

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA İLİŞKİN  
YOLLARIN VERGİ HASILATININ ARTTIRILMASI  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**Cavit Ümit ALAYBEYOĞLU**

Danışman  
**Yrd.Doç.Dr. Yusuf KILDİŞ**

2008

## Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hasılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

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

Cavit Ümit ALAYBEYOĞLU

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Cavit Ümit ALAYBEYOĞLU  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Mali Hukuk  
**Tez Konusu** : Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hasılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

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

BAŞARILI OLDUĞUNA  O OY BİRLİĞİ  O  
DÜZELTİLMESİNE  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
REDDİNE  O\*\*

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.  Evet  
Tez mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

..... Başarılı  Düzeltme  Red .....

..... Başarılı  Düzeltme  Red .....

## ÖZET

### Yüksek Lisans Tezi

### Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hasılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri

Cavit Ümit ALAYBEYOĞLU

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı  
Mali Hukuk Programı

Günümüz ülkelerinin tamamında hükümetler vatandaşlarına mümkün olan maksimum düzeyde kamu hizmeti sunmak istemektedirler. Bu hizmetleri sunabilmek için büyük miktarda gelire ihtiyaç duyacaklardır. Bu nedenle kamu gelirlerini arttırmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. En sağlam gelir kaynağı ise kuşkusuz vergilerdir.

Vergi hasılatının arttırılması konusunda yapılan çalışmalarda, Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve Vergi tabanının genişletilmesi gibi konular üzerinde sıkça durulmaktadır.

Bu tezde yukarıda belirtilen yöntemlerin dışında vergi hasılatının, kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollarla arttırılması konusu üzerinde durulmuştur. Ayrıca tarihsel süreç içerisinde kamu alacaklarının tahsil yöntemlerindeki gelişmelere, teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve alacakların diğer korunma yolları hakkında bilgiler verilerek, tahsilatın hızlandırılarak artış sağlanması konusunda, tahsil dairelerince yapılabilecek uygulamalarla ilgili düşünceler sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Alacakları, Vergi, Tahsilat, Vergi Hasılatı, İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk, Teminat, Hasılat Artışı,

## **ABSTRACT**

**Master Thesis**

**The Increasing Effects Of Public Assets Protection**

**Ways On Tax Revenues**

**Cavit Ümit ALAYBEYOĞLU**

**Dokuz Eylül University  
Institute of Social Sciences  
Department Finance  
Financial Law Program**

**Nowadays, in all of the states, governments want to present the possible maximum level of public service. In order to present this services they need to a great deal of income. For this reason, workings which are aimed at the increasing of the public revenues are done. Without adoubt the most safe source is taxes.**

**In the study of the increasing tax revenues, mostly dwelling upon the subjects such as the struggle of underground economy and the widen of tax base.**

**In this thesis, we dwell upon the increasing effects of public assets protection ways on tax revenues apart from the upper told ways. Additionally, in the historical process, by giving the development of the information about the public assets protection ways, indemnity,arrestment, interim accurance and the other protection ways of public assets and, encashment of revenues fastening and increasing the opinions related with the practices which can be done by the tax Office are presented.**

**Key Words:** Public assets, Tax, Tax Collection, Tax revenue, Arrestment, interim accurance, indemnity, increasing revenues.

# KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA İLİŞKİN YOLLARIN VERGİ HASILATININ ARTTIRILMASI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARI VE VERGİ TAHSİLATI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE KAVRAMLAR

1.1. KAMU ALACAKLARININ TANIMI VE KAPSAMI	3
1.1.1. Kamu Alacaklarının Tanımı	3
1.1.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı	4
1.1.2.1. Asli ve Fer'i Kamu Alacakları	4
1.1.2.2. Kamu Hizmetlerinden Doğan Kamu Alacakları	5
1.1.2.3. Takip Giderlerinden Doğan Kamu Alacakları	6
1.1.2.4. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları	6
1.1.2.5. 6183 sayılı Kanunun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları	7
1.2. BİR KAMU ALACAĞI OLARAK VERGİ VE VERGİ TAHSİLATI	8
1.2.1. Vergi ve Vergilendirme Süreci	9
1.2.2. Genel Olarak Vergi Tahsilatı, Tahsilat İlkeleri ve Etkinlik Kavramları	9
1.3. KAMU ALACAKLARININ TAHSİL USULÜNÜN TÜRKİYE'DE TARİHSEL GELİŞİMİ	11
1.3.1. Tanzimat Dönemi Öncesi Kamu Alacaklarının Tahsili	11

1.3.2. 1861-1918 (Birinci Dünya Savaşı Bitimi) Arası Kamu Alacaklarının Tahsili	12
1.3.3. 1919-1954 (Tahsili Emval Kanununun Yürürlükte Olduğu Dönem) Arası Kamu Alacaklarının Tahsili	12
1.3.4. 1954 ve Sonrası (Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Yürürlükte Olduğu Dönem) Kamu Alacaklarının Tahsili	14

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMA YOLLARI VE VERGİ GÜVENLİK TEDBİRLERİ

2.1. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER	22
2.2. MAL BİLDİRİMİNDE BULUNULMASI ZORUNLULUĞU	23
2.3. TEMİNAT İSTENMESİ VE ŞAHSİ KEFALET	25
2.3.1. Teminat İsteme Nedenleri ve süreci	27
2.3.2. Teminat İstenecek Kişiler	30
2.3.3. Teminat İsteme Süresi ve Yaptırımları	31
2.3.4. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler	31
2.3.4.1. Para	31
2.3.4.2. Bankalar Ve Özel Finans Kurumlar Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları,	32
2.3.4.3. Devlet İç Borçlanma Senetleri	35
2.3.4.4. Hükümetçe Belirlenecek Milli Esham ve Tahvilat	35
2.3.4.5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,	35
2.3.5. Teminatın Tamamlanması, Değiştirilmesi ve İadesi	39
2.3.6. Şahsi Kefalet	42
2.3.6.1. Kefilde Olması Gereken Nitelikler	43
2.3.6.2. Kefalet Senedi	44
2.3.8. Teminat Hükümündeki Eşyalar	45

2.3.9. Teminatlı Alacakların Tahsili	46
2.4. İHTİYATİ HACİZ	47
2.4.1. İhtiyati Haciz Sebepleri	49
2.4.1.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması	50
2.4.1.2. Amme Borçlusunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması	52
2.4.1.3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalinin Bulunması	53
2.4.1.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde Verilen Sürede Teminat veya Kefil Göstermemesi Yahut Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi	54
2.4.1.5. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunması	54
2.4.1.6. Para Cezasını Gerektiren Fiil Dolayısıyla Kamu Davası Açılması	55
2.4.1.7. 6183' sayılı Kanununun 27,29 ve 30'ncü maddelerinin Uygulanmasını Gerektiren Durumların Varlığı	56
2.4.2. İhtiyati Haciz Uygulama Yetkisi	57
2.4.3. İhtiyati Haczin Uygulanması	57
2.4.3.1. İhtiyati Haciz Kararı Alınması	57
2.4.3.2. İhtiyati Haciz Varakasının Düzenlenmesi ve Onaylanması	58
2.4.3.3. İhtiyati Haciz Uygulama Şekli	59
2.4.4. İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası	60
2.4.5. İhtiyaten Haczolunan Malların Borçluya Veya Üçüncü Kişiye Bırakılması	61
2.4.6. İhtiyati Hacze İtiraz	63
2.4.7. İhtiyati Haczin Kaldırılması	65
2.4.8. İhtiyati Haczin Etkileri	65
2.4.9. İhtiyati Haciz İle Kesin Haczin Karşılaştırılması	66
2.5. İHTİYATİ TAHAKKUK	67
2.5.1. İhtiyati Tahakkukun Hukuki Niteliği ve Kapsamı	67
2.5.2. İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin Uygulanacağı Kamu Alacakları	68
2.5.3. İhtiyati Tahakkuka Yol Açan Durumlar	69



2.5.3.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Varlığı	69
2.5.3.2. Amme Alacağıının Tahsiline Engel Olmaya Bağlı Olarak Yapılan İhtiyati Tahakkuk	70
2.5.3.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu Ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Deliller Elde Edilmiş Olması Hali	70
2.5.4. İhtiyati Tahakkuk Uygulama Süreci	71
2.5.5. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları	77
2.5.6. İhtiyati Tahakkuka İtiraz	79
2.6. RÜÇHAN HAKKI	80
2.6.1. Rüşhan Hakkının Konusu Ve Uygulaması	81
2.6.2. Rüşhan Hakkının Koşulları ve Pay İle Orantılı Olarak (Garameten) Paylaşımın Uygulanışına İlişkin Örnekler	82
2.6.3. Rüşhan Hakkının Uygulamasından Özellik Arz Eden Durumlar	84
2.7. BAZI TASARRUFLARIN HÜKÜMSÜZ SAYILMASI	86
2.8. ORTAKLIĞIN FESHİNİN İSTENMESİ	87
2.9. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ VE DİĞER KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU	89
2.10. YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI	91
2.11. DİĞER VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	93

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMA YOLLARI İLE VERGİ HASILATI İLİŞKİSİ

3.1. TÜRKİYEDEKİ VERGİ TAHSİLATININ GENEL DURUMU	97
3.2. TAHSİL EDİLEMİYEN KAMU ALACAKLARININ MUHTEVİYATI	101
3.3. VERGİ TAHSİLATINI ARTIRMAYA VE HIZLANDIRMAYA YÖNELİK YAPILABİLECEK ÇALIŞMALAR	102
3.3.1. Personel Eğitimi	102

3.3.2. Tahsilat Çalışmalarının Dairelerde İzlenmesi	103
3.3.3. Kamu Alacaklarının Tahsilatının Tahakkukundan Hatta Yüksek Tutarda Olanların Tahakkuk Aşamasından Önce İzlenmesi	103
3.3.4. Tebliğlere Önem Verilmeli, Alternatif Tebliğ Usulleri Geliştirilmelidir.	103
3.3.5. Hapis Uygulamaları	104
3.3.6. Haciz Uygulamalarının Likiditesi Yüksek Mallarda Yoğunlaştırılması ve Satılmasında İlanın Dışında Reklam Yapılması	105
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	106
<b>KAYNAKLAR</b>	114

## **KISALTMALAR**

<b>s.</b>	Sayfa No
<b>k.</b>	Kanun
<b>SBE</b>	Sosyal Bilimler Enstitüsü
<b>AATUHK</b>	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>ÖTV</b>	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
<b>İİY</b>	İcra ve İflas Yasası
<b>İYUK</b>	İdari Yargılama Usulü Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: AATUHK'u Değiştiren Kanunlar.	16
Tablo 2: Tablo 2: Kesin Haciz Ve İhtiyati Haczin Başlıca Özellikleri.	65
Tablo 3: Bütçe Gelirleri Tahsilat-Tahakkuk Oranları ve Bütçe Giderleri.	97
Tablo 4: Vergi Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilat Oranları.	98
Tablo 5: Tahsil Edilemeyen Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Açıklarını Karşılama Oranı.	99

## GİRİŞ

Ülkelerin, sürdürülebilir bir kalkınma süreci oluşturma, daha kaliteli ve çeşitli kamu hizmeti sunma, vatandaşların sosyal refah düzeyini artırma gibi çeşitli ekonomik hedefleri vardır. Bu hedeflere ulaşabilmek için ise yüksek miktarda gelire ihtiyaç duyarlar.

Maliye ve ekonomi uzmanları kamu gelirlerini arttırmak için kayıt dışı ekonomiyle mücadele, vergi tabanının genişletilmesi gibi çeşitli konular üzerinde çalışmalar yapmaktadırlar. Bu nedenle vergi sistemleri yeni ekonomik gelişmelere uyum, vergide adalet, basitlik, vergi rekabeti ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde sürekli olarak değişikliklere uğramaktadır.

Geliri arttırmak için borçlanma, emisyon gibi çeşitli kaynaklar vardır, ancak bu kaynaklar, kısa süre için olumlu etkiler meydana getirirse de, uzun vadede olumsuz sonuçlar doğururlar. Bir aileyi örnek alırsak, sürekli borç alarak ekonomilerini ayakta tutmaları imkansızdır. Borçların geri ödeme vadeleri geldiğinde sıkıntıları daha da artacaktır. Bu nedenle daha sağlam kaynaklara yönelmelidirler. Gelirini arttırmak için aile reisi ek iş bulabilir, ya da ailenin diğer bireyleri de çalışabilirler. Alternatif diğer bir yol ise geliri arttırmak yerine harcamaları kısmak ve tasarrufa gitmektir. Ancak tasarrufları artırmak, gelir düzeyini yükseltmekten çok daha fazla hoşnutsuzluğa neden olur.

Hükümetler de kamu harcamalarını kısmak yerine, daha da arttırmak isterler. Bunun için daha fazla kamu gelirlerine ihtiyaç duyarlar. Bilindiği üzere en güvenilir gelir kaynağı vergilerdir. Bu durumda bir ikilem oluşur. Eğer daha fazla harcama yapılacaksa başta vergiler olmak üzere gelirler arttırılmalıdır. Vergi gelirlerinin arttırılması ise özellikle ülkemizdeki gibi dolaylı vergilerle ayakta duran ekonomilerde halkın bir nevi zorunlu tasarruf yapmasına neden olacaktır. Yani bir yandan yeni kamu hizmetleri ile refah düzeyi arttırılırken diğer bir yandan da halkın gelir düzeyinin düşmesine neden olunmaktadır.

Bu çalışmanın ana fikri yukarıda belirtilen bu ikilemden doğmuştur. İlerleyen bölümlerde değinileceği üzere özellikle bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde tahsil edilemeyen vergi gelirleri çok önemli boyutlarda olmaktadır. Dar gelirli nüfusun fazla olduğu ülkelerde yeni vergilerin salınması toplum tarafından olumsuz tepkilerle karşılanacaktır. Ancak tahsil edilmeyen vergilerin, kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollarla güvence altına alınması veya tahsil edilmeye çalışılması ise, kanımca olumlu destek görecektir. Vergisel yükümlülüklerini süresinde kanunlara uygun olarak yerine getiren vatandaşlar, aynı duyarlılığı göstermeyenlerin zorlanmasını memnuniyetle karşılayacaktır.

Bu çalışmada, öncelikle genel kavramlara yer verilecek, kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollar ve vergi güvenlik önlemlerine değinildikten sonra tahsil edilemeyen kamu alacaklarının durumu ve bu hususta tahsil dairelerince yapılması gereken düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARI VE VERGİ TAHSİLATI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE KAVRAMLAR

#### 1.1. KAMU ALACAKLARININ TANIMI VE KAPSAMI

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla elde ettiği çeşitli kaynakları vardır. Başlıca kamu gelirleri vergiler, harçlar, vergiye benzer kamu gelirleri, borçlanmalar, hazine imkanlarından sağlanan gelirler, hizmet satışı gelirleri ve karşılığı olan (mamelek) kamu gelirleridir<sup>1</sup>. Sayılan gelir çeşitlerinden meydana gelen kamu alacaklarının tanımı ve kapsamı aşağıda açıklanmıştır.

##### 1.1.1. Kamu Alacaklarının Tanımı

“Kamu alacağı” kavramı, Türk mali literatürüne Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile girmiş olup vergi alacağından daha geniş kapsamlıdır. Ayrıca “kamu alacağı” terimi, Türk Vergi Hukukunun kendine özgü bir kavramı olduğundan Batı dillerinde tam olarak karşılığı bulunmamaktadır<sup>2</sup>.

Kamu hizmetlerinin karşılanması, yürütülmesi için devlet Anayasadan aldığı yetkiyle bir kısım mali yükümlülükler koyar. Bunlar vergi, resim, harç gibi çeşitli adlarla alınır. Devlet bütçesi gelirleri bu sayılanlardan ibaret değildir. Devletin ayrıca borçlanma gibi olağanüstü gelirleri de vardır. Devletin koyduğu mali yükümlülüklerin temel özelliği, kamu gücüne dayanarak alınmalarıdır. Başka bir nitelemeyle hepsi, idare hukuku anlamında bir idari işlem konusu olur. Ayrıca devletin bir özel hukuk tüzel kişisi gibi bazı malvarlığı hakları bulunabilir. Bunlar akitten, haksız fiilden, sebepsiz iktisaptan doğar; esas itibarıyla devletin hakimiyet değil, temşiyet tasarruflarının sonucudurlar. Akitten doğan gelire örnek olarak bir devlet malının kiraya verilmesi gösterilebilir. Ancak, İdari sözleşmeleri devletin

<sup>1</sup> İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Gim Matbaası, Ankara, 1999,s.85.

<sup>2</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.4.

diğer akitlerinden ayrı tutmak gerekir. İdari sözleşmelerde devletin kamu gücü ağır bastığından bullardan doğan gelirler de kamu alacağı sayılır. Bu açıklamalar doğrultusunda Kamu Alacakları “devletin yüküm yada borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir” şeklinde tanımlanabilir<sup>3</sup>.

### 1.1.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı

6183 Sayılı Kanunun birinci ve ikinci maddelerinde, kamu kurumları ve alacakları, niteliklerine de yer verilmek suretiyle belirtilmiştir. Anılan kanunun birinci maddesinde “ Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer-i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile, bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. “ denilmektedir.

#### 1.1.2.1. Asli ve Fer’i Kamu Alacakları

Asli Kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme giderleri, vergi cezaları ve para cezalarından oluşmaktadır<sup>4</sup>.

Kanunda bahsi geçen kamu alacaklarından vergi; “kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir” şeklinde tanımlanabilir.<sup>5</sup> Resim; hizmetten yararlanmanın veya bir hakkın elde edilmesi bedeli olarak ya da tamamen karşılıksız olarak yapılan ödemelerdir<sup>6</sup>. Harçlar ise; “devlet hizmetlerinden

<sup>3</sup> Mualla Öncel,Ahmet Kumrulu,Nami Çağan,**Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara ,2003 , s.157

<sup>4</sup> 6183 sayılı kanun,md ½.

<sup>5</sup> Abdurrahman Akdoğan,**Kamu Maliyesi**,Gazi Kitabevi,Ankara,2002, s.112.

<sup>6</sup> Fevzi Devrim,**Kamu Maliyesine Giriş**,Anadolu Matbacılık, İzmir,1999, s. 182.



faydalanan kişilerin bu hizmetlerden elde ettikleri özel faydalar karşılığında ödedikleri paralardır”<sup>7</sup>.

Asli kamu alacakları arasında belirtilen muhakeme giderleri, Kanunun 1/1 . maddesinde belirtilen takip giderlerinden farklıdır. Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olan kısmıdır. Takip giderleri ise ilam alındıktan sonra icraya ait giderlerdir.<sup>8</sup> Para ve Vergi cezalarında amaç ise aslında kamu kesimine kaynak aktarmak değil mükelleflerin doğru bildirimde bulunmalarını, trafik kurallarına uymalarını sağlamak gibi kişileri belli davranışlarda bulunmaya yöneltmektir<sup>9</sup>.

Fer’i nitelikteki kamu alacakları, maddeye göre gecikme zammı ve faizi gibi alacaklardır. Gecikme zammı 6183 Sayılı Kanunun 51. maddesinde vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için öngörülmüştür. Faiz ise çeşitli kanunlarda öngörülmüş olabilir. Örneğin Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesinde “gecikme faizi” adı altında, vergilendirme döneminde tahakkuk ettirilmeyen ve, daha sonra, ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler için böyle bir faiz öngörülmüştür. Ayrıca benzer şekilde faiz uygulaması Gümrük Kanununun 198 ve 207’nci maddelerinde de vardır<sup>10</sup>.

#### 1.1.2.2.Kamu Hizmetlerinden Doğan Kamu Alacakları

Kamu hizmetlerinden doğan kamu alacakları kapsamına giren alacaklardan şimdiye dek saptanmış olanlar şunlardır<sup>11</sup>;

<sup>7</sup> Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**,D.E.Ü. Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 1999, s.109.

<sup>8</sup> Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları Şefik Matbaası, İstanbul, 2002, s. 25.

<sup>9</sup> Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Kitabevi, Ankara,2003, s.260.

<sup>10</sup> Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.13.

<sup>11</sup> Kazım Yılmaz, **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara,2006, s.33,34.

- 2510 Sayılı İskan Yasasına ek 105 Sayılı Yasanın 1'inci maddesinde yazılı nedenlerden dolayı zorunlu iskana tabi tutulan kişilere, aynı yasanın 6183 Sayılı Yasanın 2'nci maddesi gereğince borçlanılmak suretiyle verilen ve bu yasanın kaldırılan 81 Sayılı Yasanın 4/3'ncü maddesi gereğince yasanın uygulanma tarihinden itibaren bir yıl içinde iadesi gereken sermayeler.

- Kambiyo mevzuatı gereğince süresinde yurda getirilmemiş olan ihracat bedellerinden fona aktarılması gereken kur farkları.

- 7126 sayılı Sivil Müdafaa Yasası uyarınca belediye ve il özel idareleri bütçelerine konulan ödeneğin süresi içinde Sivil Savunma Fonuna yatırılmayan tutarları.

- 3923 sayılı Yasaya göre ödenmesi gereken uzman yetiştirme ücreti.

- 5434 sayılı Emekli Sandığı Yasasına göre ödenmesi gereken giriş keseneği.

- Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar.

- İşletme imtiyazı bedelleri.

- Kanal bağlama ücreti, kanal temizlik ücreti.

- Ölçüler ve Ayarlar Yasasından doğan alacaklar.

#### 1.1.2.3. Takip Giderlerinden Doğan Kamu Alacakları

Takip Masrafları, yukarıda belirtilen amme alacaklarının cebren tahsili dolayısı ile yapılmak durumunda kalınan zor kullanma, ilan, haciz ve muhafaza giderleri gibi giderlerden oluşur<sup>12</sup>.

“6183 Sayılı Kanunun 3'üncü maddesindeki tanıma göre; cebri icradan mütevellit (kaynaklanan) muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza gibi, her türlü gider, takibat gideri sayılmaktadır. Madde, her türlü alacağın takip masrafından değil; birinci madde kapsamına giren asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer kamu alacaklarının takip masraflarından söz etmektedir. Bu nedenle; söz konusu kamu alacaklarının takibine ilişkin olmak koşuluyla, bu

---

<sup>12</sup> Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Oluş Yayıncılık, 2003,s.49.

masraflar da, 6183 Sayılı Kanununun 1'inci maddesi kapsamına giren kamu alacağı olarak, bu Kanun hükümlerine tabidir”<sup>13</sup>.

#### 1.1.2.4.Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları

“6183 Sayılı Kanununun 2'inci maddesinde, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacakların, 6183 sayılı kanuna tabi olmaları belirtilmiştir. Bu hükme göre bu nitelikteki kamu alacakları için herhangi bir koşulun varlığı aranmaz. Alacağın Tahsili Emval Kanunu'na göre takip edileceği yolunda bir hüküm kanunda varsa; o alacak kamu alacağı niteliğinde olsun olmasın 5183 sayılı kanun'un 3. maddesine göre kamu alacağı sayılmaktadır. Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na yollama yapılmış olması nedeniyle 6183 sayılı kanun kapsamına giren kamu alacaklarına aşağıdaki örnekler verilebilir;<sup>14</sup>”

- 3524 Sayılı Kanununun 3'üncü maddesine göre milli emlak taksit bedelleri,
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 88'inci maddesine göre mutemet avansları,
- 2644 Sayılı Tapu Kanununun 19'uncu maddesine göre alınan değer paha bedelleri (söz konusu maddede değer pahalarının eşit taksitlerle beş yıl içinde Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil olunacağı, ilk seneye ait taksit ödenince gayrimenkul sahibi namına tescil edileceği ve geri kalan taksitler için bu gayrimenkulün ipotekli olacağı belirtilmiştir.),
- 873 Sayılı Kanununun 3'üncü maddesine göre askeri teçhizatı seferiye bedelleri,
- 2903 Sayılı Kanununun 7'inci maddesine göre pamuk ıslah masrafları,
- 4109 Sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında kanunun 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar,
- 442 Sayılı Köy Kanununun 45'inci maddesine göre yolsuz sarf edilen köy paraları,

---

<sup>13</sup> CANDAN,age, s.15.

<sup>14</sup> ÇELİK,age,s.29,30,31.

-4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un 15'inci maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedelleri.

#### 1.1.2.5. 6183 sayılı Kanunun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları

Borçlanma işleminden doğan alacaklar türüne göre 6183 Sayılı Kanun kapsamı dışında kalabilmektedir. Eğer Devlet özel hukuk tüzel kişisi sıfatıyla borçlanma işlemine girişmiş ise burada tarafların rızasına dayalı bir borç akdi bulunmaktadır. Dolayısıyla bu borç akdi 6183 sayılı kanunun 1'inci maddesine göre kamu alacağı oluşturmaz. Ancak devlet zorunlu borçlanma yoluna gitmiş ise burada kamu gücü ağır basar ve bu yolla doğan gelirler kamu alacağı sayılabilir.

Borçlanma dışında parafiskal gelirler de 6183 Sayılı Kanun kapsamına girmez. Parafiskal gelirler bilindiği üzere vergi benzeri gelirler olarak da adlandırılırlar ve kamusal, yarı kamusal, ekonomik ve sosyal nitelikteki teşekküllerin üyelerine yaptıkları yasal yardımlarla sosyal hizmetleri özerk bir şekilde finanse edebilmek için topladıkları paralar şeklinde tanımlanabilir<sup>15</sup>. Parafiskal gelirin 6183 sayılı kanun kapsamında olması kamusal niteliğini bozmaz.

Ayrıca köy gelirleri de 6183 Sayılı Kanun kapsamına girmez. Kanunun 1'inci maddesinde kamu alacakları aidiyeti itibariyle belirlenirken; Devlet, İl özel idareleri ve belediyelerin gelirleri söz konusu kanun kapsamına alınmış ancak köy gelirlerine değinilmemiştir. Bunların tahsili 442 Sayılı Köy Kanununa göre yürütülür.

## 1.2. BİR KAMU ALACAĞI OLARAK VERGİ VE VERGİ TAHSİLATI

Devletler gelir ihtiyaçlarının büyük bölümünü vergilerle karşılarlar. Dolayısıyla kamu alacaklarının çoğunluğu vergilerden kaynaklanmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde vergi ve vergi hasılatı kavramları üzerinde durulmuştur.

---

<sup>15</sup> TÜRK, age,s.93.

### 1.2.1. Vergi ve Vergilendirme Süreci

“Devletin yüklenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için herhangi bir hizmete karşılık olduğunu belirtmeksizin, egemenlik gücüne dayanarak cebri bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden aldığı maddi katkıya vergi denilmektedir<sup>16</sup>”.

Vergiyi doğuran olay kavramı ise Vergi Usul Kanununun 19’uncu maddesinde; “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” Şeklinde tanımlanmıştır. Ancak Vergi borcunun doğması için vergiyi doğuran olay gerekli ancak yeterli şart değildir. Vergi borcu ayrıca vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemiyle doğar<sup>17</sup>.

Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergileme sürecinin, mükellef açısından sonuç doğurması için verginin hesaplanması, teknik bir deyişle “tarh” edilmesi gerekir. Vergi tarh edildikten sonra mükellefe tebliğ edilmesinden sonra süresi içinde dava açılmaz ya da dava reddedilirse vergi borcu tahakkuk etmiş olur; yani ödenecek aşamaya gelir. Tahakkuk eden vergi süresinde ödenir başka bir ifade ile tahsil edilirse vergilendirme süreci tamamlanır<sup>18</sup>.

### 1.2.2. Genel Olarak Vergi Tahsilatı, Tahsilat İlkeleri ve Etkinlik Kavramları

“Kamu Finansmanında vergilerin ağırlıklı paya sahip olduğu bilinen bir gerçektir. Ayrıca vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içerisindeki payının büyük olması da ülkeler arasında gelişmişlik göstergesidir. <sup>19</sup>”

---

<sup>16</sup> **Türkiye’de vergi yapısı ve 1980’den sonra sektörel vergi yüklerinin gelişimi.** Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı. İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü. Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, Aralık 1996.s.4 <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi.html> (erişim 28.06.2008).

<sup>17</sup> Yusuf Kıldış, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, [www.muhasabetr.com/ozelbolum/017/yazdir.php](http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/017/yazdir.php), (erişim 14.07.2008).

<sup>18</sup> Hamza Kahraman, **Vergi Tahsilatında Etkinlik**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.6.

<sup>19</sup> KILDİŞ, **Kayıt Dışı Ekonomi**, [www.canaktan.org/ekonomi/ka...](http://www.canaktan.org/ekonomi/ka...) (erişim 08.07.2008).

Vergilendirme ile ilgili yapılan tarh, tebliğ, tahakkuk gibi bütün işlemler tahsilat safhasını hazırlamak içindir. Vergi tahsil edilince vergi olayı sona erer. Vergi alacağını ortadan kaldıran normal yol verginin tahsilidir<sup>20</sup>.

Başlıca vergi tahsilat yöntemleri;

- İltizam Yöntemi,
- İhale Yöntemi,
- Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi,
- Emanet Yöntemi,
- Kaynakta Kesme Yöntemi,
- Diğer Tahsil Yöntemleridir (pul,bandrol yapıştırma gibi).

Vergi Tahsilatında uyulması gereken temel ilkeler ise<sup>21</sup>;

- Tahsilatın Devamlılığı İlkesi,
- Vergi Alacağının Kesinleşmesi İlkesi,
- Tahsilatta İktisadilik İlkesi,
- Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması İlkesi,
- Mükelleflere Kolaylık Sağlanması İlkesi,
- Yazılılık İlkesi olarak sayılabilir.

Bahsi geçen ilkelere özellikle Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması İlkesi üzerinde, konumuzun temelini teşkil etmesi nedeniyle çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

Etkinlik, etkin olma durumu, etkin olma gücü anlamına gelmektedir. Konumuz açısından düşünüldüğünde etkinlik sözcüğü, tümüyle iktisadi yaşamın, belli bir dönem süresince, belli bir toplumdaki temposunu ve düzeyini akla getirir. Etkinliğin bu şekilde anlaşılması, bizi özellikle konjonktür göstergelerine ve ulusal muhasebenin çeşitli bölümlerine ilişkin büyüklüklere başvurmaya yöneltir. Tahsilatta etkinlik ise, tarhı, tebliği ve tahakkuku yapılmış verginin amaçlarına uygun olarak en

---

<sup>20</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2000, s.82.

<sup>21</sup> GERÇEK, a.ge., s.11-17.

iyi şekilde, en az masrafla en azami tahsilat miktarı sağlanacak biçimde tahsilat işleminin yapılması anlamına gelmektedir<sup>22</sup>.

### 1.3. KAMU ALACAKLARININ TAHSİL USULÜNÜN TÜRKİYE'DE TARİHSEL GELİŞİMİ

Günümüzde uygulanmakta olan 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'dan önce Osmanlı İmparatorluğu döneminde kamu alacakların tahsili konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

#### 1.3.1. Tanzimat Dönemi Öncesi Kamu Alacaklarının Tahsili

Tanzimat döneminden önce kamu alacaklarının tahsili iltizam usulüne göre yürütülmekteydi<sup>23</sup>. İltizam yönteminde vergilerin kanunlara göre tarh ve tahsil hakkı, devlet tarafından bir "sabit gelir sözleşmesi" ile mültezim denilen üçüncü kişi veya ortaklıklara verilerek bunun karşılığında belirli bir gelir alınırdı. Verginin toplanması işini kendi üzerine alarak bir tür müteahhit fonksiyonunu gören mültezimin ödediği bedel ile tahsil ettiği tutar arasındaki farktan tahsil masrafları düşüldükten sonra kalan miktar, onun kazancını oluştururdu. Vergilerin iltizama verilmesi genellikle açık arttırma şeklinde olur ve tahsil edeceği vergi karşılığında devlete en fazla gelir sağlamayı kabul eden kişi veya ortaklık iltizamı alırdı. Bu nedenle iltizam yöntemi vergilerin daha çok ayni olarak tahsil edildiği şartlara uygundur. Maliye idaresinin gereği gibi teşkilatlanamadığı bu dönemlerde, ayni vergilerin doğrudan doğruya tarh ve tahsili büyük güçlükler içermiştir. Özellikle vergi hasılatını oluşturan büyük miktarlardaki tarım ürünlerinin toplanması, depolanması, taşınması, ve satılması olağanüstü sermaye ve teşkilatlanma gerektirmiştir. Bu nedenlerle Devlet bu yükten kurtulmak için, ayni vergilerin toplanması işini bu konuda kuvvetli ve organize kişi ve ortaklara vermiştir<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Mehmet Emin Merter, **Vergi Tahsil Usulleri ve Tahsilatta Etkinliğin Sağlanması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.35.

