

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (AYDIN İKTİSAT) ANABİLİM DALI
2019-YL-160

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UYGULANAN KAMU
ALACAKLARININ CEBREN TAHSİL YÖNTEMLERİNİN
SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ İLE
KARŞILAŞTIRILMASI

HAZIRLAYAN
Ayşen KOYUNCU

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN

AYDIN-2019

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Maliye ve Vergi Uygulamaları Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Ayşen KOYUNCU tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Cebren Tahsilinin Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri ile Karşılaştırılması” başlıklı tez,/...../2019 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan			
Üye			
Üye			

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun tarihsayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdür

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

...../...../ 2019

Ayşen KOYUNCU

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UYGULANAN KAMU ALACAKLARININ CEBREN TAHSİL YÖNTEMLERİNİN SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ayşen KOYUNCU

Yüksek Lisans Tezi, Maliye ve Vergi Uygulamaları Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Hamza KAHRİMAN

2019, XIX+129 Sayfa

Her devletin harcamalarının finansmanın temel kaynağı, başta vergiler olmak üzere tüm kamu alacaklarıdır. Kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı başvuru alan cebri tahsil yolları, ülkelerin kendi kanunları çerçevesinde farklı olarak ve yürütülmektedir. Bu çalışmada Türk Vergi Hukukunda kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemlerinin incelenmesi ve bu tahsil yöntemlerinin seçilmiş bazı AB ülkelerindeki kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemleri ile karşılaştırılarak, mevcut durumun ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada ikincil verilerden yararlanılmış olup, araştırma amacı doğrultusunda literatür taraması sonucu ulaşılan kaynaklar kullanılmıştır.

Çalışmada incelenen Avrupa Birliği ülkelerinin genelinde, kamu alacaklarının cebren tahsili esaslarını düzenleyen ayrı bir kanunun bulunmadığı tespit edilmiştir. Kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması bağlamında kamu alacaklarının önceliği esas alındığında; vergi alacaklarının en kısa sürede ve eksiksiz şekilde tahsilinin sağlanabilmesi açısından, Türkiye’de olduğu gibi çerçevesi ayrıntılı olarak belirlenmiş ayrı bir tahsilât kanunu ile takip ve tahsil edilmesinin doğru bir yaklaşım olduğu kanaatine varılmıştır.

Türkiye’de kamu alacaklarının cebren tahsili sürecinde; alacağın hızlı ve eksiksiz tahsil edilebilmesi amacıyla, hem teknolojiye dayalı gelişmelerden faydalanılması hem de uygulamaların hukuk çerçevesinde ve sonradan idare açısından olumsuz hukuki sonuçlar doğurmayacak şekilde cebri tahsil yöntemlerinin uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır. 6183 Sayılı Kanunun; Avrupa ülkelerindeki başarılı uygulamalar ile

güncellenmesi, en hızlı ve eksiksiz şekilde kamu alacaklarının tahsilini sağlayacak düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Kamu Alacağı, Vergi Hukuku, Cebren Tahsil Yöntemleri, AB Ülkeleri.



ABSTRACT

COMPARISON OF THE FORCIBLY COLLECT PUBLIC RECEIVABLES IN THE TURKISH TAX LAW WITH THE SELECTED EUROPEAN UNION COUNTRIES

Ayşen KOYUNCU

M.sc. Thesis at Department of Finance and Tax Applications

Supervisor: Hamza KAHRİMAN

2019, XIX+129 Pages

The main source of financing of each state's expenditures is the public receivables arising from public services, particularly taxes. Due to the lack of timely repayment of public receivables, the ways of collecting the penalties are differentiated and carried out within the framework of their own laws. In this study, it is aimed to examine the collection methods of public receivables in Turkish Tax Law and to compare the collecting methods of the public receivables in the selected European Union countries with the methods of collecting. Secondary data were used in this study, and the resources obtained as a result of literature review were used for the purpose of the research.

In the European Union countries examined in the study, it is determined that there is no separate law regulating the principles of tax collection of tax-public receivables. Based on the priority of public receivables in the context of financing public services; As soon as the tax take and complete way in order to make the collection, as in the framework of Turkey determined in detail, followed by a separate law and the collection of the collection was concluded that the right approach.

In Turkey, the public will be forced to tax-collection process; In order to ensure that the receivable is collected quickly and fully, it has been concluded that both the technological developments should be utilized as well as the application of the methods of penal collection in a way that will not cause negative legal consequences in terms of the law and later administration. Law No. 6183; It is recommended to update with the successful practices in European countries and to make arrangements to ensure the collection of public receivables in the fastest and most complete manner.

KEY WORDS: Public Receivables, Tax Law, Methods of Forced Collection, EU Countries.

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, kullandığı her kelimenin hayatıma kattığı önemini asla unutmayacağım saygıdeğer danışman hocam sayın Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN'a ve tez dönem arkadaşım İrfan BALCI'ya, vergi ve haciz uygulamaları ile her türlü sorumu cevaplandıran çalışma arkadaşlarım Gelir Uzmanı Halil İbrahim KIZILASLAN'a ve Asım ULU'ya, Müdürüm Nihat KILIÇ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu çalışmanın tamamlanmasında yardımlarını ve desteğini esirgemeyen eşim Faruk KOYUNCU'ya, canım kızım Meltem Armin Koyuncu'ya ve çalışma arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Ayşen KOYUNCU

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	v
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ.....	xi
TABLolar DİZİNİ.....	xvii
KISALTMALAR DİZİNİ	xix
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	4
1. KAMU ALACAĞI İÇİN GENEL AÇIKLAMALAR.....	4
1.1. Kamu Alacağı Kavramı ve Genel Çerçevesi	4
1.1.1. Kamu Alacağı	4
1.1.2. Vergi Alacağı.....	7
1.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı.....	8
1.2.1. Asli Kamu Alacağı	9
1.2.2. Fer’i Kamu Alacağı	11
1.2.3. Kamu Hizmeti Görülmesinden Doğan Alacaklar	12
1.2.4. Takip Gideri Olarak Oluşan Kamu Alacağı	13
1.2.5. 6183 Sayılı AATUHK Kapsamına Giren Diğer Alacaklar	14
1.2.5.1. Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edilmesi gereken alacaklar	14
1.2.5.2. Özel Kanunlarda AATUHK’na göre tahsili mümkün alacaklar	15
1.2.6. 6183 Sayılı Kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları.....	16
1.3. Kamu Alacağının Tarafları	16
1.3.1. Kamu Alacaklıları.....	17
1.3.2. Kamu Borçluları	18
1.3.2.1. Gerçek kişi kamu borçluları	18

1.3.2.2. Tüzel kişi kamu borçluları	20
1.3.2.3. Diğer kamu borçluları	23
1.4. Kamu Alacağı'nın Önceliği ve Korunması	24
1.4.1. Kamu Alacağı'nı Güvenceye Alma Yöntemleri.....	25
1.4.1.1. Teminat	26
1.4.1.2. Kefalet.....	27
1.4.1.3. İhtiyati haciz.....	29
1.4.1.4. İhtiyati tahakkuk	34
1.4.1.5. Diğer kamu alacağı'nı güvenceye alma yöntemleri.....	36
2. BÖLÜM.....	41
2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ CEBREN TAHSİLİ	41
2.1. Cebren Tahsil Kavramı ve Özellikleri.....	41
2.2. Vergi İcra Hukuku ile Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Arasındaki İlişki.....	43
2.3. Kamu Alacağı'nın Cebren Tahsiline Yol Açan Nedenler	44
2.3.1. Kamu Alacağı'nın Vadesinde Ödenmemesi.....	45
2.3.2. Vadesinde Ödenmeyen Kamu Alacağı İçin Ödeme Emrinin Tebliği	45
2.3.2.1. Ödeme emrinin nitelikleri	46
2.3.3. Ödeme Emrine Rağmen Kamu Alacağı'nın Ödenmemesi	48
2.4. Mal Bildirimi, Mal Bildiriminin Hukuki Niteliği ve Sonuçları	49
2.4.1. Mal Bildirimi	49
2.4.2. Mal Bildiriminin Hukuki Niteliği ve Sonuçları	51
2.5. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsilinde Uygulanan Yöntemler	52
2.5.1. Kamu Alacağı'nın Teminatlar Yolu İle Cebren Tahsili	53
2.5.1.1. Kamu alacağı'na ilişkin teminat istenmesini gerektiren durumlar.....	53
2.5.1.2. Teminat olarak kabul edilebilecek varlıklar	55
2.5.1.3. Teminat istenmesinin usul ve esasları.....	57
2.5.1.4. Teminatların değiştirilmesi, tamamlanması ve iadesi	59

2.5.1.5. Teminatlı alacaklarda takip	61
2.5.2. Kamu Alacağı'nın Haciz Yolu İle Cebren Tahsili.....	63
2.5.2.1. Haczin hukuki niteliği	65
2.5.2.2. Haciz türleri.....	67
2.5.2.3. Haczedilebilecek ve haczedilemeyecek hak ve varlıklar	69
2.5.2.4. Haciz uygulamasına ilişkin genel çerçeve	72
2.5.2.5. Hacizli malların korunması ve satışı	77
2.5.2.6. E-Haciz uygulamasının işleyişi ve E-Hacizde karşılaşılan sorunlar ...	83
2.5.2.7. Haciz uygulamasına itiraz şekilleri	85
2.5.3. Kamu Alacağı'nın İflas Yolu İle Cebren Tahsili	88
3. BÖLÜM	91
3. SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİ VE TÜRKİYE' DE KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	91
3.1. İngiltere'de Vergi Alacaklarının Cebren Tahsili	94
3.1.1. İngiltere'de Kamu Alacakları Kapsamında Vergiler.....	94
3.1.2. İngiltere'de Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Yöntemleri ve Türkiye' deki Uygulamalarla Karşılaştırılması.....	98
3.2. Almanya'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili	100
3.2.1. Almanya'da Kamu Alacakları Kapsamında Vergiler.....	100
3.2.2. Almanya'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Yöntemleri ve Türkiye' deki Uygulamalarla Karşılaştırılması.....	102
3.3. Fransa'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili	105
3.3.1. Fransa'da Kamu Alacakları Kapsamında Vergiler.....	106
3.3.2. Fransa'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Yöntemlerinin ve Türkiye' deki Uygulamalarla Karşılaştırılması.....	108
3.4. Avusturya'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili	110
4. TARTIŞMA VE SONUÇ	113
5. KAYNAKLAR	119
ÖZGEÇMİŞ	129

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kamu Alacakları	9
Tablo 1.2. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Alacaklar ve Kanuni Dayanaklar	14
Tablo 1.3. 6183 Sayılı Kanuna Göre Alacaklarının Tahsili Öngörülen Özel Kanunlar.....	15
Tablo 3.1. Türkiye Ve İncelenen Avrupa Ülkelerindeki Kamu Alacağının Cebren Tahsiline İlişkin Bazı Uygulamaların Karşılaştırılması: Benzer Ve Farklı Yöntemler	112





KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AO	: Abgabenordnung-Alman Vergi Kanunu
BK	: Borçlar Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İİK	: İcra İflas Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
m	: Madde
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VAT	: Value Added Tax
VUK	: Vergi Usul Kanunu
ZPO	: Zivilprozessordnung-Alman Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

GİRİŞ

Modern devlet anlayışı gereği kamu hizmetlerinin daha yaygın ve nitelikli olarak verilmesini gerekli kılmıştır. Kamu hizmetlerinin finansmanı ise; kişi yada kurumlardan toplanan vergiler veya diğer kamu alacakları yolu ile gerçekleştirilmektedir. Kamu alacağı en genel ifade ile devletin; vatandaşlarına vereceği kamu hizmetlerini karşılama amacıyla, egemenlik ve kamu gücüne dayanarak uyguladığı mali yükümlülüklerden ortaya çıkan alacakları veya borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle elde ettiği gelirlerdir. İşte bu noktada hem kamu hizmetlerinin zamanında yerine getirilmesi hem de bu hizmetlerin eksiksiz ve günün koşullarına uygun bir şekilde sunulabilmesi açısından, kamu alacaklarının eksiksiz ve zamanında tahsil edilmesi hayati önem taşımaktadır. Ancak tüm yasal düzenlemeler ve kamu alacağının ödenmemesi durumunda getirilen cezai uygulamalara rağmen, kamu alacakları zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilememektedir. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsiline yönelik özel takip usullerine ilişkin düzenlemelere gidilmiştir.

