”. **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 468, Eylül 2010, ss. 33-48.
- Bozdoğanoglu, Burçin. “6183 sayılı Kanun Gereğince İptal Davasına Konu Tasarruf ve İşlemlerin Tüzel Kişiler Açısından Uygulanması”. **Çalışma Dünyası Dergisi**. Cilt: 1, Sayı: 2, Ekim-Aralık 2013, ss. 111-120.
- Budak, Tamer ve Selami Er. “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 4, Sayı:2, Yıl: 2013, ss. 75-104.
- Budak, Tamer ve Serkan Benk. “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”. **Business and Economics Research Journal**. Volume:2, Number:2, 2011, ss. 61-76.
- Ceyhan, Alaattin. “Anayasa Mahkemesi’nin Son Kararı Doğrultusunda İhtiyati Haciz Uygulanmasının Değerlendirilmesi”. [Elektronik Versiyon] **E-Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 254, Şubat 2014, (04 Kasım2017).
- Cıllı, Ebru. “Kamu ve Özel Alacaklar Açısından Tasarrufun İptali Davası”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:409, Eylül 2015, ss. 131-145.
- Coşkun Karadağ, Neslihan. “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”. **Maliye Dergisi**. Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, ss. 238-255.
- Çağlayan, Ramazan. “Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kıstasları”. **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**. Sayı: 7, 2016, ss. 373-398.
- Çelik, Binnur. “Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri”, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli**. İstanbul: İstanbul Vergi Merkezi. 1 Şubat 2018, ss. 1-10.
- Çelik, Binnur. “Takas - Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”. **Mevzuat Dergisi**. Yıl: 3, Sayı: 27, Mart 2000, <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm> [Erişim Tarihi: 28.09.2017].
- Çelik, Binnur. “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”. **Mevzuat Dergisi**. Yıl:2, Sayı: 22, Ekim 1999, <https://www.mevzuatdergisi.com/1999/10a/03.htm> [Erişim tarihi: 30.10.2017].

- Çetin, Abdurrahman ve Yusuf Dinç. “Türkiye’de Teminat Mektupları: Uygulamalar ve Hukuki Sorunlar”. **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**. Cilt: 5, Sayı: 9, 2013, ss. 67-92.
- Çiftçi, Pınar. “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 313-379.
- Çiftçiöğlu, Hüseyin, Ali Antepli ve Ömer Ali Polat. “Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler”. **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt: 5, Sayı: 1, 2015, ss. 95-116.
- Çitil, Bünyamin. “Özel Hukukta Muacceliyet ve Temerrütün Vergi Hukukundaki Takas ve Tahsille Mukayesesi”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 109, Nisan-Haziran 2018, ss. 183-202.
- Çitil, Bünyamin. “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. 2013 (106), ss. 345-356.
- Demir, Şamil. “Kiralayanın Hapis Hakkı”. **Ankara Barosu Dergisi**. 2013/4, ss. 51-77.
- Doğrusöz, A. Bumin. “6183 Sayılı Kanunun Üç Önemli Müessesesi (Ödeme Emri, Haksız Çıkma Zammı ve Mal Bildirimi”, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli**. İstanbul: İstanbul Vergi Merkezi, 1 Şubat 2018, ss. 53-68.
- Doğrusöz, A. Bumin. “Haksız Çıkma Zammı”. **Referans Gazetesi**. 27.08.2009. http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/haksiz_cikma_zammi.pdf
- Doğrusöz, A. Bumin. “Vergi Dairesinin Teminat Talebi”, **Dünya Gazetesi**. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-dairesinin-teminat-talebi/23939> Erişim Tarihi: 18.06.2017.
- Duman, Murat. “Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması”. **Mali Çözüm Dergisi**. Mart-Nisan 2016, ss. 111-126.
- Erdönmez, Güray. “Nam-ı Müstear ve Tasarrufun İptali Davaları”. **Bankacılar Dergisi**. Sayı: 59, 2006, ss. 84-105.
- Erol, Ahmet. “6183 Sayılı AATUHK Uyarınca Hapsen Tazyik Cezası”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/6183-sayili-aatuhk-uyarinca-hapsen-tazyik-cezasi.html> [Erişim Tarihi: 10.08.2017].
- Erol, Ahmet. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kullanılan Kavramların Hukuki Boyutu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2011.
- Geçer, Ahmet Emrah. “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu”. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 25, Sayı:1, 2017, ss. 205-235.

- Geçer, Ahmet Emrah. “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”. **TBB Dergisi**. 2017(129), ss. 107-132.
- Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt 54, Sayı 3, 2005, ss. 157-193.
- Göker, Cenker. “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”. **Ankara Barosu Dergisi**. Yıl: 2013, Sayı: 1, ss. 113-124.
- Güneş, Çiğdem. “Hazineye Ait Taşınmazlarının İdarenin İzni Dışında Kullanımına İlişkin Ödenen Bedellerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 399, Kasım 2014, ss. 120-126.
- İnci, Z. Özen. “Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülükler Uymamanın Cezaî Sonuçları”. **İzmir Barosu Dergisi**. Ocak 2010, ss. 65-116.
- Kaplan, Recep. “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”. **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Yıl: 4, Sayı: 5, Ekim 2013, ss. 189-214.
- Karakoç, Yusuf. “Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 11, Özel Sayı, 2009, ss. 1621-1656.
- Karakoç, Yusuf. “Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası”. **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan I. Cilt**. Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009, ss. 375-424.
- Keskin, Ömer. “Kamu Alacağı Kavramı ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Düzenlenen Fer’i Kamu Alacaklarının İncelenmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 416, Nisan 2016, ss. 66-80.
- Kızılot, Şükrü. “Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanamayacağı”. [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 207, 2010 (11 Ekim 2017).
- Koç, Selman. “6183 sayılı Kanun’a Göre Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması: Son Danıştay Kararlarının Eleştirisi”. [Elektronik Versiyon] **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 93, Eylül 2011 (10 Eylül 2017).
- Kostakoğlu, Cengiz. “6183 Sayılı Kanuna Göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden İptal Davası”. **Yargıtay Dergisi**. Cilt: 17, Sayı:1-2, Ocak-Nisan 1991, ss. 5-21.
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Prof. Dr. Akif Erginay’a Armağan**. 1981, ss. 647-668.
- Narter, Recep. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35’inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 410, Ekim 2015, ss. 120-130.