<sup>23</sup> ÇELİK, a.g.e., s.33.

<sup>24</sup> GERÇEK, a.g.e., s.31,32.

### 1.3.2. 1861-1918 (Birinci Dünya Savaşı Bitimi) Arası Kamu Alacaklarının Tahsili

Tazimattan sonra 1861 tarihinde bir Nizamname (ancemaatin tevzi olunan vergilerin tahsili) düzenlenmiştir. Söz konusu nizamname ile vergilerin tahsilinde imam, muhtar ve papazlar yetkili kişiler olarak belirlenmiştir. Daha sonra 1865 tarihli bir talimat ile vergi borçlarında zorlama hapsi uygulaması ve vergi tahsilinde makbuz sistemi getirilmiştir. Akabinde 1880 yılında Tahsili Emval Nizamnamesi düzenlenmiştir<sup>25</sup>.

Birinci Dünya Savaşında bilindiği üzere Omsalı İmparatorluğu da yer almıştır. Savaş üç kıtada ve uzunca bir süre devam etmiştir. Harbi finanse etmek, iktisadi hayatın akışını devam ettirebilmek için bilinçli ve akılcı ekonomik ve sosyal mali sonuçlar meydana getirecek iktisat tedbirleri almak zorunluluğu ortaya çıktı. Kamu borçları , devlet bütçeleri , kamu harcamaları büyük artışlar gösterdi. Savaş bitince kamu harcamalarının savaş içindeki hızlı artış temposu durdu. Fakat devlet tarafından karşılanacak toplumsal ihtiyaçlar ve bunun sonucu olarak kamu harcamaları Birinci Dünya Savaşı'ndan önceki düzeye indirilemedi<sup>26</sup>.

Kamu borçlarının çok fazla artmış olması, savaşın gazi, malül, dul gibi gelirlerini devletten alan büyük bir kitle meydana getirmesi, savaşın sebep olduğu tahribatı ortadan kaldırmak için büyük tamirat faaliyetlerine girişilmesi gereği savaştan mağlup ayrılan Osmanlı Devletinin kamu alacaklarının tahsili konusunda yeni arayışlara girmesine neden oldu.

### 1.3.3. 1919-1954 (Tahsili Emval Kanununun Yürürlükte Olduğu Dönem) Arası Kamu Alacaklarının Tahsili

Tahsili Emval Kanunu. 5 Ağustos 1325(1919) tarihinde uygulamaya konulmuştur. Söz konusu kanun 23 maddeden oluşmakta olup, dört fasıl halinde toplanmıştır. İlk hazırlandığı zaman sınırlı birkaç vergiyi (emlak ve akar, arazi,

<sup>25</sup> GERÇEK,a.g.e.,s.33.

<sup>26</sup> İsmail Türk, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s.7.



hazine namına alınan mukattaai zemin ve temettü ve arazi miriye üzerinden tarh olunan aşar bedeli, maarif ve teçhizat hisseleri ve tezkere esmanı, tahrir masrafları ve arazi üzerine tarh olunan aşarın tarh işlemlerinin masraf karşılıkları) kapsamı içine almaktaydı<sup>27</sup>. Zaman içersinde çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanununa atıflar yapılmış, merkezi idarenin dışında özel idareler ve belediyelere ait bir kısım alacaklarda adı geçen kanuna atıflar yapılarak kapsamı genişletilmiştir. Kaldı ki 6183 sayılı kanunun düzenlenmesindeki başlıca nedenlerden biri de söz konusu atıflardır.

Tahsili Emval Kanunu hem para hem de hapis cezasını içeren bir kanundu. Tahsilatlar mal sandığı, tahsil şubesi, ve tahsildarlar tarafından makbuz karşılığı yapılmaktaydı. Kamuya olan borçlarını ödemeyenler, günümüzde vergi idaresinin uyguladığı ve halk arasında “**yüzsüzler listesi**” olarak bilinen vergi borçluları listesine benzer bir listeye yazılarak asılırdı. Kanunlarda belli edilen taksit ve tediye zamanlarında borçlarını ödemeyenlerin defteri düzenlenerek 10 gün süre ile asılı bulundurulurdu. Bu süre geçtiği halde borç ödenmezse borçlunun menkul ve gayrimenkul malları haczedilerek zorla tahsil yoluna gidilirdi. Borcunu ödeyebilecek durumda olup ta ödemeyenler İhtiyar Kurulu’nun mazbatası ile sabit bulunup bir ay süreyle hapis yatarlardı<sup>28</sup>.

Cumhuriyet devrinde Tahsili Emval Kanunu’na tahsil zamaşımı ve ihtiyati haciz ile ilgili hükümler eklenmiş, yeniden yürürlüğe giren her vergi kanununda tahsil konuları ile ilgili çeşitli hükümlere yer verilmiş, buna rağmen kamu idareleri, çeşitli alacaklarının takip ve tahsilini, Tahsili Emval Kanunu’ndaki hükümlerle gereği gibi sağlayamamıştır.

Bilindiği üzere 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu 09.06.1932 yılında T.B.M.M.’de kabul edilerek 19.06.1982 tarih ve 2128 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>29</sup>. Tahsili Emval Kanununda yer alan boşluklar,

---

<sup>27</sup> GERÇEK,a.g.e.,s.33.

<sup>28</sup> Osman Bakır, Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağıın Tahsilini Güvence Altına Alan Önlemler, Yüksek Lisans Tezi, [www.malihukuk.net](http://www.malihukuk.net) (Erişim 28.05.2008).

<sup>29</sup> [www.mevzuat.adalet.gov.tr](http://www.mevzuat.adalet.gov.tr) (Erişim 12.05.2008).

İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden faydalanılarak doldurulmaya çalışılmış, ancak bir çok işlemde ihtilaflar çıkmış ve Maliye Bakanlığında çözüm istenmiştir<sup>30</sup>.

“Kamu alacaklarının özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan içerik itibariyle farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde genel takip sisteminden ayrı, daha seri ve özel bir takip sisteminin uygulanması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.”<sup>31</sup> Bu ve yukarıda belirtilen gerekçelerle 28.07.1953 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. uygulamaya konulmuş ve günümüze kadar yürürlükte kalmıştır.

Tahsili Emval Kanununun 45 yıl gibi çok uzun bir süre yürürlükte kalmasının nedeni modern ceza ilkeleri ve insan hakları ile bağdaşmayan “hapsen tazyik” yönteminde aramak gerekir. “Demokrasinin kılıcı gibi mükellefin başucunda asılı duran bir silah, borçluları zamanında ödeme yapmaya zorlamıştır<sup>32</sup>.”

#### 1.3.4. 1954 ve Sonrası (Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Yürürlükte Olduğu Dönem) Kamu Alacaklarının Tahsili

Devlet, kamu hukukuna dayanarak, diğer bir deyimle astlık-üstlük ilişkisi içinde alacaklarının ödenmesini sağlamak istemektedir. Bu alacak özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaktan farklıdır. Dolayısı ile ayrı nitelikteki hukuk kuralları ile düzenlenmesi gerekmektedir<sup>33</sup>.

Vergi Hukukunun dallarından Vergi İcra Hukuku; devletin vergi alacağına güvence altına alınması ve ödenmemesi durumunda uygulanacak önlemleri içermektedir.<sup>34</sup> Bu hukuk dalına ilişkin düzenlemeler Kamu Alacaklarının Tahsilinde günümüzde halen kullanılmakta olan 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmıştır.

<sup>30</sup> 6183 sayılı Kanun Tasarınının Gerekçesi.

<sup>31</sup> Nur Bozdoğan, 6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları**, Eylül 2002, Sayı 168,s.104.

<sup>32</sup> Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-2**, Yaklaşım Yayınları, Ankara,2006,s.22

<sup>33</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Aralık 2003,s.37.

<sup>34</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.34.

Kanun tasarısının gerekçesinde, kamu alacaklarının ödenmesinde ve zorla tahsilinde uygulanması gereken ilkeler ve esaslar şöyle sıralanmaktadır<sup>35</sup>;

- Kamu alacağını ödemekle mükellef olanlara, ödeme bakımından her türlü kolaylığı göstermek,
- Kamu alacağının tahsili için modern tahsil yöntemleri kullanmak,
- Borçlu mükellefin “hapsen tazyiki” yönteminin uygulanmaması,
- Kamu idarelerinin alacaklarının “emniyet altında bulundurulması kolay ve seri bir şekilde tahsil edilebilmesi.

“6183 Sayılı Kanunun uygulama usul ve esasları ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde Tahsilat Genel Tebliği ile düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu bu idari düzenlemelere ait genel tebliğlerden zaman içerisinde uygulanabilirliğini yitiren pek çoğu daha sonradan yürürlüğe giren Genel Tebliğler ile yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>36</sup>”

Geniş anlamı ile kamu alacaklarının tahsil aşamasını kurallara bağlayan 6183 Sayılı Kanun, bünyesinde kamu idarelerinin alacaklarını cebri icra aşamasından önce de korumaya yönelik olarak mal bildiriminde bulunulması, teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve tahakkuk uygulanması, iptal davası açılması, uygun koşullar oluştuğunda ortaklığın feshinin istenmesi, kamu alacaklarına rüçhaniyet hakkı tanınması, sorumluluk kurumu, yurt dışına çıkışın yasaklanması, takas uygulaması gibi müesseseleri bulundurmaktadır<sup>37</sup>.

1954 yılında yürürlüğe giren Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun günümüze kadar yasama organı tarafından kabul edilen 19 ayrı kanun ile değişikliğe uğramıştır. Ancak bu değişiklikler kanunun özünden ziyade zamanın

---

<sup>35</sup> İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No:187, Ankara,1979, s.136,137.

<sup>36</sup> Abdullah Kiraz, Amme Alacağını Güvence Altına Alabilmek Bakımından 6183 Sayılı Kanunun 79’uncu Maddesi ve 284 numaralı Tahsilat Genel Tebliği Açıklamaları Revize edilmelidir, **Vergi Sorunları**, Sayı 222, Mart 2007, s.71.

<sup>37</sup> BOZDOĞAN,a.g.m., s.104.

koşullarına uygun olarak ihtiyaçlar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Yapmış olduğum inceleme sonucu tespit ettiğim, adı geçen kanunda değişiklik öngören kanunların isim, sayı, resmi gazetede yayım tarihi ve yapılan değişiklikleri gösterir tablo aşağıda yer almaktadır.

<b>Tablo 1: AATUHK’u Değiştiren Kanunlar</b>			
K.No	Kanunun Adı	Resmi G. Yay.Tarh.	Bilgi
251	6183 sy. AATUHK’NUN 10. Maddesinin 5’inci Bendi ile 60’ıncı maddesinin Değiştirilmesine Dair K.	13.06.1963	Kanunda yapılan ilk değişikliktir.
2347	6183 sy. AATUHK’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin K.	28.11.1980	Kanunun 9, 17 ,51 ,52 ,53 ,59, 70, 77 ve 106’ncı maddeleri değiştirilmiştir
2975	AATUHK’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin K.	08.02.1984	41’nci maddeye fıkra eklenmiş, 43, 44, 45, 46’ncı maddeler değiştirilmiş, 2347 sy. K.la değişen 51, 52’nci maddeler değiştirilerek Geçici 6’ncı madde eklenmiştir.
3946	213 sy. VUK., 6183 sy. AATUHK, 193 sy. GVK., 5422 sy. K.V.K, 197 sy. MTV K., 3505 sy K. Ve 3978 sy. Vergi İade K.larında değişiklik Yap.İl.K.	30.12.1993	51’inci madde değiştirilmiş, 107’nci maddenin ikinci fıkrasından sonra üç tane fıkra getirilerek Geç.7’nci madde eklenmiştir.
4108	213 sy. VUK., 6183 sy. AATUHK, 193 sy. GVK., 5422 sy. K.V.K ve 3065 sy. KDV Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında K.,	02.06.1995	Muhtelif maddelerde ekleme ve değişiklikler yapılmış olup değişiklikler Kanun metnine aynen geçilmiştir.
4179	6183 sy. AATUHK’na Bir Ek Madde Eklenmesine Dair K.	03.09.1996	116’ncı maddenin sonuna Ek-Madde-1 ilave edilmiştir.
4369	VUK , AATUHK, GVK, KVK, KDV K, Gid. V.K., Eml. V.K., VİVK, MTV Kanunu Hakkında Değişiklik Yapılmasına İlişkin K.	29.07.1998	9’uncu maddenin birinci fıkrası ile 51’inci maddenin 2,3 ve 4’üncü fıkraları değiştirilmiştir.
4684	Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair K.	20.06.2001	36’ncı madde değiştirilmiştir.

4786	Cezaların İnfazı Hakkında Kanunda ve AATUHK'da Değişiklik Yapılmasına Dair K.	15.01.2003	51'inci maddenin 3'üncü fıkrası değiştirilmiştir.
4962	Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında K.	07.08.2003	41'inci madde değiştirilmiş, 107'nci maddeye fıkra, Ek 1'inci maddeye 6 nolu bent ilave edilmiştir.
5035	Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında K.	02.01.2004	40'ıncı maddeye ek fıkra, 103'üncü maddeye 11 nolu bent eklenmiş, 51'inci madde değiştirilmiştir.
5234	Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	21.09.2004	10.'maddenin 1'nci fıkrasının 2 ve 3'üncü bentleri değiştirilmiştir. Geçici 8'nci madde eklenmiştir.
5479	GVK, AATUHK, ÖTV K., VUK'da Değişiklik Yapılması Hakkında K.	08.04.2006	21'nci maddenin 1'inci fıkrası ve 79'uncu madde değiştirilmiş, Geçici 9'uncu madde eklenmiştir.
5615	Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair K.	04.04.2007	17'nci maddenin 1'nci fıkrası değiştirilmiştir.
5736	Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında K.	27.02.2008	Bu kanun ile 6183 sy Kanunda değişiklik yapılmamış ancak söz konusu kanunla doğrudan doğruya ilişkili bir kanundur.
5766	AATUHK'da ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında K.	06.06.2008	3, 22 (22/A maddesi eklenmiştir), 35, 36 (36/A maddesi eklenmiştir), 48, 49'ncü ve geçici 8'inci maddeler değiştirilmiştir.
5795	Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılm. Dair K.	01.08.2008	5776 sy Kanununun 27'nci maddesinin (f) bendi değiştirilmiştir.
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının Resmi İnternet Sitesinin (www.gib.gov.tr ) Mevzuat Bölümünde Yer Alan Tüm Kanunlar İncelenerek Düzenlenmiştir.			

Yukarıda 6183 sayılı kanundaki değişikliklere genel olarak değinilmiş olup dikkat edileceği üzere özellikle 51'nci madde üzerinde çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Söz konusu madde gecikme zammı ile ilgili olup, örneğin 3946 sayılı kanunla, 6183 Sayılı Kanunda öngörülen gecikme zammı oranını, Bakanlar Kurulunun yüzde 30'a kadar indirmeye ve asgari miktarını 10 katına kadar

çıkarmaya yetkili olduğu belirtilmiştir<sup>38</sup>. Gecikme zammı bilindiği üzere alacağın belirlenen vadede ödenmemesi halinde borçlunun gecikme süresi için ödemesi gereken bedeldir<sup>39</sup>.

Daha önce de belirttiğimiz üzere Amme alacaklarının tahsiliyle ilgili düzenlemeler çoğunlukla tahsilat genel tebliğleri ile yapılmaktadır. En son tahsilat genel tebliği 19 Temmuz 2008 'de çıkarılan A seri 3 sıra nolu tebliğdir. Günümüze kadar 449 adet genel tebliğ çıkarılmış olup, 21.07.1953 tarihli 6183 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra çıkarılan ilk genel tebliğ 02.03.1954 tarihli 240 sayılı genel tebliğdir. Genel tebliğler 30.06.2007 tarihine kadar sıra numaralarıyla adlandırılmakta iken bahsi geçen (443 sayılı genel tebliğden sonra) tarihten itibaren sıra numarasının yanında seri numarası verilerek çıkarılmaya başlanmıştır<sup>40</sup>.

6183 Sayılı Kanunda ve çalışmamızın ileriki kısımlarında; amme borçlusu, alacaklı amme idaresi, tahsil dairesi, mal, para cezaları ve takibat giderleri terimleri sıkça kullanılacaktır. Bu terimleri kısaca açıklamak gerekirse;

Amme borçlusu devlete, il özel idarelerine (ör. Çevre kirliliği, para cezası) ve belediyelere vergi, resim, harç boru ceza tahkik ve takiplerinden dolayı mahkeme masrafı borcu, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı faiz gibi fer'i borcu olan kişidir<sup>41</sup>. Alacaklı Amme İdaresi ile ise, Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyeler anlaşılmaktadır. Tahsil Dairesi terimi ile, alacaklı idarenin vazifeli dairesi, servisi, memurları belirtilmektedir. Mal terimi, menkul, gayrimenkul malları, her çeşit hak ve alacakları kapsamaktadır. Para cezaları ile, amme, tazminat, inzibati mahiyette olsun olmasın bütün para cezaları anlaşılmaktadır. Takibat giderleri, cebri icra sırasında zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderleri ifade eder<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> Hasan Yalçın, 3946 Sayılı Kanunla 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'da Yapılan Değişiklikler, **Vergi Dünyası**, Sayı 152, Nisan 1994, s.100,101.

<sup>39</sup> Duran Bülbül, Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi, **Yaklaşım Yayınları**, Ekim 2003, s.21.

<sup>40</sup> www.gelirler.gov.tr.

<sup>41</sup> Nilgün Serim, Kamu Alacaklarının Daha Etkin Bir Biçimde Tahsiline Katkı Amaçlayan 6183 sayılı Kanununun 48. maddesinin İşleyiş Mekanizması, **Vergi Dünyası**, Sayı 293, Ocak 2006, s.171.

<sup>42</sup> ÖZER, age, s.141,142.

21.07.1953 tarihli 6183 sayılı kanunla ilgili tarihsel süreç içerisindeki genel açıklamaları bitirmeden önce kanunun kapsamına da değinmek gerekirse, en kapsamlı kanunlar arasında yer alan Vergi Usul Kanunu bile vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı zamların tahakkuk aşamasına kadar olan kısmını kapsarken, 6183 sayılı AATUHK vergilendirmenin tahsil aşamasını daha geniş bir düzenleme ile kurallara bağlamıştır. Örneğin Gümrük vergileri tarh ve tahakkuk işlemleri Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında iken aynı vergiler 4458 sayılı Gümrük Kanununun 200 ve 201'nci maddeleri hükmü gereğince süresinde ödenmeyen kesinleşmiş vergilerin 6183 Sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi**, Haziran 2008,s.4,5.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMA YOLLARI VE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Vadesi geldiği halde ödenmemiş kamu alacağının takibatı tahsil dairesince kamu borçlusuna gönderilen ödeme emri ile başlamaktadır<sup>44</sup>. Ödeme emri ile borcun 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması lüzumu tebliğ olunmaktadır. Ödeme emrinin tebliği ve verilen 7 günlük süre sonucunda borç ödenmediği takdirde, tahsil dairesince 6183 sayılı kanunun 54'üncü maddesinde belirtilen cebren tahsil şekilleri uygulamaya sokulmaktadır<sup>45</sup>.

“Karşılıksız yapılan kamu hizmetlerine ilişkin kamu harcamalarının kaynağı esas olarak karşılıksız olarak alınan vergilerle fer'ileri ve yine karşılıksız olarak ve kamu gücüne dayanılarak alınan devlet gelirleridir. Bu gelirler karşılıksız alındıklarından bir dirençle karşılaşmaları da doğaldır. Bu nedenle, alacakların zor kullanılarak tahsil edilmeleri için bazı önlemlerin alınması gerekir. Ödeme gönüllü olarak ya da cebren olabileceği gibi bazı durumlarda da ödenecek aşamaya gelmemiş alacakların tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek için önlemler almak gerekir.”<sup>46</sup>,

Amme alacaklarının hususi kanunlarla belirlenen zamanlarda mükellefleri tarafından rızâen ödenmesi esastır. Mükelleflerin gerek kendi beyanı üzerine ve gerekse re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunarak tahakkuk eden amme borçlarını ödememesi karşısında alınacak tedbirler belirlenmiştir<sup>47</sup>.

Ancak bu tedbirlerin dışında bilinçli olarak gerekse istem dışı sair nedenlerle bu usullere uyulmadığı görülmektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda 9 ile 36'ncı maddelerinde amme alacaklarının korunması ile ilgili

<sup>44</sup> 6183 sayılı kanun, madde 55/1.

<sup>45</sup> Atıf Kır, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları-1, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 225, Ocak 2007, s.149.

<sup>46</sup> YILMAZ, age, s.117.

<sup>47</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi, s.5.



hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu kanunun dışında tahakkuk etmiş vergilerin tahsilini sağlamak amacıyla farklı uygulamalara gidilmektedir. Kanımca bu uygulamalar vergide adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu uygulamalara örnek olarak, Türkiye Büyük Millet Meclisinde 20.02.2008 tarihinde kabul edilen “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulüyle Tahsili Hakkında Kanun” gösterilebilir. Kanunda; mükelleflerin düzenlemeden yararlanabilmeleri için, tarh edilen vergi, resim, harçlar ve fon payları ile kesilen cezalara karşı dava açmamaları, açılmış davalardan uzlaşma tutanağını imzaladıkları tarihte vazgeçmeleri şartı aranmaktadır. Ayrıca Uzlaşılan bedelin, talep edilmesi halinde, ilk taksidi uzlaşma tutanağının düzenlendiği ayı takip eden aydan başlamak üzere 18 ayda 18 eşit taksitte, taksit tutarları ilk taksit ödeme süresinin başlangıç tarihinden itibaren her ay ve kesri için ayrı ayrı binde 2 oranında hesaplanacak faiziyle birlikte tamamen ödenebilecektir<sup>48</sup>. Genel Kurul’da 11 saat süren görüşmeler sonucunda TBMM Başkanvekili Meral Akşener, tasarının tümünün oylamasına 318 milletvekilinin katıldığını, 298 kabul, 20 ret oyu kullanıldığını açıklamıştır<sup>49</sup>.

Bu tarz uygulamalar mükellefiyet yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeleri sonucu söz konusu yasadan yararlanacaklara göre daha ağır bir vergi yükünü üstlenmek durumunda kalan şahıs ve kurumlara olumsuz bir örnek teşkil edecektir.

6183 Sayılı Kanunun amme alacaklarının korunması ile ilgili hükümlerinde göz önünde tutulması gereken husus, söz konusu hükümlerin amme alacağının cebri takibat ve tahsili ile değil doğrudan korunması ile ilgili olması bakımından tamamen farklı ilkelere dayanmakta bulunmasıdır. Bu müesseseler, amme alacağının tahsilinin, rıza’en ödeme veya cebren takip ve tahsil safhalarından önce tehlikeye girmesini önlemek, alacaklı amme idaresinin haklarını korumak amacını taşıyan önlemleri ifade etmekte olup;

- Mal bildiriminde bulunulması zorunluluğu,

<sup>48</sup> [www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5736.html](http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5736.html) (erişim 03.04.2008).

<sup>49</sup> [www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/haber\\_detay.asp?PID=40&haberID=430006](http://www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/haber_detay.asp?PID=40&haberID=430006)(erişim 03.04.2008).

- Teminat isteme,
- İhtiyati haciz,
- İhtiyati tahakkuk,
- Sorumluluk kurumu,
- Kamu alacaklarına rüçhaniyet tanınması,
- Ortaklığın feshinin istenebilmesi,
- Takas,
- Yurt dışına çıkış yasağı uygulaması

şeklinde düzenlenmiştir<sup>50</sup>.

Söz konusu düzenlemelere aşağıda ayrıntılı olarak değinilecek olup, çalışmamızın son bölümünde ise vergi hasılatının arttırılmasına yönelik yapılabilecek düzenlemelere yer verilecektir.

## 2.1. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER

Kamu gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadırlar ve bu hizmetlerin kesintiye uğramadan yürütülebilmesi için kamu alacağının zamanında tahsili çok önemlidir.

Kamu alacaklısı açısından, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyerek, tahsil gerçekleşmez ise cebri icra yoluna gitmek yerine, kamu alacağını koruyucu bazı yolların bulunması alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak sağlanması yönlerinden daha avantajlıdır. Amme borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayıcı bir faktördür. Kamu alacaklısının, amme alacaklarını korumak ve tahsil edebilmek için, alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekmektedir<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> ÖZBALCI,age,161,162.

<sup>51</sup> ÇELİK,age,s.47.

## 2.2. MAL BİLDİRİMİNDE BULUNULMASI ZORUNLULUĞU

“Vergi Borcunu sona erdiren en doğal neden ödemedir. Ödeme vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir<sup>52</sup>. İşlemin vergi alacaklısı yönünden ifadesine tahsil denilir. Tahsil vergilendirmenin son aşamasıdır; muaccel bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer. Genel olarak bir borcun muaccel olması ödenme zamanının gelmiş bulunması demektir. Vergi alacağının muacceliyeti de alacaklı idarenin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder.<sup>53</sup>”

Kanunlarda belirlenen süreler içinde vergi borcunu ödemeyen vergi yükümlüsü mütemerrit duruma düşer. Burada idarenin herhangi bir işlem yapmasına gerek yoktur. Bu durumda mütemerrit durumdaki vergi yükümlüsü Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’da yer alan cezalarla karşı karşıya kalır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da kamu alacaklarını güvenceye almak ve tahsilatını hızlandırmak için çeşitli hapis cezası hükümleri bulunmaktadır. 60’ncı maddeye göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusu 7 gün içinde haczedilebilecek mallarını bildirmek zorundadır. “Malım yoktur” şeklinde beyanda bulunmak da mal bildirimi yerine geçer. Eğer mükellef 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmaz ya da borcu ödemez ise hakimden karar alınarak üç ayı geçmemek üzere hapse atılarak zorlanabilmektedir. Kararı uygulayan merci Cumhuriyet savcılarıdır; ancak mükellef bu safhada dahi mal bildiriminde bulunursa hapsen tazyik kararının uygulanmasından vazgeçilir. Yine aynı yasanın 110’uncu maddesine göre ödeme emri tebliğinden sonra vergi borçlusu<sup>54</sup>;

- Mallarını mülkünden çıkararak (eşine çocuğuna bağışlayarak); telef ederek yada değerden düşürerek varlığını yok eder veya azaltırsa üç aydan üç yıla kadar hapis ile cezalandırılır.

<sup>52</sup> Vergi Usul Kanunu, mad/23.

<sup>53</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age, s.123.

<sup>54</sup> Uçar DEMİRKAN, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’ndaki Ceza Hükümleri, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 120, Aralık 2002, s.18.

- Mallarını gizleyerek, kaçıarak, muvazaa (hile ile) başkasının emrine geçirirse, gizleyen de aynı ceza ile cezalandırılır.

- Gerçek olmayan borçları ikrar ederek yahut alındılar vererek mallarını hileli olarak vergi dairesi haczinden kaçırsa yine aynı cezayla cezalandırılır.

Kanuna göre mükellefin malları borcunu karşılamaya yetiyorsa; vergi idaresine bunlar bildirildiği takdirde hapis cezası uygulanmaz. Görüldüğü üzere mal bildirimini vergi tahsilatında çok etkili bir araçtır. Çünkü hapis yaptırımını ile desteklenmiştir.

Ancak “malım yok” şeklinde bildirimde bulunmakla kastedilen gerçek anlamda mükellefin hiçbir mal varlığının bulunmaması şeklinde yorumlanmalıdır. Daha doğrusu yukarıda belirttiğim mal bildiriminden kaçınmamak ve üç ay hapis cezası almamak için malı olduğu halde, olmadığına ilişkin bildirimde bulunanlar hakkında da yine hapis cezası yaptırımını vardır. Bu yaptırım mal bildiriminde bulunmaktan daha ağır sonuçlar doğurur<sup>55</sup>.

Yine “malım yoktur” diye bildirimde bulunanlar sonradan mal edinirlerse bunu beyan etmek zorundadırlar aksi takdirde bir aydan bir yıla kadar hapis cezasına maruz kalırlar<sup>56</sup>. Ayrıca malının bulunmadığı şeklinde beyanda bulunanlar, bağlı oldukları vergi dairesine en son kanuni ikametgahı ve iş adreslerini, diğer vergi daireleri numaralarını ve nüfus kayıt suretlerini vermek zorundadırlar. Aksi halde 1 aya kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.

Kanun koyucu mal bildirimini konusunda neredeyse hiçbir açık bırakmamış, mükellefleri bu hükme uymaya zorlamış, örneğin malım yoktur diyen bir borçluya ait elinde mal bulunan üçüncü kişileri de yükümlendirerek, ödeme emrinin tebliğinden 7 gün içinde bu malları mal bildirimini ile bildirmek zorunda bırakmış, hükme riayet etmeyenler hakkında 15 günden 6 aya kadar hapis cezası öngörmüştür.

---

<sup>55</sup> 6183 sayılı yasanın 111’nci maddesine göre; gerçek dışı mal bildiriminde bulunan ve hayat standartları bildirimlerine uymadığı tespit edilen mükellefler hakkında bir aydan bir yıla kadar hapis cezası uygulanır.

<sup>56</sup> 6183 sayılı AATUHK, mad/113.

Mükellef mal bildiriminde bulunmadan önce 7 günlük süre içinde itirazda da bulunabilir, ancak itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur<sup>57</sup>.

### 2.3. TEMİNAT İSTENMESİ VE ŞAHSİ KEFALET

Amme alacağının ödeme zamanından önce de amme borçlusunu tarafından rızaen ödeme veya cebren takip ve tahsilinden evvel tehlikeye girmesini önlemek amacıyla 6183 Sayılı Kanunda düzenlenen koruma müesseselerinden birini de teminat hükümleri oluşturmaktadır. Genel olarak tanımlamak gerekirse teminat, borç- alacak ilişkisinde borcun ödenmesinin temini veya ödenmemesi durumunda alacaklının uğrayacağı zararın telafisi amacıyla alacaklıya verilen garanti veya garantileri ifade etmektedir. Söz konusu bu garantiler alacağın vadesinde tahsil edilememesi halinde işlerlik kazanmaktadır<sup>58</sup>.

Aşağıda tam metni yer alan 6183 Sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile düzenlenmiş olan teminat isteme, kamu borçlusunun malvarlığına dahil kıymetleri istek üzerine fakat kendi belirlemesi ile borcuna karşılık göstermek suretiyle amme alacağının güvence altına alınması amacıyla yöneliktir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallerle temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.

---

<sup>57</sup> Mehmet Ali Canoğlu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yer Alan Cezalar, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 172, Nisan 2006, s.28.

<sup>58</sup> Abdullah Çelik, Amme Alacağının Teminat Altına Alınması , **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 154, Şubat 2001, s.39.