Kamu alacağının öncelikli olması nedeniyle, alacakların zamanında-vadesinde ödenmemesi durumunda veya gelecekte kamu alacağının tahsilinin olanaksız hale gelmesi tehlikesine karşı, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) devreye girmekte ve kanun hükümleri doğrultusunda normal yollardan tahsil edilemeyen kamu alacaklarının cebren tahsiline gidilmektedir. Diğer bir ifade ile kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alan ve normal yollar ile alınamayan kamu alacakları 6183 Sayılı AATUHK hükümleri doğrultusunda cebren tahsil edilmektedir. 6183 Sayılı AATUHK'nun ikinci bölümünde yer alan "Amme Alacaklarının Korunması" başlığı altında kamu alacakları; teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma yöntemleri olmak üzere dört ana başlık altında koruma altına alınmıştır.

Kamu alacaklarının öncelikli alacaklar olarak nitelendirilmesi, bu alacakların cebri yollarla borçludan tahsil edilmesini mümkün kılmaktadır. Cebirlik kavramı kamu alacakları açısından ele alındığında; kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda, devlet gücünün kullanılarak zorla tahsil edilmesini ifade etmektedir. Kuşkusuz kamunun alacaklarını tahsilde cebri yollara başvurmasının temelinde, kamu alacağının öncelikli olması ve kamu alacağı olarak adlandırılan alacakların, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması yatmakla birlikte, asıl neden devletin dolayısı ile kamunun egemenlik gücü yatmaktadır. Kamu alacaklarının cebren tahsili yöntemleri arasında en yaygın kullanılan yöntem, ihtiyati haciz yöntemidir. İhtiyati haciz işlemi AATUHK 62. Maddesinde; kamuya

borçlu olan kişi veya kurumların mal bildiriminde gösterdikleri veya tahsil dairesince belirlenen, borçlu veya üçüncü şahısların her türlü menkul kıymeti ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince el konulması, işlemi olarak belirtilmektedir. Buna göre kamu alacaklarını, borçlunun her türlü mal veya alacağına haciz koymak suretiyle cebren tahsil yoluna gitmektedir. AATHUK gereğince kamu alacaklarının cebren tahsili amacıyla, borçlunun gösterdiği teminatların nakde dönüştürülmesi ve borçlunun tacir olması durumunda iflasının talep edilmesi yolu ile de kamu alacakları cebren tahsil edilebilmektedir.

Her ne kadar kamu alacakları öncelikli olsa da, bu alacakların cebren tahsil edilebilmesi için uyulması gereken hukuki süreç ve uygulamalar bulunmaktadır. Bir kamu alacağının cebren tahsiline başvurabilmenin ön koşulu; kamu alacağının borçlu tarafından vadesinde ödenmemesi nedeniyle, alacağın ödenmesine yönelik borçluya ödeme emrinin gönderilmesidir. Ödeme emri gönderilmesine rağmen borçlunun süresi içinde kamu borcunu ödememesi durumunda, cebri tahsil süreci fiilen başlamış kabul edilmektedir. Ödeme emri ile başlayan cebri tahsil süreci, borçlunun; mal bildiriminde bulunması, kamu borcuna karşılık teminat göstermesi ile devam etmektedir. Kamu alacağının cebren tahsil süreci; borçlunun gösterdiği teminatların nakde dönüştürülmesi, borçlu tarafından mal bildirim sürecinde gösterilen veya alacaklı kamu idaresi tarafından tespit edilen borçluya ait hak ve alacakların haczi, borçlunun iflası yolu ile cebren tahsili ile son bulmaktadır.

Kamu alacağının cebren tahsili sürecinde, alacaklı kamu idaresinin usul açısından yapacağı bir eksik işlem veya şekil açısından hatalı bir işlem, cebren tahsilât işleminin iptaline varan hukuki sonuçlar ile kamu zararı doğurabileceği gibi, aynı zamanda borçlunun maddi ve manevi açıdan telafi edilemeyecek kayıplara uğramasına da neden olabilmektedir.

Her devletin harcamalarının finansmanın temel kaynağı, başta vergiler olmak üzere kamu hizmetlerinden doğan kamu alacaklarıdır. Kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı başvuru olan cebri tahsil yolları, ülkelerin kendi kanunları çerçevesinde farklılaşmakta ve yürütülmektedir. Bu çalışmada Türk Vergi Hukukunda kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemlerinin incelenmesi ve bu tahsil yöntemlerinin seçilmiş bazı Avrupa Birliği ülkelerindeki kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemleri ile karşılaştırılarak, mevcut durumun ortaya konulması amaçlanmaktadır. Türkiye’de kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan yöntemlerin, seçilmiş AB ülkeleri ile karşılaştırılması sonucunda ulaşılabilecek bulgular ile kamu alacaklarının cebren tahsilini

düzenleyen AATHUK' un güçlü ve zayıf yönlerinin ortaya konulması ve uygulamadaki eksikliklerin belirlenmesi, bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Çalışmadan ulaşılabacak bulgular doğrultusunda, hem literatüre katkı sağlanması, hem de benzer konularda çalışma yapacak araştırmacılara ve kamu yöneticilerine öneriler getirilmesi hedeflenmektedir.

Bu amaçlar doğrultusunda çalışma üç ana bölüm üzerine kurgulanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde Türk Vergi Hukuku açısından kamu alacağı kavramı, kamu alacaklarının kapsamı, kamu alacaklarının önceliği ve korunması konuları ele alınarak açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türk Vergi Hukukunda kamu alacağının cebren tahsiline gidilmesinin yolları ve kamu alacağının hangi cebri yollar ile tahsil edileceği açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; İngiltere, Fransa ve Almanya ve Avusturya ülkelerinde kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemleri ele alınmış ve Türk Vergi Hukukunda uygulanan cebren tahsil yöntemleri ile karşılaştırılmıştır.

1. BÖLÜM

1. KAMU ALACAĞI İÇİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Kamu Alacağı Kavramı ve Genel Çerçevesi

Devletler çeşitli alanlarda vatandaşlarına belirli kamu hizmetleri sunmak zorundadır. Devlet veya devlete ait kurum ve kuruluşların, kamu yararını sağlamak amacıyla sundukları hizmetlerin finansmanın önemli bir kısmı vergiler yolu ile sağlanırken, bazı hizmetler karşılığında ise hizmetten faydalanan kişi ya da kurumlardan maddi bedel alınmaktadır. En basit ifade ile devlet tarafından sunulan veya sunulacak hizmetleri finanse edebilmek için, gerek kamu ve egemenlik gücüne dayanarak ve gerekse idari işlemler karşılığında aldığı paralar veya elde ettiği gelirler, kamu alacağı olarak tanımlanabilir.

Devletin gelirlerinin temel dayanağı, başta egemenlik gücü olmak üzere anayasa tarafından devlete tanınan yetkililerdir. Devlet veya devletler, hem egemenlik güçlerine hem de anayasanın kendilerine verdiği yetkilere dayanarak, vatandaşlarına bazı mali yükümlülükler getirmektedir (Öncel vd., 2006: 159). Genel olarak vergi, resim ve harç olarak adlandırılan bu mali yükümlülükler dışında devletlerin bazı hizmetleri sunmaktan veya ekonomik faaliyet göstermekten kaynaklanan gelirleri de bulunmaktadır (Gerçek, 2010: 2). Ancak devletin veya devlete ait kuruluşların yaptıkları faaliyetlerden ve sundukları hizmetlerden elde ettikleri gelirler veya alacakları, kamu alacağı olarak nitelendirilmemektedir.

Çalışmanın bu başlığı altında kamu alacağı kavramının genel çerçevesi, gerek literatürden edinilen bilgiler ve gerekse 6183 Sayılı AATUK hükümlerinden yararlanılarak alt başlıklar halinde ele alınmış ve incelenmiştir.

1.1.1. Kamu Alacağı

Kamu alacağı en genel ifade ile devletin; vatandaşlarına vereceği kamu hizmetlerini karşılama amacıyla, egemenlik ve kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden ortaya çıkan alacakları veya borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle elde ettiği gelirlerdir (Öncel vd., 2006: 159). Kamu alacağının dayanağı devletin sahip olduğu egemenlik ve kamu gücü iken, amacı ise; devletin sunmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanmasıdır denilebilir. Tanımda kamu alacağı; devletin egemenlik gücüne dayanarak

koyduğu mali yükümlülükler ve idari işlemler sonucu elde ettiği gelirler olarak ifade edilse de, yükümlülük ve gelirlerin kamu alacağına dönüşebilmesi için tahakkuk aşamasını geçerek, tahsil edilme aşamasına gelmesi gerektiği (Polat, 2014: 2) ifade edilmektedir. Dolayısı ile vatandaşların üzerindeki mali yükümlülükler veya idari işlemlerden kaynaklanan borçların kamu alacağına dönüşmesi, bunların tahakkuk ettirilerek ödeme aşamasına gelmesi ile mümkündür.

Kamu alacağı sadece devlete ait alacaklar ile sınırlandırılmayacak, devlet adına kamu hizmeti sunan kurum, kuruluş ve idarelerin de alacaklarını kapsamaktadır (Öncel vd., 2006:159). Dolayısı ile kamu alacağı veya alacakları; “devlet, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yargılama ve kovuşturma masaraları, birincil alacaklar (vergi cezası, para cezası, vb.), ikincil alacaklar (gecikme faizi, pişmanlık zammı, vb.) ile her türlü idari sözleşmeler ve kamu hizmetlerinden doğan alacaklar” (Kumrulu, 1981:654) olarak daha geniş bir kapsamda tanımlanabilir. Kavramın geniş tanımından da anlaşılacağı üzere kamu alacağı, kamuya ait her türlü yükümlülük, sözleşmelerden doğan alacaklar ve bunların zamanında ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan gecikme cezaları, faizleri ve tahsili sürecinde ortaya çıkacak hukuki işlem ve süreçlere ait giderlerdir.

Kamu alacağı kavramına ilişkin çeşitli tanımlar olmakla birlikte, kamu alacağı veya alacakları 6183 AATUHK ile düzenlenmiş ve oldukça geniş kapsamda tanımlanmıştır. 6183 Sayılı AATUHK’ un 1. maddesi, kamu alacaklarının kapsamını düzenlemekte ve bu maddede kamu alacaklarının neler olduğu ifade edilmektedir. 6183 Sayılı AATUHK’ ya göre kamu alacakları; “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” olarak belirtilmektedir. Söz konusu kanunun 1. maddesi incelendiğinde; bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için, alacağın devlete, il özel idarelerine veya devlete ait bir alacak olması gerektiği açıktır. Kamu alacaklarının kaynağı ise; devlet, il özel idareleri ve belediyelerin asli alacakları ile bu alacakların her türlü gecikme cezaları, masrafları, vb. gibi ferileri ile kamu hizmetlerinin sunumundan ortaya çıkan alacaklar oluşturmaktadır.

6183 Sayılı AATUHK 1. maddesinde;¹ bazı alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceği ifade edilmektedir. Şöyle ki; bir belediyenin emlak vergisi kamu alacağı olarak kabul edilirken, belediyeye ait bir gayrimenkulün kiraya verilmesi sonucu oluşacak alacak, kamu alacağı olarak kabul edilmemekte ve 6183 Sayılı AATUHK kapsamına girmemektedir (Tombaloğlu, 2011: 22). Bu bağlamda her kamu kurum veya kuruluşuna ait alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceğini ve bu alacakların tahsil edilememesi durumunda 6183 Sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanamayacağını söylemek mümkündür.

Kuşkusuz 6183 Sayılı Kanun kamu alacaklarının içeriğini düzenlemekle birlikte, sosyal ve ekonomik gelişmelere bağlı kamu hizmetleri çeşitlenmiş ve buna bağlı olarak da kamu alacağının içeriği artmıştır. Her ne kadar kamu alacaklarının içeriğini düzenleyen kanun maddesi sınırlı olsa da 6183 Sayılı Kanunun, kanun koyucu mercilere açık kapı bıraktığını söylemek mümkündür. Şöyle ki; kamu hizmeti gören kurum ve kuruluşların kendilerine ait özel kanunlarında yer alan alacaklarını, 6183 Sayılı Kanuna atıfta bulunmaları durumunda atıfta buldukları alacaklar içeriğine bakılmaksızın kamu alacağına dönüşecek veya kamu alacağı gibi ilgili hukuk kuralları çerçevesinde takip ve tahsil edilebilecektir.

Bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için;

1. Devlete, il özel idarelerine ya da belediyelere ait olması,

2. Alacağın kanunda belirtilen şu “dört grup” alacaklar içinde yer alması gerekir: Asli kamu alacağı, fer’i kamu alacakları, kamu hizmetlerinin görülmesinden doğan alacak ve bunların takip masrafları (Gerçek, 2017: 3).

Kamu alacaklarının şu özellikleri bulunmaktadır:

1. Kamu hizmetlerini finanse etme amacıyla toplanır,

2. Kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden kaynaklanması,

3. Kamu idarelerinin bütçelerinde yer alırlar,

4. İdari işlemler aracılığıyla tahsil edilirler (Gerçek,2017:3).

¹“... devlet, il özel idareleri ve belediyelerin haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan alacakları ve bunların takip masrafları...”

1.1.2. Vergi Alacağı

Vergi; kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak ve/veya bazı iktisadi, siyasi ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere devlet veya devletin vergilendirme yetkisi verdiği kuruluşlar tarafından hukuk çerçevesi içerisinde kamu gücü ve anayasadan aldığı yetkiyi kullanarak kişi ya da kurumlardan zorunlu, karşılıksız ve kesin olarak aldığı paralardır (Sarılı, 2017: 3). Devletin egemenliğini hissettirdiği alanların en başında vergilendirme gelmektedir. Her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi de anayasal çerçevede kullanabilmektedir (Edizdoğan vd., 2017: 115).

Literatürde dolaylı-dolaysız vergi sınıflandırması en yaygın kullanılan sınıflandırmadır. İktisadi bir sistem içerisinde belirli bir zaman diliminde toplam vergi yükünü doğuran vergilerin bileşimlerini gösteren ve aynı zamanda ekonomik, sosyal ve siyasi yapının da bir aynası olan vergi yapısının belirlenmesinde bu ayırım en eski ve sık kullanılan ayırımlardandır. Dolaysız vergiler, yapılan ödemelerin planlanan en son kişinin üzerinde yük olarak kaldığı vergiler olarak değerlendirilmektedir (Buchanan, 1999: 102).

Vergi alacağı ise; “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan” alacaklardır (VUK, m.19). Kavramlara ilişkin tanımlar incelendiğinde; vergi alacağının kamu alacağı içinde yer alan bir alacak türü olduğu, ancak kamu alacağının vergi alacağını da kapsayan geniş bir kavram olduğu görülmektedir. Vergi alacağı, genel olarak kamu alacakları içinde oldukça önemli bir paya sahip olan ve kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli kamu alacaklarındandır.

VUK’ un 19. maddesinde ifade edilen vergi alacağı tanımından da anlaşılacağı üzere; bir kamu alacağının vergi alacağı olup olmadığı, alacağın vergi kanunlarının uygulanmasına bağlı ortaya çıkıp çıkmadığının belirlenmesi ile mümkündür. Vergi alacağı sadece kanun ile getirilmiş vergilerden oluşmamakta, VUK’ un 1. ve 2. maddelerinde belirtilen “genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar” da vergi alacağı olarak nitelendirilmektedir. Dolayısı ile vergi alacakları, hem harç ve resim gibi kamu alacaklarını kapsamakta hem de kamu alacakları içinde hem önemli bir paya sahiptir.

Vergi alacağı ile kamu alacağı arasında benzeyen ve farklılık gösteren yönler bulunmaktadır. Vergi alacağı ile kamu alacağının benzeyen yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Gerçek, 2010: 4):

1. Vergi alacağı, kamu alacakları gibi devletin egemenlik gücünden ve anayasadan aldığı yetkiden kaynaklanmaktadır.

2. Gerek vergi ve gerekse bazı mali yükümlülük kapsamındaki kamu alacakları karşılıksızdır. Diğer bir ifade ile gerek vergi ve gerekse mali yükümlülük kapsamındaki kamu alacaklarının karşılığında, devlet vatandaşa herhangi bir hizmet vaadi veya yükümlülük altına girmemektedir.

Vergi alacağı ile kamu alacakları arasındaki farklılıkları ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Gerçek, 2010: 4):

1. Vergiler kanundan doğan alacaklar iken, idari sözleşmeler gibi kamu alacakları devlet ile vatandaş veya şirketler arasında imzalanan sözleşmelerden doğan alacaklardır.

2. Vergiler kamu hizmetlerinin finansmanını sağlama amacıyla alınırken, kamu alacakları kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmakla birlikte, farklı nedenlere bağlı olarak alınırlar. Örneğin trafik cezası bir kamu alacağı olup, doğrudan kamu hizmetlerinin finansmanı için alınmayıp, trafik kurallarının ihlali halinde ortaya çıkmakta, ceza tahsil edildikten sonra kamu bütçesine dahil edilerek kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadır. Bir başka ifade ile vergiler kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak yaratmak amacıyla alınırken, diğer kamu alacakları farklı amaçlar veya gerekçelerle alınmaktadır.

1.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı

Devlet, üstlendiği sorumluluk ve yapılanması gereği hem özel ekonomi hem de kamu ekonomisi içinde faaliyet gösterebilmektedir. İhtiyaç duyulması halinde devlet, farklı alan ve sektörlerde iktisadi işletmeler kurarak faaliyet gösterebilir veya diğer bir ifade ile kurduğu işletmeler aracılığı ile piyasa ekonomisi içinde yer alabilir (Çelik, 2018: 24). Bu nedenle devlet veya devlete ait kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden doğan her alacak, kamu alacağı kapsamında değerlendirmek doğru bir yaklaşım değildir.

Kamu alacaklarının kapsamı, 6183 Sayılı AATUHK' un 1. maddesinde açık ve oldukça geniş bir şekilde belirtilmektedir. Bu kanunda belirtilen kamu alacaklarını, aşağıdaki Tablo 1.1'deki gibi sınıflandırmak mümkündür.

Tablo 1.1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kamu Alacakları

6183 Sayılı AATUHK Kapsamındaki Kamu Alacakları				
Asli Kamu Alacakları	Fer'i Kamu Alacakları	Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları	Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vergi ▪ Resim ▪ Harç ▪ Yargılama Giderleri ▪ Vergi Cezaları ▪ Para Cezaları 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gecikme Zammı ▪ Tecil Faizi ▪ Haksız Çıkma Zammı ▪ Gecikme Faizi ▪ Pişmanlık Zammı ▪ İzahat Zammı 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Katılma Payları ▪ Su Bedelleri ▪ İmha Giderleri ▪ Madenlerde Devlet Hakkı 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ İlan ▪ Haciz ▪ Taşıma ▪ Muhafaza ▪ Satış 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Oda Aidatları ▪ SGK Primleri ▪ Ecrimisiller ▪ Trafik Cezaları

Kaynak: Gerçek, 2017: 6.

6183 Sayılı Kanunun 1. maddesinde kamu alacakları; asli ve fer'i alacaklar, kamu hizmetinin görülmesinden doğan alacaklar, takip gideri olarak oluşan alacaklar, 6183 Sayılı Kanun kapsamında olan ve kanun kapsamı dışında kalan alacaklar olarak 6 grupta toplanmıştır. 6183 Sayılı Kanunun 1. maddesinde, 6183 Sayılı Kanun kapsamı dışında kalan alacaklar, kamu alacağı olarak nitelendirilmemekte ve bu alacakların takip ve tahsili 6183 Sayılı AATUHK kapsamına girmemektedir (AATUHK, m.1). 6183 Sayılı AATUHK' da sınıflandırılan kamu alacakları alt başlıklar halinde incelenmiştir.

1.2.1. Asli Kamu Alacağı

Asli kamu alacakları; Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu ve İdari Yargılama Usul Kanunu kapsamında yer alan vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takipleri için oluşan mahkeme giderleri, vergi cezaları ve para cezaları gibi alacaklardan oluşmaktadır (Gerçek, 2010: 5).

Asli kamu alacakları incelendiğinde; kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergilerin, asli kamu alacakları içinde olduğu görülmektedir. Vergi, ünlü İngiliz maliyecisi

Hugh Dalton'a göre; kamu otoritesi tarafından kabul ettirilen zorunlu bir bedeldir. Vergi unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz: vergi alacaklısı, vergi borçlusu, zora dayanması, karşılıksız olması, kamu giderlerinin karşılığı olması, para ile ödenmesi (Edizdoğan vd., 2017: 146).

Devlet vergiyi hem gerçek hem de tüzel kişiliklerden karşılıksız olarak aldığından, vergiden kaçınmak mümkün değildir. Devletin en önemli gelir kaynağının vergiler olduğu (Çiftçi vd., 2012: 83) dikkate alındığında, kamu alacakları içinde en önemli alacağın “vergi alacakları” olduğunu söylemek mümkündür.

Asli kamu alacaklarından bir diğeri olan resim; kamu kuruluşlarının belirli bir hizmetin veya işin yapılmasına yetki ve izin vermesi sonucunda bu işi veya hizmeti üstlenen kişilerden alınan paralardır (Edizdoğan vd., 2017: 116). Örneğin, sinema filmi veya tiyatro gösterilerinde izleyicilere satılan biletler, “eğlence resmi” ne tabidir. Uygulamada resim kamu alacakları, daha çok belediyelerin gelirlerinde sıkça rastlanan bir kamu alacağı olmakla birlikte avlanma ruhsatları, trafik ruhsatları, vb. gibi kamu hizmetleri resme tabidir. Vergi alacaklarında, vatandaşların mali gücü esas iken, resim alacaklarında mali güce göre resim tutarının belirlenmesi söz konusu değildir (Kaplan, 2013: 199). Bu gün itibariyle önemini yitirmiş bir kamu geliri kaynağıdır.

Asli kamu alacaklarından harçlar; devletin veya devlet kurumlarının, sundukları hizmet ve hukuki işlemlere karşılık aldıkları parasal bedellerdir (Çelik, 2018: 25). Harçlar, kamu hizmetlerinden özel yarar sağlayan veya yarar sağlama amacıyla kamuda hukuki işlem yaptıran gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal bedellerdir. Örneğin; noter veya tapu hizmeti alan işlem yaptıran gerçek ve tüzel kişiler, aldıkları bu hizmetler karşılığı harç ödemektedir.

Gerçek ve tüzel kişiliklerin ceza tahkik ve takiplerine ilişkin davaların, dava süreci boyunca yapılan giderler ile herhangi bir ticari alacağın kanuni takibe düşmesi sonucu gönderilen ödeme ilamı ve sonrasında icra takip işlemlerine ait giderleri, muhakeme giderleri olarak (Çelik, 2018: 25) tanımlanmaktadır. Muhakeme giderleri; yargılama ve icra süreci boyunca yapılan giderler olup, yargılama bittikten sonra davayı kaybeden kişi veya kurumlar tarafından ödenirken, icra giderleri ise icra dairesi tarafından yapılan giderlere karşılık borçlu tarafından ödenmektedir.

Asli kamu alacakları arasında yer alan para ve vergi cezaları; doğrudan kamu geliri elde etme amacı gütmeyen, buna karşın vatandaşların kanunlara ve kamu tarafından koyulan kurallara uymasını sağlama amacıyla getirilen yaptırımlar olup (Uluatam, 2003: 260), caydırıcı niteliğe sahiptir. Para cezalarında asıl amaç, suçlunun cezalandırılmasıdır, vergi cezalarındaki asıl amaç ise; yükümlüleri doğru hareket etmeye zorlayarak verginin eksiksiz ve zamanında tahsilin sağlamaktır (Edizdoğan vd., 2017: 118). Her ne kadar para ve vergi cezaları kanunlara karşı gelinmesini önleme veya vatandaşları belli davranışlara yöneltme amacı gütsede, sıkı denetim mekanizmalarının bulunmadığı ülkelerde caydırıcı olma özelliğine sahip değildir.