- Netek, Okan. “Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: İhtiyati Haciz”. [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**. Şubat 2012, Sayı: 230 (08 Ağustos 2016).
- Odyakmaz, Zehra. “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. İhsan Tarakçıoğlu'na Armağan)**. C. 2, S.1-2, 1998, ss. 141-195.
- Oktar, S. Ateş. “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”. **İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**. 37. Sayı, 1996/1997, ss. 155-189.
- Organ, İbrahim ve Fatih Akçay. “Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler”. **Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Yıl: 5, Sayı: 9, Nisan 2013, ss. 160-189.
- Ozansoy, Ahmet. “6183 Sayılı Kanun'daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar”, [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 200, Ağustos 2009 (20 Mayıs 2016).
- Ozansoy, Ahmet. “Teminat ve İhtiyati Hacizde "ile"nin Hayati Önemi”, [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**. Haziran 2007, Sayı: 174 (10 Haziran 2016).
- Öncel, Mualla. “Türk Vergi Hukukunda Takas”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt XXXV, Sayı 1-4, 1978, ss. 9-15.
- Öz, Ersan ve Bülent Demirtaşoğlu. “Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları”. **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Yıl: 3, Sayı: 10, Temmuz 2012, ss. 35-68.
- Öztürk, İlhami. “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”. **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Yıl:7, Sayı:24, Ocak 2016, ss. 309-333.
- Pınar, Burak ve Pınar Bacaksız. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I- Sırrın İfşası Suçu)”. **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**. Yıl: 2006, Sayı: 3, ss. 633-658.
- Pınar, Burak ve Pınar Bacaksız. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Arttırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)”. **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**. Yıl: 2006/2, Sayı: 4, ss. 943-965.
- Saraçoğlu, Fatih, İsmail Engin ve Cem Barlas Arslan. “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”. **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**. Cilt: 9, Sayı:2, 2017, ss. 59-67.
- Sarıcan, Beytullah. “Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 357, Mayıs 2011, ss. 83-93.
- Savaş, H. Hüseyin. “Kamu Alacaklarında İptal Davası”. **Mevzuat Dergisi**. Yıl: 4, Sayı: 48, Aralık 2001, <https://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm> [Erişim Tarihi: 17.10.2017]

- Serim, Nilgün. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi-Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**. Cilt: 58, Sayı: 2, ss. 1-22.
- Sever, Murat. “6183 Sayılı Kanuna Göre Vadesi Geçmiş Borç Durumunu Gösterir Belge”. **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı: 147, Nisan-Haziran 2010, ss. 147-152.
- Seviğ, Veysi. “İhtiyati Haciz ve Başvuru Yolları”. [Elektronik Versiyon] **Yaklaşım Dergisi**. Aralık 2009, Sayı: 204 (12 Kasım 2017).
- Seviğ, Veysi. Kamu Alacakları ve İzlenmesi. **Dünya Gazetesi**. 21.01.2003.
- Tan, Turgut. “İdari Sözleşme Kuramına İlişkin Gözlemler”. **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**. Cilt 50, Haziran-Aralık 1995, Sayı 3, ss. 291-309.
- Taşdelen, Aziz. “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 53, Sayı: 2, Yıl: 2004, ss. 121-140.
- Tuncer, Selahattin. “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan**. 38. Seri, Yıl: 1996/1997, ss. 145-164.
- Uyar, Talih. “İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Konusu”. **Ankara Barosu Dergisi**. Yıl: 69, Sayı: 2011/1, ss. 211-231.
- Uyar, Talih. “İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davasının Tarafları”. **İstanbul Barosu Dergisi**. Cilt: 85, Sayı:2011/2, Mart-Nisan 2011, ss. 33-67.
- Uysal, Ozan. “İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 394, Haziran 2014, ss. 130-136.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Kamu İdareleri Tarafından Konulan Hacizler Arasında Öncelik (Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak)”. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 23, Sayı: 1, Yıl: 2015, ss. 53-69.
- Yaralı, Levent. “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer’iliği ve Takip Sırası”. http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/makale-leventyarali-1.htm#_Toc320527484 [Erişim Tarihi: 17.10.2017].
- Yılmaz, Güneş ve Özgür Biyan. “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”. **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt: 38, Sayı: 2, Aralık 2016, ss. 335-360.
- Yurtsever, Hatice. “Vergi Hukukunda İradi Temsil”. **Electronic Journal of Vocational Colleges**. Aralık 2013, ss. 113-120.

Yüksel, Mahmut ve İrem Biçer. “Kamu (Vergi) İcra Hukukunda Güvence Mekanizmaları: Teminat ve Şahsi Kefalet”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Temmuz 2016, ss. 51-62.

İnternet Kaynakları

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2007/4 Seri No’lu Tahsilat İç Genelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/89275>

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>

Legalbank Elektronik Hukuk Bankası. www.legalbank.net

Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat Genel Tebliği A1 23122017.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_23122017.pdf)

Türk Dil Kurumu. Güncel Türkçe Sözlük. <http://www.tdk.gov.tr>