Teminat isteme nedeninin doğması amme borçlusu yönünden son derece ağır sonuçları olan, tahakkuk etmiş ve edecek bütün borçları için ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren bir durumdur. ‘Teminat istenmesini mucip hallerin bulunması’ 13’üncü maddenin ikinci fıkrasının 1 nolu bendinde de ihtiyati tahakkuk nedeni olarak sayılmıştır. 6183 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1954 yılından bugüne kadar geçen 30 yıllık uygulamada gerek İdarenin gerekse yargı organlarının benimsemiş olduğu yorumda, ‘ teminat istenmesini mucip hallere bağlı’ ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk nedeni teminat istenen alacakla sınırlı sayılmış, böylece aynı nedenin hem teminat isteme hem de ihtiyati haciz ve tahakkuk uygulamasına yol açması gibi izahı son derece güç bir sonuca ulaşılmıştır. Oysa, ‘teminat istenmesini mucip hallerin varlığı’ aynı alacakla değil fakat borçlunun diğer tahakkuk etmiş veya edecek olan borçları ile ilgili ihtiyati haciz sebebi olarak anlaşılmalıdır.

Bu konuya, 13 üncü madde ile ilgili açıklamalarda, ihtiyati haciz nedenlerinin izahı sırasında ayrıca ayrıntılı olarak değinilecektir. Burada, belirtmek istediğimiz, teminat istemeyi mucip bir halin doğmasının amme borçlusu yönünden, teminat istenmesini gerektiren dışındaki diğer bütün borçları dolayısı ile ihtiyati haciz uygulamasını gerektirmesi bakımından son derece ağır bir durum teşkil ettiği için.

6183 sayılı Kanunun 9’uncü maddesi dışında, Vergi uygulaması ve genel olarak amme alacaklarının tahsili ile ilgili olarak teminat gösterilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve ayrıca 6183 sayılı Kanunda özel hükümler bulunmaktadır.

Başlıcaları itibariyle belirtmek gerekirse, İhtiyaten haczedilen malların borçluya bırakılması esnasından kanunun 14’üncü maddesi gereğince teminat istenecektir. Yine 16’ncı madde uyarınca ihtiyati haczin kaldırılması için teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, ihtiyati haczin kaldırılmasında menkul mallar teminat hükmünde kabul edilmemiştir<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> ÇELİK, agm, s.42.

Bunların dışında, 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesi uyarınca amme borcunun tecilinde, 58'inci maddesi uyarınca ödeme emrine karşı açılan davalarda tahsilatın durmasında, Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca ceza indiriminden sonra ödemenin ilave üç aylık sürede yapılmasında ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesi uyarınca yürütmenin durdurulması için verilen teminatlar sayılabilir. Bu hallerde durum, 6183 sayılı Kanunun 9 ncu maddesinde olandan farklıdır. Teminat, amme alacağının korunması çerçevesinde idare lehine alınıyor değildir. Esasen ödenmesi gereken safhaya gelmiş amme alacağının daha geç ödenmesi için mükellefe ilave imkan tanımak amacı ile alınmaktadır. Mükellef lehine bir uygulamadır<sup>60</sup>.

Ayrıca 6183 sayılı kanunun 9'uncu maddesi dışında 94'üncü maddesi gereğince; gayrimenkullerin satışında arttırmaya iştirak edenlerden, gayrimenkule satış komisyonunca biçilen rayiç bedelin yüzde 7,5'u oranında teminat alınmaktadır.

### 2.3.1. Teminat İsteme Nedenleri Ve Süreci

6183 sayılı Kanun, 9'uncu maddesinde, kamu borçlusundan teminat istenmesi gerektiren durumları üç şekilde öngörmüştür. Bunlardan ilk ikisi , 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerden kaynaklanan kamu alacakları ile ilgilidir. Sonuncusu ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dahil tüm kamu alacaklarını ilgilendirmektedir<sup>61</sup>.

6183 Sayılı Kanunda, Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile aynı kanunun 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 denilmektedir.

---

<sup>60</sup> ÖZBALCI,age, s.163,164.

<sup>61</sup> CANDAN,age,s.79.

Vergi İnceleme Elemanlarının kim oldukları Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde gösterilmiştir. Bunlar;

- Maliye Müfettişleri
- Maliye Müfettiş Yardımcıları
- Hesap Uzmanları
- Hesap Uzman Yardımcıları
- Gelirler Kontrolörleri
- Stajyer Gelirler Kontrolörleri
- İlin En Büyük Malmemuru
- Vergi Denetmenleri
- Vergi Denetmen Yardımcıları
- Vergi Dairesi Müdürleri
- Gelir İdaresi Başkanlığının Merkez ve taşra teşkilatı kadrolarında müdür olarak görev yapanlardır.

Ayrıca yine Vergi Usul Kanununun 72'nci maddesi uyarınca kurulan takdir komisyonları da, vergi incelenmesi yapma yetkisine sahiptirler.

Vergi ziyaa uğratıldığı takdirde, vergi ziyayı cezası kesilecek ve tahsil dairesi, vergiyi ziya uğratan kişiden teminat isteyecektir<sup>62</sup>. Vergi inceleme elemanları belirtilen durumlarda genellikle bir ön inceleme raporu düzenlerler veya durumu ilgili vergi dairesine yazı ile bildirirler.

Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen ilk iki maddeye göre teminat istenilebilmesi için gerekli işlemlerin yapılmış olması gerekir. "Gerekli işlemlerden, örneğin tarhiyatın tebliğinden değil, kamu alacağının salınabilmesi için bu işlemlere başlanılması kastedilmektedir."<sup>63</sup>

9'uncu madde hükmüne göre teminat istenecek diğer bir hal, amme borçlusunun Türkiye'de ikametgahının bulunmaması ve durumunun amme alacağının

---

<sup>62</sup> ÇELİK, age, s.53.

<sup>63</sup> CANDAN, age, s.83.



tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Bu özellikle dar mükellefiyet esasında vergilendirilenlerin amme borçları bakımından uygulanması gereken bir hükümdür. Fakat gerektiği şekilde uygulanmadığı anlaşılmaktadır. Türkiye'de gelir elde eden dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiye de gelir elde eden dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiler mal varlıkları veya temsilcileri itibariyle özel bir izlemeye tabi tutulmazlar. Bu nedenle gerektiğinden bunlardan teminat alınması amme alacağının korunması bakımından özel önem taşıyabilir<sup>64</sup>.

Bugüne kadarki yorum ve uygulamada teminat istenmesini mucip hal, sadece teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili bir ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni sayıldığı için, vergi daireleri, inceleme elemanın yazısı üzerine Vergi Dairesi Başkanlığına başvurarak<sup>65</sup>,

- İhtiyati tahakkuk kararı almakta,  
- Bu ihtiyati tahakkuk kararına istinaden teminat istemekte,  
-Teminat göstermesi için borçluya verilen sürenin dahi dolması beklenmeden, gerek görüldüğünde, aynı ihtiyati tahakkuk kararına istinaden ihtiyati haciz uygulaması yapmaktadırlar.

Bu uygulamanın yanlış olduğunu savunan maliyeciler ise, “Teminat istenmesini mucip hal’ borçlunun teminat istenen borcu için değil, diğer borçları ile ilgili ihtiyati haciz ve tahakkuk etmemiş borçları itibariyle ihtiyati tahakkuk nedenidir. Teminat istenen bir amme borcu için 13’üncü maddenin 1 nolu bent hükmüne göre ihtiyati haciz uygulanamaz. Ancak verilen sürede teminat gösterilmediğinde 13’üncü maddenin 4 nolu bent hükmü uyarınca ihtiyati haciz yapılması gerekir. Bu durumda da ihtiyati tahakkuk etmemiş olmakla beraber, ihtiyati haciz için başka bir dayanak vergi inceleme elemanı ön raporu veya yazısı vardır. Zaten 13’üncü maddenin 4 nolu bendine göre ihtiyati haciz yapılmasını gerektiren hal, 17’inci maddede ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılmamıştır.” Şeklinde görüş bildirmektedirler<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup> ÖZBALCI,age,s.163.

<sup>65</sup> Başkanlık kurulmayan illerde defterdarlığa başvurulmaktadır.

<sup>66</sup> ÖZBALCI,age,s.167.

Ancak burada Vergi Denetim Elemanlarının verilen iş emirlerini kısa zaman içerisinde sonuçlandırabilecek zaman koşul ve uygun iş yüküne sahip olması gerekir. Zira 2003 tarihinde verilen bir iş emrinin incelenmesine 2007 yada zamanaşımı sorumluluğundan kurtulmak amacıyla 2008 yılında başlanması durumunda, vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiren veyahut kaçakçılık suçunu oluşturan bir durum tespit edildiğinde teminat istemek için geç kalınmış olunabilir.

9'uncu maddenin ikinci fıkrasındaki teminat isteme halinin varlığında bir boşlukla karşılaşılabileceği üzerinde durulabilir. Çünkü, bu halde de ihtiyati tahakkuk yapılmadan teminat istenecek, teminat gösterilmediğinde 13'üncü maddenin 4 nolu bent hükmü uyarınca ve gene ihtiyati tahakkuk olmadan ihtiyati haciz yapılacaktır. Vergi dairesinin (tahsil dairesinin) tahakkuk etmemiş alacak için teminat isteme veya ihtiyati haciz uygulama bakımından mutlaka bir ağa sahip olması gerekliliği karşısında anılan fıkra hükmünü, tahakkuk etmiş borçlarla sınırlı saymak gerekir. Tahakkuk itibariyle kesinleşmiş bir borcun bulunduğu durumlarda ihtiyati haciz için ihtiyati tahakkuka gerek yoktur. Öte yandan, teminat istenmesini gerektiren bir halin bulunması, 13 üncü maddenin 1 no.lu ve 17'inci maddenin keza 1 no.lu bent hükümleri gereğince, esasen borçlunun diğer borçları için, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz sebebi teşkil edeceğinden, vergi dairesi tahakkuk etmemiş diğer borçlar için de ihtiyati tahakkuk kararı almak suretiyle ihtiyati haciz uygulama durumundadır.

### 2.3.2.Teminat İstenecek Kişiler

“Teminat amme borçlusundan istenir. Muhatapı normal olarak asıl borçludur. Fakat duruma göre kanuni temsilci, ortaklardan,kefillerden ve varislerden de teminat istenebilir. Özellikle 6183 sayılı Kanununun 57'nci maddesinde kefil ve yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunacağına hükme bağlanmış olması karşısında bunlardan teminat istenmemesi için hiçbir neden yoktur.<sup>67</sup>”

---

<sup>67</sup> ÖZBALCI,age,s.168.

### 2.3.3. Teminat İsteme Süresi ve Yaptırımları

Borçluya ne kadar süre tanınacağı hususunda, Teminat istemiyle ilgili olarak herhangi bir hüküm yoktur.

6183 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile yapılan atıf uyarınca, bu hallerde Vergi Usul Kanununun 14'üncü maddesi uyarınca en az 15 günlük süre verilmesi gerekmektedir<sup>68</sup>.

Kamu borçlusunun istenen teminatı göstermemesinin yaptırımını 13'ncü maddenin 4 no.lu bent hükmü uyarınca İdarenin teminat istenmesini gerektiren borç için ihtiyati haciz uygulaması yapmasıdır. Bu açıdan düşünüldüğünde ise, ihtiyati haciz kararı hiçbir müddetle kayıtlı olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla derhal tatbik olunacağından, yani idarenin mükelleften teminat isterken süre verebileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmadığı gibi ihtiyati haczin derhal tatbik edileceği belirtildiğinden, teminatın süreyle kayıtlı kalmaksızın derhal gösterilmesi gerekir<sup>69</sup>.

Zaten uygulamada yukarıdaki açıklamalarımda belirttiğim gibi, teminat istenmesini mucip hal, aynı borçla ilgili ihtiyati haciz sebebi sayıldığı ve teminat istemeden önce zaten ihtiyati tahakkuk kararı alınmış olduğu için, teminat göstermesi için borçluya verilen sürenin dolması dahi, duruma göre beklenmeden ihtiyati haciz uygulamasına girişilebilmektedir.

### 2.3.4. Teminat olarak Kabul Edilebilecek Değerler

Teminat olarak gösterilecek kıymetler 10'uncu maddede sayılmıştır. Bunlar;

- Para,

---

<sup>68</sup> ÖZBALCI, age, s.168.

<sup>69</sup> Kadir Boy, **100 soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.**, Acar Matbaacılık, İstanbul, s.6.

- Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

- Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat “Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.”

- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

Yasada belirtilen teminat türlerinden hiçbiri bulunmadığı takdirde kefalet de geçerli olur; ancak kefaleti ve gösterilen kefilî kabul edip etmemekte kamu alacaklısı serbesttir<sup>70</sup>.

#### 2.3.4.1. Para

Paranın teminat olarak kabul edilebileceği belirtilmiş olmasına karşın hangi paraların kabul edileceğine ilişkin bir düzenleme yapılmadığından, tedavül gücü olan madeni, kağıt, Türk parası veya diğer devlet paraları teminat olarak kabul edilir. Yabancı paraların teminat olarak gösterilmesi durumunda teminatın kabul edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir. Paranın teminat olarak gösterilmesinin ekonomik olarak bir anlamı bulunmamakla birlikte, yabancı paranın enflasyona karşı duyarlı olduğu varsayımından hareketle, yabancı paralar teminat olarak gösterilebilirse de son yıllarda döviz kurlarındaki hareketler bu tezi doğrulamadığından yabancı paraların teminat olarak gösterilmesi de esas olarak çok anlamlı değildir<sup>71</sup>.

<sup>70</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age, s. 167.

<sup>71</sup> YILMAZ, age, s. 131, 132.

Özellikle de teminatlı alacaklara da gecikme zammı uygulanacağı hususunda 2975 sayılı Kanunla 52'nci maddede yapılan değişiklikten sonra, paranın teminat olarak gösterilmesi esas itibariyle söz konusu olmadığı söylenebilir.

#### 2.3.4.2. Bankalar Ve Özel Finans Kurumlar Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları,

Ülke içi veya milletler arası ilişkilerde banka teminat mektuplarının esas itibariyle üç değişik şeklinin geniş bir kullanım alanına sahip olduğu görülmektedir. Bunlar geçici teminat mektupları, avans teminat mektupları ve kesin teminat mektuplarıdır. Geçici teminat mektupları açılmış bir ihaleye katılacak kişi veya kurumun ihalenin kendisinde kalması durumunda, teklifi ile bağlı kalmaması riskine karşı ihaleyi açan veya kuruma hitaben verilen teminat mektuplarına denir. Bazen, lehtar ile muhatap arasındaki asıl sözleşmede, edim borçlusunun edimini ifaya başlayabilmesi için sözleşmenin karşı tarafının bir ön ödeme yapması şart koşulmaktadır. Yapılan bu ön ödeme daha sonra edim borçlusunun hak edişlerinden kesilmektedir. Yapılan bu ödemeye rağmen edim borçlusunun edimini gereği gibi yerine getirmeme riskine karşı güvence oluşturan teminat mektuplarına avans teminat mektupları denir. Kesin teminat mektubunda amaç ise teminat mektubu muhatabına lehtarın asıl sözleşmede yer alan ediminin süresi içinde ve gereği gibi yerine getirme riskine karşı güvence sağlamaktır<sup>72</sup>.

Bankalar tarafından verilen teminat mektupları üzerlerinde yazılı değer ile teminat olarak kabul edilir. Bunun yanı sıra 5234 Sayılı Kanun ile 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, İslami esaslarla bankacılık yapan özel finans kurumlarının verdiği teminat mektuplarının da teminat olarak kabul edilebileceği hükmü yasaya konulmuştur. Esas olarak bu düzenlemenin yürürlüğe girmesi bir başlangıçtan ziyade, var olan uygulamanın 6183 sayılı yasaya oturtulmasıdır. Bütçe Kanunlarında Özel Finans Kurumlarının Kurulması, Faaliyetleri ve Tasfiyelerine İlişkin Esas Ve Usullere Dair 83/7506 sayılı karar hükümlerine göre faaliyette bulunan özel finans kurumları tarafından verilen, süresiz teminat mektuplarının kamu

---

<sup>72</sup> Vahit Doğan, **Banka Teminat Mektupları**, Sözkese Matbaa, Ankara, 2005, s.71-78.

kurumlarının yapacakları ihale ve sözleşmeler ile 6183 Sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin uygulanmasında teminat olarak kabul edileceği, ancak, bu teminat mektuplarının Maliye Bakanlığınca belirlenen kapsam ve şekle uygun olmaları zorunlu olduğu şeklinde hüküm konularak bu uygulama zaten sağlanmakta idi. Söz konusu uygulama sürekli ve kalıcı hale getirilmiş bulunmaktadır. Teminat mektuplarının teminat kabulünde bankalar açısından bir sınırlama bulunmamakla birlikte, madde hükmünün amacından hareketle güvencenin işlevinin kamu alacağının ödenmesini sağlamak olduğundan, banka teminat mektubunun da aynı sonucu doğuracak nitelikte olması gerektiği, sarsıntı geçiren bir bankanın mektubunun güvence olarak kabul edilmemesi gerektiği ileri sürülmektedir. Danıştay'ın 1966 yılında teminat mektubu veren bankanın tasfiyeye girmesi durumunda yeni teminat verilmesi yolundaki kararı bu kararı bu konuda amaçsal yorum yapılmasının kabul edildiğini göstermektedir<sup>73</sup>.

Teminat olarak para, teminat mektubu, tahvil, hisse senedi ve hazine bonoları gibi kıymetler gösterildiğinde bunlar üzerine haciz işlemi uygulanmaz. Vergi dairesi (tahsil dairesi) veznesinde saklanılmakla yetinilir. Menkul veya gayrimenkul malların teminat gösterildiği durumlarda ise 10'uncu maddenin 5 nolu bent hükmü uyarınca bu kıymetlerin haciz varakalarına istinaden haczedilmeleri gerekmektedir. Uygulamada teminat haczi olarak isimlendirilen bu hacizleri de kesin haciz varakalarına istinaden yapılmaktadır. Bu hallerde de haciz varakasının alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurluğunca onanmış olması lazımdır.

Üzerinde durulması gereken bir husus da bahsi geçen teminat mektuplarının süresiz verilmiş olması gerektiğidir. "Belli süreler için verilen teminat mektupları teminat olarak kabul edilmezler."<sup>74</sup>

Teminat Mektubu ile herhangi bir nedenle banka veya iş sahibi yükümlülüğünü yerine getirmediği veya borcunu ödemediği takdirde belli bir bedeli koşulsuz olarak ödeyeceğini garanti etmektedir. Teminat mektubu verilen kişi veya müessese ise iş

---

<sup>73</sup> YILMAZ,age,133.

<sup>74</sup> CANDAN,age,85.

sahibinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde sağlam bir mali kuruluşun kefaletini sağlamış bulunmaktadır<sup>75</sup>.

#### 2.3.4.3. Devlet İç Borçlanma Senetleri

Devlet İç borçlanma senetleri, devletin cari bütçe kanununa dayanarak bütçe açıklarını finansman amacıyla çıkarmış olduğu borçlanma senetlerinin genel adıdır<sup>76</sup>.

Hazine müsteşarlığınca ihraç edilen bu belgeler nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değeri esas alınır<sup>77</sup>.

#### 2.3.4.4. Hükümetçe Belirlenecek Milli Esham ve Tahvilat

Hükümetçe belli edilip, Maliye Bakanlığı genelgesi ile teşkilata duyurulan esham ve tahvilat, teminat olarak kabul edilecektir. Hangi esham ve tahvilatın teminat olarak kabul edileceğinin, ilgili tahsil dairesinden öğrenilmesi gerekir.

2.3.4.5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

Kamu borçlusu dışında üçüncü kişiler tarafından borçlu lehine gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar da, teminat olarak alınmaktadır. Anca söz konusu kanun maddesinde “İlgililer lehine ve üçüncü şahıslar tarafından gösterilen” cümlesi geçtiğinden, üçüncü kişiye ait bir malın teminat olarak gösterilmesi halinde, üçüncü kişinin kendisine ait bir malı başkasının borcuna teminat gösterdiğine dair açık oluru olması koşul olarak konulmuştur. 305 seri numaralı tahsilat genel tebliği ile üçüncü kişinin menkul veya gayrimenkul malın teminat olarak gösterilmesi durumunda (..... Vergi Dairesine,.....’nın ..... yılından olan ..... lira borcu için

<sup>75</sup> ÇELİK,age,s.78.

<sup>76</sup> [http://borsa.terimleri.com/Devlet\\_Ic\\_Borclanma\\_Senetleri.html](http://borsa.terimleri.com/Devlet_Ic_Borclanma_Senetleri.html) (Erişim 21.07.2008).

<sup>77</sup> CANDAN,age,s.85.

aşağıda mahiyeti yazılı menkul ve gayrimenkul malımı, 6183 Sayılı Kanununun 10'uncu maddesinin 5'inci fıkrası gereğince teminat olarak gösteriyorum. Gerekli muamelenin yapılmasını arz ve teklif ederim.) şeklinde bir olur alındıktan sonra o mal gayrimenkul ise mevcut haciz varakasına istinaden tapu kaydına normal usulde olduğu gibi haciz tebliğ edilmesi ve menkul malsa yine mevcut haciz varakasına dayanarak, normal usulde olduğu gibi haczedilerek Yasanın 82'inci ve 83'üncü maddelerinde gösterilen esaslar dairesinde gerekli önlemlerin alınması gerektiği belirtilmiştir<sup>78</sup>.

4721 Sayılı Medeni Kanun'un 704'üncü maddesine göre gayrimenkuller (taşınmazlar) üç grupta toplanmıştır<sup>79</sup>.

Bu Kanuna göre gayrimenkul:

- Arazi,
- Tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar,
- Kat Mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerdir.

Arazi, Medeni Kanunda tanımlanmamıştır. Tapu Sicil Nizamnamesinin 3'üncü maddesinin 2'nci cümlesinde ise arazi şu şekilde tanımlanmıştır. "Arazi, hudutları tefriğe kafi vasıtalar ile tahdit ve tayin edilmiş bilimüm şath-ı zemindir."

Kadastrosu yapılmış yerlerde tahdit kadastro planına dayanır ve sınırlanmış toprak parçasına '**parsel**' denir.

Önceki Medeni Kanunun gayrimenkul (taşınmaz) olarak belirttiği madenler, 3.3.1954 tarihli ve 6309 sayılı Medeni Kanun ve 7.3.1954 tarihli ve 6326 sayılı Petrol Kanunu ile özel düzenlemelere tabi tutulmuş bulunmaktadır.

---

<sup>78</sup> YILMAZ, age, s.135.

<sup>79</sup> "A. Taşınmaz mülkiyetinin konusu

**MADDE 704.-** Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,

2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler."



Tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar (inşaat hakkı, kaynak hakkı gibi) aslında birer maddi varlık olmamakla birlikte, yasal açıdan gayrimenkul sayılmışlardır.

Fakat, vergi hukukundaki 'gayrimenkul' tanımı, Medeni Kanunun tanımından daha geniştir. Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde gayrimenkuller aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

(...) Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayri maddi haklar.

Taşınmaz malların teminat olarak gösterilmesi durumunda bunların tamamlayıcı parçaları ve eklentileri önem arz etmektedir<sup>80</sup>.

“Bir fabrika binasındaki makinelerin veya bir oteldeki mobilyaların teminat olarak gösterildiği hallerde, bunların teferruat olarak ait olduğu gayrimenkullerin (fabrika binası, otel binası) üzerinde ipotek olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Çünkü, Medeni Kanunun, ”bir şeye ait yapılacak tasarruflarda o şeyin istisna olmayan teferruatı da dahil olur.” Şeklindeki 621'nci madde hükmüne göre, bina üzerine teferruatların durumu ile ilgili özel bir belirleme yapılmadan konmuş olan ipoteye teferruatları da kapsayacak, satış halinde ipotekli alacağın karşılanmaması halinde alınmış olan teminat değer taşınmaz duruma girecektir.<sup>81</sup>” Bu nedenle Maliye Bakanlığı 323 nolu Tahsilat Genel Tebliğinde, belirtilen hallerde asıl gayrimenkulün ipotekli olup olmadığının araştırılması, ipotekli olmaması halinde de teferruatların haczi (teminat haczi) konusunda tapuya şerh verilmesinin sağlanması gerektiğini açıklamıştır.

---

<sup>80</sup> YILMAZ, age, s. 135.

<sup>81</sup> ÖZBALCI, age, s. 179.

Teminat olarak gösterilen menkul mallara 6183 sayılı Kanununun 81'inci maddesi uyarınca haczi yapan memurca değer takdir edilir. Uygulamada tahsil daireleri genellikle, menkul malların alış faturasındaki değere itibar etmektedirler. Haciz memurluğunca biçilen değerın yüksek veya düşük olması halinde tahsil dairesinin yahut borçlunun talebi üzerine bilirkişiyeye başvurulabilmekte ve bilirkişice takdir edilen değer esas alınmaktadır. Ancak gayrimenkul malların haczinde değer takdirinin ne şekilde yapılacağı hususunda 6183 sayılı Kanunda özel bir hüküm yoktur.

Teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul malların neması (örneğin binek otomobil veya kiradaki bina) borçluya aittir. 351 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinde haciz (kesin haciz) halinde bu nemalara da tahsil dairesince el konacağı açıklanmıştır. Ancak teminatta durum farklıdır. Alacağın cebren tahsili değil, korunması söz konusudur. Bu nedenle teminat gösteren malların nemaları borçluya ait olmaya devam eder.

6183 sayılı Kanununun ihtiyati haczin kaldırılması ile ilgili 16'ncı maddesinde, ihtiyati haczin kalkacağı durumlar arasında teminat gösterilmesi de sayılmış, ancak menkul mal teminatı bundan hariç tutulmuştur. Bunun nedeni, ihtiyati haczin uzun süre devam etme ihtimali ve bu sürede menkul malın özellikle bir kısım türleri itibarıyla muhafazasının İdareye aşırı külfet yükleyebilecek olmasıdır.

Teminat da, tasfiyesi uzun süre alacak bir amme alacağı ile ilgili olabilir. Bu nedenle gerekçesi itibarıyla, talep üzerine borlunun teminat gösterdiği durumlarda da, menkul mal teminatını kabul edip etmeme hususunda ilgili tahsil dairesinin seçimlilik hakkının bulunmaması gerektiği düşünülebilir Ancak 10'uncu maddede menkul mallar hiçbir şarta tabi tutulmadan teminat gösterilecek değerler arasında sayılmıştır. Bu nedenle ihtiyati haczin olması talep üzerine gösterilecek menkul mal teminatının da reddedilmesi imkanını vermez.

### 2.3.5. Teminatın Tamamlanması, Değiştirilmesi ve İadesi

6183 Sayılı Kanununun 10/6'ncı maddesi, verilmiş olan teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi yada borç miktarının artması halinde, alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesinin isteneceğini ifade etmiştir<sup>82</sup>. Makine gibi kıymetlerin model değişikliği nedeniyle değeri kaybetmesi veya teminat olarak esham ve tahvilat alınmış olan hallerde bunların değerinde ilgili kuruluşun sermaye artırımını ve diğer nedenlerle dūřme olması teminat mektubu alınmış olan hallerde ilgili bankanın zor duruma dūřmesi gibi durumların alacaklı tahsil dairesince titizlikle izlenmesi eksilen teminatın tamamlanması bakımından gecikmeye meydan verilmemesi lazımdır.

Amme borçlusundan ilave teminat, asıl teminatın isteme usul ve süresine göre istenir. İsteğe uyulmadığında amme alacağının teminatsız kalan ya da henüz teminata bağlanmamış kısmını için ihtiyati haciz uygulaması yapılır.

Teminatın değerini kaybettiği hususundaki takdir ve değerleme hakkı idarenindir. Ancak, borçlunun teminatını tamamlamaması nedeniyle ihtiyati haciz vb. yollarına başvurulduğunda borçlunun yargı organına başvurabileceği doğaldır<sup>83</sup>.

Borçlu göstermiş olduğu teminatını, herhangi bir sebeple değerliştirmek isteyebilir. Değerliştirme talebi kısmen veya tamamen olabilir. Bu taktirde gösterilen yeni teminatın ilk teminat ile eş değerde olması, isteğinin kabul edilebilmesi için zorunludur. Eğer, önceden gösterilen teminatın yerine gösterilmek istenen yeni teminat ilki ile aynı değerde ise, alacaklı kamu idaresi, değerliştirme isteğini kabul etmek zorundadır<sup>84</sup>. Genel olarak, alacaklı amme idaresi borçlunun gösterdiği teminatını nev'i itibariyle reddetme durumunda değildir. Talebi yerine getirilmediğinde, amme borçlusu vergi mahkemesine başvurabilir.

---

<sup>82</sup> CELİK, age, s. 62.

<sup>83</sup> ÖZBALCI, age, s. 180.

<sup>84</sup> CANDAN, age, s. 86.

Teminat, borcun ortadan kalkması ile dayanaksız kalacağından serbest bırakılır. Borç ödenme nedeniyle ortadan kalkacağı gibi, vergi cezalarında ölümle de ortadan kalkabilir. Bu durumlarda borç olmadığından teminat altına alımı söz konusu olmaz. Vergi incelemesi sırasında yapılan tespitlere bağlı olarak alınan teminatlar ise, vergi incelemesinin sonunda yapılan kesin hesaplamalarda alacak olmadığına anlaşılması durumunda teminat istenmesine ilişkin yol yeniden işletilerek, yani vergi incelemesini yapan denetim elemanının inceleme sonunda vergi alacağına olmadığına anlaşılmasına ilişkin yazılı bildirim üzerine teminat çözülür. Alacağın ilk hesaplamadakinin daha düşük olduğunun saptanmamış durumunda ise, yazılan inceleme raporuna dayanılarak yapılan, tarhiyatta ortaya çıkan rakam alınan teminattan daha az ise aradaki fark mükellefe iade edilir<sup>85</sup>.

Kamu borçlusundan alınan teminatların hangi durumlarda iade edileceği aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir<sup>86</sup>;

- 6183 Sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre alınmış olan teminatlar, ilgili kanuna göre kesin olarak salınacak amme alacağının ödenmesi veya yargı mercilerince terkin edilmesi üzerine iade olunur.

Yargı aşamasında, vergi mahkemesinin terkin kararı verdiği buna karşı İdarece Danıştay'a başvurulmuş hallerde de teminatın iadesi için nihai kararın beklenmesi gerekir. Daha önce belirtildiği gibi, teminat genel anlamı ile ihtiyati haciz uygulaması niteliğindedir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinin birinci fıkrasında haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemesince verilen kararların ancak kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği açık şekilde hükme bağlanmıştır<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup> YILMAZ, age,s.140,141.

<sup>86</sup> ÖZBALCI,age,s.184,185.

<sup>87</sup> İYUK,(Madde 28/1) Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

- 6183 Sayılı Kanununun 48'inci maddesi uyarınca amme borcunun tecili dolayısı ile alınan teminatlar, borcun asli ve ferilerinin ödenmesi ile iade edilir. Borç taksitlerinin ödenmesi ile idare teminatın bir kısmını iade yoluna gidebilir. Ancak borcun tamamı ödeninceye kadar, tecil şartlarına uyulmaması, borcun tümüne gecikme zammı uygulanmasını gerektirir. Kısmi ödeme halinde, yapılacak teminat iadesinde bu hususun göz önünde tutulması gerekir.

- 6183 Sayılı Kanununun 58'inci maddesi uyarınca ödeme emrine karşı açılan davalarda yürütmenin durması için kanun hükmü gereği gösterilmesi gereken teminat, borcun ödenmesi veya nihai olarak ödeme emrinin iptal edilmesi üzerine iade edilir. Ödeme emrinin vergi mahkemesince iptal edilip, İdarenin Danıştay'a gittiği durumlarda Danıştay kararının beklenmesi gerekir.

- Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca alınan teminat, cezanın belli oranda indirimden sonra kalan tutarı ile vergi aslının vadesinde ödenmesi üzerine iade edilir. Ödeme belli vadede yapılmadığında, ceza indiriminden yararlanılamaz. Borçlunun, üç aylık ilave ödeme süresi içinde, göstermiş olduğu teminatın idarece paraya çevrilerek cezanın indirimli tutarı ile vergi aslının bu suretle tahsil edilmesini isteme hakkının bulunup bulunmadığı yoruma açıktır. Ceza indiriminin şartı rızaen ödeme olmakla beraber, üç aylık ilave sürede ödeme yapılmadığında teminatın paraya çevrilerek, vergi aslı ve indirimden sonraki ceza tutarının tahsil edilmesi uygun olabilir. Başka şekilde, teminat alınmış olması anlam ifade etmez.

Yalnız, bu konuda vergi dairelerinin uygulamasının farklı olduğu bilinmelidir. Üç aylık ilave sürede rızaen ödeme yapılmadığında, ceza indiriminden yararlanma imkanının kalmadığı kabul edilmekle, teminat vergi aslı ve cezanın indirimsiz tutarının tahsili için paraya çevrilmektedir.

- İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/5 maddesi uyarınca tarhiyat aşamasındaki yürütme durdurulması kararları dolayısı ile alınmış olan teminatlar, tarhiyatın kesinleşmesi halinde ödemenin yapılması ile veya Danıştay'ın re'sen terkin kararı vermesi ile iade olunur. Danıştay'ın bozma kararı vermesi halinde de

“durdurulması gereken bir yürütme” ve dolayısı ile teminat alınma durumu ortadan kalkmış olur. Teminatın gene iadesi gerekir<sup>88</sup>.

- 6183 Sayılı Kanununun 34’üncü ve 94’üncü maddeleri ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 19’uncu maddesi uyarınca alınan teminatlar da, teminat alınması gereken durumun ortadan kalkması ile iade edilir.

### 2.3.6 Şahsi Kefalet

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 11’inci maddesinde; “10’uncu maddeye göre teminat sağlayamayanların muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir” denilmektedir. Müteselsil borç, bir borç ilişkisinde birden fazla kişinin alacaklıya karşı aynı nedenden dolayı ve her birinin borcun tamamı için asıl borçlu sıfatıyla sorumlu tutulabilmesi hali olarak tanımlanmaktadır<sup>89</sup>.

Borç ilişkisinde birden fazla borçlunun veya alacaklının varlığı kendiliğinden müteselsil borç ilişkisini yaratmaz. Borçlular veya alacaklılar arasında teselsül (dayanışma), ancak, hukuki işlemde (sözleşmeden) veya yasadan doğar.

Amme alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun uygulanmasında asıl olan 10’uncu maddede sayılan teminatların gösterilmesidir. Bu teminatların sağlanmaması halinde, kanun koyucu, bazı kayıt ve şartlarla ‘Şahsi kefaletin’ de teminat olarak gösterilebileceğini kabul etmektedir<sup>90</sup>. Esasta daha ziyade madde teminata ağırlık verilmekle beraber, bu nev’i teminatları temin edemeyen borçlulara bir kolaylık olmak üzere şahsi kefalet de kabul edilmiştir. Ancak, şahsi kefaleti ve

---

<sup>88</sup>İYUK,(Madde 27/5) Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.

<sup>89</sup> Müteselsil borçlarda alacaklı kişi, borçluların birinden ya da bir bölümünden alacağın tamamını veya bir kısmını isteyebilir. Bir kısmının tahsili halinde ödemede bulunan borçlu da dahil olmak üzere tüm borçlular kalan borcu ödemekle yükümlüdür. [http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/muteselsil\\_borc](http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/muteselsil_borc) (Erişim 21.06.2008)

<sup>90</sup> ÖZBALCI,age,s.189.

gösterilen kefil veya kefilleri kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi tamamen serbest bırakılmıştır. Kanunda “Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır” denilmektedir.

#### 2.3.6.1. Kefilde Olması Gereken Nitelikler

- Kefil olacak şahsın “muteber” bir kişi olması gerekir. “Muteber” kelimesi Arapça kökenli olup, saygın, itibarı olan, hatırı sayılır, sözü geçen, inanılır, güvenilir ve değerli anlamına gelmektedir<sup>91</sup>. Konumuz açısından ise, mali gücü yüksek ve borç ödemedede hassasiyetli olan anlamında kullanılmaktadır. Kişinin mali gücü hakkında çeşitli kurumlar nezdinde araştırma yapılarak fikir sahibi olunabilir. Ancak şahıs kefil olarak kabul edilirken borçlarını ödeme konusundaki hassasiyetini tespit edebilmek güçtür. Bu konudaki takdir hakkı tahsil dairesine aittir.

Kefil tespit edilirken, kefiliden ayrıca teminat istenemez. Kanunda, “Amme Alacağını Ödeyen Kefile Buna Dair Bir Belge Verilir” denilmektedir. Kanunun bu maddesi ile getirilen müessese teminat istenmesi gerektiği veya konulan haczin bir başkası ile değiştirilmesi gerektiği veya hakkında yurtdışına çıkma yasağı bulunan kişinin teminat bulunmaması gibi hallerde, bu maddeye göre teminat göstermesi istenilmesi durumunda işlerlik kazanabilecektir. Bu müessese ile getirilen şahsi kefalet yukarıda da değindiğimiz gibi itibarlı, gerektiğinde takibat yapılması esnasında takip ve tahsilat sıkıntısı olmayacak bir şahsın olmasıdır. Şahsın varlığından başka ayrıca malvarlığını da teminat göstermesi ve bunun baştan aranması müessese ile getirilmek istenen bir hedef değildir. Eğer muteber şahsi kefaletin yanında onun mal varlığında baştan istenecek olsaydı bu müesseseye gerek olmayacaktı<sup>92</sup>. Bu itibarla böyle bir imkandan da yoksun bulunan borçlu mükellefin, başvurduğu son teminat tutanağı şahsi kefalet müessesesi olmaktadır. Bu nedenlerle şahsi kefaleti ve kefilü uygun gören tahsil dairesinin ayrıca şahsi kefilinde bir teminat getirmesini istemesinin yeri yoktur.

- Tahsil dairesi bazı durumlarda bir kefile yetinmeyebilir veya bir şahıs tek başına kefil olmaktan veya kefalet vermekten çekinebilir. Bu gibi hallerde şahsi

<sup>91</sup> <http://tr.wiktionary.org/wiki/muteber> (Erişim 11.08.2008).

<sup>92</sup> BOY,age,s.36.

kefillerin taahhüdü (birden fazla olması) bahis konusu olur. Kanunda bunu önleyici herhangi bir hüküm yoktur. Kaldı ki, birden ziyade kefil gösterilmesi düzenlemenin mantığına daha uygun düşer. Bu takdirde de müteselsil kefalet ve müşterek müteselsil borçluluk vardır.

#### 2.3.6.2. Kefalet Senedi

Şahsi kefalet; tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur<sup>93</sup>. Noterden tasdik ettirilecek olan sözleşmede aşağıdaki örnekte yer alan bilgilerin bulunması gerektiği Maliye Bakanlığınca belirtilmiştir. Aşağıda kefalet senedi örneği yer almaktadır.

“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 9 uncu maddesi mucibince, ..... hakkında yapılmış olan .....ait .....borcu tahsil dairesince istenildiği zaman .....liraya kadar ödemeyi müşterek borçlu ve müşterek müteselsil kefil sıfatı ile kabul ve taahhüt ederim.

Kefalet edenin açık

Hüviyeti ve adresi :

Pul

Muhtevi olduğu meblağın binde beşi “

Kanunun 11’inci maddesi hükmüne göre, borçlunun kefalet müessesesini tahsil dairesine zorla kabul ettirmesine daha doğrusu, şahsi kefalet için ısrarda bulunmasına kanunen imkan yoktur. Bu yolda çıkacak ihtilaflar da Vergi Mahkemelerinde ve Danıştay’da dinlenmez. Kanun koyucu, amme borçlusuna bu madde ile bir kolaylık göstermeyi düşünmüş olmakla beraber amme alacağının tahsilini de tehlikeye düşürmek istememiştir.

Amme alacağını ödeyen kefile borcu ödediğine dair bir belge verilir. Bunun nedeni; kefilin ödediği amme borcundan dolayı, asıl borçluya rücu edebilmesini temin

---

<sup>93</sup> (Tahsilat Gn.Teb.No:242).



içindir. Bu belge müstakiller düzenlenen bir belge olabilir veya borcun ödenmesi karşılığı kesilen ‘vergi dairesi makbuzu’ na bu konuda şerh verilir<sup>94</sup>.

### 2.3.7. Teminat Hükümündeki Eşyalar

Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzeme bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir.

Anılan işletmeler kira ile tutulmuş ise, gayrimenkul sahibinin demirbaş eşyası<sup>95</sup> ile otel, han ve pansiyonlarda misafir ve kiracılara ait eşyalar teminat hükmündeki eşyanın dışındadır.

Ayrıca İcra ve İflas Kanununun 270’inci ve 271’inci maddeleri hükümlerini saklı tutmaktadır. Bu maddeler kiralayanın kira hakkı dolayısıyla kiralanan yerdeki eşya ve malzeme üzerindeki hapis hakkını; başka bir deyişle, amme alacağına karşı rüçhaniyeti ifade etmektedir<sup>96</sup>. Saklı tutulan hapis hakkının şümulünün değerlendirilmesinde Borçlar Kanununun 267 nci maddesinin göz önünde tutulması gerekir.

Son olarak belirtmek gerekirse, üçüncü şahısların anılan yerlerdeki mallar üzerinde yapacakları istihkak iddialarının alacaklı amme idaresinin kanundan doğan teminat hakkını ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükmün istisnası Medeni Kanununun 688’inci ve Borçlar Kanununun 288’inci maddelerine göre

---

<sup>94</sup> ÖZBALCI,age,s.192.

<sup>95</sup> Kira sözleşmesinin noterden tasdikli olarak yapılmış olması ve gayrimenkul sahibine ait eşya ve malzemelerin noterden tasdikli sözleşme de yer alması gerekmektedir.

<sup>96</sup> (İcra ve İflas Kanunu Madde 270) - Kiralayan evvelce yapılması lazım gelen icrai takibi yapmadan haiz olduğu hapis hakkının muvakkaten muhafazası için icra dairesinin yardımını isteyebilir. (B.K. 267, 269, 281)

Teahhurunda tehlike varsa zabitanın yahut nahiye müdürünün de yardımı istenebilir.

İcra dairesi üzerlerinde hapis hakkı bulunan eşyanın bir defterini yapar ve rehinleri paraya çevirme yoluyla takip talebinde bulunması için kiralayana on beş günü geçmemek üzere münasip bir mühlet verir.

(İcra ve İflas Kanunu Madde 270) .

Gizlice veya cebirle götürülmüş eşya, götürülmelerinden on gün içinde icra dairesinin emri ile ve zabıta kuvvetiyle geri alınabilir. İyi niyet sahibi üçüncü şahısların hakları saklıdır.

İhtilaf halinde mahkeme basit yargılama usulü ile meseleyi halleder ve karara bağlar.

yapılacak istihkak iddiaları teşkil etmektedir<sup>97</sup>. Bu iki halde de bahis konusu yerlerdeki eşya ve malzeme hakkındaki istihkak iddiaları alacaklı amme idarelerine karşı da ileri sürülebilir.

### 2.3.8. Teminatlı Alacakların Tahsili

Vergi alacağının teminata bağlanması halinde, teminata konu olan vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini takiben, alacaklı tahsil dairesi öncelikle borcun yedi gün içinde ödenmesini, aksi halde teminatın paraya çevrileceğini veya alacağın diğer cebren tahsil yollarıyla takip edileceğini borçluya bir uyarı yazısı ile bildirir. Uyarı yazısını alan borçlu yedi gün içerisinde borcunun tamamen öderse vergi borcu ortadan kalkar ve verilmiş olan teminat kendisine iade edilir. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 56'ncı maddesine göre, tahsil dairesi tarafından borcun ödenmesine ilişkin uyarı yazısının gönderilmesine rağmen, yedi gün içinde borç ödenmediği takdirde, verilen teminat paraya çevrilerek veya diğer şekillerde cebren tahsil usullerine başvurularak vergi alacağı tahsil edilir. Ancak diğer şekillerde cebren tahsil yoluna gidilmeden önce, verilen teminatın paraya çevrilmesi gerekir. Teminatın paraya çevrilmesi anılan kanununun 74'üncü maddesi uyarınca malların satılmasını ifade etmektedir. Ancak, teminat para ise gelir kaydedilmesi, teminat mektubu ise tahsil edilmesi paraya çevirme hükmü yerine geçmektedir. Teminatın paraya çevrilmesine rağmen, vergi alacağının aslı ve fer-i lerinin karşılanmaması halinde geri kalan kısım için diğer cebren tahsil yollarına başvurulur. Bunun dışında Vergi Borcunun asıl borçlu tarafından ödenmemesi üzerine kefinden talep edilmesi halinde kefil bu borcu yedi gün içinde ödemekle mükelleftir. Aksi takdirde kefalet ettiği borçlardan dolayı kendisine cebri icra yöntemleri uygulanarak vergi alacağının tahsili yoluna gidilir. Kefilin her zaman ödemiş olduğu vergi borcunu asıl borçludan rücu etmek hakkı saklıdır<sup>98</sup>.

---

<sup>97</sup> İstisna konuları Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlar ile taksitle yapılan satışlardır.

<sup>98</sup> GEÇEK,age,s.143.

## 2.4. İHTİYATİ HACİZ

Kelime anlamıyla, alacaklının, borçludaki alacağının ödenmesini tehlikeye düşürmeden sağlayan ihtiyari tedbirlere ihtiyati haciz denilmektedir. İhtiyati haciz; rehinle güvence altına alınmamış ve muaccel duruma gelmiş bir borcun alınmasını sağlamak amacıyla borçlunun taşınır, taşınmaz malları ile üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarının ihtiyaten haczedilmesidir<sup>99</sup>. Hukuki açıdan bir başka tanımda ise ihtiyati haciz, alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini güvence altına almak için borçlunun mallarına geçici olarak el konulmasıdır<sup>100</sup>.

İhtiyati Haciz müessesesi, kamu alacağını korumak amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 13 ila 16'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununa göre ihtiyati haciz yukarıda da benzer şekilde tanımlandığı üzere, alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına, alacak ve haklarına önceden (ödeme emri kesinleşip, icrai haciz safhası gelmeden) geçici olarak el konulmasıdır. Konumuz açısından ihtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş olan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmaktadır<sup>101</sup>.

İhtiyati haczin amacı amme alacağını teminat altına almak olup tahsil dairelerince mükellefin menkul, gayrimenkul malları ile diğer hak ve alacaklarının kaçırılmasına engel olunmasıdır. Mükellefin kaçması, kaçma ihtimalinin olması, hileli yollara sapma olasılığı görülmesi, talep edildiği halde mal beyanında bulunulmaması, inceleme altındaki işlemlerle ilgili mal varlıklarını elden çıkarması halinde ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi gerekir. İhtiyati haciz, teminat alınmasından çok daha ağır bir koruma tedbiridir. Teminatta amme borçlusu mal varlığına dahil veya mal varlığı dışındaki bir kıymeti kendi tayin edip, borcuna karşılık gösterdiği halde, ihtiyati hacizde borçlu mamelekine dahil kıymetlerin bir veya bir kısmı üzerine borçlunun

<sup>99</sup> Hasan Özkan, **Açıklamalı- İctihatlı İhtiyati Tebbir, Delil Tespiti, İhtiyati Haciz ve Kamu Alacağının Tespitinde İhtiyati Haciz**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.899.

<sup>100</sup> Nizam İpekçi, **İhtiyati Haciz ve Sıra Cetveli**, Sözkesen Matbaacılık, Ankara, 2004, s.5.

<sup>101</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

zilliyetliği kaldırılarak idare tarafından el konulur. İhtiyati haciz uygulanan amme borçlusunun ihtiyaten haczedilen malları paraya çevrilemez<sup>102</sup>.

İhtiyati haczin kesin hacizden farkı, haczedilen malın paraya çevrilmesi sonucunu yaratmamasıdır. Yalnızca geçici bir önlemdir. Kesin haciz kararı alınabilmesi için alacağın tahakkuk etmiş ve ödeme emri ile istenilmiş olması gereklidir. Kamu alacağı ödeme emri ile istenildikten sonra takibi, ancak kesin haciz ile olanaklıdır. Bu nedenle, ödeme emri tebliğinden sonra ihtiyati haciz uygulaması yapılamaz. Başka bir anlatımla; ihtiyati haciz, ancak ihtiyati tahakkuk yapılmış olması koşuluyla, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları ile kesin haciz uygulaması aşamasına gelmemiş tahsili kabil kamu alacakları için olanaklıdır. Henüz kesin haciz uygulamasını gerektiren aşamaya gelinmiş olmadığından; ödeme emri tebliğ olunduktan sonra fakat yedi günlük sürenin dolumundan öncede ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanabilir. Ödeme emrinin iptali istemiyle idare veya vergi mahkemesinde dava açılması tahsilatı kendiliğinden durdurmaz. Tahsilatın durabilmesi için, davacının 2577 sayılı idari yargılama usulü kanununun 27'nci maddesi uyarınca yürütmenin durdurulmasını davaya bakan idari yargı yerinden istemesi; mahkemenin de anılan maddede aranılan koşulların varlığına ikna olarak yürütmenin durdurulmasına karar vermiş olması gereklidir. Eğer; mahkeme yürütmenin durdurulması istemini reddederse o tarihe kadar alınmamışsa, kesin haciz kararı alınması ve uygulanması gerekir. Eğer mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verirse, alacaklı tahsil dairesi kesin haciz kararı alamaz; mahkemece belirlenen teminat karşılığında takibatı durdurmak zorundadır. Mahkeme kararında karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verilen teminatın davacı tarafından gösterilememesi halinde, alacaklı tahsil dairesinin ihtiyati haciz uygulayabileceği görüşünde olanlar vardır<sup>103</sup>. Oysa; idari yargı yerince verilen yürütmenin durdurulması kararının hukuki sonuçların doğması teminat gösterilmesine bağlı kılındığından; teminat gösterilmedikçe veya verilmedikçe alacaklı tahsil dairesi bakımından hukuki sonuç doğurmaz. Yani, alacaklı tahsil dairesi, yürütmenin durdurulması kararının gereklerini yerine getirmek zorunda değildir.

<sup>102</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi, s.6,7

<sup>103</sup> Yılmaz Özbacı Başkanlığındaki Ekibin görüşleri kastedilmektedir.

Dolayısıyla; kamu alacağının cebren tahsili yöntemine devam edebilir: yani, kesin haciz kararı alıp uygulayabilir<sup>104</sup>.

#### 2.4.1. İhtiyati Haciz Sebepleri

İhtiyati haciz nedenleri 6183 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde aşağıda belirtildiği şekilde bentler halinde sıralanmıştır.

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

---

<sup>104</sup> CANDAN,age,s.94,95.

#### 2.4.1.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

6183 Sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile ilgili açıklamalardan hatırlanacağı üzere, anılan madde de teminat istenmesini gerektiren üç hal öngörülmüştür. Bu üç halden birinin gerçekleşmesi durumunda, alacaklı kamu idaresi ihtiyati haciz kararı alabilir. 13'ncü madde, bu halde ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için teminatın istenilmiş olunmasına karşın belli süre içerisinde gösterilmemiş olması koşulunu aramamıştır. İhtiyati haciz kararı için bu üç halden birinin bulunmasını yeterli görmüştür. Dolayısıyla; alacaklı kamu idaresi, teminat istenmesini gerektiren bu üç halden birinin varlığını tespit eder etmez ihtiyati haciz kararı alabilir<sup>105</sup>.

Uygulamada teminat gösterilmesi gereken hallerin varlığı halinde derhal ihtiyati haciz kararı alınmaktadır<sup>106</sup>. Oysa, vergi alacağı bu müesseselerden biriyle güvence altına alındıktan sonra, diğerinin uygulanmasına gerek yoktur. Bu durumlarda kanun koyucu normal olarak teminat istenmesi ile yetinilmesini öngörmüştür. İhtiyati haczin hukuki niteliği ve amacı göz önüne alındığında teminata bağlanmış bir vergi alacağı için ayrıca ihtiyati haciz uygulanmasına gerek yoktur. Ancak, teminat verilmemesi veya verilen teminatın vergi alacağını tümüyle karşılamaması halinde, vergi alacağının teminata bağlanmayan kısmı için ihtiyati haciz istenir. Dolayısıyla, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığından borçlunun mallarını kaçırma yada hileli yollara sapma gibi bir girişimi olmadığı takdirde derhal ihtiyati hacze gidilmemesi ve öncelikle teminat istenmesi Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanunun ruhuna daha uygun düşmektedir<sup>107</sup>.

Yukarıda değinilen görüş genel kabul görmekle beraber bu durum vergi idaresi açısından herhangi bir sakınca oluşturmamaktadır. İleride üzerinde uzunca durulacağı üzere vergi idaresi için tahsilat oranları çok önemlidir. İzmir Vergi Dairesi Başkanı Dr. Mustafa BULUT'la yapılan bir röportajda<sup>108</sup>;

<sup>105</sup> CANDAN,age,s.96.

<sup>106</sup> 281 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

<sup>107</sup> GERÇEK,age,s.159,160.

<sup>108</sup> <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=1889> (Erişim 17.07.2008).

”2003 yılından sonraki rakamlarına baktığımda ben İzmir’in sürekli olumlu bir trendde olduğunu görüyorum. Sürekli artış ve Türkiye ortalamasının da üzerinde bir artış genelde. Bu manada vergi gelirleri performansı yönüyle baktığınızda İzmir iyi bir il. Başarılı bir il. Diğer bir gösterge vergi borcuna sadakat diyelim anlaşılacak tabirle. Bizde tahakkuk tahsilât oranı. Bu oran itibariyle de baktığınızda ki bizim için önemli bir performans kriteridir bu. O kriter itibariyle de Türkiye ortalamasının geçmişte, 2003 yılından önce altında iken son yıllarda Türkiye ortalamasının üzerine çıktı. Şu anda da 2007 yılında Kocaeli ilinden sonra ikinci sırada tamamladı”

Şeklinde açıklamalarda bulunmuştur. Buradan idareciler açısından bir performans kriteri olarak tahsilat oranlarının ne kadar önemli olduğu çıkarılabilir. Kısaca sonuca giden her yol mubahtır düşüncesiyle hareket edilirse, verginin tahsilatı ister teminatla olsun ister üstüne birde ihtiyati hacizle olsun , önemli olan kamu alacağının tahsil edilmesidir. Kanımca bir kamu alacağının tahsil edilmiş şekli ile ilgili olarak yapılan eleştiriler şekilsel kalmaktadır. Kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için devletin gelire ihtiyacı vardır. Uygulama olması gerektiği gibidir. Nedeni şöyle açıklanabilir; ihtiyati haciz kararı herhangi bir vergi çalışan (memur,hizmetli,amir) önüne geldiğinde saatler değil dakikalar bile önem taşımaktadır. Normalde evrak teslim defterine tarih ve imza atılarak alınan evraklar, söz konusu husus ihtiyati haciz olduğunda saatte belirtilerek alınmaktadır. Yani ihtiyati haciz işlemi son derece gizli ve hızlı bir biçimde başka bir deyişle baskın şeklinde gerçekleştirilmektedir. Zaten amaç burada kamu alacağını korumaktır. Teminat istenirken teminat alınıncaya kadar geçen süreyi (daha önce derhal denilmesine rağmen) tam olarak kontrol altına almak çok zordur. Ama ihtiyati haciz uygulamasında bu süre tamamen idarenin kontrolü altındadır. Teminat alınıncaya kadar geçecek süre zarfında kamu alacağı riske girebilir. Çünkü teminat istenen muhatap konuyu ve durumu bilmekte olduğundan amme borcunu ödeme niyeti yoksa kısa zaman içerisinde kanun dışı yollara başvurarak mal varlığını kaçırmaya çalışabilir. Ancak ihtiyati haciz uygulanırken mükellefe kesinlikle bilgi verilmez. Mükellef haciz ekibi kapısına geldiği anda durumun farkına varır.

Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda şöyle düşünülebilir; Madem ihtiyati haciz kararı uygulanacak neden teminat isteniyor ?

Daha öncede belirtildiği üzere ihtiyati haczin sonuçları teminata göre çok daha ağırdır. İşleri yolunda giden ama çeşitli nedenlerle teminat istenmesini gerektiren bir durumla karşı karşıya kalan bir mükellef derhal gerekli teminatı bularak haczi engellemek isteyecektir. Örneğin bir müteahhitlik firmasının iş makinelerine ihtiyati haciz kararı uygulanırsa İdari Yargılama Usulü Kanunu ile birlikte düşünüldüğünde, mahkeme kararı olsa bile haczi kaldırılamaz. Çünkü mahkemeler idare aleyhine karar almış olsa bile ihtiyati hacizle ilgili kararlarda Danıştay'ın nihai kararı açıklanmadan yürütme durdurulamaz. Bu söz konusu firmanın uzun bir süre iş yapamaz duruma gelmesi demektir. Bu nedenle mükellefler derhal teminat bulup idareye teslim etmekte açıkçası ihtiyati hacizden çekinmektedirler.

#### 2.4.1.2. Amme Borçlusunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması

İkametgah kavramı bilindiği gibi esas olarak medeni kanunda tanımlanmıştır. Buna göre “ bir kimsenin ikametgahı yerleşme niyetiyle oturduğu yerdir” gerçek kişiler bakımından ikametgahın teklifi ilkesi geçerli olduğu halde, ticari ve sınai kuruluşların birden fazla ikametgah edinebilecekleri kabul edilmektedir. Medeni Kanuna göre kocanın ikametgahı karının, ana bananın ikametgahları velayetleri altındaki çocuğun ve mahkemenin bulunduğu yer vesayet altındaki kimsenin ikametgahı sayılır. Tüzel kişilerin ikametgahı ise ana sözleşmelerinde aksine hüküm bulunmadıkça merkezlerinin bulunduğu yerdir. Vergi İcra Hukuku bakımından ise ikametgah kavramı yasal ve mali ikametgah anlamında kabul edilmektedir. Bir kişinin medeni kanunun kabul ettiği anlamda bir ikametgahı mevcut olmamakla birlikte, ticari ve mali işlemlerini yürüttüğü belli bir merkezi mevcut ise ve sürekli olarak bu merkezde bulunuluyorsa medeni kanun hükümlerine göre ikametgahı olmadığından söz ederek aleyhinde ihtiyati haciz uygulanmaması gerekir<sup>109</sup>.

Türk Vergi Kanunlarında “mali ikametgah” kavramının tanımı bulunmamaktadır.

<sup>109</sup> Cemal Teker, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulamaları ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.11



*”Mali ikametgah devletin vergi alma hususunda hukuki ve fiili gücü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturan, bulunulan yada işlerin yürütüldüğü yerdir”<sup>110</sup>”*

Şeklinde tanrımı yapılabilir.

Borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir. Belli bir yerleşim yeri bulunmayan kişinin henüz vadesi geçmeyen borçlarının tahsilinin tehlikede görünmesi doğaldır. Bu nedenle de alacağın güvenceye alınması amacıyla bu durum ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır. İcra ve İflas Yasasının 257’nci maddesinde de borçlunun belli bir yerleşim yerinin bulunmaması ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir<sup>111</sup>. Dolayısıyla bu kabul sadece kamu alacaklarına özgü bir kabul değildir. Ancak belli bir yerleşim yeri bulunmaması sebebiyle uygulanan ihtiyati haczin söz konusu kişinin belli bir yerleşim yerinin bulunduğu kanıtlanması ile kaldırılması gerekir<sup>112</sup>.

#### 2.4.1.3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalinin Bulunması

6183 sayılı kanunun 13/3’üncü maddesine göre, borçlunun kaçmış olması veya kaçırması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin olması, ihtiyati haciz uygulamasına yol açacaktır. Kamu idaresi borçlunun kaçmış olduğunu çeşitli

---

<sup>110</sup> Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Ofset Matbaacılık, Ankara, 2007,s.7.

<sup>111</sup> (İİY Madde 257) - Rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun yedinde veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz mallarını ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilir. Vadesi gelmemiş borçtan dolayı yalnız aşağıdaki hallerde ihtiyati haciz istenebilir:

1 - Borçlunun muayyen yerleşim yeri yoksa;

2 - Borçlu taahhütlerinden kurtulmak maksadiyle mallarını gizlemeğe, kaçırmağa veya kendisi kaçmağa hazırlanır yahut kaçır ya da bu maksatla alacaklının haklarını ihlal eden hileli işlemlerde bulunursa;

Bu suretle ihtiyati haciz konulursa borç yalnız borçlu hakkında muacceliyet kesbeder.

<sup>112</sup> YILMAZ,age,s.166,167.

yayınlarından, ihbar veya şikayetlerden öğrenebilir. Ancak, idarenin; borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığını belirlemesi oldukça güçtür. Kamu idaresinin bu ihtimalleri yoklama ve inceleme sırasında veya tapu dairesinden yada çeşitli yayınlardan öğrenebileceği düşünülse bile, yine de bu hüküm ile kamu idaresine çok fazla takdire dayalı bir uygulama yetkisi verilmiş olmaktadır. Bu durumda kamu idaresinin çok ihtiyatlı hareket etmesi gerekir<sup>113</sup>. Son derece geniş bir takdir hakkı içinde kullanabilecek olan bu sebebe bağlı ihtiyati haciz uygulaması, bugüne kadar fazla yapılmış değildir.

#### 2.4.1.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde Verilen Sürede Teminat veya Kefil Göstermemesi Yahut Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi

13'üncü maddenin 4'üncü bendi hükmünde, borçludan teminat göstermesi istendiği halde, verilen süre içinde teminat veya kefil göstermemiş veya gösterdiği kefilin edilmemiş olmasının ihtiyati haciz nedeni olduğu belirtilmiştir. Daha önce belirtildiği üzere, teminat göstermesi için borçluya verilen süre dolmadan, ihtiyati haciz uygulaması yapılamaz. Oysa uygulamada, teminat göstermesi istenen borçlu hakkında verilen süre dolmadan da ihtiyati haciz uygulaması yapılmaktadır.

13'üncü maddenin 4.bent hükmünde yer alan ihtiyati haciz nedeni ile ilgili önemli bir husus, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında gösterilmemiş olmasıdır. Buna göre, teminat gösterilmesi istenen alacak henüz tahakkuk etmemiş bile olsa, borçlu süresinde teminatı göstermediğinde ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan doğrudan ihtiyati haciz uygulaması yapılacaktır<sup>114</sup>.

#### 2.4.1.5. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunması

Mal bildirimini konusunda genişçe üstünde durulduğu üzere süresinde mal bildiriminde bulunmayan mükelleflere uygulanan haciz ihtiyati haciz değil kesin hacizdir. Burada ihtiyati haciz ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir.

<sup>113</sup> ÇELİK,age,s.69.

<sup>114</sup> ÖZBALCI,age,s.216.

Ödeme emrine konu olan borç, kesin olarak tahakkuk etmiş ödeme vadesi de dolmuş olan borçtur. Bu nedenle bunlar için ihtiyati haciz yapılamaz.