1.2.2. Fer'i Kamu Alacağı

Fer'i kamu alacakları, genel olarak kamu alacağının zamanında ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan gecikme zamları, haksız çıkma zamları, tecil-erteleme faizleri ile VUK' da düzenlenen gecikme faizi ve pişmanlık zammından oluşan kamu alacaklarıdır (Budak ve Benk, 2011: 65).

Temelde kamu alacağının vadesinde ödenmemesinden dolayı oluşan fer'i kamu alacaklarının kapsamı ve nitelikleri 6183 Sayılı AATUHK' un; 48., 51. ve 58. maddeleri ile VUK' un 112. ve 371. maddelerinde düzenlenmiştir.

6183 Sayılı AATUHK' un 48. maddesinde; kamu borcunun veya maddede 213 Sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bunlardan kaynaklanan gecikme faizi ve zamlarının vadesinde ödenmesi, haczin uygulanması veya hacizli malların nakde dönüşmesinin, borçluyu çok zor durumda bırakması halinde, borçlunun yazılı talebi ve teminat göstermesi şartı ile alacağın 36 ayı geçmemek şartı ile faiz alınarak tecil edilebileceği ifade edilmektedir. Kanun maddesinde belirtilen tecil faizi, fer'i kamu alacağı olarak nitelendirilmektedir.

6183 Sayılı AATUHK' un 51. maddesinde; *“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı... Oranında gecikme zammı uygulanır”* hükmündeki, “gecikme zammı” fer'i kamu alacağıdır. Fer'i kamu alacaklarından gecikme zammı ile gecikme faizi arasında farklılık bulunmaktadır. Şöyle ki; gecikme zammı tahakkuk ettirilmiş bir kamu alacağının zamanında-vadesinde ödenmemesi halinde uygulanırken, gecikme faizi tahakkuku geciktirilmiş vergiler için uygulanmaktadır (Kaplan, 2013: 205).

6183 Sayılı AATUHK' un 58. maddesinde; kendisine ödeme emri tebliği edilen kişinin, ödeme emrine itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde, borçludan hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağının zamlı olarak tahsil edileceği hükmü yer almaktadır. Kanun maddesinde belirtilen “zamlı” ifadesi, haksız çıkma zammı fer'i alacağını teşkil etmektedir.

VUK' un 112. maddesinde belirtilen vergi anlaşmazlığı veya uyuşmazlığına bağlı vergi mükellefi tarafından açılan davaların kaybedilmesi durumunda mükelleften alınacak gecikme zammı ile VUK' un 371. maddesinde belirtilen, vergi kaybına yol açan mükelleflerin pişmanlık göstermesi halinde idarece alınacak pişmanlık zamları, fer'i kamu alacakları kapsamında yer almaktadır.

1.2.3. Kamu Hizmeti Görülmesinden Doğan Alacaklar

Kamu hizmeti; organik (şekli) ve fonksiyonel (maddi) olmak üzere iki farklı çerçevede verilen hizmetlerdir. Organik anlamda kamu hizmeti kavramı belli bir örgüt veya organizasyonu ifade ederken, kamu yararını gerçekleştirme amacıyla yürütülen faaliyetler ise, fonksiyonel kamu hizmetini ifade etmektedir (Gözler, 2009: 200). Kamu alacaklarının tahsili usulü hakkındaki 6183 Sayılı Kanununun 1. maddesinde belirtilen kamu hizmeti kavramının, fonksiyonel anlamdaki kamu hizmetlerini ifade ettiği söylenebilir. Hukuksal anlamda kamu hizmeti ise; temelde kamu yararı sağlama amacıyla, kamu tüzel kişiliği veya kamu tüzel kişiliğinin denetimine tabi faaliyet gösteren gerçek kişi tarafından yürütülen faaliyetler (Gözler, 2009: 201) olarak tanımlanabilir. Gözler 'in tanımından da anlaşılacağı üzere kamu hizmeti, devlete ait kurumlar veya bu kurumların denetimine tabi kişiler tarafından yürütülen faaliyetlerdir.

Vatandaşlara sunulan bir kamu hizmetinden doğan alacağın, 6183 Sayılı AATUHK kapsamına girebilmesi veya kanun kapsamında takip edilebilmesi için, bu kamu hizmetinin devlet, il özel idareleri veya belediyeler tarafından doğrudan doğruya sunulması gerekmektedir. Bununla birlikte kamu hizmetleri sonucu ortaya çıkan alacakların kamu alacağı olarak kabul edilebilmeleri için sözleşmeden, haksız fiil ve iktisaptan (sebepsiz zenginleşme) doğmamış olması gerekmektedir (Kaplan, 2013: 206). Sözleşmeden veya haksız fiilden doğan kamu alacakları, İcra İflas Kanunu hükümlerine tabi olup, 2004 Sayılı Kanununun 47. maddesinde bu durum; “*Para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmü mahfuzdur. Şukadar ki, Devletin bir akitten veya haksız bir*

fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder” hükmü ile sözleşme ve haksız fiilden kaynaklanan kamu alacaklarının 6183 Sayılı AATUHK hükümlerine tabi olmadığını açıkça ortaya koymaktadır. Bu bağlamda kamu hizmetlerinin görülmesinden doğan alacakları; devlet veya kamu kuruluşları ile il özel idareleri ve belediyelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları haricindeki, buna karşın kamu hizmetlerinin görülmesinden kaynaklanan alacaklarını kapsadığını söylemek mümkündür.

Kamu alacaklarının önemli bir bölümü idari sözleşmelerden doğan veya bu sözleşmelere bağlı alacaklardır. İdari sözleşmeler ise, idare hukuku hükümlerine ve kurallarına dayanılarak yapılan sözleşmelerdir. Bir sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilebilmesi; sözleşme taraflarından birinin kamu idaresi veya kamuya ait bir kurum olması, sözleşmede kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin hükümlerin bulunması ve sözleşmenin ana tarafı olan kamu idaresine özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler tanınması ile mümkündür (Budak ve Benk, 2011: 66). Bu nedenle idare hukukuna dayanarak yapılan sözleşmelerden doğan alacaklar, kamu alacağı niteliği taşıyan alacaklar olarak nitelendirilmektedir. Belediyelerin yol, su isale hatları ve kanalizasyon gibi hizmetler için vatandaşlardan aldıkları katılma payları, içme suyu bedelleri, atık imha bedelleri ile mülkiyeti kamuya ait madenlerin işletilmesinden doğan devlet hakkı payları, kamu hizmetlerinin görülmesinden ortaya çıkan kamu alacakları arasında yer almaktadır (Gerçek, 2010: 7).

1.2.4. Takip Gideri Olarak Oluşan Kamu Alacağı

Takip gideri; bir alacağın normal yollardan ve ödeme zamanında tahsil edilememesi halinde, alacağın tahsili için yürütülen yasal süreçte yapılan harcama, gider, vekâlet ücretleri ve yargılama masraflarını ifade etmektedir (Şimşek, 2015:536). Kamu alacaklarının takip gideri veya giderleri ise; vadesinde tahsil edilemeyen kamu alacağının cebren takip ve tahsil edilmesi sürecinde, ilgili kamu kurum veya kuruluşu tarafından yapılan masrafları kapsamaktadır. Takip giderleri kapsamına; kamunun asli, fer'i ve kamu hizmetinin görülmesinden oluşan kamu alacaklarının (alacağın kendisi) cebren tahsili sürecinde yapılan icra takibi işlemlerine bağlı ortaya çıkan ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. yapılan işlemlere ait giderler girmektedir (Gerçek, 2010: 7).

6183 Sayılı AATUHK’ da, kamu alacaklarının tahsili için yapılan giderlerin de kamu alacağı statüsünde olduğu belirtilmektedir (AATUHK, m.1). Kanunun 1. maddesinde,

kamu alacakları sıralanırken alacakların asli, fer'i ve kamu hizmetinin görülmesine bağlı ortaya çıktığı ve bu alacakların tahsil edilememesi halinde yapılacak takip giderlerinin de 6183 Sayılı Kanun Hükümlerine tabi olduğu belirtilmektedir.

1.2.5. 6183 Sayılı AATUHK Kapsamına Giren Diğer Alacaklar

Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edilmesi gereken alacaklar ile özel kanunlarda belirtilen ve tahsili 6183 Sayılı AATUHK göre yapılması gereken alacaklar da 6183 Sayılı AATUHK kapsamına giren kamu alacakları olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda AATUHK kapsamına giren diğer alacakları iki alt başlık halinde incelemek mümkündür.

1.2.5.1. Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edilmesi gereken alacaklar

6183 Sayılı AATUHK' un yürürlüğe girmesinden önce kamu alacakları Tahsili Emval Kanunu hükümlerine tabi olup, 1953 yılında 6183 Sayılı AATUHK' un yürürlüğe girmesi ile Tahsili Emval Kanunu geçerliliğini yitirmiş ve kamu alacaklarının tahsili 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre yürütülmüştür. Ancak Tahsili Emval Kanunu her ne kadar yürürlükten kalkmış dahi olsa, AATUHK' un 2. maddesinde; “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur” ifadesi ile Tahsili Emval Kanunu kapsamına giren alacakların da, 6183 Sayılı AATUHK esaslarına göre tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna karşın Tahsili Emval Kanunu kapsamında olan alacakların, 6183 Sayılı AATUHK kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirilmesi mümkün olmamakla birlikte bu alacakların takip ve tahsili AATUHK kapsamında yürütülmektedir (Kaplan, 2013: 209).

Tablo 1.2. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Alacaklar ve Kanuni Dayanaklar

442 Sayılı Köy Kanunu md.45
831 Sayılı Sular Hakkındaki Kanun ek 9. md
1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanun md.86
2644 Sayılı Tapu Kanunu md.19
2903 Sayılı Pamuk Islahı Kanunu md.7
3780 Sayılı Milli Korunma Kanunu md.27
4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanunu md.15
4109 Sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun md.7

Kaynak: Kaplan, 2013: 210

Yukarıda sayılan özel kanunlardaki alacaklar her ne kadar 6183 Sayılı AATUHK kapsamında belirtilen kamu alacakları kapsamında olmasa da, 6183 Sayılı Kanunun 2. maddesinde; “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen*

her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur” hükmünden dolayı, Tahsili Emval Kanunu kapsamındaki alacaklar da AATUHK kapsamına girmekte ve tahsil edilmektedir.

1.2.5.2. Özel Kanunlarda AATUHK’ na göre tahsili mümkün alacaklar

Bazı özel kanunların kapsamında yer alan alacaklar, 6183 Sayılı AATUHK’ un kapsamına girmemesine rağmen, ilgili özel kanunlarda bu alacakların takibi ve tahsilinin AATUHK hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Ancak ileride örnekleri verilecek özel kanunlarda belirtilen alacaklar kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceği gibi 6183 Sayılı Kanunda da bu alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilmesi gerektiği yönünde bir hüküm yer almamaktadır. İlgili özel kanunlarda belirtilen alacaklara ilişkin takip ve tahsili konusunda 6183 Sayılı Kanuna gönderme yapılsa da, bu durum alacaklara kamu alacağı vasfını kazandırmamakta, buna karşın alacakların 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsilini mümkün kılmaktadır (Bahçeci, 2012: 228).

6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre alacaklarının tahsil edileceği hükmü taşıyan özel kanunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Tablo 1.3. 6183 Sayılı Kanuna Göre Alacaklarının Tahsili Öngörülen Özel Kanunlar

1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu
261 Sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun
2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu
5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu
5326 Sayılı Kabahatler Kanunu
1473 Sayılı Türk Hava Kuvvetlerinin Güçlendirilmesi ve Milli Hava Sanayimizin Kurulması Amacıyla Katılma Payı İhdas ve Milli Piyango Hâsılatının Bu Gayeye Sarfı Hakkında Kanun
1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun
5411 Sayılı Bankacılık Kanunu
6491 Sayılı Türk Petrol Kanunu
5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu
4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

Kaynak: Kaplan, 2013:208-209.

Gerek yukarıda verilen belirtilen diğer özel kanunlarda belirtilen alacakların, 6183 Sayılı AATUHK kapsamında tahsil edileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Dipnotta belirtilen özel kanunlardaki alacaklar, 6183 Sayılı Kanunda belirtilen kamu alacakları

arasında belirtilmemekle birlikte, bu kanunlarda 6183 Sayılı AATUHK'ya yapılan atıflar ile 6183 Sayılı AATUHK kapsamında tahsil edilmektedir.