Ancak, ödeme emri ile istenen borcunu ödemeyen ve mal bildirimini de yapmayan veya bildirdiği malı borcuna yetmeyen borçlunun, varsa tahakkuk ettiği halde ödeme vadesi gelmemiş veya henüz tahakkuk da etmemiş borçları 6183 sayılı Kanun açısından korunmaya alınması gereken duruma girmiş demektir. İhtiyati haciz bu alacakların korunması için uygulanacaktır. Örneğin bir gelir vergisi mükellefi 1984 takvim yılına ait gelir vergisi borcunun vadesinde ödenmeyen üçüncü taksidi ile ilgili olarak 15 EKİM 1985 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine rağmen ödemeyi yapmamış, dava yoluna gitmemiş ve mal bildiriminde de bulunmamışsa, cari yıla ait (1.1.1985-31.12.1985) (veya 18 nci maddeye göre, 1.1.1985-15.10.1985 dönemine ait) gelir vergisi borcu derhal ihtiyati tahakkuka bağlanarak ihtiyati haciz yoluna gidilebilir. İzah konusu nedenin, aşağıda açıklayacağımız 17'nci maddeye ihtiyati tahakkuk nedeni olarak da sayılmış olması bu ihtiyaçla ilgilidir. Bu hallerde bir vergi incelemesine başlanması ve vergi inceleme elamanınca belli bir hesaplama yapılmış olması da şart değildir<sup>115</sup>.

#### 2.4.1.6. Para Cezasını Gerektiren Fiil Dolayısıyla Kamu Davası Açılması

Burada bahsi geçen para cezaları Ceza Mahkemelerince hüküm olunmaktadır. Hüküm sardır olsa da olmasa da hakkında para cezası müstehzim bir suçtan dolayı amme davası açılmış şahıs hakkında ihtiyati haciz müessesesi uygulanabilir.

Cumhuriyet savcısı, bir ay içinde para cezasını ödemesi için hükümlüye bir ödeme emri tebliğ eder. Hükümlü, öngörülen süre içerisinde para cezasını ödemez ise, Cumhuriyet Savcısının kararı, mahallin en büyük mal memurluğuna verilir ve mal memurluğunca Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre infaz edilir<sup>116</sup>.

---

<sup>115</sup> ÖZBALCI,age,s.217.

<sup>116</sup> TEKER,agt,s.15.

#### 2.4.1.7. 6183' sayılı Kanununun 27,29 ve 30'ncu maddelerinin Uygulanmasını Gerektiren Durumların Varlığı

6183 Sayılı Kanununun 27'inci maddesinde belli hallerde yapılan ivazsız tasarruflar belirtilmiş 30'uncu maddesinde ise amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar hükümsüz sayılmıştır. 13'üncü maddenin 7'inci bendinde yukarıda belirtilen hükümlerin tatbikini icap ettiren hallerin bulunması halinde bu tür tasarrufların mevzuunu teşkil eden mallar veya bu mallar elden çıkarılmışsa borçlunun diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanacağını belirtilmiştir. Burada da ihtiyati haciz konusu doğrudan amme alacağı değildir. Kesinleşmiş tahsil edilecek safhaya gelmiş amme alacağının tahsilini sağlayacak alacağa karşılık teşkil edebilecek malların korunması amaçlanmaktadır. Çünkü bu tasarrufların iptali mümkündür. İptal edildiğinde alacağın tahsiline karşılık teşkil edecektir. İşte iptali istenecek muamele konusu malların korunması için de bunlar üzerinde ihtiyati haciz uygulama imkanı tanınmaktadır<sup>117</sup>.

Yukarıda belirtilen durumlarda ihtiyati haciz ihtiyati tahakkuka dayanmaksızın yapılmaktadır.

#### 2.4.2. İhtiyati Haciz Uygulama Yetkisi

6183 Sayılı Kanununun 13'üncü maddesinde ihtiyati hacze yol açan hallerden herhangi birisinin olması durumunda ihtiyati haczin alacaklı kamu idaresinin mahallin en büyük memurunun kararı ile uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddenin bu ifadesinden , ihtiyati hacze yol açan nedenlerin bulunması durumunda ihtiyati haczin uygulanması zorunluluğu olduğu ortaya çıkmaktadır. İhtiyati hacze karar verecek memurun, belirtilen nedenler var ise, ihtiyati haczi uygulamamak konusunda yetkisi yoktur. İhtiyati haczi uygulayacak olan kamu idaresinin mahalli en büyük memuru; illerde valiler ilçelerde kaymakamlardır<sup>118</sup>. Ancak söz konusu yetki 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Ve Görevleri Hakkında Kanununun 33'üncü maddesine istinaden Vergi Dairesi Başkanlarına verilmiştir. Alacaklı amme idaresinin

<sup>117</sup> ÖZBALCI,age,s.218,219.

<sup>118</sup> ÇELİK,age,s.72.

il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verebilme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir<sup>119</sup>.

### 2.4.3. İhtiyati Haczin Uygulanması

İhtiyati haciz uygulanırken öncelikle karar alınır, daha sonra haciz varakası düzenlenerek onaylanır.

#### 2.4.3.1 İhtiyati Haciz Kararı Alınması

İhtiyati haciz yoluna bilindiği üzere icra ve iflas kanunu ve hukuk muhakemeleri kanununda da yer verilmiştir. Ancak sözü edilen kanunlardaki uygulama 6183 Sayılı Kanunda düzenlenen ihtiyati haciz yolundan tamamen farklıdır. Çünkü özel hukukta ihtiyati haciz ancak mahkeme kararı ile ve icra dairelerince uygulandığı halde, kamu hukukunda uygulanan ihtiyati haciz idari bir tasarruf niteliğinde olan icrai bir kararla ve idarece re'sen uygulanmaktadır. Yukarıda da belirtilen yetkililerin kararıyla uygulanır.

Karar mercileri bu konuda imza yetkilerini devredemezler. İhtiyati haciz, tahakkuk etmemiş kamu alacakları ile ilgili olduğu takdirde önce ihtiyati tahakkuk kararı alınmakta, daha sonra ihtiyati hacze gidilmektedir. Ancak asıl borçlu dışında kanuni temsilci ve benzeri sorumlulara gidildiğinde, bu kişiler adına ayrıca ihtiyati tahakkuk yapmaya gerek olmayıp, asıl borçlu ile ilgili ihtiyati tahakkuk kararı alınması yeterlidir. Kanuni temsilci ve benzeri sorumlulara gitme durumunda ayrıca bunlar adına ihtiyati haciz kararı alınmasına gerek vardır. Ancak borçlunun birden fazla borcu için ihtiyati haciz uygulanması gerekiyorsa, borçların tutarını belirtmek koşuluyla tek karar alınmakla yetinilmektedir<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi,s.11.

<sup>120</sup> ÇELİK,age,s.72,73.

#### 2.4.3.2. İhtiyati Haciz Varakasının Düzenlenmesi ve Onaylanması

İhtiyati haciz kararı alınması ile ihtiyati haciz varakasının düzenlenmesi ayrı işlemlerdir. Haczin yapılabilmesi için kararın alınması gerekir. Haciz varakası ise haczin uygulanması ile ilgilidir. Bu nedenle önce kararın alınması, sonra haczin uygulanıp ihtiyati haciz varakasının düzenlenmesi ve son olarak da ihtiyati haciz varakasının mahallin en büyük memuruna imzalatılması gerekmektedir. Buna karşın ihtiyati haciz kararı alındıktan sonra ihtiyati haciz varakasının düzenlenmesi kararın uygulanmasına ilişkin bulunduğundan tekrar mahallin en büyük memuru (vergi dairesi başkanı) tarafından onaylanması zorunlu değildir. Yetki vereceği yardımcılar tarafından imzalanabilir<sup>121</sup>. Aşağıda İhtiyati Haciz Varakası örneği yer almaktadır.

---

<sup>121</sup> YILMAZ,age,s.178.

## HACİZ VARAKASI

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

İLİ DEFTERDARLIĞI

Tarih :

VERGİ DAİRESİ

Sıra No :

### BORÇLUNUN

Örnek No: 9008-a Türk Tarih Kurumu Basımevi-Ankara 2005	Vergi Kimlik Numarası :		Adresi :			
	Soyadı (Unvanı) :					
	Adı :					
	İşi :					
	<b>Ödeme Emrinin</b>			<b>İhtiyati Haczin</b>		
	Tebliğ Şekli :		Nedeni :			
	Tebliğ Tarihi :					
	Takip No :		Yasal Dayanağı :			
	<b>Haciz Konusu Olan Amme Alacağıının</b>					
	Türü	Taksidi	Vergilendirme Dönemi	Vade Günü	Tutarı	Notlar
TOPLAM GECİKME ZAMMI						
TOPLAM						
Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre; Yukarıda soyadı, adı ve borcunun miktarı gösterilen borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince saptanan (kendi elinde veya üçüncü şahıslar elinde bulunan) menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarının amme alacağına yetecek miktarının haczine/ihtiyati haczine karar verilmiştir.						
Düzenleyen	S.Şefi	M.Yrd.	Müdür	Onay Tarihi		
				.../.../200....		
				Yetkili Amir		

### 2.4.3.3. İhtiyati Haciz Uygulama Şekli

6183 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde ihtiyati haczin, haciz yapılmasını düzenleyen hükümlere göre yani 62'inci maddeye göre yapılacağı belirlenmiştir. Bu hükümlere göre borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya vergi dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü kişiler elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden,

alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunacaktır<sup>122</sup>.

#### 2.4.4. İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası

6183 sayılı Kanun'da cebren tahsile ilişkin olarak gerek borçlunun gerekse üçüncü şahısların bu durumdan daha az zarar görmesine yönelik çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Cebren tahsil şekillerinden birini oluşturan haciz uygulamasında borçlu dışındaki şahıslara ait mallara da el konulması söz konusu olmakta ve bu durumda ortaya çıkan uyuşmazlıklar istihkak iddiasının ve bu doğrultuda açılan ve istihkak davasının konusunu oluşturmaktadır<sup>123</sup>.

İstihkak kelimesinin anlamı “hakkı olma, hak kazanma” dır<sup>124</sup>. Hukuki bir terim olarak “istihkak iddiası” ise haczedilen malın üçüncü kişilere ait olduğu veya üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığı yönündeki iddiaları ifade etmektedir. İstihkak iddiaları haczi engellemekle birlikte, 6183 Sayılı Kanunun 62/3 maddesinde yer alan borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczinin en sonraya bırakılacağı hükmü uyarınca, üzerinde istihkak edilen malın haczi sona bırakılmaktadır. Malın kimin elinde bulunduğu hususunun belirlenmesi ve istihkak sürecinin ne yönde başlatılacağı haciz memuru tarafından belirlenmektedir<sup>125</sup>.

6183 sayılı kanunun 66'ncı maddesinde; borçlu tarafından elinde haczedilen malın üçüncü kişinin mülkü veya rehni olduğunun iddia edilmesi halinde yada üçüncü bir kişi tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edilmesi halinde, bu iddia ile ilgili tebliğin yapılmasından itibaren yedi gün içinde dava açılması gerektiği ifade edilmiştir. 68'nci madde de istihkak davalarına , haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki adli mahkemenin yetkili olduğu belirtilmiştir<sup>126</sup>.

---

<sup>122</sup> ÇELİK, age, s. 73.

<sup>123</sup> BOZDOĞAN, agm, s. 105.

<sup>124</sup> <http://www.netsozluk.net/index.php?InParent=istihkak> (Erişim 11.07.2008).

<sup>125</sup> KIR, agm, s. 151.

<sup>126</sup> ÇELİK, age, s. 74.



Haciz sırasında üçüncü şahıslar tarafından bu düzenlemelerin kanun koyucunun amacı dışında da kullanılması mümkündür. Bu durumda haczedilen mal üzerinde istihkak iddiasında bulunan kişilere çeşitli yönlerden avantajlar sağlayan bu müessesenin amacı dışında kullanılmasına engel olunmak için, kanunda çeşitli tazminat hükümlerine yer verilmektedir. Nitekim yürütmenin durdurulması kararından sonra, üçüncü şahıs tarafından ileri sürülen istihkak iddiasının reddolunması halinde, üçüncü şahıs davalı taraf olan kamu idaresine 6183 Sayılı Kanunun 68/3'üncü maddesi çerçevesinde davaya konu olan malın değerinin yüzde onu tutarında Tazminat ödemeye mahkum olmaktadır. Kanunda ihtiyati haciz durumunda istihkak iddiası konusunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak yargı organlarının kararları ve doktrinler çerçevesinde 6183 sayılı kanunda ihtiyati hacizde istihkak iddiasına engel bir hükmün yer almayışı sebebiyle ihtiyati haciz sırasında da istihkak iddiasının ileri sürülebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Çünkü kamu borçlusunun mülkiyetinde olmayıp, borçlunun sadece zilliyetliğine sahip olduğu mallar üzerinde ihtiyati haciz uygulanmış olması 6183 sayılı kanuna uygun düşmemektedir<sup>127</sup>.

6183 sayılı kanunda yer alan söz konusu boşlukların doldurulması istihkak davalarının sayısını azaltacaktır. Söz konusu kanununda İcra ve İflas Kanunundaki gibi daha ayrıntılı ve detaylı maddelerin yer alması gerektiği aşikardır.

#### 2.4.5. İhtiyaten Haczolunan Malların Borçluya Veya Üçüncü Kişiyeye Bırakılması

6183 sayılı kanunun 14'üncü maddesinde İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir denilmektedir.

---

<sup>127</sup> BOZDOĞAN, agm, s. 121.

Bu maddedeki hüküm İcra Ve İflas Kanununun 263 üncü maddesindeki hükümlerle benzerlik göstermektedir. Bu maddeye göre ihtiyaten haczolunan malların borçlu veya üçüncü şahsın elinde bırakılması mümkündür. Bu hususta karar vermek yetkisi kuşkusuz ihtiyati haczi yapan tahsil dairesininindir. Haczin niyabeten yapılması halinde, ise asil tahsil dairesi değil niyabeten ihtiyati haciz uygulanan tahsil dairesi buna karar verme durumunda sayılmak gerekir.

Bu maddenin ana amacı tahsil dairesi ile amme borçlusunun ortak menfaatlerini mümkün olduğu kadar korumaktır. Böylece tahsil dairesi bu malların nakil ve muhafaza külfetinden kurtulduğu gibi borçlunun veya üçüncü şahsın bunlardan istifadesinin devamına da imkan vermiş olmaktadır.

Borçlu kendisine bırakılan bu malları istediği gibi kullanabilecektir. Çünkü ihtiyati hacze konu olan malların madde metninden çıkarılan manaya göre aynen iade edilmesi mecburiyeti yoktur. Bu malların, tahsil dairesince istenildiği zaman değerinin para olarak da verilmesi mümkün bulunmaktadır. Müteselsil kefil için de aynı esas geçerlidir.

Ancak haczolunan malların borçluya bırakılabilmesi için bu malların kıymetinin para olarak depo edilmesi yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahsın müteselsil kefil gösterilmesi gerekir. Depo edilecek paranın alacağı tamamını değil haczolunan malın değerini karşılaması kafidir.

Borçlunun bu şekilde teminat vererek alıkoyduğu mallar üzerindeki ihtiyati baki kalır. Borçlu bu malları tahsil dairesince istenildiğinde iade edemezse teminat onun yerine geçer. Teminat takip edilen alacağı değil, haczedilen malları karşılar.

Eğer mal üçüncü şahsın yedinde ihtiyaten haczolunmuşsa tahsil dairesi dilerse o malı onun elinde bırakabilir. Bu taktirde üçüncü şahıstan bir taahhüt senedi alınması şarttır. Kanunda taahhüt senedinin neleri içereceği hususunda bir kural yoktur. Taahhüt senedinin istenildiği zaman aynen teslim edileceğine değerinin ödeneceğine dair kayıt düşülmek suretiyle düzenlenmesi gereklidir. Ayrıca bu taahhüt senedinin ne şekilde

hazırlanacağı maddede gösterilmemiştir. Bunun bir noter senedi veya adi bir senet olması mümkün olup tahsil dairesinin tensibine bırakıldığını kabul etmek uygun olur. Esasen Maliye Bakanlığı uygulama birliğini sağlama açısından 242 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde konuya açıklık getirmiştir.

Yukarıda kısaca açıklandığı üzere ihtiyaten haczolunan malların borçluya veya üçüncü şahsa bırakılması, tahsil dairesinin ihtiyarındadır. “Hem tahsil dairesinin hem de kamu borçlusunun menfaatlerini koruyan bu hüküm çok olumlu bir uygulamaya yol açmakta ve ihtiyati haczin ağır sonuçlarını bir dereceye kadar hafifletmektedir.”<sup>128</sup>

#### 2.4.6. İhtiyati Hacze İtiraz

İhtiyati haciz kararı uygulama tarihinden itibaren yedi gün içerisinde görevli ve yetkili idari yargı yerinde iptal davasına konu edilebilir. Kanunun 15’inci maddesinde uygulama tarihinden itibaren yedi gün içinde, alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebeplerine itiraz edilebileceğini belirtilmektedir. 6183 Sayılı Kanunun resmi gazetede yayımlandığı 28.07.1953 tarihinden bu yana değişmeyen bu maddede sözü edilen itiraz komisyonu deyimini, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’un 13’üncü maddesiyle, “itiraz komisyonu” deyimini, “vergi mahkemesi” olarak; “itiraz” deyimini de, “vergi mahkemesinde dava açılması” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik anılan kanunun yayımlandığı 20.01.1982 gününde yürürlüğe girmiştir<sup>129</sup>.

Dava açmaya yetkili olanlar haklarında ihtiyati haciz uygulananlardır. Asıl borçlu veya yasal temsilcisi ihtiyati hacze karşı dava açabilir. Şirket ortaklarının hacze karşı bu sıfatlarıyla dava açabilmeleri için ihtiyati haczin bu sıfatları ile kendi haklarında uygulanması gerekir. Vergi sorumlusu olanlar hakkında da ihtiyati haciz uygulanması mümkün olduğundan bu sıfatları dolayısıyla haklarında ihtiyati haciz

---

<sup>128</sup> ÇELİK,age,s.75.

<sup>129</sup> CANDAN,age,s.108.

uygulananlarında dava açma hakları, hakkında ihtiyati haciz uygulanması nedeniyle bulunmaktadır<sup>130</sup>.

Dava açma süresi 6183 sayılı Kanunun 15'inci maddesinde haczin tatbiki gıyapta yapılan hacizlerde haczin tarihinden itibaren 7 gündür. İdari Yargılama usulü Kanununun 7 nci maddesinde mali yükümler ile ilgili dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Buna göre İdari Yargılama usulü Kanunu açısından ihtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davalarda da sürenin 30 gün olması gerekmektedir. Ancak, 6183 sayılı Kanunun dava açma süresini 7 gün olarak belirlenen 15'inci madde hükmü daha özel bir hüküm olduğundan, ihtiyati hacze karşı dava açmada 7 gün süre geçerlidir. Vergi mahkemesi kararı üzerine Danıştay'a gidilecek olan hallerde ise İdari Yargılama Usulü Kanunundaki genel esaslara göre dava süresi 60 gündür<sup>131</sup>.

2557 sayılı kanunun 37'inci maddesi, 6183 Sayılı Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğunu belirtmektedir. Söz konusu hüküm uyarınca 6183 sayılı kanunun 15'inci maddesine göre haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişilerin bu uygulamaya karşı açacakları davada işlemi yapan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. İhtiyati haciz niyabetten de yapılmış olsa 15'inci maddenin ifadesinden yine aynı vergi mahkemesinin yetkili olacağı ortaya çıkmaktadır<sup>132</sup>.

İhtiyati hacze karşı açılan davalarda vergi mahkemesince amme borçlusu lehine hüküm verilse bile, ihtiyati haciz Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar devam eder<sup>133</sup>. Söz konusu davaların açılma nedeni ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olmadan yapıldığı hususu ve ihtiyati haciz sebeplerinin bulunmadığı iddiaları olabilir. Bunun dışında ilgili amme alacağının esası hakkındaki iddialar mahkemece dikkate alınmaz. Amme borcunun zamanaşımına uğramış olduğu iddiası dahi ihtiyati hacze karşı açılacak davalarda dikkate alınacak bir iddia teşkil etmez.

---

<sup>130</sup> YILMAZ,age,s.204.

<sup>131</sup> ÖZBALCI,age,s.239,240.

<sup>132</sup> ÇELİK,age,76.

<sup>133</sup> ÖZBALCI,age,241.

#### 2.4.7. İhtiyati Haczin Kaldırılması

6183 Sayılı Kanununun 16'ncı maddesi ile, 13'üncü maddeye dayanarak derhal uygulanan ihtiyati haczin teminat gösterdiği takdirde kaldırılacağı hükme bağlanmaktadır. Bu teminat 10'ncü maddeye göre gösterilecek fakat bu maddedeki teminat arasında sayılan menkul mallar, ihtiyati haczin kaldırılması için teminat olarak kabul edilmeyecektir. 11'inci maddede sözü edilen şahsi kefalet ihtiyati haczin kaldırılmasında teminat olarak kabul edilemez. Gösterilecek teminatın amme alacağını karşılayacak tutarda olması gerekir<sup>134</sup>.

Haczi kaldıracak olan idare alacaklı idare değil haciz koyan idaredir. Alacaklı idare ile haczi koyan idarenin farklı olması durumunda bu konu özellik arz eder. Haciz koyan idarenin bunu kabul etmemesi durumunda borçlunun talebin reddi işlemine karşı haczi koyan idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine dava açılabilir<sup>135</sup>. Ancak bu kez dava açma süresi yedi gün değildir. İdari dava açma süresi genel hükümlere ve görevli idari yargı yerinin türüne göre belirlenir.

#### 2.4.8. İhtiyati Haczin Etkileri

İhtiyati haciz sonucunda borçlunun ihtiyaten haczolunan malların üzerindeki zilliyetliği ortadan kalkar ve borçlu bu mallar üzerinde hiçbir tasarrufta bulunamaz. Borçlu bu durumdan kurtulmak için vergi mahkemesinde ihtiyati haczin kaldırılması için dava açsa bile vergi mahkemesinin verdiği karar kesinleşinceye kadar veya Danıştay'a gidildiğinden nihai karar çıkıncaya kadar ihtiyati haciz uygulaması devam eder. Malları ihtiyaten haczolunan borçlu kanunda belirtilen teminatlardan birini gösterdiği takdirde ihtiyati haciz kaldırılır. Ancak burada gösterilecek olan teminat ihtiyati hacze konu olan kamu alacağını karşılayacak miktarda olmalıdır. İhtiyati haczin devam ettiği süre içerisinde borçlu ne zaman isterse o zaman bu teminatı göstermek hakkına sahiptir. Zaten konuyla ilgili 16'ncı madde de herhangi bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Fakat ihtiyati haczin henüz tahakkuk etmemiş bir kamu alacağı için veya tahakkuk etmiş olduğu halde ödeme vadesi gelmemiş bir kamu

<sup>134</sup> ÖZBALCI,age,251.

<sup>135</sup> YILMAZ,age,215,216.

alacağı için uygulanması durumunda borcunu ödemek için süresi olduğunu düşünen borçlunun bu borcu kadar teminatı bulup ihtiyati haczin kaldırılmasını sağlaması borçluya büyük bir sorun yaratabilir. Borçlu için ihtiyati haciz uygulamasının bir başka etkisi ise henüz tahakkuk etmemiş borçlarının ihtiyati tahakkukuna yol açmasıdır<sup>136</sup>.

#### 2.4.5. İhtiyati Haciz İle Kesin Haczin Karşılaştırılması

İhtiyati haciz ile kesin haczin özelliklerine aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

**Tablo 2: Kesin Haciz Ve İhtiyati Haczin Başlıca Özellikleri**

Kesin Haciz	İhtiyati Haciz
Ödeme emri çıkartılmış ve tebliğ edilmiş olması gerekir.	Ödeme emri tebliğ edilmeyen alacaklarda uygulanır.
Hacedilen mallar paraya çevrilir.	Hacedilen mallar paraya çevrilemez.
Tahakkuk etmiş alacaklar olması gerekir.	İleride tahakkuk edecek alacaklar içinde uygulanabilir.
Süre belli edilmediğinden dava açma süresi 30 gündür.	Dava açma süresi 7 gündür.
Kesin hacze yetkili makam Vergi Dairesi Başkanı ve tevkil edeceği memurdur.	İhtiyati hacze yetkili makam Vergi Dairesi Başkanındır.
6183 sayılı kanunun 62'nci maddesine göre haciz konulur.	6183 sayılı kanunun 13'üncü maddesine göre haciz konulur.
Kaynak: İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi	

<sup>136</sup> ÇELİK, age, s.80.

## 2.5. İHTİYATİ TAHAKKUK

6183 Sayılı Kanununun 13'üncü maddesinin 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise, mükellef hakkında 110'uncu madde gereğince takibata girilmişse, yada teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse. vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine Vergi Dairesi Başkanı , mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Vergi Dairesi Müdürü bu emri derhal tatbik eder.

### 2.5.1. İhtiyati Tahakkukun Hukuki Niteliği ve Kapsamı

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş, ancak ileride tahakkuk edecek vergi alacağını önceden güvence altına almak için başlangıçta uygulanan bir müessesedir. Buna göre VUK'da düzenlenen tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden mükellefin vergi ve resim borçları ihtiyaten tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla ihtiyati tahakkukta mükellefin borçtan önce doğan sorumluluğu söz konusudur. Vergi Dairesince istenildiği halde borçlunun teminat veya kefil göstermemesi, belli ikametgahının olmaması, kaçması veya mallarını kaçırma olasılığının bulunması, teşebbüsün muvazaalı olduğuna ilişkin deliller elde edilmesi gibi durumlarda, geçmiş yıllara ait vergilerle birlikte işlemekte olan yılın geçen aylarına ait, matrahı henüz belli olmayan vergiler de dış karinelere göre takdir yoluyla belirlenerek ihtiyaten tahakkuk ettirilmektedir. Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler, vergi kanunlarındaki ödeme zamanları gelmeden tahsil edilmemekte ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanabildiğinden yükümlülükle birleşmemiş bir sorumluluk oluşturulmaktadır<sup>137</sup>.

İhtiyati tahakkuk müessesesi kesin borç doğuramaz. İhtiyati hacizle birlikte uygulanarak işlerlik ve etkinlik kazanır.<sup>138</sup>

---

<sup>137</sup> GERÇEK,age,s.167.

<sup>138</sup> ÖZBALCI,age,s.254.

## 2.5.2. İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin Uygulanacağı Kamu Alacakları

İhtiyati tahakkuk sadece vergi ve resim şeklinde amme alacakları için uygulanabilir. Vergi ve resim şeklindeki tüm alacaklar da tahakkuk kapsamına alınmış değildir. Vergi ve resimlerden hangilerinde ihtiyati tahakkuk uygulanacağını tespiti yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı vergi ve resimlerin tümünü ihtiyati tahakkuk kapsamına alabileceği gibi, bunlardan bir kısmını kapsam dışında da bırakabilir. Buna karşılık harçların 1563 sayılı kanun uyarınca oluşturulan fonlara yapılacak ödemelerin ihtiyati tahakkuk kapsamına alınması mümkün değildir<sup>139</sup>.

Aşağıdaki türleri belirtilen vergi ve resimlerde ihtiyati tahakkuk uygulanabilir<sup>140</sup>.

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Mali Denge
- Gider vergileri
- İşletme vergisi
- Damga Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Bu vergilere ait zam ve cezalar

Yukarıda sayılanlardan İşletme Vergisi günümüzde yürürlükte değildir<sup>141</sup>. Belediyelere, il idarelerine ait alacaklar bakımından bugünkü durumda ihtiyati tahakkuk yapılamaz.

---

<sup>139</sup> ÖZBALCI,age,s.254.

<sup>140</sup> 359 Sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

<sup>141</sup> CANDAN,age,s.119.



### 2.5.3. İhtiyati Tahakkuka Yol Açan Durumlar

İhtiyati tahakkuk uygulamasına neden olan durumlar aşağıda maddeler halinde açıklanmaktadır.

#### 2.5.3.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Varlığı

6183 sayılı kanunun 17'nci maddesinin ilk bendinde, ihtiyati haciz uygulamasına yol açan hallerden;

- Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Varlığı,

- Borçlunun Belli İkametgahının Olmaması,

- Borçlunun Kaçmış olması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara başvurması ihtimalinin bulunması,

- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması halleri, aynı zamanda ihtiyati tahakkuk nedenleridir.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda vergi daireleri ihtiyati tahakkuk yapmadan teminat istememekte ve sadece teminat istenmesini gerektiren borç için ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulaması yapmaktadır. Borçlunun belli ikametgahının olmaması durumunda; borçlunun henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Borçlunun kaçmış olması veya kaçması yada mallarını kaçırmaması ve hileli yollara başvurma ihtimali olması halinde de borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içinde mal bildiriminde bulunmamış yada eksik bildirimde bulunmuş olması halinde, vergi daireleri ihtiyati haczi, borçlunun mal bildiriminde bulunması gereken borcu dışındaki borçları hakkında

uygulamaktadırlar. İhtiyati haczin uygulanacağı bu borçlar henüz tahakkuk etmemiş ise, önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır<sup>142</sup>.

### 2.5.3.2. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olmaya Bağlı Olarak Yapılan İhtiyati Tahakkuk

6183 sayılı Kanununun 110'ncu maddesinde kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlunun, bu borcunun kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını elinden çıkararak, telef ederek veya değerden düşürerek yahut gizleyerek, kaçırarak muvazaa yoluyla başkasının üstüne geçirerek veya asılsız borçlar ortaya koyarak, ya da alındılar vererek gerçeğe aykırı surette varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan malları borcunu karşılamaya yetmez ise, hakkında hapis cezasının uygulanacağı amirdir. Bu madde uyarınca mükellef hakkında kovuşturmaya geçilmiş ise ihtiyati tahakkuk sebebi doğmuş olmaktadır. 110'ncu madde uyarınca yapılan kovuşturma borçlunun esasen muaccel hale gelmiş bir borcundan dolayı yapılan takibattır. Ancak ihtiyati tahakkuk konusunu teşkil edecek alacak 110'uncu maddeye göre takibata sebep olan alacak değildir. Alacaklı amme idaresinin böyle bir borçluya karşı artık güveni kalmadığından henüz tahakkuk etmemiş amme alacakları içinde, ihtiyati tahakkuk yoluyla ihtiyati haciz uygulama ve alacaklarının bu yoldan güven altına almak imkanı sağlanmış olmaktadır<sup>143</sup>.

### 2.5.3.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu Ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Deliller Elde Edilmiş Olması Hali

“Muvazaa”nın Özel Hukuktaki anlamı üçüncü kişilerden gerçek durumu gizleyerek onları aldatmak amacıyla, kendi gerçek iradelerine uymayan ve kendi aralarında geçerli olmayan bir konuda tarafların anlaşmalarıdır. Örneğin; mirasçılardan mal kaçırmak amacıyla, bağışın satış olarak gösterilmesi gibi. Bu anlamıyla muvazaa kavramı vergi hukukuna uygulandığında; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin vergi idaresinden gizlenmesi

<sup>142</sup> ÇELİK,age,s.84.

<sup>143</sup> ÖZBALCI,age,s.257,258.

amacıyla mükelleflerin, arzuladıkları ekonomik sonuca uygun hukuki biçim yerine, vergi yasası kapsamında bulunmayan bir hukuki biçimi kullanmaları veya vergi yasasından amaçlanan ekonomik sonuç için öngörülen işlem tipini kullanmakla birlikte yanıltıcı, gerçek durumu gizleyici yöntemlere başvurmalarını ifade etmektedir<sup>144</sup>.

İhtiyati tahakkuk, vergi ve resimlerden kaynaklanan kamu alacakları ile ilgili olarak yapılabildiğine göre teşebbüsün muvazaalı olduğunu ve gerçekte başkasına ait bulunduğunu gösteren delillerin de, bu vergi ve resimlerin tabii olduğu idari usul kanununa; yani 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenmiş olması gerekir. Söz konusu kanunun üçüncü maddesinde vergiyi doğuran olayın vergilemede esas teşkil edecek gerçek içeriğinin kanıtlanmasında delil serbestisi mevcuttur. İdare gerçek durumun kanıtlanmasında yemin hariç her türlü delili, hatta vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olmak koşuluyla tanık ifadesini dahi kullanabilir. Bu nedenle alacaklı kamu idaresinin de teşebbüsün görünürdeki sahibine değil başkasına ait olduğunu yemin dışındaki her türlü delille kanıtlanma hakkı vardır. Kanıtlamanın anılan yasa hükmüne uygun olduğunun takdiri uyuşmazlık halinde idari yargı yerine aittir.

#### 2.5.4. İhtiyati Tahakkuk Uygulama Süreci

Yukarıda belirtilen ihtiyati tahakkuk nedenlerinden herhangi birinin varlığı halinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğü Vergi Dairesi Başkanlığından sebeplerini belirterek ve yazılı olarak ihtiyati tahakkuk yapılması isteğinde bulunurlar. Vergi Daireleri söz konusu sebeplerin oluşması halinde tespit yapılır yapılmaz ihtiyati tahakkuk talebinde bulunmak zorundadırlar. Kanun koyucu bu konuda Vergi Dairesi Müdürlerine insiyatif tanımamıştır.

Ancak Vergi Dairesi Başkanı ihtiyati tahakkuk talebine ilişkin olur verip vermemekte serbesttir. Başkanın olur verirse yazılı emri doğrultusunda Vergi Dairesi Müdürlüğü süre geçirmeksizin ihtiyati tahakkuk kararını uygular. Ancak uygulamada

---

<sup>144</sup> CANDAN, age, s. 120, 121.

genellikle vergi daireleri ihtiyati tahakkukla birlikte ihtiyati haciz için de olur istemektedirler.

Vergi inceleme elemanları düzenledikleri raporda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz istemlerini belirtebilecekleri gibi, raporun sonuçlanmasının zaman alacağı durumlarda yazı ile de ihtiyati tahakkuk ve haciz isteminde bulunabilirler. Zaten olması gereken de budur. Ancak uygulamada genelde incelemeler esnasında Vergi inceleme elemanlarının bu müesseselere çok fazla başvurmadıkları görülmektedir. İzmir İlini örnek alırsak yılda 250 civarı ihtiyati tahakkuk ve haciz yoluna gidilmekte ancak bunların çok azı vergi inceleme elemanlarının raporuna dayanmaktadır. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının bu müesseseyi daha etkin bir biçimde kullanmaları gerekmektedir.

İhtiyati tahakkuk ve haciz yazışmaları çok hızlı bir biçimde gerçekleştirilmektedir. Daha öncede belirtildiği üzere dakikalar bile önem taşır. Eğer haciz ekibi muhatabın adresine gittiğinde muhatap bulunamazsa ya da mallarını kaçırmışsa, muhatabın önceden haber alıp almadığı, yazışma veya belgelerin gerekenden uzun bir süre memurlarda bekletilip bekletilmediği araştırılır. Haciz işlemi bir nevi baskın şeklinde yapıldığından muhatabın konu ile ilgili haberdar olması çoğu zaman yapılan tüm çalışmaların boşa gitmesine, ihtiyati tahakkuk müessesesiyle yapılan tahakkuk işleminin sonuçlandırılmayarak, tahsil edilemeyen kamu alacakları grubuna bir yenisi daha eklenmiş olur.

Konunun daha iyi anlaşılması açısından vergi inceleme elemanları ve vergi dairesi müdürlüklerinin, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamalarıyla ilgili olarak yapmış oldukları iç yazışma ve olur örnekleri aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi inceleme raporu veya denetim elemanı yazısına istinaden Vergi Dairesi Müdürlüğünce ihtiyati tahakkuk/ihtiyati haciz talep yazısı örneği;

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
..... Vergi Dairesi Başkanlığı  
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı : ..... Tarih:.....  
Konu : İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA  
(Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü)

Dairemiz ..... Vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi ..... hakkında ..... İnceleme elemanı (Müfettiş,Hesap Uzmanı, Denetmen vs.) tarafından düzenlenen .../.../20... tarih ve ..... Sayılı inceleme raporu/yazısına istinaden adı/unvanı geçen ..... (şirket/şahıs) adına toplam ..... YTL tutarında vergi, ceza ve faiz hesaplanmıştır.

Bu nedenle amme alacağının korunması için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ..... maddesi gereğince bahsi geçen mükellef adına Başkanlığınızca toplam ..... YTL ihtiyati tahakkuk verilmesi ve aynı kanunun ..... maddesi gereğince .....(adı geçen şirket unvanı;şirket temsilcisi veya şirket ortaklarının adı-soyadı) hakkında ihtiyati haciz kararı alınması hususunu olurlarımıza arz ederim.

.....  
Vergi Dairesi Müdürü

Ekler :

- 1- Haciz Varakası (.... Adet)
- 2- Vergi İnceleme Raporu Örneği (.... adet)

Vergi Dairesi Adresi

.....

Telefon:..... Faks :.....

e-mail :.....

Ayrıntılı bilgi için irtibat:

.....

- Vergi Dairesi Müdürlüğünce yapılan tespit sonucu ihtiyati tahakkuk/ihtiyati haciz talep yazısı örneği;

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
..... Vergi Dairesi Başkanlığı  
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı : .....

Tarih:.....

Konu : İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA  
(Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü)

Dairemiz ..... Vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi ..... hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ..... maddesi gereğince adı geçen mükellef adına Başkanlığımızca toplam ..... YTL ihtiyati tahakkuk verilmesi ve aynı kanunun ..... maddesi gereğince .....(adı geçen şirket unvanı;şirket temsilcisi veya şirket ortaklarının adı-soyadı) hakkında ihtiyati haciz kararı alınması hususunu olurlarınıza arz ederim.

.....  
Vergi Dairesi Müdürü

Ekler :

- 1- Haciz Varakası (.... Adet)
- 2- Vergi İnceleme Raporu Örneği (.... adet)

---

Vergi Dairesi Adresi

Ayrıntılı bilgi için irtibat:

.....

.....

Telefon:..... Faks :.....

e-mail :.....

- İnceleme elemanlarınca ihtiyati tahakkuk/ihtiyati haciz talep yazısı örneği;

T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
.....

Sayı : .....

Tarih:.....

Konu : İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Daireniz ..... Vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi ..... hakkında ..... Takvim yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sırasında yapılan ilk hesaplamalara göre, adı geçen mükellef adına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ..... maddesi hükümleri uyarınca ..... vergilendirme dönemi için toplam ..... YTL ihtiyati tahakkuk/ihtiyati haciz işlemi yapılmasını, ayrıca şirketin kanuni temsilcileri/ ortakları/müdürü ..... hakkında ihtiyati haciz kararı alınması hususunu rica ederim.

.....  
İnceleme Elemanı Unvanı

---

İrtibat Adresi

Ayrıntılı bilgi için irtibat:

.....

.....

Telefon:..... Faks :.....

e-mail :.....

- İhtiyati tahakkuk ve İhtiyati haciz “olur” örneği;

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
..... Vergi Dairesi Başkanlığı  
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı : ..... Tarih:.....  
Konu : İhtiyati Haciz/İhtiyati Tahakkuk Oluru

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA  
(Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü)

Dairemiz ..... Vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi ..... hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ..... maddesi gereğince adı geçen mükellef adına Başkanlığımızca toplam ..... YTL ihtiyati tahakkuk verilmesi ve aynı kanunun ..... maddesi gereğince .....(adı geçen şirket unvanı;şirket temsilcisi veya şirket ortaklarının adı-soyadı) hakkında ihtiyati haciz kararı alınması hususunu olurlarınıza arz ederim.

.....  
Vergi Dairesi Müdürü

Ekler :

- 1- Haciz Varakası (.... Adet)
- 2- Vergi İnceleme Raporu Örneği (.... adet)

Vergi Dairesi Adresi

.....

Telefon:..... Faks :.....

e-mail :.....

Ayrıntılı bilgi için irtibat:

.....



### 2.5.5. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları

“Hakkında 17'nci madde gereğince muamele yapılan mükellefin mezkur maddede yazılı vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir.

Geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan ve 17'nci maddede sayılan vergi, resim ve cezaları geçici olarak harici karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Bu suretle hesap olunan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir.”

Yukarıda Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun. 18'inci maddesinin ilk iki fıkrası yer almaktadır. Birinci fıkrada geçen matrahı belli olan vergi ve resimlerle ikmalen ve re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş vergi ve resimler veya bunların cezaları ifade edilmektedir.

“İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler, ihbarname esasında mükellefe tebliğ edilir. Bunlara karşı muhatapların dava açma hakları vardır. Tahakkuk etmeleri için tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin geçmesine rağmen dava açılmamış olması veya dava açılmışsa vergi mahkemesinin, vergi tarhiyatı veya ceza kesilmesini tasdik etmesi lazımdır<sup>145</sup>.” Söz konusu maddede geçen “matrahı belli olan” cümlesiyle ifade edilmek ikmalen ve re'sen tarh edilmesine rağmen henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerdir.

18'inci maddenin ikinci fıkrasında bahsi geçen matrahı belli olmayan vergi ve resimlerin ihtiyaten tahakkuku ise ait oldukları dönemin geçmiş veya cari yıl olması bakımından özellik arz eder.

---

<sup>145</sup> ÖZBALCI,age,s.262.

Özellikle beyan esasına dayalı vergilerde, mükellef ilgili yılda beyanda bulunmamış ise vergi ziyası söz konusu olabilir. Bu nedenle mükellef hakkında derhal ihtiyati tahakkuka gidilir. Ancak mükellef beyanda bulunmuş ise beyannamesinde belirtilen matrah olsa da olmasa da veya az yada çok olsa da vergi ziyasına ilişkin herhangi bir tespit yapılmadan mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilemez.

İhtiyati tahakkukun en etkili olduğu durum mükellefin cari yıldaki beyan ve tahakkuk dönemi gelmemiş vergilerinin ihtiyaten tahakkuk ettirilmesidir. Yani mükellef hakkında eğer ihtiyati tahakkuk uygulaması söz konusu olmuş ise, ihtiyati tahakkuk uygulanacak dönem geçmiş hangi yıl olursa olsun mükellefin cari yıldaki ihtiyati tahakkuk kararı verilen güne kadarki tüm tahakkuk etmemiş borçları için ihtiyati tahakkuk uygulanacaktır.

Örneğin, Türkiye'de dar mükellefiyet esasında ticari faaliyette bulunan ve sürekli olarak büyük tutarlarda komisyon geliri elde ettiği bilinen bir anonim şirketin Türkiye dışında gösterdiği adresinin fiktif olduğunun 15 Mayıs 1985 tarihinde tesbit edilmesi örneğinde, kurumun sadece 1.1.1985 - 15.5.1985 dönemi kazancına ait kurumlar vergisinin ihtiyati tahakkuku ile yetinilmez. Bundan sonra 1985 takvim yılı sonuna kadar elde edeceği kurum kazancına ait kurumlar vergisi şeklindeki amme alacağının da aynı şekilde korunması gerekliliği vardır. Dolayısı ile bu gibi hallerde, ihtiyati tahakkukun ya başlangıçta takvim yılının bütünü itibarıyla yapılması veya sonradan yapılacak ilave ihtiyati tahakkuklarla işlemin tamamlanması gerekir<sup>146</sup>.

Ancak vergi ve resim, zam ve cezaları için durum cari dönemde farklıdır. Geçmiş dönemde ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergi ve resimlerin asılları dışında zam ve cezalarda tahakkuk uygulamasına gidilir. Fakat cari dönemin henüz tahakkuk süresi gelmemiş vergi ve resim asılları için ceza uygulamak ve dolayısı ile ihtiyati tahakkukunu yapmak söz konusu olmaz.

---

<sup>146</sup> ÖZBALCI, age, s.264.

Vergi ve resimler ihtiyati tahakkuk müessesesiyle tahakkuk ettirilmişlerse normal şartlarda ödeme zamanları geldiğinde ödenmesi gerekir. Ancak uygulamada ihtiyati tahakkuk ile birlikte veya akabinde ihtiyati haciz kararı da alınmaktadır.

#### 2.5.6. İhtiyati Tahakkuka İtiraz

Haklarında İhtiyati Tahakkuk kararı alınıp uygulanan mükellefler, tahakkuk nedenlerine ve tutarına karşı dava açabilirler. Fakat ihtiyati tahakkuka karşı ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açma olanağı bulunmaktadır. Çünkü, ihtiyati tahakkuk tek başına mükelleflerin çıkarlarını ihlal eden ve ihtiyati haciz olmadan sonuç doğuran bir işlem değildir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 20'nci maddesi haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkukun nedenlerine ve tutarına karşı aynı kanunun 15'nci madde hükümleri doğrultusunda dava açma esaslarını düzenlemiştir. Açılacak dava ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczi uygulayan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde görülmektedir. Dava açma süresi borçlunun huzurunda yapılan ihtiyati hacizlerde ihtiyati haczin uygulandığı tarihten itibaren yedi gündür. Eğer ihtiyati tahakkukun üzerine uygulanan ihtiyati haciz borçlunun gıyabında yapılırsa, haczin tebliğ tarihinden itibaren yedi günlük süre zarfında dava açılması gerekmektedir. İhtiyati haciz tahakkuk itibariyle kesinleşmiş kamu alacaklarına uygulandığından, kanun koyucu bu hususu göz önünde bulundurarak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 15'inci maddesinde ihtiyati haczin sadece nedenlerine karşı dava açılabileceğini, miktarına ise itiraz edilemeyeceğini belirtmiştir. Oysa ihtiyati tahakkuka karşı dava açılmasını düzenleyen 6183 Sayılı Kanunun 20'nci maddesine göre ihtiyati tahakkukun miktarına da itiraz edilerek dava açılabilmektedir. Yani, ihtiyati hacze karşı vergi mahkemesinde dava açılması halinde sadece ihtiyati haciz nedenlerine itiraz edilebilmekte, ihtiyati tahakkuk nedeni ile ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde ise ihtiyati tahakkukun miktarı ve nedenleri ile ihtiyati haczin miktarına da itiraz edilebilmektedir. İhtiyati tahakkuk nedeniyle ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava açılması halinde, dava dilekçesinde ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun her ikisine birden itiraz edilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay konuyla ilgili bir kararında ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan

ihtiyati hacizde, sadece ihtiyati hacze karşı dava açıldığı takdirde ihtiyati tahakkukun kesinleşmiş olacağını ifade etmiştir<sup>147</sup>.

Henüz tahakkuk etmemiş borçlarla ilgili olarak yapılan ihtiyati hacizlere karşı açılacak davalarda da, sadece sebepler yönünden itirazda bulunulsa bile ihtiyati tahakkuka karşıda dava açılmasına özen gösterilmelidir. Zaten bu durumlarda açılan dava ihtiyati hacze karşı açılmış olsa bile, kendiliğinden ihtiyati tahakkuka da açılmış olsa bile, kendiliğinden ihtiyati tahakkuka da açılmış olma niteliğini kazanır. Ancak gene de dava dilekçesinde ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun her ikisine birden itiraz edildiği belirtilmelidir. Sebepler yönünden olduğu gibi miktar yönünden de vergi mahkemesince borçlu lehine verilecek karar üzerine ihtiyati tahakkukun kaldırılması için, ya Danıştay'da dava açma süresinin bitmesi veya Danıştay'a gidildiğinde nihai kararın çıkmış olması gerekir<sup>148</sup>.

## 2.6. RÜÇHAN HAKKI

“Rüçhan hakkı” tümcesi ile genelde anonim şirketlerde ihraç edilen hisse senetlerinin öncelikli satın alma hakkı, hisse senedi çıkaran şirketin, halka arz edilen menkul kıymetlerinin bir kısmını öncelikle hissedarların alma hakkı anlaşılır<sup>149</sup>.

Kanun koyucunun, “ Diğer Korunma Hükümleri ” başlığı altında Kanuna koyduğu hükümlerden biri de vergi alacaklarının tahsili ile ilgili rüçhan hakkı uygulamasıdır. Bu uygulamayla, vergi borçlusunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen malları paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak etmekte ve aralarında satış bedeli garameten (orantılı olarak) paylaşılmaktadır. Yani, satış bedeli, idarenin ve üçüncü şahısların alacaklarının toplam alacak tutarı içindeki payı dikkate alınarak paylaşılmaktadır<sup>150</sup>.

<sup>147</sup> GERÇEK,age,s.172,173.

<sup>148</sup> ÖZBALCI,age,s.272.

<sup>149</sup> Mahmut Sekdur,Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları,2001, s.553.

<sup>150</sup> Mehmet Korkusuz, Vergi İdaresinin, Vergi Alacağının Tahsilinin Güvenliğini Sağlamaya Yönelik Yetkileri Ve Süresinde Ödenmeyen Vergi Borçlarının Cebren Tahsili İçin Kullandığı Araç Ve Yöntemler , [http://www.ozdogrular.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1467](http://www.ozdogrular.com/index.php?option=com_content&task=view&id=1467) (Erişim 02.08.2008).

### 2.6.1. Rüçhan Hakkının Konusu ve Uygulaması

Rüçhan hakkının kullanılabilirdiği amme alacaklarında; ihtiyati tahakkukta olduğu gibi belirli nitelikte olan alacakların tayin edilmesi yoluna gidilmemiştir. Bu sebeple rüçhan hakkının kullanımı genel mahiyette olup tüm amme alacakları için geçerli olduğu kabul edilecektir. Rüçhan hakkı, İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden bağımsız olarak üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce amme alacağının iştirak edebilmesine imkân sağlamaktadır<sup>151</sup>.

Üçüncü kişiler tarafından haczedilen değerler normal şartlarda paraya çevrilerek tahsil edilir. Burada önemli olan husus garamaten taksimin söz konusu olabilmesi için para tahsil edilmeden önce kamu alacağı için haciz konulması gerekmektedir. Bu nedenle tahsil dairelerinin konu üzerinde hassas davranması gerekir. Kamu alacağının tahsil edilmesi hususunda gerek internetten gerekse diğer yollarla çalışanların bizzat takipte olması gerekir. “Tüm kurumlar internet zamanını yaşmalıdır”<sup>152</sup>. Eskiden çok uzun sürecek zahmetli araştırmalar internet sayesinde kısa sürede sonuçlandırılabilir hale gelmiştir. Bilindiği üzere her kurumun bir stratejisi vardır. Strateji ise vizyon, misyon, amaç ve hedeflerden oluşur<sup>153</sup>. Gelir İdaresinin stratejik planlarında tahsilatta sürdürülebilir trendde bir artış sağlama yollarıda yer almalıdır. Bundan beş on yıl önce mükellefi takip etmek çok zor iken zamanımızda oldukça kolaydır. Ancak bu konuda otomasyon projeleri daha da hızlandırılmalı, teknik alt yapı sağlanarak Veri Depo Merkezleri oluşturulmalıdır.

Tahsil dairesi üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallara haciz koymakla hacze iştirak etmiş olur ve haczedilen malın satış bedeli üzerinden garameten payını alır. Ancak garameten paylaşım satılacak olan mal ya da malların satış tutarının tüm iştirak eden alacaklılara yetmemesi konusunda söz konusu olur. Eğer satış bedeli tüm

---

<sup>151</sup> Ahmet Güzel, Amme Alacaklarının Korunmasında Rüçhan Hakkı, [http://www.alomaliye.com/2007/ahmet\\_guzel\\_amme\\_alacak.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ahmet_guzel_amme_alacak.htm) (Erişim 20.07.2008).

<sup>152</sup> T.G.Lewis, The Friction-Free Economy Marketing strategies for a Wired World, Harper Business Co, Newyork, 1997, s.14

<sup>153</sup> Alex Miller, Georgy G.Dess, Strategic Management, The McGraw-Hill Co, Newyork, 1996, s.5.

alacaklar için yeterli değilse her bir alacağın toplam alacak tutarı içindeki payı ile orantılı (garameten) olarak mahsup işleminin yapılması gerekir. Eğer tüm alacaklıların beklentilerini karşılayacak düzeyde bir satış işlemi gerçekleştirilirse, satış bedelinin paylaşımı orantılı olarak değil haciz sırasına göre yapılacaktır.

Alacaklı dairelerce hacze daha sonra iştirak etmiş olsa dahi amme alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hasılatın amme alacağı ve diğer alacaklar arasında bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaşılması amme alacaklarında rüçhan hakkı uygulamasının esasını oluşturmaktadır<sup>154</sup>.

AATUHK' nun 21'inci maddesine göre rüçhan hakkı uygulaması, tahsil dairesinin daha önce açılmış bir hacze iştirak etmiş olması durumunda söz konusu olabilecektir. Diğer bir ifade ile haczin tahsil dairesince açıldığı durumlarda sair amme alacaklıları dahil diğer tüm alacaklıların, satılan mal(lar)ın bedelinden amme alacağının haczi yapan amme idaresinin tamamının tahsil etmesinden önce bir pay almaları mümkün değildir<sup>155</sup>.

#### 2.6.2. Rüçhan Hakkının Koşulları ve Pay İle Orantılı Olarak (Garameten) Paylaşımın Uygulanışına İlişkin Örnekler

Tahsil Dairesinin Rüçhan hakkını 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre kullanabilmesi için aşağıda belirtilen durumların gerçekleşmiş olması gerekir.

- Haciz üçüncü bir şahıs tarafından açılmış olması,

-Tahsil dairesince hacze iştirakin üçüncü şahıstan sonra yapılmış olması,

---

<sup>154</sup> İNAM Burak, Vergi Alacağının İdarece Cebren Tahsili İle İlgili Diğer Korunma Hükümleri : Rüçhan Hakkının Kullanılması, İptal Davası Açılması Vb, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com) (erişim 14.06.2008).

<sup>155</sup> Ahmet GÜZEL, Muharrem ÖZDEMİR, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007, s. 41 .

-Tahsil dairesinin tahsilini sağlamak için hacze iştirak ettiği alacak 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında olması.

Pay ile orantılı olarak (Garameten) taksimin nasıl yapılacağı yukarıdaki bölümlerde açıklanmış olup söz konu bilgiler doğrultusunda hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$X = (\text{satış tutarı} - \text{masraf}) * \text{vergi dairesinin alacağı} / \text{satış tutarı}$$

$$X = \text{Vergi Dairesine Ödenecek Tutar.}$$

Şahsa ödenecek tutar ise (Satış Tutarı- masraf) – X' dir.

- Örnek Olaylar-1

Alacaklı Kamu İdaresi, Kamu borçlusu 200 YTL tutarındaki alacağı için 20.10.2007 tarihinde A şahsının mallarına haciz uygulamıştır. A şahsının üçüncü kişi B şahsına 180 YTL borcu vardır ve ödememiştir. B şahsında haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce 22.10.2007 tarihinde hacze iştirak etmiştir. Haczedilen malların satışından 220 YTL elde edilmiştir. Satış işlemi için 20 YTL masraf yapılmıştır.

Bu olayda alacağını tahsil etmek için ilk haczi koyduran kamu idaresidir. Kamu alacakları sıra cetvelinde imtiyazsız adi alacaklardan önce gelen imtiyazlı alacaklar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla hacizli malların satışından elde edilen tutardan öncelikli olarak masraflar daha sonra ise kamu idaresinin alacağı karşılanacaktır. Geriye kalan bir tutar olması halinde imtiyazsız adi alacakların tahsili söz konusu olabilir<sup>156</sup>.

Yukarıdaki örnekte masrafların tutarı 20 YTL dir., Kamu alacakları ise 200 YTL dir. (Satış tutarı – masraflar) = (220-20) = 200 YTL, 200-200 (Kamu alacağı)= 0

---

<sup>156</sup> ÇELİK, age, s. 128.

yani B şahsına dağıtılacak para olmadığından, B şahsı alacağıının karşılığını hiçbir şekilde alamayacaktır.

- Örnek Olay- 2

Vergi Dairesine Borcu olan (A) şahsı'nın 200 YTL ödemesi gerekmektedir. B şahsına olan 150 YTL borcu nedeniyle arabasına haciz konulmuştur. Arabası satılmadan alacaklı tahsil dairesi bu hacze iştirak etmiştir. Arsanın satışından 350 YTL elde edilmiştir. Toplam satış masrafı 60 YTL'dir.

$$(350-30)= (\text{satış bedeli} - \text{masraf})= 290 \text{ YTL}$$

290 YTL Vergi Dairesiyle B şahsı arasında garameten taksim edilir.

$$X = 290 * 200/350 = 165,72 = (\text{Tahsil Dairesine Ödenecek Para})$$

### 2.6.3. Rüçhan Hakkının Uygulanmasında Özellik Arz Eden Durumlar

5479 Sayılı Yasa ile AATUHK'nun 21'inci maddesinin birinci fıkrasının sonuna Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz." Hükmü eklenmiştir<sup>157</sup>.

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 Kanunu uyarınca haczedilen mal üzerine rehin konulmuş olsa bile söz konusu amme alacakları hacze iştirak ederse satış bedeli de rehinli alacaklarla birlikte orantılı olarak taksim olunacağı, bu düzenleme ile genel bütçeye giren ve madde metninde sayılan alacakların, rehinli alacaklar ile eşit duruma getirildiği ifade edilmiştir<sup>158</sup>.

<sup>157</sup> 261.maddeye göre ihtiyaten haczedilen mallar haciz yolu ile takip hükümlerine göre icrai hacze inkılap etmezden evvel bir diğer alacaklı tarafından haczedilirse, ihtiyati haciz sahibi bu hacze kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder. Rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez.

<sup>158</sup> GÜZEL, agm, www.alomaliye.com.tr.



Rüçhaniyet müessesesi ile amme alacaklarına bir imtiyazlık ve öncelik statüsü kazandırılmış olmasına karşın 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinin ikinci fıkraya hükmü ile bu hususta bir istisna düzenlenmiştir. Söz konusu fıkraya hükmüne göre rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Yani rehinli alacakların mevcut bulunması halinde amme alacağı, rehinli alacak mahsup edildikten sonra tahsil edilebilir. Diğer bir ifade ile orantılı olarak (garameten) taksim rehinli alacak mahsubundan sonra bakiye satış bedeli bulunması durumunda yapılacaktır. Ancak kanunun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelir.

Rehinli alacaklarda, rehin hakkının kapsamına asıl alacak ile birlikte sözleşme faizleri, takip giderleri ve gecikme faizi de girmektedir. Burada dikkat edilecek husus, önceliğin, sadece rehinli eşya veya gayrimenkulün aynından doğan vergilerle sınırlı olduğudur. Örneğin; iki ayrı eşya dolayısı ile gümrük vergisi borcunun bulunduğu bir durumda sadece o eşyaya ait gümrük vergisi rehinli alaktan önce tahsil edilir. Diğer eşyanın gümrük vergisinin o eşyanın satış bedelinden yapılacak tahsilatta önceliği yoktur<sup>159</sup>.

6802 Sayılı Kanunun 51 nci maddesinde, mükelleflerin fabrika imalathane, ticarethane veya fiyalyal, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut iptidai ve mamul madde stoklarının üçüncü şahıslara satılmış ve rehnedilmiş olsa bile gider vergileri ve cezalarının teminatı hükmünde olduğu belirtilmiştir. Dolayısı ile bu kabil mallar rehinli olsa dahi bedellerinden ilk önce, gider vergisi ve cezalarından (gecikme zammı, tecil faizi dahil) oluşan amme alacağı tahsil edilecektir. Burada vergi ve cezanın bu eşyaların aynından doğması şartı da aranmayacaktır. 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanununun 55'inci maddesinde de aynı hüküm yer almıştır.

---

<sup>159</sup> ÖZBALCI, age, s.277.

Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacaklarının rüçhaniyet durumu belirlenmiştir. Buna göre, belirtilen durumlarda amme alacaklarının rüçhaniyeti İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesindeki sıraya göre belirlenecektir<sup>160</sup>.

Rüçhan hakkı ile ilgili açıklamaları bitirmeden önce pay ile orantılı olarak taksim konusunda icra daireleri ile tahsil daireleri arasındaki ilişki üzerinde durmak gerekir. Burada icra dairelerinin tutumu çok önemlidir.

İcra Müdürlüklerinin, icra takibi sonucu elde edilen satış bedelinin paylaşımına esas düzenleyecekleri sıra cetvelinde yukarıda belirtilen esasları gözeterek orantılı olarak taksim tutarlarını belirlemeleri gerekmektedir. Aksi takdirde 6183 sayılı kanunun yardım mecburiyeti başlıklı 6'ncı maddesinin; "tahsil dairelerince bu kanuna göre yapılan tebliğ ve verilen emirleri derhal yapmaya ve neticesini geciktirmeksizin tahsil dairesine bildirmeye alakadarlar mecburdurlar. Makbul ve özre dayanmadan bu mecburiyeti ifa etmeyenler hakkında Cumhuriyet savcılığınca umumi hükümlere göre doğrudan doğruya takibat yapılır." Ve Amme Alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar başlıklı 22'nci maddesinin "amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belirtilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur." Hükümleri gereğince yerinden önce mevcut olan ve garameten taksime tahil edilmesi gereken tutarla sınırlı olmak üzere takibe uğramaları kaçınılmaz olacaktır<sup>161</sup>.

## 2.7. BAZI TASARRUFLARIN HÜKÜMSÜZ SAYILMASI

6183 Sayılı Kanunun 29'uncu madde hükmüne göre Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna

<sup>160</sup> (İcra ve İflas Kanunu Madde 207) - Her sıranın alacaklıları aralarında müsavi hakka maliktirler. Bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar.

<sup>161</sup> Hasan Erdemir, İcra ve Vergi Daireleri (6183/21) garameten taksimde sorumluluğa dikkat!, maliye ve sigorta yorumları, 2006, Sayı 471, s.50.

kifayetsizliği anlaşılanların ödeme muddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme muddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan bazılarının hüksüz olduğu belirtilmektedir.

Borçlunun, mevcut bir borcu temin için sonradan verdiği rehinler hüksüzdür. Ancak, böyle bir borçlu borcu teminat karşılığı yapmış ve bunu da daha önce taahhüt etmişse bu akit, hüküm ifade eder. Ayrıca borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından (çek, emre muharrer senet gibi) başka (emtia, eşya ve gayrimenkul mal gibi) yapılan ödemeleri de hüksüz saymaktadır. Ayrıca kanunda vadesi gelmemiş bir borcun ödenmesi de hüksüz olduğuna yer verilmiştir.

Adı geçen kanunun 30'uncu maddesinde ise; Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hüksüz olduğu belirtilmektedir.

## 2.8. ORTAKLIĞIN FESHİNİN İSTENMESİ

6183 Sayılı Kanunun 34'üncü maddesinde, "Borçluya ait mal bulunmadığı veya amme alacağını karşılamaya yetmediği yahut borçlu veya ortaklık tarafından bu kanuna göre teminat gösterilmediği takdirde, borçlunun sermayesi eshama münkasim olmayan ortaklıklardaki hisselerinden amme alacağının tahsili için genel hükümler dairesinde ortaklığın feshi istenebilir. Sermayesi eshama münkasim komandit şirketlerinin komandite şiriklerinin borçları için bu madde hükmü mezkur şirketler hakkında da tatbik olunur." Denilmektedir.