1.2.6. 6183 Sayılı Kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları

Kamu alacağının dayanağı, devletin anayasadan doğan egemenlik gücü ve bu güce dayanarak yaptığı işlemlerdir. Buna karşın devlet veya devlet tarafından yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşların yaptıkları bazı işlemler ve bu işlemlerden ortaya çıkan alacakları kamu alacağı statüsü taşımamakta ve bu nedenle alacaklar 6183 Sayılı AATUHK kapsamına girmemektedir. Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin; özel nitelikteki sözleşmelerden ortaya çıkan alacakları, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları ile gayrimenkul gelirlerine bağlı alacakları (ecrimisil hariç) kamu alacağı sayılmamakta ve 6183 Sayılı AATUHK kapsamında tahsil edilememekte, bu alacakların dayanağı olan özel hukuk hükümleri dâhilinde takip ve tahsil edilmektedir (Budak ve Benk, 2011: 69).

Örneğin; devlet, il özel idareleri ve belediyelere ait bir gayrimenkulün iş yeri amaçlı kiraya verilmesi, kamu tüzel kişilik ile gerçek veya özel tüzel kişilik arasında özel hukuk kapsamında bir sözleşme yapılması ile gerçekleşmektedir. Her ne kadar sözleşmenin taraflarından biri kamu kurumu olsa da, yapılan sözleşme Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olduğundan, sözleşmeden doğan alacakların takip ve tahsili 6183 Sayılı AATUHK hükümlerine göre değil, Borçlar Kanununa göre yapılacaktır (Ağar, 2009:25). Benzer şekilde haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklanan zenginleşmeden doğan alacaklar da 6183 Sayılı AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilemeyecek alacaklardır. Nitekim 2004 Sayılı İcra İflas Kanununun 47. maddesinde yer alan “ ... *Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder*” hükmü, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakların tahsil ve takibinde 6183 Sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanamayacağını açık ve kesin bir şekilde ortaya koymaktadır.

1.3. Kamu Alacağının Tarafları

Kamu alacağının taraflarının en basit ifade ile devlet veya kamu kurumları ile vatandaşlar olarak iki taraf olarak ifade etmek mümkündür. Ancak kamu alacağında devlet veya kamu kurumları alacaklı taraf iken, vatandaşlar veya vatandaşlar tarafından kurulmuş tüzel kişilikler ile tüzel kişiliği bulunmayan vakıf ve cemaatler borçlu tarafı ifade etmektedir. Dolayısı ile kamu alacağının taraflarını, kamu alacaklıları ve kamu borçluları olmak üzere iki alt başlıkta sınıflandırarak incelemek mümkündür.

1.3.1. Kamu Alacaklıları

Kamu alacaklıları; devlet, il özel idareleri, belediyeler ve devlet adına hizmet sunan veya devlet tarafından çeşitli hizmetlerin sunumunda yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşlar olarak sıralanabilir. En büyük kamu alacaklısı kuşkusuz devlettir. Devlet anayasadan aldığı egemenlik gücü sayesinde yasama gücünü kullanarak vatandaşlarına vergi yükümlülüğü getirmekte, dolayısı ile en önemli kamu alacaklısı konumuna gelmektedir (Gerçek, 2010: 56). Kamu alacaklılarının kimler olduğu 6183 Sayılı AATUHK' un 3. maddesinde; devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak belirtilmiştir. Dolayısı ile kanunun belirttiği alacaklılar dışında başkaca bir kurum veya kuruluşun kamu alacaklısı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Kamu alacağının nitelik, özellik, takip ve tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı Kanunun uygulama ve kamu alacağının tahsilât yükümlülüğü ise tahsil dairelerine verilmiştir. Her tahsilât dairesi kendi sorumluluk alanı dâhilinde yetkiye sahip olmakla birlikte, kamu alacaklarının zamanında tahsil edilebilmesi amacıyla, farklı yetki alanlarındaki tahsilat daireleri arasında işbirliği yapma ve alacaklı tahsilat dairesinin talep ve istekleri doğrultusunda işlem yapma yükümlülüğü vardır (Karakoç, 2007: 612).

Yetki devri olarak adlandırılan bu işlem tamamen kamu alacağının tahsilini sağlama amacıyla yapılmakla birlikte, yetki devri birbirine denk iki kurum arasında yapılabilmektedir (Karakoç, 2007: 612). Karakoç'un ifade ettiği iki denk kurum arasında yetki devri yapılabilir ifadesi, tahsil dairelerinin aynı niteliğe sahip olması gerektiği anlamını taşımaktadır. Şöyle ki Aydın Vergi Dairesi kamu alacağının tahsili için Muğla il özel idaresinin tahsil dairesi olan Gelir Müdürlüğüne veya Muğla Belediyesinin tahsil dairesi olan Belediye Gelir Şube Müdürlüğüne talimat veremez.

6183 Sayılı AATUHK ile kamu alacaklısı olarak nitelendirilen devlet, il özel idareleri ve belediyelerin; alacakları tahsil etme yetkisi verdikleri organlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Gerçek, 2010: 26):

1. Devlet veya merkezi idare adına kamu alacağının tahsil edilmesinde; Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Tekel İdaresi, Askeri ve Mülki Saymanlıklar ve Hazine Saymanlıkları gibi kamu kurumları ile ve kamu tarafından yetkilendirilmiş bankalar yetkilidir.

2. İl özel idareleri adına kamu alacağının tahsil edilmesinde; Gelir Müdürlükleri ile yetkilendirilmiş bankalar yetkilidir.

3. Belediyeler adına kamu alacağının tahsil edilmesinde; 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 102. maddesinde belirtilen, “Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir” hükmü ile tahsil yetkisine sahip organlar belirtilmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere kamu alacaklıları oldukça genel ve dar bir kapsamda ifade edilmekte, buna karşın kamu alacakları ise daha geniş bir kapsamda sıralanmaktadır. Bu durumun temelinde, 6183 Sayılı AATUHK’ un oldukça eski tarihli bir kanun olması ve süreç içerisinde artan mali yükümlülüklerin çeşitliliği ve günümüzde yaşanan gelişmelere yeterince cevap verememesi yatmaktadır diyebiliriz. Bir başka ifade ile vergi, vb. gibi mali yükümlülükler çeşitlenip artarken, 1953 yılında düzenlenen AATUHK’ un bu çeşitlilik ve değişimlere uyum sağlayamamasıdır.

1.3.2. Kamu Borçluları

Kamu alacağının borçlularının kim veya kimler olduğu 6183 Sayılı AATUHK’ un 3. maddesinde belirtilmiştir². Kanunda belirtildiği hali ile kamu borçlularını; gerçek kişi kamu borçluları, tüzel kişi kamu borçluları ve diğer kamu borçluları olarak üç gruba ayırmak ve incelemek mümkündür.

1.3.2.1. Gerçek kişi kamu borçluları

Gerçek kişi; kavramsal açıdan bireyleri ifade ederken, hukuki açıdan her birey doğumla birlikte temel hak ve hürriyete sahiptir. Hukukta gerçek kişi; hak sahibi olan ve haklarını kullanabilen insan olarak tanımlanmaktadır (Uzun, 2016,13). TMK’ un 28. maddesinde, kişiliğin; çocuğun sağ olarak tümüyle doğması ile başladığı ve ölümü ile son bulduğu belirtilmektedir. Her ne kadar hukuki anlamda kişilik ve birey olarak haklara sahip olma doğumla birlikte başladığı belirtilse de, yine TMK’ un 10. maddesinde; bireyin haklarını kullanabilmesi için ayırt etme gücüne sahip olması³, yetişkin olması⁴ ve kısıtlı

² 6183 Sayılı Kanununun 3. Maddesinde kamu borçluları; “... hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri” olarak belirtilmektedir.

³ TMK’nın 13. maddesinde; yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, ayırt etme gücüne sahip olarak kabul edilmektedir.

⁴ TMK’nın 11. maddesinde; bireyin 18 yaşına girmesiyle veya 15 yaşını dolduran çocuğun kendi isteği ile velisinin rızasıyla mahkemece reşit kılınması halinde yetişkin olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

olmaması⁵ gerekmektedir (Türk Medeni Kanunu, 2001) diyerek, bireyin haklarını kullanabilmesini belirli şartlara bağlamaktadır.

Medeni kanunda kişilik haklarının kullanımı üç temel şartın bulunması ile mümkün olup, kişilik haklarını kullanma ehliyetine sahip her birey tam ehliyetli (fiili ehliyet) olarak kabul edilmekte, borç altına girebilmekte ve borçlarından ötürü sorumlu tutulmaktadır (TMK, m.9). Ayırt etme gücüne sahip olmayan, küçükler ve kısıtlılar tam ehliyetli olarak kabul edilmemekte ve varsa borçlarından kanuni temsilcileri sorumlu tutulmaktadır.

Kamu alacağı kapsamında gerçek kişiler; vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kefil ve mirasçı olmaları nedeniyle kamu borçlusu olabilirler. VUK' un 9. maddesinde; vergi mükellefiyeti için kişinin kanuni ehliyetine sahip olması gerekmediği belirtilmektedir. Dolayısı ile gerçek kişinin vergi mükellefi olmasında, medeni haklarını kullanma ehliyetinin olup olmaması önem taşımamaktadır. Diğer bir ifade ile hak ehliyetine sahip her gerçek kişi vergi mükellefi olabilir ve vergi borcundan dolayı hem kamu borçlusu olarak kabul edilir hem de bu borcundan dolayı 6183 Sayılı AATUHK kapsamında takibe uğrayabilir. Kamu borcu olan gerçek kişilerin ölmesi halinde bu borçları, yasal mirasçılara miras payları kadar geçer ve mirasçılar kamu borcundan payları kadarı ile sorumludurlar (VUK, m.12). Buna karşın ölen kişinin vergi cezası var ise; bu vergi cezası, cezaların şahsiliği ilkesine bağlı olarak ortadan kalkar, diğer bir ifade ile ölen kişinin vergi cezalarından ötürü mirasçuları sorumlu tutulmazlar (VUK, m.372).

Vergi sorumlusu; kamu alacağı olan verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan gerçek kişidir (VUK, m.8/2). Vergi sorumlusu doğrudan vergiden sorumlu olmayıp, vergi mükellefinin ödemekle yükümlü olduğu vergiyi ilgili vergi dairesine mükellef adına ödemekle yükümlüdür. 6183 Sayılı AATUHK' ya göre vergi sorumluları fer'i nitelikte kamu borçlusu olup, vergi mükellefi adına ödemekle yükümlü oldukları vergi borcunun ödenmesinde kusurlu olmaları halinde, vergi alacağından dolayı kamu borçlusu olarak nitelendirilirler ve gerek vergi ve gerekse vergiye bağlı alacakların tahsili vergi sorumlularından yapılır (VUK, m.10).

⁵ Kısıtlılık halleri TMK'nın 405., 406., 407. ve 408. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre; Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı; Savurganlık, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim; Bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkum olma durumu ile İlgilinin geçerli nedenlere dayanan talebi doğrultusunda mahkemeye kısıtlanabileceği belirtilmektedir.

6183 Sayılı AATUHK' un 3. maddesinde; kamu borçlusunu olan kişinin borcunu, alacaklı kamu idaresine ödeneceğini garanti eden üçüncü şahıs kişiler “kefil” olarak nitelendirilmekte ve kefil veya kefiller, kamu alacağının ödenmesini garanti etmeleri sebebiyle kamu borçlusunu olarak nitelendirilmektedir. AATUHK' un 57. maddesine göre kefil veya kefiller, kamu alacağından dolayı asıl kamu borçlusunu veya borçlularının tabi oldukları usullere tabi olup, bu usullere göre takip olunurlar.

Burada asıl önemli olan, vergi sisteminde hem değişen koşullara göre hem de mali mevzuatla eşitlik sağlayabilmek için değişiklik yapılabilmesidir. Ancak mevcut yasalar uygulanmadığında ve vergi toplamada yaşanan olumsuzluklar sebebiyle sık sık kanun değişikliği yapılması sisteme olan güveni ve inancı sarsacaktır. Vergi kanunlarındaki değişiklikler sebebiyle ortaya çıkan olası karmaşıklık yorum farkına sebep olacaktır. Buna bağlı olarak kişinin vergiye olan tutumu değişecektir ileriki zamanda vergi kaybına yol açacaktır (Torgler vd., 2008: 329).