Ülkemizde yüzlerce yasa birbiri içine girmiş ve düzenlemeler bazen vergi kanunlarında bazen ticaret kanunlarında ve bazen de ilgisi olmayan kanunlarda yapılmıştır. Yasa, tebliğ, genel tebliğ, yönetmelik, sirküler iç içe girmiş durumdadır. Herhangi bir konuda bilgi sahibi olmak uzun bir araştırmayı gerektirmektedir. Limitet şirketlerin ortaklarının borçları, şirketlerde kanuni temsilcilerin durumu ve

yurtdışı çıkış yasağı gibi konuların incelendiği ve açıklandığı Seri A No:1 sayılı Tahsilat Genel Tebliği 30 Haziran 2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve birçok konuya açıklık getirmiştir<sup>162</sup>.Aşağıda yer alan açıklamaların temel kaynağı söz konusu tebliğdir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35'inci maddesine göre limitet şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar<sup>163</sup>.4369 sayılı kanunla getirilen bu değişiklik ortakların sorumluluğunun sınırlı olduğuna getirilen en önemli istisnadır<sup>164</sup>.

6183 sayılı kanununun 35'inci maddesinin daha iyi anlaşılabilmesi için, aynı kanunun, kanuni temsilcinin şirketin amme borçlarından dolayı sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35'inci maddesi ve kanuni temsilcinin şirketin vergi borcundan dolayı sorumluluğunu düzenleyen Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. Çünkü; Türk Ticaret Kanununun 540'ıncı maddesinin birinci fıkrasına göre aksi kararlaştırılmadıkça ortaklar hep birlikte müdür sıfatı ile şirketi idare ve temsile yetkili ve görevlidirler. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise şirketin esas sözleşmesi veya genel kurul kararı ile ortaklardan biri veya birkaçı kanuni temsilci olarak atanabilir. Dolayısıyla aksi kararlaştırılmadıkça ortakların tümü Türk Ticaret Kanununun 540'ıncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca kanuni temsilci olacak ve kendilerine şirketin kamu borçlarından dolayı 6183 sayılı kanunun 35'inci maddesi yerine, mükerrer 35'inci maddesi ve Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi uygulanacaktır.

Ortağın şahsi borcu dolayısı ile ortaklığa yönelmek için; borçluya ait mal bulunmaması veya borçlunun malının borcu karşılamaya yetmemesi, yahut borçlu veya ortaklığın bu kanuna göre teminat göstermemiş olması gerekir. Borçlunun malı olmadığı veya malının borcunu karşılamadığı normal olarak ödeme emrinin

<sup>162</sup> <http://www.cember.net/forums/showarticle/838755> (Erişim 12.06.2008).

<sup>163</sup> Fethi Aygün, Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun Açısından Limitet Şirket Ortak Ve Müdürlerinin Amme Alacaklarından Sorumluluk Durumları, **Maliye Postası**, 2006, s.66.

<sup>164</sup> Mehmet Tekkoyun, Limited Şirketlerde Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları, **Vergi Dünyası**, 2003, Sayı 261, s.142.

çıkarılmasından sonra mal beyanı yapılması ile belli olacak bir husustur. Bu açıdan, ortaklığa yönelmenin genelde, ödeme emrinin çıkarılmasından sonra cebren takibat safhasında olacağı düşünülebilir. Ancak, bunun yanında borçlu veya ortaklık tarafından bu kanuna göre teminat gösterilmemiş olan hallerde ortaklığa yönelme sebepleri arasında sayılmıştır. 34'ncü madde hükmünden açıkça anlaşıldığı üzere, ortağın şahsi borcu için ortaklık payı üzerine haciz veya ihtiyati haciz uygulanamaz. Alacaklı Amme İdaresinin ortaklığa yönelmesi sadece, genel hükümler dairesinde ortaklığın feshini isteme imkanı verir. Şirket ortağının diğer alacaklıları daha önce şirketin feshini istemişlerse, alacaklı amme idaresi bu isteme iştirak edebilir. Bu takdirde 6183 sayılı Kanununun 21'nci maddesindeki esaslar dahilinde işlem yapılır

## 2.9. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ VE DİĞER KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına işlem yapabilme konusundaki yetkisidir. Temsil yetkisi; kanundan (kanuni temsil) veya temsil edilenin iradesinden (iradi temsil) kaynaklanabilir. İradi temsil yoluyla vergisel sorumlulukları başkalarına aktarmak mümkün değildir<sup>165</sup>.

Kanuni temsilcilerin yetkilerinin sınırı ve bu yetkilerin gereği gibi kullanılmaması dolayısıyla sorumlulukları kanun tarafından belirlenmiştir. İradi temsilde ise temsil edilen, temsilcinin yetkilerini istediği gibi belirleyebilir. Kanuni temsilde, temsil edilenin istek ve emirleri temsilciyi bağlamamansa karşın; iradi temsilde, temsilci, temsil edilenin talimatlarına uygun davranmak zorundadır. Bu talimatlara aykırı davranışlardan dolayı özel hukuk hükümlerine göre sorumlu olur. Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi bakımından her iki temsil türü de geçerlidir<sup>166</sup>.

6183 Sayılı Kanununun 35'inci maddesinin gerekçesinde, anılan kanununda Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesindekine benzer bir düzenleme olmadığından

<sup>165</sup> Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.58.

<sup>166</sup> Turgut CANDAN, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2006, s.7.

bahisle, bu konuda noksanlığın giderilmesi amacıyla getirildiği söylenen madde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlıklarından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları dolayısıyla, sözü edilen kamu borçlularının kanuni temsilcilerine sorumluluk getirmekte ve bu sorumluluğun işletilmesine ilişkin koşulları düzenlemektedir.

Kamu alacağının doğduğu tarihten tahsili için harekete geçildiği tarih arasında temsil edilenin kanuni temsilcisinde veya temsilcilerinde değişiklik olması, bu zaman sürecinde farklı kanuni temsilcilerin görev yapması; örneğin, ithalat yapan bir şirketin fiili ithalat sırasında başka, ek tahakkukun yapıpı tebliğ edildiği tarihte başka, tahakkukun kesinleşip verginin ödenmesi gereken aşamaya geldiği tarihte de başka bir kanuni temsilci tarafından yönetiliyor olması olasıdır. Böyle durumlarda hangi kanuni temsilcinin kamu alacağından sorumlu olacağı konusunda mükerrer 35'inci madde de açıklık yoktur. Bu yüzden; uygulamada, zaman zaman kamu alacağının doğuşuna neden olan olayın meydana geldiği, alacağın doğduğu, kesinleştiği, tahsili olanaklı hale geldiği, vadesinin dolduğu ve tahsili için takibe geçildiği tarihlerde görevli olan kanuni temsilcilerden hangisinin takip edilmesi gerektiğinin belirlenmesinde farklı uygulamalara yer verilmektedir. Yargı kararlarında ve kanunda net bir hüküm olmamasına karşın doktrinde hangi kanuni temsilcinin sorumlu olduğu belirlenirken, kamu alacağının doğduğu andan sonraki temsilcilerden tespiti başlanması gerektiği kabul edilmektedir<sup>167</sup>.

Ancak vade tarihi gelmeden görevinden ayrılan kanuni temsilci sorumlu tutulamaz. Çünkü temsilci "ben borcu vadesinde ödeyecektim fakat görevim sona erdi" şeklinde savunmada bulunabilir ki kanımca haklı bir savunmadır. O nedenle vade tarihinde görevli kanuni temsilcinin sorumlu tutulması gerekir.

Kanuni temsilcinin vergi ve vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için ise, vergi alacağının kısmen veya tamamen temsil edilenin varlığından alınamamış

---

<sup>167</sup> CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.77,78.

olması, vergi alacağının asıl borçlusundan alınamamasının sebebinin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi olması ve v  
ergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcinin kusurunun bulunması gerekir.

## 2.10. YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI

Amme borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı konulması yönündeki hükümlerle; mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerinin sağlanması, amme alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması amaçlanmaktadır.

Yurt dışına çıkış yasağı uygulaması, Pasaport Kanunu'nun "Pasaport ve Vesika Verilmesi Yasak Olan Haller" başlıklı 22'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere, pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceği, verilmişse geri alınacağı, bunların yurt dışına çıkışlarının engelleneceği belirtilmiştir. 395 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğine göre; 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinde yer alan "vergiden borçlu" tabiri ile kastedilen, 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde söz konusu edilen amme alacaklarından borçlu bulunan şahıslar olduğundan, buradaki vergi borcu tabirinden de "amme alacağı" anlaşılacaktır<sup>168</sup>.

Pasaport Kanununun 22'nci maddesi İstanbul 2'inci İdare Mahkemesinin başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi'nde incelenmiş, söz konusu maddenin birinci fıkrasının "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara

<sup>168</sup> 6183 sayılı Kanunun 1. maddesinde söz edilen amme alacakları şunlardır;

- a) Asli Amme Alacakları: Vergi, Resim, Harç, Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafı, Vergi cezası, Para cezası
- b) Fer'i Amme Alacakları: Gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı, haksız çıkma zammı
- c) Amme Hizmetinin Tatbikinden Doğan Alacaklar: Örneğin paralı hastane hizmeti alacağı, mezbahane borçları, itfaiye hizmeti alacağı
- d) Takip Masrafından Doğan Alacaklar: İlan, haciz, nakil, muhafaza

bildirilenlere” bölümünün Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir (E.2007/4 K.2007/81 T.18.10.2007). Ancak Anayasa Mahkemesi Pasaport Kanununun sözü geçen hükmünün iptalinin doğuracağı hukuksal boşluğu kamu yararını ihlal edici nitelikte gördüğünden, Kanun koyucuya bu konuda olanak sağlamak amacıyla iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır<sup>169</sup>.

Yeni hüküm 06.06.2008 tarih ve mük. 26898 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5766 Sayılı Kanunla getirilmiştir. Böylece yeni yasak, Pasaport Kanunu’nda yer almamış, 6183 Sayılı Kanunun 36/A maddesine taşınmıştır<sup>170</sup>.

Yurt dışına çıkış yasağı ilgili amme idaresinin isteği üzerine Emniyet Makamları tarafından uygulanmaktadır<sup>171</sup>.

---

<sup>169</sup> Pasaport Kanunu 22’inci madde “Yurtdışına çıkmaları mahkemelerce yasaklananlarla,(...) vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez.”

<sup>170</sup> 6183 Sayılı Kanun (madde 36/A) “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 borçlusunu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildiri üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkraya göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusunu 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.”

<sup>171</sup>Vahit Yaşar AKIN, On Soruda Yurt Dışına Çıkış Yasağı, [http://www.alomaliye.com/2007/vahit\\_yasar\\_ihbar\\_yurtdisi.htm](http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_yurtdisi.htm) (Erişim 12.05.2008)



Yurt dışına çıkış yasağının uygulanmasına neden olan borcun ödenmesi, terkinin, teminata bağlanması ve tahsil zamanaşımına uğraması gibi hallerde bu yasağın uygulanması gereğinin kalmayacağı açıktır. Bu hallerde derhal emniyet makamları bilgilendirilerek yasağın kaldırılması gerekmektedir. Kamu borçluları, tedavi amacıyla veya faaliyet konuları gereği yurt dışına çıkmaları gerektiği halde bu yasak nedeniyle çikamadıkları takdirde mağdur duruma düşmektedirler. Bunun engellenmesi amacıyla Vergi Dairesi Başkanları, teminat göstermese dahi borçlunun geçici olarak yurtdışına çıkabilmesine izin vermeye yetkili kılınmışlardır. Ancak bu iznin verilebilmesi için borçlunun öteden beri borç ödeme konusunda iyi niyetli olduğu ve borç ödeme veya tedavi olanağını yitirebileceği kanaatine varılmış olması gereklidir. Ayrıca borçlunun geçici olarak yurt dışına çıkması, kamu alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyecek olmalıdır<sup>172</sup>.

## 2.11. DİĞER VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Vergi hasılatının artırılması hususunda yukarıda ayrıntılarıyla kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollara değinilmiştir. Ancak sayılanların dışında vergi kanunlarında da vergi güvenlik önlemleri yer almaktadır. Bu başlıkta vergi türleri itibariyle söz konusu güvenlik önlemlerine kısaca değinilecektir.

Türk Vergi Mevzuatında, vergi güvenlik önlemleri arasında başlıca ortalama kar haddi, gayri safi hasılat esası, gider esası, asgari zirai kazanç ve asgari zirai vergi, servet beyanı sayılabilir<sup>173</sup>.

Vergi güvenlik önlemleri vergi hasılatı açısından çok önemlidir. Yukarıda sayılanlardan servet beyanı, hayat standardı, ortalama kar hadleri gibi vergi güvenlik araçlarının vergi sisteminden çıkarılmasından sonra vergi iadesi de kaldırılınca vergi gelirlerinde önemli bir düşük yaşanmıştır<sup>174</sup>.

---

<sup>172</sup> ÇELİK, age, s. 138, 139.

<sup>173</sup> <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=1392> (Erişim 20.07.2008).

<sup>174</sup> [http://www.webhatti.com/ekonomi /47982\\_maliye\\_nerden\\_buldun\\_diyecek.html](http://www.webhatti.com/ekonomi /47982_maliye_nerden_buldun_diyecek.html) (Erişim 06.08.2008).

Gelir Vergisi Kanununda yürürlükte olan güvenlik müesseseleri aşağıda yer almaktadır.

- Ortalama yıllık kazanç ve yıllık geçim bildirimini,
- Asgari zirai kazanç esas ve asgari zirai vergi
- Gayrimenkul Ortalama Satış ve Kira Bedeli
- CFC, Transfer Fiyatlandırması,

5220 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu istisnalar, giderler, muafiyetler gibi birkaç başlık altında toplamak gerekirse en önemli başlığı kesinlikle vergi güvenlik müessesesi oluşturacaktır. Bu müesseseyi dört temel başlık altında toplayacak olursak;

- İstisnanın istisnası olarak, kontrol edilen yabancı kurum kazancı,
- Örtülü sermaye,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç,
- Vergi Cenneti

olarak belirtilebilir.

5520 sayılı kanundan elde edilmek istenen asıl amaç; uygulamalar nedeniyle meydana gelen kanuni boşlukları ortadan kaldırmak ve uluslar arası uygulamalara ayak uydurarak; daha anlaşılır, adil ve eşit bir vergi sisteminin hedeflenmesidir<sup>175</sup>.

Emlak vergisi kanununun 30'uncu maddesinin 7'inci fıkrası uyarınca kamu dairelerinin devir ve ferağ işlemlerini, ertesinin 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirmeleri gerekmektedir. Bu hüküm, yeni yükümlülüklerin izlenebilmesi bakımından bir güvenlik önlemi niteliğindedir. Emlak vergisinde malik ve intifa hakkı sahibinin yanı sıra bunların bulunmadığı durumlarda mutasarrıfın da kanunen yükümlü sayılması, Vergi İdaresince bir güvenlik önlemi olarak düşünülmektedir. Emlak vergisinde bildirim dışı kalan gayrimenkullerin vergi borcu için zamanaşımının işlememesi bir başka güvenlik önlemidir. Ayrıca yeni inşa edilen

---

<sup>175</sup> Mehmet Akif Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.1,2.

binanın vergisinin arsanın veya arsa payının vergisinden az olamayacağı yolundaki hüküm de çok yüksek vergi değeri olan arsa üzerine vergiden kaçmak üzere çok düşük değerli bina yapılması gibi uygulamaların önlenmesi için getirilmiştir. Yine emlak vergisinde elbirliği mülkiyette malikler arasında kabul edilen teselsül bir başka güvenlik önlemidir<sup>176</sup>.

Veraset ve intikal vergisi ile ilgili güvenlik önlemlerinin bir kısmını vergi usul kanununda bulmak mümkündür. Örneğin anılan kanunun 150'nci maddesi resmi makamlarla belli gerçek ve tüzel kişilere ölüm vakaları ile intikalleri vergi dairesine yazı ile bildirme görevini getirmektedir. Veraset ve intikal vergisi kanununun 17'inci maddesi "vergiye mukabil alınacak teminat" başlığı altında, kamu idareleri ve kurumları ile mahkemelere, icra dairelerine, banka, banker, sigorta şirketleri ve diğer şirketlere vergi konusuna giren herhangi bir ödemede bulunmadan önce verginin ödendiğine dair vergi dairesinden belge ibraz edilmesini isteme ödevini yüklemekle, böyle bir belge ibraz etmeyen yükümlülere yapacakları ödemelerde belli oranlarda stopaj yapma sorumluluğunu getirmektedir. Bu güvenlik önlemi kısaca stopaj sorumluluğu şeklinde ifade edilebilir. Spor toto teşkilatı ile yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerin kazanılan ikramiyelerin vergisi olarak yüzde 20 oranında stopaj yapma zorunluluğunu getiren hüküm de başka bir güvenlik önlemini oluşturur. 19'uncu maddede vergi konusuna giren gayrimenkullerle ilgili olarak yer verilen düzenleme de aynı niteliktedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde verginin tahsilini güvence altına almak üzere düzenlemeler getirilmiştir. Trafik, belediye ve liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık sicil memurları taşıtların kayıt ve tescilleri ile ilgili bilgileri ve değişiklikleri bir ay içerisinde yetkili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Ayrıca noterler, taşıtlara ilişkin her türlü satış ve devir işlemlerini yapmadan önce, eski vergi borçları ve fer'ilerinin ödendiğini gösterir belgeleri istemeye mecbur tutulmaktadır. Satış, devir, temlik işlemlerini yapan noterler, kayıt ve sicil memurları ile muayene görevlileri, gerekli araştırmayı yapmadan işlemleri yürüttükleri takdirde vergi ve cezalarından yükümlü ile birlikte

---

<sup>176</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, age, s.369.

müteselsilen sorumlu olurlar; ancak ödedikleri vergi için yükümlülere rücu hakları vardır<sup>177</sup>.

Yukarıda belirtilenlerin dışında Vergi Levhası ve Ekim-Sayım beyanı uygulamaları başlıca güvenlik önlemleri arasında sayılmaktadır. Vergi Levhalarında mükelleflerin sicil, adres, vergi dairesi gibi bilgilerin yanı sıra geçmiş yıllardaki (son üç yıl) beyan edilen ve tahakkuk ettirilen vergi tutarları yer almaktadır. Maliye Bakanlığı, 1991/1 sayılı İç Genelge'de bu levhanın asılmasındaki amacını, mükellefe ait bazı bilgilerin açıklanması suretiyle, vergilerin ödenmesinde kamuoyunun baskı ve desteğinden yararlanma şeklinde açıklamıştır.

---

<sup>177</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, age,s.398.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMA YOLLARI İLE VERGİ HASILATI İLİŞKİSİ

#### 3.1. TÜRKİYEDEKİ VERGİ TAHSİLATININ GENEL DURUMU

Ülkeler vergi sistemlerini, oluşan yeni ekonomik gelişmelere uyum sağlayacak vergi rekabeti, vergide adalet, basitlik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde sürekli yapılandırma çabası içindedirler. Toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda yapılan gerek yasal gerekse de yürütmeye ilişkin düzenlemelerin temelinde ekonomik plan ve program hedeflerinin gerçekleştirilmesi , kayıt dışı ekonomiyle mücadele, mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ve finansman problemlerinin çözülmesi yatmaktadır. Söz konusu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli kamu finansmanının sağlanması, sadece kayıt dışı ekonomiyle mücadele veya vergi tabanının genişletilmesi gibi yöntemlerle değil, esasen kamu alacaklarının tahsilinde etkinliğin sağlanmasıyla ilgilidir.

Son dönemlerde yeni vergiler salınmak suretiyle mükellef kitlesinin genişletilmesi yada çeşitli nedenlerle kayıt dışı faaliyette bulunan kitlelere mükellefiyet kaydı oluşturulması üzerinde çalışmalar yapılmakta ve farklı düşünceler sunulmaktadır. Ancak tahakkuk etmiş bir alacağın tahsilinde etkinlik sağlanamazsa, yukarıda bahsi geçen konulara yönelik yapılan çalışmalardan sonuç almak olanaksızdır. Tahakkuk etmiş bir kamu alacağının tahsilindeki başarısızlık tüm mükellefler nezdinde örnek oluşturacaktır. Bu nedenle tahakkuk tahsil oranının reel anlamda ideal seviyeye çekilmesi gerekmektedir. Burada reel anlamdan kastedilen ülkedeki mevcut vergi sistemine af uygulaması gibi normalin dışında müdahalelerin olmadığı bir ortamdaki tahakkuk ve tahsil oranlarının durumudur.

Tahsil dairelerinde görevli idarecilerin etkinliği belirli performans kriterlerine göre değerlendirilmektedir. Performans değerlendirmesi, kamu

idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesidir<sup>178</sup>.

Vergi daireleri performans kriterleri arasında;

- Tahakkuk/tahsilat oranı
- Bakaya
- Borçlu mükellef sayısı
- Hedef tahsilat tutarı

sayılabilir<sup>179</sup>. Görüleceği üzere Tahakkuk/tahsilat oranı bu kriterlerin en başında gelmektedir. Bu durum sadece Tahsil daireleri için değil tüm bakanlık hatta siyasi iktidar için bile bir başarı göstergesi olarak kabul edilebilir.

Türkiye Genelinde Son 5 yılın (2003-2008) verileri üzerinde yapılan istatistiki çalışma sonucu elde edilen bilgiler aşağıda tablolar halinde belirtilmiştir.

**Tablo 3: Bütçe Gelirleri Tahsilat-Tahakkuk Oranları ve Bütçe Giderleri**

DÖNEMLER	TAHAKKUK EDEN BÜTÇE GELİRLERİ	TAHSİLAT TUTARLARI	BÜTÇE GİDERLERİ	TAHSİLAT TAHAKKUK ORANI
2003	113.697.581.-	100.250.427.-	140.454.842.-	88,17
2004	127.357.581.-	110.720.859.-	141.020.860.-	85,69
2005	159.656.536.-	137.980.944.-	146.097.573.-	86,42
2006	202.459.467.-	173.483.430.-	178.126.033.-	85,69
2007	221.654.043.-	189.617.246.-	203.506.684. -	85,55
2008 (Mart Ayı)	86.752.736.-	47.188.305.-	51.561.873.-	54,51

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Resmî İnternet Sitesinde ([www.muhasabat.gov.tr](http://www.muhasabat.gov.tr)) Yer Alan İller Bazında Kamu Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilat Durumunu Gösteren Tablolardan Derlenmiştir.

<sup>178</sup> Ebru Yenice, Kamu Kemsinde Performans Değerlendirmesi, **Maliye Dergisi**,2006, Sayı 150,s.123 (Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi 2004:9).

<sup>179</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının düzenlediği ve Kağıthane,Kasımpaşa,Maslak,Sarıyer ve Zincirli Kuyu Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün katılımcı olduğu "Vergi Daireleri Performans Değerlendirmesi" başlıklı brifing.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde ortalama %15 civarında tahakkuk etmiş amme alacağının tahsil edilemediği görülmektedir. Vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat durumu ise aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 4: Vergi Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilat Oranları**

DÖNEMLER	TAHAKKUK EDEN VERGİ GELİRLERİ	TAHSİLAT TUTARLARI	TAHAKKUK TAHSİLAT ORANI
2003	91.117.632.-	84.316.169.-	92,54
2004	97.729.805.-	90.076.861.-	92,17
2005	117.242.478.-	106.929.227.-	91,20
2006	150.310.500.-	137.480.220.-	91,46
2007	169.503.077.-	152.831.731.-	90,16
2008 (Mart Ayı)	62.924.002.-	40.255.828.-	63,98

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesinde ([www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)) Yer Alan İller Bazında Vergi Tahakkuk ve Tahsilat Durumunu Gösteren Tablolardan Derlenmiştir.

Görüldüğü üzere vergi tahsilat oranlarında yıllar itibariyle çok büyük farklılıklar yoktur. Artıstan söz edilemeyeceği gibi az da olsa bir düşüş yaşanmaktadır. Ancak yaklaşık yüzde 9'luk bir vergi alacağının tahsil edilememesi günümüz koşullarında başarısızlık olarak değerlendirilmelidir. Çünkü tahsil dairelerinin elindeki imkanlar ile tahsilat oranlarındaki artış karşılaştırıldığında bu oranın çok daha yüksek olması gerekmektedir.

Yukarıdaki iki tablodaki verileri aşağıdaki gibi derlediğimizde ise tahsil edilemeyen vergi alacağı ile toplam konsolide bütçe açığı arasındaki bağlantı görülebilir.

**Tablo 5 :Tahsil Edilemeyen Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Açıklarını Karşılama Oranı**

DÖNEMLER	TAHSİL EDİLEMİYEN VERGİ GELİRLERİ	KONSOLİDE BÜTÇE GİDERLERİ- TAHSİL EDİLEN BÜTÇE GELİRLERİ FARKI	TAHSİL EDİLEMİYEN VERGİ GELİRLERİNİN KONSOLİDE BÜTÇE AÇIKLARINI KARŞILAMA ORANI
2003	6.801.463	40.204.415	%17
2004	7.652.944	30.300.001	%25
2005	10.313.251	8.116.629	%127
2006	12.830.280	4.642.603	%276
2007	16.671.346	13.889.438	%120
Kaynak: Yukarıda Belirtilen İki Tablodaki Verilerden Yararlanılarak Oluşturulmuştur.			

2003 ve 2004 yıllarında bilindiği üzere Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimine geçen bankalar nedeniyle kamu gider rakamları bütçede öngörülenin çok üstünde gerçekleşmiştir . Diğer dönemlere bakıldığında ise tahsil edilemeyen vergi gelirlerinin konsolide bütçe açıklarını karşılayabildiği gözlemlenmektedir. Bu husus çok önemlidir. 2005,2006 ve 2007 yılı tahsil edilemeyen vergi gelirleri konsolide bütçe açıklarını karşılamakta hatta bazı dönemlerde geçmektedir.

Yani idarenin söz konusu açıkları finanse etmek için yeni vergiler salmak kadar mevcut tahakkuk eden vergilerin tahsili hususunda gayret göstermesi gerekir.

Vergi gelirlerinin hem toplam konsolide bütçe harcamalarını karşılama oranı hem de faiz dışı konsolide bütçe harcamalarını karşılama oranı pek sevindirici değildir. Bu duruma 1980’lerden sonra temel kamu finansman aracı olan vergi yerine borçlanma politikasına ağırlık verilmesi yol açmıştır. Bunun sonucunda günümüzde artık bütçenin harcama ve gelir kısımları adeta farklı ölçeklere sahip hale gelmiştir<sup>180</sup>.

<sup>180</sup> GERÇEK,age,239.



### 3.2. TAHSİL EDİLEMİYEN KAMU ALACAKLARININ MUHTEVİYATI

Tahsil edilemeyen kamu alacaklarına ilişkin yukarıda belirtilen tutarlara verginin ve vergi ziyanının vadesinde ödenmemesi dolayısıyla uygulanan ve tahsil esnasında hesaplanan gecikme zamları tutarları dahil değildir. Söz konusu tutarlarında eklenmesi halinde yukarıda ifade edilen rakamların çok daha üzerinde bir tutarla karşı karşıya kalınacaktır. Tahsil edilemeyen bu tutarların içeriklerine baktığımızda<sup>181</sup>;

- Zamanında takip işlemine geçilmemesi nedeniyle şu anda bulunamayan veya mal varlığını elden çıkarmış mükelleflerden olan alacaklardan,

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflere yapılan vergi tarhiyatlarından ve kesilen cezalardan,

- Mükelleflerce mahsup talep edilip de çeşitli nedenlerle vergi dairesince henüz mahsubu gerçekleştirilmemiş alacaklardan,

- Mahsup dönemi geçmiş olmasına rağmen vergi dairesince henüz terkinin gerçekleştirilmemiş geçici vergi alacaklarından,

- Tecil edilmiş ve henüz vadesi gelmemiş alacaklardan,

- Vadesi geçmiş olmasına rağmen vergi dairesince henüz takibe geçilmemiş alacaklardan,

- Kamu alacağının tamamını veya bir kısmını karşılayabilecek hacizli malı olmasına rağmen vergi dairesince henüz satış işlemi gerçekleştirilmemiş mükelleflerden olan alacaklar,

- KİT ve Kamu kuruluşlarından olan alacaklardan,

---

<sup>181</sup> [http://www.alomaliye.com/mart-06/tuncel\\_atabey\\_tahsil\\_edilemeyen.htm](http://www.alomaliye.com/mart-06/tuncel_atabey_tahsil_edilemeyen.htm) (Erişim 24.06.2008).

- Tahakkuktan terkin edilmesi gereken alacaklardan,
- Banka tarafından yapılan tahsilatların vergi dairesi kayıtlarına henüz aktarılmaması nedeniyle kayıt üzerinde görünen alacaklardan,
- Vergi dairesinin emanet hesaplarında bulunan ancak mükellef hesaplarına aktarılmaması nedeniyle kayıt üzerinde görünen alacaklardan,
- Diğer nedenlerden dolayı tahsil edilemeyen alacaklardan kaynaklandığını görebiliriz.

### 3.3. VERGİ TAHSİLATINI ARTIRMAYA VE HIZLANDIRMAYA YÖNELİK YAPILABİLECEK ÇALIŞMALAR

Şuana kadar yapılan açıklamalar genel olarak değerlendirildiğinde Türk Vergi Hukukunda vergi tahsilat işlemlerinin başarısız bir şekilde yürütüldüğü görülmektedir. Zaten bu konuda maliye uzmanları arasında da görüş birliği vardır. Vergi Dairelerinde mükellef sayılarının çokluğu, vergi takip ve icra faaliyetlerinde çalışan personelin yetersizliği, bina araç gereç ve depo eksikliği, cebren tahsilat işlemlerinde emniyet mensuplarından belli bir prosedürden sonra faydalanılmasından dolayı bu işlemin ancak belli bir gecikme ile yapılabilmesi haczedilen mallara halkın ilgi göstermemesi ve bu malların satılamaması gibi nedenlerden dolayı cebren tahsilat işleminde vergi idaresi başarı sağlayamamaktadır<sup>182</sup>.

#### 3.3.1. Personelin Eğitimi

Vergi tahsilatının artırılması yönünde bilinç oluşturulması bakımından başta tahsil dairelerinin yöneticileri olmak üzere, tüm personelin konuya titizlik göstermesi ve bu hususun bir zorunluluk olduğuna inanmaları önemlidir.

---

<sup>182</sup> GERÇEK, age, 225.

Bu amaçla; tahsil daireleri bünyesinde yöneticiler tarafından ilgili personel sürekli olarak eğitilmeli, tahsilat çalışmalarının önemi ve işlem yönergesi ile özellikle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna yönelik bilgi donanımları güncellenerek üst düzeye çıkarılmalıdır.

### 3.3.2. Tahsilat Çalışmalarının Dairelerde İzlenmesi

Tahsilat oranları günümüzde vergi dairelerinin performans değerlendirme ölçütleri arasında en önemlilerindedir. Diğer bir ifadeyle tahsilat oranları bir nevi başarı grafiği oluşturmaktadır. Tahsilat oranlarının yükseltilebilmesi de etkin ve sistematik çalışmalar yapılmasına bağlıdır. Bu anlamda tahsilat yolunda yapılan çalışmaların daireler içinde de izlenmesi gereklidir. Bu amaçla vergi dairesi yöneticilerince yeteri kadar personelden ekip oluşturulmalı ve söz konusu ekip aracılığıyla tahsilat çalışmaları birebir izlenmelidir. Görevlendirilen personele daire içinde farklı görevler verilmemeli tüm mesaisini takip işine ayırması için gerekli ortam oluşturulmalıdır.