1.3.2.2. Tüzel kişi kamu borçluları

Tüzel kişilik kavramı en basit ifade ile bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş kişilerden oluşan topluluk olarak ifade edilebilir. Hukuki açıdan tüzel kişilik ise; ortak bir amacı gerçekleştirmek amacıyla örgütlenmiş, hukuk tarafından bağımsız birer varlık olarak tanınan kişi veya mal topluluklarıdır (Çağlayan, 2016: 376). Çağlayan'ın tanımından da anlaşılacağı üzere tüzel kişilik, ortak bir amacı gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelen gerçek kişiler tarafından oluşturulmuş, hukuk karşısında bağımsız bir varlık veya yapılanma olarak kabul edilen, kısaca kendi başına ayrı bir varlık olarak kabul edilen örgütlerdir. Bu bağlamda tüzel kişilikler; siyasi, kültürel, sportif, ticari, vb. gibi çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere kurulmuş veya bu amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelmiş insanlardan oluşan, kendi kimliğine sahip yapılardır denilebilir.

Tüzel kişilik kavramı Türk Medeni Kanununda; “*Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları*” olarak tanımlanmaktadır (TMK, m.47). Türk Medeni Kanunun yaptığı tüzel kişi tanımı irdelendiğinde; başlı başına bir varlığı olma, örgütlenmiş kişi topluluğu olma ve belli bir amaca özgülenmiş bağımsız mal topluluğu olma gibi üç ana unsurun, tüzel kişilik olarak nitelendirildiği söylenebilir. Bu bağlamda tüzel kişilik, ortak veya belli amaçları gerçekleştirme amacıyla bir araya gelmiş kişilerin oluşturduğu ve bağımsız bir kimliğe sahip

topluluk, örgüt veya şirket olarak tanımlanabilir. Dolayısı ile tüzel kişilikler de gerçek kişiler gibi haklara, alacak ve borçlara sahip olan yapılardır. Nitekim TMK 48.⁶ maddesinde, tüzel kişiliklerin de hak, alacak ve borçlara sahip olmaya yetkili kuruluşlar olduğu belirtilmektedir.

Hukuki açıdan tüzel kişilik; “kamu tüzel kişilikleri” ve “özel hukuk tüzel kişilikleri” olmak üzere iki sınıfta sınıflandırılmaktadır (Çağlayan, 2016: 376). Diğer bir ifade ile tüzel kişiliği oluşturan unsurların niteliğine göre kamu tüzel kişilikleri ve özel hukuk tüzel kişilikleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

1. Kamu tüzel kişilikleri; kamu hukuku çerçevesinde kurulmuş ve kamu hukuku esaslarına göre faaliyette bulunan kurumlardır. Kamu tüzel kişilikleri; kanunla kurulabilen ve faaliyetleri yine kanun ile sona eren, kamunun gücünü kullanabilmeleri için yetkilendirilmiş ve kamu yararını gözetmek için faaliyet gösteren tüzel kişiliklerdir (Yılmaz, 2016: 50). Kamu tüzel kişilikleri; kişi topluluğu ve mal topluluğu tüzel kişiliğe sahip tüzel kişilikler olmak üzere iki farklı şekildedir.

i. Kişi topluluğu şeklinde olan kamu tüzel kişilikleri; genel olarak, ortak bir faydanın gerçekleştirilmesi amacıyla bir araya gelmiş kişi topluluklarına, kamu hukuku çerçevesinde tüzel kişilik verilmesiyle ortaya çıkan tüzel kişiliklerdir. Kişi topluluğu şeklindeki kamu tüzel kişilikleri belediyeler, il özel idareleri ve köyler gibi idari niteliğe sahip tüzel kişilikler olabileceği gibi aynı zamanda kamu kurumu niteliğine sahip meslek kuruluşları şeklinde de olabilmektedir. (Çağlayan, 2016: 377).

ii. Mal topluluğu şeklindeki kamu tüzel kişilikleri; belli bir mal veya hizmet topluluğuna, kamu yararını gözetmek kaydı ile kamu hukuku esasları çerçevesinde tüzel kişilik verilmesiyle oluşan tüzel kişiliklerdir. Türk İdari Hukuku kapsamında Üniversiteler, TÜBİTAK, TRT, vb. gibi kamu kuruluşları, mal topluluğu şeklinde kamu tüzel kişiliklerine örnek olarak verilebilir (Gözler, 2009: 178). Bu bağlamda kamuya ait kurum ve kişiliklerin tamamının, kamu tüzel kişiliği olarak nitelendirilebileceğini söylemek mümkündür.

2. Özel hukuk tüzel kişilikler; özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş ve bu hükümler doğrultusunda faaliyet gösteren tüzel kişiliklerdir. Özel hukuk tüzel kişilikleri; kurucuların serbest iradesiyle kurulan ve yine kurucularının iradeleri ile son bulan, kamu

⁶ TMK'nın 48. maddesine göre; “Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler”

tüzel kişiliklerdeki gibi kamu gücüne dayalı üstün yetkileri bulunmayan, kar etme, hayır etme veya kişisel menfaat sağlama amacına yönelik faaliyet gösteren tüzel kişiliklerdir. Özel hukuk tüzel kişilikler de kişi toplulukları ve mal toplulukları şeklinde tüzel kişiliğe sahiptirler. Kişi toplulukları ve mal toplulukları tüzel kişilikleri şu şekilde açıklanabilir (Çağlayan, 2016: 376):

i. Kişi toplulukları; kesintisiz ve sürekli bir şekilde ortak bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelmiş kişilerin toplamından oluşmuş tüzel kişiliktir. Bu tür tüzel kişilikler ekonomik bir faaliyeti yerine getirerek gelir-kar elde etme amacıyla (şirketler) kurulabilecekleri gibi yardım veya sosyal amaçlı faaliyetler (dernekler) için de kurulabilmektedir.

ii. Mal toplulukları; belli bir mal varlığının ortak bir amaca özgülmesi (tahsis edilmesi) suretiyle kurulan tüzel kişiliklerdir. Vakıflar; mal toplulukları tüzel kişiliklerine verilebilecek en iyi örnektir.

Gerek TMK ve gerekse VUK açısından tüzel kişiliklerde kamuya olan borçlarından dolayı sorumludurlar ve tüzel kişiliklerin kamu borçlarının tahsil ve takibi 6183 Sayılı AATUHK hükümlerine tabidir. Hukuki açıdan tüzel kişilikler kanuni temsilcileri tarafından temsil edilirler ve tüzel kişiliklerin tahsil edilemeyen kamu borçlarından kanuni temsilcileri sorumludur.

Tüzel kişiliklerin kamu borçlarına ilişkin sorumlulukları VUK'un 10. Maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre; kolektif şirketlerin kamu borçlarından şirketin her bir ortağı ayrı ayrı, limited şirketlerde (herhangi bir ortağa yetki devredilmemişse) ortakların her biri, anonim şirketlerde (herhangi bir ortağa yetki devredilmemişse) yönetim kurulu, varsa atanmış kayyum, tasfiye memuru ile şirketi temsil yetkisine sahip müdür veya müdürler, tüzel kişiliğin vergi borçlarından sorumludur. Bununla birlikte komandit şirketler "komandite ortaklar" ile kooperatiflerde yönetim kurulu üyeleri, kanuni temsilci sıfatı ile vergi borçlarından sorumludur.

Limited şirketlerde şirket ortakları, tüzel kişiliğin özel hukuk kapsamındaki borçlarından taahhüt ettikleri sermaye veya diğer bir ifade ile şirketteki payları kadar sorumlu olmalarına rağmen (Sezgin, 2010:249), söz konusu borç kamu alacağı niteliğinde ise; tüzel kişiliğin kamu borcundan dolayı şirket ortakları payları nispetinde tüm mal varlıkları ile sorumludur (AATUHK, m.35). Aynı zamanda limited şirketlerin kanuni

temsilcisi niteliğindeki kişiler; paylarına bakılmaksızın şirkete ait kamu borçlarının tamamından tüm mal varlıkları ile sorumludur (AATUHK, m.10; VUK, m.10). 6183 Sayılı AATUHK 'un bazı hükümlerinde değişiklik yapılmasına dair yapılan 5766 Sayılı Kanunun 4. maddesinde⁷; kamu alacaklarından dolayı kanuni temsilcilerin veya şirket-teşekkülü yöneten kişilerin müteselsilen sorumlu oldukları ve kamu alacaklarını ödemekle yükümlü oldukları belirtilmektedir.

Anonim Şirketlere ait kamu borcunun kısmen veya tamamen ödenmemesi durumunda, bu borçtan ve fer'ilerinden oluşan kamu alacağından yönetim kurulu üyeleri tüm mal varlıkları ile sorumludur (AATUHK, m.35; VUK, m.10). Ayrıca kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda tüzel kişiliği kanuni temsilcileri veya yöneticilerinin farklı kişiler olmaları durumunda, ilgili kişiler kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmaktadır (5766 Sayılı Kanun, m.4).

Sonuç olarak gerek özel hukuk tüzel kişilikler ve gerekse kamu tüzel kişilikleri ve onların ortakları, yöneticileri veya temsilcileri olan gerçek kişiler, tüzel kişilik faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan kamu borçlarından sorumlu oldukları gibi, bu borçlardan kaynaklanan kamu alacaklarının tahsil edilmesi 6183 Sayılı AATUHK kapsamındadır.

1.3.2.3. Diğer kamu borçluları

Kamu borçlusunu statüsünde olup gerçek ve tüzel kişiliği bulunmayan borçlular, diğer kamu borçluları olarak nitelendirilmektedir. VUK 'un 10. maddesinde “...*Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde...*” hükmü ile gerçek kişi veya tüzel kişiliği bulunmayan kurum veya kuruluşların da kamu borçlusunu olabilecekleri belirtilmektedir. Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesi 5. bendinde; cemaatlerin vakıf olarak sayılacağı ve bu doğrultuda cemaatlerin de iktisadi işletmeler olarak kurumlar vergisi mükellefi oldukları belirtilmektedir. Benzer şekilde “menkul kıymet yatırım fonları” tüzel kişiliğe sahip olmamalarına rağmen, sermaye şirketi ve bu doğrultuda vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Her ne kadar VUK 8. maddesinde mükellef olmanın koşulu gerçek ve tüzel kişi olmak şeklinde ifade edilse de, yine VUK' da mükellef olmamanın ayrıcalıkları veya istisnaları da hüküm altına alınmıştır.

⁷ 5766 Sayılı Kanunun 4. maddesine göre; “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur”.

Dolayısı ile kuruluşları bakımında gerek gerçek kişi ve gerekse tüzel kişiliği bulunmayan bazı kuruluşlar da, faaliyetlerinden dolayı vergi mükellefi olarak kabul edilmekte ve bu nedenle kamu borçlusu olarak kabul edilmektedir.

1.4. Kamu Alacağıın Önceliği ve Korunması

Devletin temel görevleri arasında kamu hizmetlerinin sunulması yer almaktadır. Kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için gereken finansal kaynak ise; vergiler ve sunulan kamu hizmetleri karşılığında ortaya çıkan kamu alacakları ile sağlanabilmektedir. Kamu hizmetlerinin eksiksiz, zamanında ve aksatılmadan sunulması ise, kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi ile mümkündür. Dolayısı ile kamu alacakları, devletin veya kamunun hizmet sunabilmesi ve hizmet sunumunun devamlılığı açısından önem taşımaktadır.

Kamu alacağı esasen; devletin faaliyetlerinden ziyade gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ekonomik ve ticari faaliyetlerden, devletin egemenlik gücü ve anayasadan aldığı yetki ile çıkardığı kanunlar gereği doğmaktadır. Bu nedenle kamu alacağıın doğmasında devletin hem taraf olması, hem önceden haberinin olması hem de alacağıın tahsili için hazır bulunması neredeyse yok denecek kadar düşük bir olasılıktır (Bulutoğlu, 2004: 24). Kamu alacaklarının kapsamında da hatırlanacağı üzere, bu alacakların önemli bir bölümü gerçek ve tüzel kişilerin yürüttükleri faaliyetler üzerinden alınan vergi, resim, harç, vb. gibi kanun ile getirilmiş ödeme yükümlülükleridir. Gerçek ve tüzel kişilerin gerek ekonomik ve gerekse de ticari faaliyetlerinin ne zaman gerçekleşeceği ve bundan dolayı kamu alacağıın ortaya çıkacağıın hem bilinmesi hem de önceden kestirilmesi mümkün değildir. Devlet, gerçek ve tüzel kişiler arasında gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek işlemlerden dolayı kamu alacağıın doğacağını ve bunların ilgili kamu tahsil dairelerine ödenmesi gerektiğini farklı kanunlar ile hüküm altına almıştır (Arslaner, 2010: 6). Örneğin; Kurumlar Vergisinin doğmasında devlet, verginin doğmasına neden olan faaliyetlere birebir veya doğrudan taraf değildir. Ancak, tüzel kişiliğın ticari faaliyetlerinden kar elde etmesi durumunda Kurumlar Vergisi ödemekle yükümlü olacağı kanun ile hüküm altına alınmıştır.

Her ne kadar kamu alacağıın doğmasında devletin taraf olamayacağı gibi genel bir durum söz konusu olsa da, bazı durumlarda veya işlemlerde devlet, kamu alacağıın doğmasında birebir taraf da olabilmektedir. Şöyle ki; belediyeler tarafından gerçekleştirilen

bazı harcamalar için istenen katılım paylarında belediyeler veya diğere bir ifade ile kamu, alacağın tarafı olmaktadır.

Kamu alacağının devlet açısından son derece önemli olarak görölmesinin izlerini, 6183 Sayılı AATUHK' un içeriğinde de görmek mümkündür. Çeşitli kanunlar ile vatandaşlar ve kurumlar üzerine yüklenen mali yükümlölüklerin, AATUHK' da “kamu alacağı” olarak nitelendirilmesi ve kamu alacaklarının korunmasına ilişkin katı ve kesin hükümler getirmesi, devletin konuya bakış açısını ortaya koymaktadır. Kuşkusuz bu durumun temelinde kamu alacaklarının, kamu hizmetlerinin kesintisiz ve sorunsuz bir şekilde yürütölmesi için vazgeçilmez olması yatmaktadır. Kamu hizmetlerinin sunumunun, hem toplumsal açıdan oldukça büyük öneme sahip olması, hem de devletin bu hizmetleri sunabilmek için en önemli gelir kaynağının kamu alacakları olması, kamu alacaklarını öncelikli kılmaktadır.

Zamanında tahsil edilemeyen kamu alacakları devletin gelir kaybına yol açacağından, cebren tahsili sürecinde muhtemel gelir kaybını önleme amacıyla kamu alacaklarının hukuk yoluyla korunmasını gerektirmektedir (Başibüyük, 2014: 4615). Devletin kamu alacağını hızlı ve eksiksiz bir şekilde tahsil etmek amacıyla uyguladığı hukuki yollar ile bireylerin temel hak ve özgürlükleri, kamu gücü karşısında ikinci plana itilmekte ve hazineci bir yaklaşım sergilenmektedir. Ancak devletin bireysel hak ve özgürlükleri ikinci plana atarak ulaşmaya çalıştığı temel amaç, kamu alacaklarının zamanında ve gecikmesiz tahsil edilerek hazineye girmesini sağlamaya yönelik güvence altına alınmak istenmesi, diğere bir ifade ile kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için gereken gelirlerin korunmak istenmesidir (Budak ve Benk, 2011: 72-73).

1.4.1. Kamu Alacağını Güvenceye Alma Yöntemleri

Devletin kamu alacaklarını güvenceye almak için getirdiği çeşitli yaptırım ve uygulamalar bulunmaktadır. Bu yaptırım ve uygulamalar genel olarak maddi nitelikteki teminatların alınması ve cebri tahsil yöntemleri gibi kamu alacağının güvence altına alınmasına dayalı olsa da, bireylerin hürriyet ve haklarını kısıtlayıcı yöntemler de uygulanmaktadır. Kamu alacağının güvence altına alınmasında teminat, kefalet, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi koruma yöntemleri ile yurt dışı çıkış yasağı, rüçhan hakkı, iptal davası, vb. gibi diğere güvence yöntemleri kullanılmaktadır. Kamu alacağının

güvenceye alınmasında uygulanacak yöntemler, 6183 Sayılı AATUHK 'un 9-36. maddelerinde belirtilerek hüküm altına alınmıştır.

Bu çalışmada, kamu alacağının güvenceye alınması yöntemleri 6183 Sayılı Kanunda belirtildiği şekilde (teminat, kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer güvence yöntemleri) beş alt başlıkta ele alınmış ve incelenmiştir.

1.4.1.1. Teminat

Kavramsal açıdan teminat, bir alacağın korunması veya borçlunun borcunu ödeme sürecinde alacaklı tarafa rehin olarak verdiği, hem borçlu hem de alacaklı açısından maddi değere sahip varlıklar olarak tanımlanabilir. Hukuksal açıdan teminat ise; “bir borcun zamanında ve uygun biçimde ödenmesini sağlayan bir işlem veya belli bir hukuksal duruma ulaşmak için verilen garanti” (Arslan, 2014: 945) olarak tanımlanırken, genel anlamda ise teminat; “teminatı veren tarafın yükümlülüğünü güvence altına almak için teminatı alan tarafından kabul edilen bir varlık veya üçüncü tarafın taahhütü” (Özdemir, 2010: 3) olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda teminat; bir borcun ödeneceği veya bir işin yükümlüsü tarafından yerine getirileceğini garanti eden, hem teminatı veren hem de teminatı alan taraf için değer ifade eden varlıklar ile üçüncü kişi veya kurumların taahhütleri olarak tanımlanabilir. Hukuki açıdan teminat, borçludan istenen bir güvence olmakla birlikte (Arslan, 2014: 947), bazı durumlarda borçlunun kanuni temsilcisi, mirasçıları, varsa ortakları ile kefillerinden de istenebilmektedir.

Kamu alacağını oluşturan gelirlerin önemli bir kısmını vergiler oluşturmaktadır. Bu açıdan teminat kavramının vergi hukuku açısından da tanımlanmasında fayda bulunmaktadır. Vergi İcra Hukukuna göre teminat; “kamu borçlusunun borcunu ödeyememe riskinin ortaya çıktığı hallerde, kamu alacaklısının talebi üzerine borçlunun borcuna karşılık olmak üzere ilgili kanun ve/veya kanunlarda belirtilen maddi niteliğe sahip değerleri, güvence olarak göstermesidir” (Kızılot, vd, 2008: 283). Vergi hukuku açısından teminat kavramının tanımı irdelendiğinde, teminatın; kamu alacağının tahsilinin garanti altına alınmasını sağlayan ve kamu alacaklısının talebi üzerine borçlu tarafından alacaklı kamu idaresine güvence olarak verilen maddi nitelikteki emtia, para ve benzeri nitelikler olduğu anlaşılmaktadır.

6183 Sayılı AATUHK' un 9. maddesinde, kamu alacağının korunması veya diğer bir ifade ile kamu alacağının güvenceye alınması için, kamu borçlularından teminat isteneceği

hüküm altına alınmıştır. Kanunda kamu alacaklarının güvence altına alınması sürecinde teminat isteneceği hükmünün birinci güvence yöntemi olarak belirtilmesi, teminatın daha hızlı nakde dönüşebilmesi ve tahsil sürecinde alacağın daha az masrafla tahsil edilmesine olanak sağlayan ve diğer güvence yöntemlerine göre daha kolay bir yöntem olmasından kaynaklanmaktadır (Bayraklı, 2001: 35).

Kızılot vd. göre; vergi hukukunda çeşitli konularda teminata dayalı veya teminat istenmesini gerektiren düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak vergi hukukunda, mükellef açısından belirli avantajlardan veya olanaklardan yararlanmanın koşulu olarak istenilen teminat ile AATUHK’ da kamu alacağının tahsili için bir güvence önlemi olarak düzenlenen teminat birbirinden farklıdır. Vergi hukuku açısından teminat, mükelleflerin belli olanak veya avantajlardan yararlanabilmek için vergi idaresini inandırması ve güvence vermesini ifade ederken, AATUHK açısından teminat, kamu alacağının veya verginin ödenmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olası zarar ve kayıpları ödemek için önceden verilen değer anlamı ile verginin veya kamu alacağının güvence altına alınmasını ifade etmektedir (Kızılot, vd, 2008: 283). Bu nedenle teminat kavramı bu çalışmada, kamu alacağının tahsil edilememesi durumunda, hem alacağın kendisi hem de fer’ilerinin tahsil edilmesini sağlamak amacıyla önceden alınan güvence, diğer bir ifade ile 6183 Sayılı AATUHK kapsamındaki anlamı ile kullanılacaktır.

1.4.1.2. Kefalet

Kefalet kavramı, en basit ifade ile borçlunun borcunu ödememesi halinde üçüncü gerçek veya tüzel kişilerin alacaklı tarafa karşı borcun ödeneceği garantisinin verilmesi olarak tanımlanabilir. Kefalet, Türk Borçlar Kanununun 581. maddesinde; “... *kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı kabul etmesi...*” olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kefalet, bir borcun borçlusu tarafından ödenmemesi halinde, borcun alacaklı tarafa ödenmesinden sorumlu veya yükümlü olma garantisi verilmesidir. Bu bağlamda kefalet de bir nevi alacağın tahsili için borçludan alınan veya alınabilecek teminat olarak da nitelendirilebilir.

Kefaletin hangi koşullarda ve ne şekilde yapılacağı ve geçerliliğine ilişkin düzenlemeler Türk Borçlar Kanununun hükümlerine göre yapılmıştır. Bu Kanuna göre; doğmuş ve geçerli borçlar için kefalet verilebilir veya taraflar arasında kefalet sözleşmesi imzalanabilir. Buna karşın gelecekte doğacak veya herhangi bir koşula bağlı borçlar içinde

kefalet verilebilir. Kefaletin geçerli olabilmesi için yazılı olarak yapılması, kefilin sorumlu olacağı azami miktar ve sürenin sözleşmede açıkça belirtilmesi gerekmektedir (TBK, m.582-583). Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere kefalet, üçüncü gerçek ve tüzel kişilerin bir borcun ödenmesinden sorumlu olması iken, kefaletin geçerli olabilmesi borç miktarı ve kefalet süresinin açıkça belirtildiği ve alacaklı ile kefil arasında karşılıklı olarak imzalanmış bir sözleşme olmalıdır. Dolayısı ile kefalet, alacağın güvence altına alınmasına olanak sağlayan bir güvence türü olarak nitelendirilebilir.

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı AATUHK' ya göre kefalet, kamu alacağının tahsilini güvence altına almaya yönelik kanunda belirlenen teminatları gösteremeyen kamu borçlularının başvurabilecekleri bir güvence yöntemidir (m.11). AATUHK' da kamu borcu olan borçluların, borçlarını güvence altına alabilmeleri için öncelikli olarak teminat göstermeleri hüküm altına alınmış, teminat olarak gösterilebilecek maddi değeri⁸ bulunmayan borçluların ise kefil göstermek suretiyle kamu alacağını güvence altına alabilecekleri belirtilmiştir. Kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alma yöntemlerinden biri olan kefaletin ne şekilde olacağı, AATUHK' un 11. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesine göre; kamu borcu bulunan borçluların, borçlarına karşılık kanunun 10. maddesinde belirtilen teminatlardan herhangi birini sağlayamamaları halinde, muteber⁹ bir kişiyi “müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu” olarak gösterebilmektedir. Ancak kanun maddesinin devamında kefaletin kabul edilebilmesi için, kefil gösterilecek kişinin alacaklı daire tarafından kabul edilmesi ve kefalet sözleşmesinin noterden tasdik edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda kefaletin, kamu alacağının tahsiline yönelik şahsi bir teminat olduğu söylenebilir. Ancak, 6183 Sayılı Kanunun 10. maddesinde kamu alacağının tahsilini güvence altına almaya yönelik maddi teminat türlerinin açık olarak belirtilmiş olması nedeniyle, kefaletin farklı bir güvence türü olarak nitelendirilmesi gerektiğini söylemek mümkündür. Nitekim kanunun 11. maddesindeki¹⁰;teminat sağlayamayan kamu borçlularının, toplumda güvenilir olarak kabul edilen veya diğer bir ifade ile itibari yüksek kişi veya kişileri, borcun müteselsil ve müşterek borçlusunu olarak

⁸ Kamu alacağının tahsilini güvence altına almak için teminat olarak gösterilebilecek değerler, AATUHK' un 10. maddesinde ayrıntılı olarak sıralanmıştır.