### 3.3.3. Kamu Alacaklarının Tahsilatının Tahakkukundan Hatta Yüksek Tutarda Olanların Tahakkuk Aşamasından Önce İzlenmesi

Tahakkuk işlemi bilindiği üzere tahsilatın temelidir. Kamu alacaklarının tahsilatı tahakkuk ettikleri andan hatta daha öncesinden hedef alınmalıdır. 6183 sayılı kanunun teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri gerektiğinde derhal devreye sokularak, alacağın tahsili imkansız olacak şekilde normal yoldan tahakkuk etmesine izin verilmemelidir.

### 3.3.4. Tebliğlere Önem Verilmeli, Alternatif Tebliğ Usulleri Geliştirilmelidir.

Cebri tahsilat işlemlerinin ilk aşaması ödeme emrinin çıkarılmasıdır. Ayrıca alacaklı kamu idaresinin borcunu ödemeyen mükellefler nezdinde 6183 sayılı yasa uyarınca takibata yönelik işlem yapılabilmesi için, ödeme emri düzenlenmesi ve tebliğ edilmesi zorunluluktur. Ayrıca ödeme emri tebliğinin, cebri icra çalışmalarının

izleyen kısmının uygulanmasına gerek kalmadan mükellefleri borçlarını ödemeye sevk ettiği de gözlenmektedir. Bu nedenle yasalarında belirlenen sürelerde ödenmeyen kamu alacakları derhal tespit edilmeli ve ödeme emirleri düzenlenmelidir. Tebliğin süratli ve uygun şekilde yapılabilmesi için temel unsur sağlıklı adres bilgilerinin bulunmasıdır. Bu nedenle mükelleflerin adreslerinin güncel olması adres değişikliklerinin izlenmesi gerekmektedir.

Günümüz koşullarında tebliğin posta ya da memur eliyle yapılmasına alternatif olarak e-mail yolu düşünülebilir. Nasıl her mükellefe vergi kimlik numarası yada TC kimlik numarası verildiyse, mükelleflere devlet serverlarınca düzenlenecek birer resmi e-mail adresi verilebilir. Mükelleflere mail ile gönderilen tebliğler belirli bir süre sonunda tebliğ edilmiş gibi işlem yapılabilir. Denebilir ki mükellef internete girmez ise yada mail adresine bakmazsa nasıl tebliğden bilgi sahibi olacak? Bu görüşün haklılık payı vardır ancak bu tarz düşünüldüğünde uygulanmakta olan birçok usulün aslında yanlış olduğu gözlemlenir. Örneğin ilanla tebliğ yapılırken mükellef gazeteye bakmamışsa ilan geçersiz mi olacaktır? Yada vergi dairesi müdürlüğüne işleri olması veya çeşitli nedenlerle uğramamış olsa bile yine ilan geçerli olacaktır.

E-mail yoluyla tebliğin sayılamayacak kadar faydaları vardır. Posta giderleri azalır, memurlar adres aramakla uğraşmaz daha verimli konularda çalışırlar, mükellefe kendi mükellefiyetiyle ilgili çeşitli bilgiler ve kanundaki değişiklikler idare tarafından otomatik olarak anında iletilebilir. Vergi borcunun vade tarihi gelmeden mükellefe uyarı mesajları gönderilebilir.

### 3.3.5. Hapis Uygulamaları

6183 sayılı kanununun 60'ncı maddesinde ; kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 7 gün içinde borcunu ödememesi ve mal bildiriminde bulunmaması halinde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunacağı, bu konudaki kararın icra tetkik mercii hakimi tarafından verileceği ve Cumhuriyet savcılığı tarafından da derhal infaz

olunacağı hüküm altına alınmıştır. Oldukça caydırıcı olması nedeniyle hapsen tazyik talebinde bulunulması mükellefleri borcunu ödemeye yöneltmek bakımından yararlı olacağı kesindir.

Özellikle hapis uygulamasının yapıldığını gören diğer mükellefler üzerlerinde psikolojik baskı hissedecekler ve borçlarını ödeme konusunda gayretlerini arttıracaklardır.

### 3.3.6. Haciz Uygulamalarının Likiditesi Yüksek Mallarda Yoğunlaştırılması ve Satılmasında İlanın Dışında Reklam Yapılması,

Hacizden maksat haczedilen malların nakde dönüştürülerek idarenin mükelleften tahsil edemediği alacağın tahsil edilmesidir. Ekonomik değeri olmayan veya nakde dönüşmesi zor olan, kısa sürede gerçekleştirilmesini, satılamayacak malların haczedilmesi idarece hedeflenen durumları güçleştirecektir. Bu nedenle haczedilecek malların seçiminde önceliğin likiditesi yüksek mallara verilmesi gerekmektedir.

Hatta bazı malların kesinlikle haczedilmemesi gerekir. Çünkü bu malların korunması, taşınması gibi giderler bazen haczedilen malın değerinden fazla harcama yapılmasına neden olduğu görülmektedir.

Bazen haczedilen mallar piyasanın çok altında satılmasına rağmen rağbet görmemektedir. Bunun asıl nedeni vatandaşların söz konusu satışlardan haberdar olmamasıdır. Bu satışlar genelde vergi dairesi başkanlıkları internet sitelerinde duyurulmaktadır. Ancak bazı değerli ürünlerin iyi fiyata satılabilmesi için reklam yapılması uygun olabilir. Söz konusu reklam gideri haczedilen malın satış fiyatına eklenebilir. Haczedilen mallar genelde toptan satılırlar. Ancak bunlardan bazılarının perakende satılması daha çok gelir sağlar.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu harcamalarının sürekli olarak arttığı bilinmektedir. Kamu harcamalarında sürekli artış olduğu, ilk olarak 1883 yılında Alman ekonomist Adolph Wagner'in "Devlet Faaliyetlerinde Sürekli Artış Kanunu" ile ileri sürülmüştür. Daha sonra ekonomistler Henry Carter Adams, Francesco Nitti, S.Fabricant, Richard Musgrave, A.Peacock ve J.Wiseman kamu harcamalarının artışı konusunda çalışmalar yapmışlardır.

Kamu harcamaları sürekli artarken, kamu gelirleri de hem mutlak olarak, hem de milli gelire göre nisbi olarak artmaktadır. Bununla beraber Kamu gelirlerinin bileşiminde yer alan vergi gelirleri de sürekli olarak artmaktadır. Vergi hasılatı artırılırken, yeni vergiler salınmakta ya da yürürlükteki mevcut vergi oranları artırılmaktadır. Ancak çalışmamda da belirttiğim üzere, fiili vergi hasılatı olması gereken düzeyin altındadır. Tahakkuk eden vergilerin önemli bir bölümü tahsil edilememektedir. Tahsil edilemeyen bu vergilerin tahsilinin sağlanması, vergi hasılatını artıracaktır.

Tahsilat oranları hem bütçe hedefleri hem de gelir idaresi açısından oldukça önemlidir. Ayrıca aynı gösterge vergi daireleri açısından da önemli bir performans ölçütüdür. Tahsilat oranlarının arttırılması konusundaki görev ise tümüyle tahsil dairelerine düşmektedir. Bu nedenle tahsil daireleri görevlerini yürütürken tahsilat yöntemlerini geliştirmeli, hedeflerine ulaşabilmek için idari önlemler almalıdırlar.

Kamu gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadırlar ve bu hizmetlerin kesintiye uğramadan yürütülebilmesi için kamu alacağının zamanında tahsili çok önemlidir.

Genel olarak vergiler tarh edildikten sonra, mükelleflere tebliğ edilirler. Tebliğden sonra mükellefler uzlaşma talebinde bulunabilirler, indirim müessesesinden yararlanabilirler ya da dava açma yoluna gidebilirler. Dava açıldığı takdirde Vergi mahkemeleri'nin, temyiz talep edildiyse Danıştay'ın, hatta bazı

durumlarda Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararının açıklanması beklenir. Bu nedenlerle bazen vergiler, normal vade tarihinden iki üç yıllık bir süre geçtikten sonra tahsil edilebilmektedir.

Kamu alacaklısı açısından, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyerek, tahsil gerçekleşmez ise cebri icra yoluna gitmek yerine, kamu alacağını koruyucu bazı yolların bulunması alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak sağlanması yönlerinden daha avantajlıdır. Amme borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayıcı bir faktördür. Kamu alacaklısının, amme alacaklarını korumak ve tahsil edebilmek için, alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekmektedir.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 9'uncu ve 36'ncı maddeleri arasında kamu alacaklarının korunması ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu maddelerde bahsi geçen müesseseler, amme kamu alacağının tahsilinin rızaen ödeme veya cebren takip ve tahsil safhalarından önce tehlikeye girmesini önlemek, kamu idaresinin haklarını korumak amacını taşıyan önlemleri ifade etmektedir. Önceki bölümlerde ayrıntılarıyla açıklandığı üzere bu müesseseler mal bildiriminde bulunulması zorunluluğu, teminat istenmesi, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, sorumluluk kurumu, kamu alacaklarına rüçhaniyet tanınması, ortaklığın feshinin istenebilmesi ve yurt dışına çıkış yasağı uygulamasıdır.

Bilindiği üzere, vergi tahsilatında uyulması gereken temel ilkelerin başında "vergi alacağının güvence altına alınması ilkesi" gelmektedir. Devlet gerek yukarıda sayılan kamu alacağının korunmasına ilişkin yollarla, gerekse de vergi kanunlarında ve uygulamada yer alan çeşitli güvenlik önlemleriyle (vergi levhası asılması, ekim sayım beyanı gibi) bahsi geçen ilkeye riayet etmektedir. Özellikle anılan önlemlerden 6183 Sayılı Kanunda yer alan kamu alacaklarının korunmasına ilişkin hükümler, hapis cezası, haciz ve ortaklığın feshinin istenebilmesi gibi yaptırımlarla desteklendiğinden çok etkilidirler.

6183 Sayılı Kanunda mal bildiri mi konusunda neredeyse hiçbir açık bırakılmamış, mükellefler bu hükme uymaya zorlanmıştır. Hatta malım yoktur diyen bir kamu borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişiler de, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmaya, yine hapis cezası yaptırımını ile zorlamıştır. Hapis cezası uygulaması amme alacağının tahsili konusundaki en önemli yaptırımlardandır. Ancak söz konusu yaptırımların uygulanmasında kesinlikle tereddütte ve gecikmeye düşülmemelidir. Çünkü veri idaresince yapılan uygulamalardan amme borçlusunun faaliyette bulunduğu sektörlerin tamamı haberdar olmakta, dolayısıyla diğer mükellefler nezdinde hapis “cezası müeyyidesi uygulanmıyor” şeklinde olumsuz bir kanaat meydana getirilebilmektedir.

Teminat müessesesi tek başına diğer yaptırımlar kadar etkili görünmese de, teminat isteme nedenlerinin doğması, aynı zamanda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin de uygulanmasını gerektirebileceğinden mükellef açısından caydırıcı bir uygulamadır. Ancak teminat istenmesini gerektiren hallere bağlı ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasının, mükellefin sadece teminat istenen alacakla sınırlı sayılmıştır. Ancak teminat istenmesini gerektiren haller incelendiğinde kamu alacağının şüpheli hale geldiği görülmektedir. Dolayısıyla borçlunun teminat konusu alacak dışında, diğer tahakkuk etmiş veya edecek tüm borçları içinde ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin uygulanması gerekmektedir.

Aslında kamu alacağının korunması çerçevesinde uygulanan teminat isteme müessesesi, ödeme gücünü çeken vergi borçlusuna kolaylık sağlar (İhtiyati haciz uygulamasından önce zamanında teminat gösterildiği takdirde). Esasen ödenmesi gereken safhaya gelmiş kamu alacağının daha geç ödenmesi için mükellefe ilave imkan tanınmış olur.

Amme alacaklarının korunmasına ilişkin yolların en önemlisi ihtiyati haciz müessesesidir. Çünkü amme borçlusu tarafından vergi veya idare mahkemesinde



dava açılmış, hatta kazanılmış olsa dahi, haczin yürütmesi Danıştay'ın nihai kararına kadar devam edecektir. Bu nedenle mükellef haczi kaldırmak için derhal teminat bulmaya çalışacaktır. Zaten teminat alınması Vergi Dairesi için sonuca ulaşılmış olmasını ifade eder. Teminat alındığı takdirde kamu alacağı tahsil edilebilir hale gelmiş demek kanımca yanlış bir ifade olmaz.

İhtiyati haciz uygulamasında teminat gösterilmesi gereken hallerin varlığı halinde derhal ihtiyati haciz kararı alınmaktadır. Bazı maliye ve ekonomi yazarları; bir vergi alacağı kamu alacağının korunmasına ilişkin yollardan biriyle güvence altına alındıktan sonra, bir diğerinin uygulanmasına gerek olmadığı kanaatinde dirler. Ancak kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yolların düzenlenmesindeki amaç kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesi önlemektir. Dolayısıyla söz konusu müesseselerin bir arada uygulanmasında kanımca bir sakınca yoktur. Kaldı ki teminat istendikten sonra geçecek süre içerisinde geçecek sürede mükellefin sergileyeceği tutumu kontrol altına almak çok zordur. İhtiyati haciz uygulamasında ise bu süre tamamen idarenin kontrolü altındadır. Teminat alınıncaya kadar geçecek süre zarfında (Teminatın hangi sürede teslim edileceğine dair 6183 Sayılı Kanunda hüküm bulunmamaktadır.) kamu alacağının tahsili riske girebilir. İhtiyati haciz işlemi son derece gizli ve hız bir biçimde başka bir deyişle baskın şeklinde gerçekleştirilmektedir. İhtiyati haciz işleminin herhangi bir safhasında görev alan memurlar, haczin uygulanmasında meydana gelebilecek muhtemel gecikmelerden sorumlu tutulurlar. Bu nedenle ihtiyati haciz uygulamasının teminat isteme müessesesiyle birlikte uygulanmasında herhangi bir sakınca yoktur. Teminat isteme müessesesinin dışında ihtiyati tahakkuk müessesesi de işlerlik ve etkinliğini ihtiyati hacizle birlikte uygulanarak kazanır.

İhtiyati tahakkuk müessesesinin en etkili olduğu durum mükellefin cari yıldaki beyan ve tahakkuk dönemi gelmemiş vergilerinin ihtiyaten tahakkuk ettirilmesidir. Yani mükellef hakkında eğer ihtiyati tahakkuk uygulaması söz konusu olmuş ise, ihtiyati tahakkuk uygulanacak dönem geçmiş hangi yıl olursa olsun, mükellefin cari yıldaki ihtiyati tahakkuk kararı verilen güne kadarki tüm tahakkuk etmemiş borçları için ihtiyati tahakkuk uygulanacaktır.

Kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollar uygulanırken diğerk bir önemli husus, maliye dışında diğerk tüm kamu kurumlarının ve hatta özel kişilerin dahi tahsil dairelerine yardımcı olması gereğidir. Rüçhan hakkı konusunu ele alacak olursak, örneğinin icra daireleri, kamuya borcu olan herhangi bir mükellefin haczedilen malıyla ilgili işlem yaparken, mutlaka tahsil dairelerine haber vermelidir. Hatta kamu borcu olsun olmasın tüm işlemlerde bizzat kendisinin malın eski malikinin ödenmemiş vergi borcu olup olmadığını araştırması gerekir.

Ortaklığın feshi istenirken veya ihtiyati haciz uygulanırken, mükellef kurumun ekonomik durumu ayrıntılı olarak incelenmelidir. Kamu borçlusunu faaliyette bulunduğu işkolunda çok iyi durumda iken, çeşitli nedenlerle müşkül duruma düşmüş olabilir. Bu nedenle de vergi borcunu ödeyememiş hatta teminat gösterememiş olabilir. Böyle bir durumda ortaklığın feshinin istenmesi bir nevi “vergi gelir kapısının” kapatılmış olması anlamına gelir. Değerlendirme yapılırken uzun vadeli düşünülmelidir. Bilindiği üzere bir ortağın şahsi borcu dolayısı ile ortaklığa yönelmek için; borçluya ait mal bulunmaması veya borçlunun malının borcu karşılamaya yetmemesi, yahut borçlu veya ortaklığın bu kanuna göre teminat göstermemiş olması gerekir. Ancak ortağın vergi borcu için ortaklığa başvurmak işletmeyi güç duruma sokabilir. Burada idarenin takdir yetkisi çok önemlidir.

Kanuni temsilcinin vergi ve vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için vergi alacağının kısmen veya tamamen temsil edilenin varlığından alınamamış olması ve kanuni temsilcinin vergi alacağının asıl borçludan alınamamasında yükümlülüklerini yerine getirmemesi veya vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde kusurlu olması gerekir. Vergi daireleri gerek vergilendirme gerekse de tahsilatla ilgili evrakların tebliğinde güçlük yaşamaktadırlar. Özellikle şirketlerde dönemler itibariyle kanuni temsilcilerin çok sık değişmesi, kanunen geçerli bir tebliğ işleminin yapılmasını zorlaştırmaktadır. Yargı kararlarında ve doktrinde hangi kanuni temsilcinin sorumlu olduğu belirlenirken, kamu alacağının doğduğu andan sonraki temsilcilerden tespiti başlanması gerektiği kabul edilmektedir. Bu belirsizliğin yapılacak kanuni bir düzenleme ile giderilmesi gerekmektedir.

Tebliğlerin memur eliyle veya posta aracılığıyla yapılmasına alternatif yollar bulunması, hem vergi tahsilatını hızlandıracak, hem de maliye ve diğer kurumlardaki tüm işlemlerin ekonomik, hızlı ve etkili bir biçimde yapılmasına olanak sağlayacaktır. Alternatif olarak, E-mail yoluyla tebliğ düşünülebilir, başka bir deyişle mükelleflere devlet tarafından sanal bir ikametgah oluşturulabilir. Devlet tarafından düzenlenecek birer resmi E-mail adresi tüm mükelleflere verilebilir. Mükelleflere mail ile gönderilen resmi belgeler, belirli bir süre sonunda tebliğ edilmiş sayılabilir. Memur eliyle ve posta yoluyla tebliğ geçmiş yüzyıllarda uygulanan eski usullerdir. Kanımca tebliğ konusunda, günümüzün teknolojik koşullarında yeni yöntemler geliştirilebilir.

Kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollardan biri de yurt dışına çıkış yasağıdır. Bu konu temel özgürlüklerin kısıtlandığı gerekçesiyle çok fazla eleştirilmiştir. Tenkit edilen hususlar, Anayasa Mahkemesinin Pasaport Kanununun 22'nci maddesinin ilgili hükmünü iptal etmesi ve akabinde 5766 sayılı kanunla Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna yeni hükümler eklenerek giderilmiştir.

Amme alacaklarının korunmasına ilişkin yollar yukarıda açıklanan gerekli durumlarda kullanıldığı müddetçe vergi hasılatı artacak, dolayısıyla tahsilat-tahakkuk oranı yükselecektir. Bilindiği gibi ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri henüz tahakkuk etmemiş vergi alacakları için uygulanmaktadır. Kamu alacağı kanunda belirtilen durumlarda şüpheli hale geldiğinde bu müesseselerin derhal uygulanması gerekir. Tahsili şüpheli hale gelmiş bu alacakların tahakkukunun ihtiyaten yapılmaması tahsilat-tahakkuk oranını olumsuz yönde etkileyebilir.

Genel olarak tahsilat verilerine baktığımızda, kriz dönemleri veya bankalara el konulması gibi rutin olmayan uygulamaların olduğu dönemleri dikkate almazsak, tahsilat oranlarının teknolojiyle eş bir gelişme içerisinde olmadığı görülmektedir. Tahsilat oranlarının kanımca çok daha yüksek düzeylerde olması gerekir. Çünkü kamu alacaklarının tahsilinde mükellefin takibi çok önemlidir. Bu nedenle tahsil dairelerine çok fazla iş düşmektedir Gelir İdaresi Başkanlığı birimleri içinde

özellikle Tahsilat Grup Müdürlükleri için teşvik edici (tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsilinden pay verilmesi gibi) düzenlemeler yapılmalıdır.

Hacedilen malların satışının da en fazla hasılatı sağlayacak şekilde yapılması gerekir. Satılacak malların sunumu, genelde Vergi Dairesi Başkanlıklarının internet sitelerinde marka, miktar ve fiyat belirtilmek suretiyle yapılmaktadır. Satışlar ise ürünün cinsine göre perakende değil toptan olarak gerçekleştirilmektedir. Bu uygulama yetersizdir. Ürün listesinin yanı sıra, ürünlerin resimleri de internet sitesine konulmalıdır. Ayrıca halkın büyük bir çoğunluğunun böyle bir internet sitesinin varlığından haberi yoktur. Ya da haberi olsa bile hacizli malların satışının bu sitelerden takip edileceği konusunda bilgisi yoktur. Bu nedenle yazılı ve görsel basında da satışa sunulan ürünlerle ilgili bilgilere yer verilmelidir. Satışların toptan veya perakende yapılmasında amaç satış işleminin bir an önce gerçekleştirilmesi değil, maksimum hasılatın sağlanmasıdır. Ayrıca ürünlerin satış fiyatları, haciz belgelerinde gösterilen asgari tutarlara göre değil, piyasa koşullarına göre tespit edilmelidir.

Kamu alacaklarının güvence altına alınması yalnızca 6183 Sayılı Kanunla değil, tüm vergi kanunlarının vergi güvenlik önlemlerine ilişkin hükümler bulundurmasıyla sağlanır. Servet beyanı, hayat standardı, ortalama kar hadleri gibi güvenlik önlemlerinin kaldırılmasından sonra vergi hasılatında birden düşüş yaşanmıştır. Tahsilatın en önemli ilkelerinden olan vergi güvenliği ilkesiyle paralel hükümler tüm vergi kanunlarında yer almalıdır. Uygulanabilirliği kalmayan hükümler kaldırılırken boşluk yaratmadan yerlerine yeni güvenlik önlemleri düzenlenmelidir.

Tahsil edilen vergi gelirleri ile tahakkuk eden vergi hasılatı arasındaki fark çok önemli boyutlardadır. sadece 2007 yılında bu fark 16.671.346.-YTL'yi bulmaktadır. Bu tutara verginin ve vergi ziyanının vadesinde ödenmemesi dolayısıyla uygulanan ve tahsil esnasında hesaplanan gecikme zamlarının tutarları dahil değildir. Söz konusu tutarlarında eklenmesi halinde önceki bölümlerde tablolarda belirtilen rakamların çok daha üzerinde tutarlarla karşı karşıya kalınacaktır. Bu nedenle tahsilat oranlarının

yüksek olması çok önemlidir. Bu yüksek hasılat oranları sağlandığı takdirde konsolide bütçe giderleriyle, gelirleri arasındaki fark yeni vergiler salınmadan giderilebilir. Hatta mevcut borç stokunun eritilmesine ve yeni yatırımlara kaynak aktarılmasına olanak sağlanılabilir. Bu nedenle tahsil edilemeyen vergi alacağını tahsil etmekle görevli vergi dairelerinin etkinliğini artıracak düzenlemelerin bir an önce yapılmasında fayda görülmektedir.

Son olarak belirtmek gerekirse, 6183 Sayılı Kanun üzerinde vergi, resim ve bunların cezalarında af anlamına gelecek düzenlemeler kesinlikle yapılmamalıdır. Ayrıca, vergi borcunun ödenmesinde, yükümlülüklerine zamanında yerine getiren diğer mükelleflere nazaran avantaj sağlayıcı olanaklar getirilmesi de yanlış bir uygulamadır. Zaman zaman bu tarz uygulamalara yer verildiği görülmektedir. Bu uygulamalar başka kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollar olmak üzere 6183 Sayılı Kanunun vergi borçluları üzerindeki etkisini azaltmaktadır.

## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

AKDOĞAN, Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002.

ARIKAN, Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Ofset Matbaacılık, Ankara, 2007.

ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

BİLDİRİCİ, Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

BOY, Kadir, **100 soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.**, Acar Matbaacılık, İstanbul.

CANDAN, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2006.

ÇELİK, Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları Şefik Matbaası, İstanbul, 2002.

DEVİRİM, Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.

DOĞAN, Vahit, **Banka Teminat Mektupları**, Sözkese Matbaa, Ankara, 2005.

EKER, Aytaç, **Kamu Maliyesi**, D.E.Ü. Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 1999.

GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÜZEL, Ahmet ve Muharrem ÖZDEMİR, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007.

İPEKÇİ, Nizam, **İhtiyati Haciz ve Sıra Cetveli**, Sözkese Matbaacılık, Ankara,2004.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Aralık 2003.

LEWIS, T.G., **The Friction-Free Economy Marketing strategies for a Wired World**,Harper Business Co, Newyork, 1997.

MILLER,Alex , **Georgy G.Dess, Strategic Management**, The McGrow-Hill Co, Newyork,1996.

ÖNCEL,Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan,**Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara ,2003 .

ÖZBALCI,Yılmaz,**Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Oluş Yayıncılık, 2003.

ÖZER,İlhan,**Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No:187, Ankara,1979.

ÖZKAN,Hasan, **Açıklamalı- İctihatlı İhtiyati Tebbir, Delil Tespiti, İhtiyati Haciz ve Kamu Alacağıın Tespitinde İhtiyati Haciz**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006.

ÖZMEN,Mehmet Akif , **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık,2008.

SEKDUR,Mahmut ve Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları,2001.

TOSUNER,Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset,İzmir,2000.

TÜRK,İsmail,**Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

TÜRK,İsmail, **Kamu Maliyesi**, Gim Matbaası, Ankara, 1999.

TUNCER,Selahattin,**Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-2**, Yaklaşım Yayınları,Ankara,2006.

ULUATAM,Özham, **Kamu Maliyesi**, İmaj Kitabevi, Ankara,2003.

YILMAZ, Kazım, **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara,2006.

## MAKALELER

AKIN,Vahit Yaşar, On Soruda Yurt Dışına Çıkış Yasağı, [http://www.alomaliye.com/2007/vahit\\_yasar\\_ihbar\\_yurtdisi.htm](http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_yurtdisi.htm) (Erişim 12.05.2008).

AYGÜN Fethi, Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun Açısından Limitet Şirket Ortak Ve Müdürlerinin Amme Alacaklarından Sorumluluk Durumları, **Maliye Postası**, 2006.

BOZDOĞAN,Nur, 6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları**, Eylül 2002, Sayı 168.

BÜLBÜL,Duran, Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı,Gecikme Faizi,Tecil Faizi,**Yaklaşım Yayınları**, Ekim 2003.

CANOĞLU,Mehmet Ali, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yer Alan Cezalar, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 172, Nisan 2006.

ÇELİK,Abdullah, Amme Alacağının Teminat Altına Alınması , **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 154, Şubat 2001.

ERDEMİR Hasan, İcra ve Vergi Daireleri (6183/21) garameten taksimde sorumluluğa dikkat!, **maliye ve sigorta yorumları**, 2006, Sayı 471.

GÜZEL,Ahmet, Amme Alacaklarının Korunmasında Rüçhan Hakkı, [http://www.alomaliye.com/2007/ahmet\\_guzel\\_amme\\_alacak.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ahmet_guzel_amme_alacak.htm) (Erişim 20.07.2008).



İNAN, Burak, Vergi Alacağıın İdarece Cebren Tahsili İle İlgili Diğer Korunma Hükümleri : Rüçhan Hakkının Kullanılması, İptal Davası Açılması Vb, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com) (erişim 14.06.2008).

KORKUSUZ,Mehmet, Vergi İdaresinin, Vergi Alacağıın Tahsilinin Güvenliğini Sağlamaya Yönelik Yetkileri Ve Süresinde Ödenmeyen Vergi Borçlarının Cebren Tahsili İçin Kullandığı Araç Ve Yöntemler , [http://www.ozdogrular.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1467](http://www.ozdogrular.com/index.php?option=com_content&task=view&id=1467) (Erişim 02.08.2008).

KILDİŞ,Yusuf, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, [www.muhasibetr.com/özelbolum/017/yazdir.php](http://www.muhasibetr.com/özelbolum/017/yazdir.php) , (erşim 14.07.2008).

KILDİŞ,Yusuf, **Kayıt Dışı Ekonomi**,[www.canaktan.org/ekonomi/ka...](http://www.canaktan.org/ekonomi/ka...)(erişim 08.07.2008).

KIR,Atıf, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları-1, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 225,Ocak 2007.

KİRAZ,Abdullah, Amme Alacağıın Güvence Altına Alabilmek Bakımından 6183 Sayılı Kanunun 79'uncu Maddesi ve 284 numaralı Tahsilat Genel Tebliği Açıklamaları Revize edilmelidir., **Vergi Sorunları**, Sayı 222, Mart 2007.

SERİM,Nilgün, Kamu Alacaklarının Daha Etkin Bir Biçimde Tahsiline Katkı Amaçlayan 6183 sayılı Kanunun 48. maddesinin işleyiş Mekanizması, **Vergi Dünyası**, Sayı 293,Ocak 2006.

TEKKOYUN .Mehmet, Limited Şirketlerde Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları, **Vergi Dünyası**, 2003, Sayı 261.

Uçar DEMİRKAN, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'ndaki Ceza Hükümleri, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 120, Aralık 2002.

YALÇIN,Hasan, 3946 Sayılı Kanunla 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'da Yapılan Değişiklikler, **Vergi Dünyası**,Sayı 152,Nisan 1994.

YENİCE, Ebru, Kamu Kemsinde Performans Değerlendirmesi, **Maliye Dergisi**,2006, Sayı 150(Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi 2004:9).

## **DİĞER KAYNAKLAR**

MERTER,Mehmet Emin,**Vergi Tahsil Usulleri ve Tahsilatta Etkinliğin Sağlanması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

BAKIR,Osman,Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvence Altına Alan Önlemler, Yüksek Lisans Tezi, [www.malihukuk.net](http://www.malihukuk.net) (Erişim 28.05.2008).

KAHRAMAN,Hamza,**Vergi Tahsilatında Etkinlik**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

TEKER,Cemal, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulamaları ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi**, Haziran 2008.

6183 sayılı Kanun Tasarımının Gerekçesi.

Tahsilat Genel Tebliği.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

<http://www.cember.net/forums/showarticle/838755> (Erişim 12.06.2008)

[http://www.alomaliye.com/mart-06/tuncel\\_atabey\\_tahsil\\_edilemeyen.htm](http://www.alomaliye.com/mart-06/tuncel_atabey_tahsil_edilemeyen.htm) (Erişim 24.06.2008).

Türkiye'de vergi yapısı ve 1980'den sonra sektörel vergi yüklerinin gelişimi. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı. İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü. Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, Aralık 1996 <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi.html> (erişim 28.06.2008).

www.gib.gov.tr.

[www.mevzuat.adalet.gov.tr](http://www.mevzuat.adalet.gov.tr) (Erişim 12.05.2008)

[www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5736.html](http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5736.html) (erişim 03.04.2008)

[www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/haber\\_detay.asp?PID=40&haberID=430006](http://www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/haber_detay.asp?PID=40&haberID=430006)  
(erişim 03.04.2008)

[http://borsa.terimleri.com/Devlet\\_Ic\\_Borclanma\\_Senetleri.html](http://borsa.terimleri.com/Devlet_Ic_Borclanma_Senetleri.html) (Erişim 21.07.2008)

[http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/muteselsil\\_borc](http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/muteselsil_borc) (Erişim 21.06.2008)

<http://tr.wiktionary.org/wiki/muteber> (Erişim 11.08.2008)

<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=1889> (Erişim 17.07.2008)

<http://www.netsozluk.net/index.php?InParent=istihkak> (Erişim 11.07.2008)

<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=1392> (Erişim 20.07.2008)

[http://www.webhatti.com/ekonomi\\_/47982\\_maliye\\_nerden\\_buldun\\_diyecek.html](http://www.webhatti.com/ekonomi_/47982_maliye_nerden_buldun_diyecek.html)  
(Erişim 06.08.2008)