⁹ Türk Dil Kurumuna göre muteber; “saygın, itibarı olan, hatırı sayılır, sözü geçer” kişi olarak tanımlanmaktadır. Kaynak: <http://www.tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.02.2018.

¹⁰ 6183 Sayılı Kanunun 11. maddesinde; “10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler” denmektedir.

gösterebileceği yönündeki hüküm, kefaletin kamu alacağının güvence altına alınmasında kullanılan farklı bir güvence türü olduğu yönündeki görüşümüzü destekler niteliktedir. Varlıklı ve borçlarına sadık bir kişinin kefil olarak alınması, kamu alacağının tahsilini kolaylaştırabileceği gibi, mal varlığı olmayan bir kişinin kefil olarak alınması sadece kanunda yer alan bir hükmün yerine getirilmesi olarak kalacak ve kamu alacağının tahsilinde sorun yaşanabilecektir.

1.4.1.3. İhtiyati haciz

Kamu alacağının korunmasına yönelik güvence yöntemleri arasında yer alan ihtiyati haciz; kamu borcu bulunan kişilerin sahip oldukları menkul, gayrimenkul, üçüncü şahıs ve kurumları alacakları ve haklarına, alacaklı kamu idaresi tarafından re' sen ve cebren tedbir konmak suretiyle, kamu alacağının teminat altına alınması yöntemidir (Karakoç, 2007: 587). Genel olarak bir teminat olarak nitelendirilebilecek ihtiyati haczi teminattan ayıran en belirgin özellik; teminatın doğrudan borçlu tarafından idareye sunulması iken, ihtiyati hacizde kamu alacağını güvenceye almak amacıyla idarenin, borçlunun varlıklarını re' sen kendisinin tespit etmesidir.

Kavramsal açıdan haciz, bir alacağın ödenmesi veya alacaklı tarafından tahsilinin sağlanmasına yönelik idari bir işlem olan icra takibini ifade etmekle birlikte, ihtiyati haciz borcun tahsil edilmesinden ziyade tahsil edilmesine hizmet eden, dolaylı ve yardımcı bir güvence yöntemidir (Karadağ, 2012: 241). Dolayısı ile ihtiyati haciz, icra takibi ile yapılan kesin haciz gibi alacağın tahsil edilmesine yönelik bir tedbir olmayıp, gelecekte kamu alacağının tahsil edilememesi durumunda alacağın tahsil edilebilmesini kolaylaştıran ve icra takibinin başarı ile sonuçlanmasına hizmet eden bir güvence yöntemidir. Kamu alacaklarının güvence altına alınması yöntemlerinden ihtiyati haciz, gerek kamu alacağının vadesinin beklenmesi ve gerekse alacağın tahsilinin tehlikeye düşmesi riskinin ortaya çıkması halinde ödeme süresi beklenmeden, ödeme vadesinden önce de uygulanabilen bir güvence türüdür (Karadağ, 2012: 241).

Kamu alacaklarının tahsiline ilişkin esasların yer aldığı 6183 Sayılı AATUHK 'da ihtiyati haciz kavramı tanımlanmamıştır. Buna karşın Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126. maddesinde¹¹ ihtiyati haciz kavramı ele alınmakta ve tanımlanmaktadır.

¹¹ Yönergenin 126. maddesine göre ihtiyati haciz; “İleride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz” olarak ifade edilmektedir.

Yönergenin 126. maddesinin devamında, AATUHK' un 13. maddesinde sayılan nedenlerin bulunması halinde herhangi bir süreye bağlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulamasının derhal yapılacağı belirtilmektedir. Yukarıdaki bilgilere dayanarak, ihtiyati haciz uygulamasının kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik bir ön güvence yöntemi olduğu söylenebilir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönetmeliğinin 126. maddesinde atıf yaptığı AATUHK' un 13. maddesinde sayılan ihtiyati haciz nedenlerini alt başlıkta ele almak ve incelemek, gerek kamu alacaklarının güvence altına alınmasında kullanılan ihtiyati haciz yöntemini ve gerekse hangi nedenlerin kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğünü anlama açısından faydalı olacaktır.

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen AATUHK' un 13. maddesinde, ihtiyati haczin hangi koşullar altında ve ne şekilde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.¹² AATUHK' un 13. maddesinde ihtiyati haciz uygulama nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

1. Teminat istenmesi gereken nedenler oluşmuş ise; AATUHK' un 9. maddesinde teminat istenmesi gereken haller ortaya çıkmış ise ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. Şöyle ki, kamu alacağının tahsil riski nedeniyle borçludan teminat istenmesi durumu ortaya çıktığında, doğrudan teminat istemek yerine ihtiyati haciz uygulaması yapılması mümkündür (Gerçek, 2010: 150). Bir başka ifade ile kamu alacağının tahsil riski ortaya çıktığında; idare teminat istemek veya ihtiyati haciz uygulamak konusunda serbest olup, bu güvence yöntemlerinden dilediğini veya alacağı en hızlı ve kolay hangi şekilde tahsil edebileceğine inandığı yöntemi seçebilir.

2. Kamu borçlusunun belli bir ikametgâh adresi yok ise; kamu borçlusunun resmi ikametgâh adresine ilişkin şüpheli durumun söz konusu olması ve alacaklı kamu idaresi tarafından yapılan tebliğlere cevap alınamaması halinde, kamu alacağının güvenceye alınması amacıyla ihtiyati haciz uygulaması yapılabilir. Ancak, kamu borçlusunun Türkiye sınırları dışında veya diğer bir ifade ile yurt dışında bir ikametgâhının olması halinde, kamu alacağından dolayı borçluya ihtiyati haciz uygulanamaz (Özbalcı, 2012: 215).

¹²Kanununun 13. maddesinde; "İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur" diyerek, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girdiği veya girmesi olası durumlarda ihtiyati haciz işleminin-güvence yönteminin uygulanacağı belirtilmektedir.

3. Borçlunun kaçma olasılığı veya kaçması halinde, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara başvurması ihtimali var ise; kamu borçlusunun, borcunu ödemesi için kendisine idarece yapılan tebliğlere cevap vermemesi, ödeme davetlerine katılmaması, ödeme gücü olmasına rağmen borcunu ödememesi ile birlikte kamu borcunu ödememek için kişisel mallarını kaçırmaması veya hileli yollara başvurarak mallarını kaçırma ihtimali olması halinde, kamu idaresi alacağını güvence altına almak için ihtiyati haciz yoluna başvurabilir.

4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde kanuni sürede teminat veya kefil göstermemiş veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemiş ise; AATUHK' da kamu alacağının tahsil ve takip sürelerine ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte kanunun 8. maddesinde¹³, bu hususlarda VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu nedenle kamu alacağının tahsiline ilişkin olumsuz bir durumun ortaya çıkması halinde, diğer bir ifade ile AATUHK' un 9. maddesinde belirtilen, *teminat göstermeyi gerektiren haller* ortaya çıktığında borçludan teminat göstermesi istenir. Şayet kamu borçlusu, borcuna karşılık zamanında veya yasal süresi içinde teminat veya kefil göstermemişse, borçlunun şahsi kefaleti veya kefil idare tarafından muteber kabul edilmemiş ise, idarece ihtiyati haciz işlemleri uygulanabilir.

5. Mal bildiriminde bulunması istenen borçlu süresi içinde mal bildiriminde bulunmamış veya eksik mal bildiriminde bulunmuş ise; AATUHK' un 59. maddesinde¹⁴ mal bildirimini kavramı ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır. Kanun maddesine dayanarak mal bildiriminin; kamu borçlusunun borcunu vadesinde ödememesi halinde, borcuna karşılık kamu alacaklısına her türlü mal varlığı ve alacaklarını bildirmesi olarak tanımlamak mümkündür. Kamu borçlusunun, borcunu ödememesi durumunda kendisinden idarece mal bildiriminde bulunması talep edilir. Şayet borçlu yasal süresi içinde mal bildiriminde bulunmaz veya eksik mal bildiriminde bulunur ise, kamu alacağının korunmasına yönelik ihtiyati haciz yoluna gidilir. Ancak, kamu borcunun idarece tebliğinden itibaren 15 gün içinde ödemeyen veya mal bildiriminde bulunmayan borçlunun, mal bildiriminde bulununcaya kadar ve bir defaya mahsus olmak üzere 3 ay hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (AATUHK, m.60). Görüldüğü üzere kamu borçlusunun mal

¹³ 6183 Sayılı Kanunun 8. maddesine göre; Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur” denmektedir.

¹⁴ 6183 Sayılı Kanunun 59. maddesinde mal bildirimini; “... borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesi” olarak tanımlanmaktadır.

bildiriminde bulunmaması, kamu alacağının güvence altına alınması için ihtiyati haciz uygulamasının yanında aynı zamanda borçlunun hapis ile cezalandırılmasını da gerektiren bir durumdur. AATUHK' un 13/5 maddesinde belirtilen; “*Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa*” kamu borçlusuna ihtiyati haciz uygulanacağı ifadesi, kesinleşmiş ve ödeme emri gönderilmiş kamu alacaklarını kast etmemektedir. Çünkü ödeme emrine konu olan kamu borcu, tahakkuk etmiş ve ödeme vadesi gelmiş borç olup, borcun ödenmemesi halinde borçluya ihtiyati haciz değil kesin haciz uygulanmalıdır (Gerçek, 2010: 154). Dolayısı ile AATUHK' un 13/5 maddesinde belirtilen nedenlere dayalı ihtiyati haciz uygulamasının, kamu borçlusunun daha vadesi gelmemiş olası borçlarına karşı bir güvenceyi ifade ettiğini, diğer bir ifade ile AATUHK' un 13/5 maddesi ile henüz muaccel olmamış kamu alacaklarını korumaya yönelik güvenceyi ifade ettiğini söylemek mümkündür.

6. Para cezasını gerektiren suçlardan dolayı kamu davası açılmış ise; AATUHK' un 13/6 maddesinde; ister hüküm verilmiş isterse verilmemiş olsa dahi, para cezasını gerektiren suçlar için kamu davası açıldığı takdirde, kamu alacağının tahsili için ihtiyati haciz uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşın adli para cezası olarak verilen cezaların infazı 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Kanununun 106. maddesinde düzenlenmiş olup, adli para cezalarının takibinin öncelikli olarak savcılık tarafından yapılacağı, para cezasına ilişkin mahkeme kararının ilgili kamu idaresine tebliğinden sonra para cezasının kamu alacağı olarak nitelendirileceği anlaşılmaktadır. Özellikle 106/3 maddesinde ödenmeyen adli para cezalarının, Cumhuriyet Savcısının kararı ile hapis cezasına çevrilebileceği hükmü, adli para cezalarının savcılık takip sürecinde kamu alacağı olarak nitelendirilerek ihtiyati haciz uygulanamayacağını göstermektedir. Adli para cezaları savcılık tarafından ilgili kamu idaresine tahsil edilmesi için bildirildiği anda kamu alacağı olarak nitelendirilebilir ve ihtiyati haciz uygulanabilir.

7. Kamu borçlusu tarafından yapılan bazı işlem ve tasarrufların iptaline yönelik AATUHK' un 27., 29. ve 30. maddeleri hükümlerinin uygulanması; AATUHK' un 13/7 maddesinde, kamu borçlusunun kötü niyetli olarak varlıklarını elde çıkarması durumunda ve iptali istenen hükümsüz sayılan tasarruflarının bulunması halinde, gerek tasarruflara konu varlıklar ve gerekse kamu borçlusunun diğer varlıkları için ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmektedir. Şayet kamu borçlusunun tasarrufa konu varlıkları elinden çıkarmış ise, bu durumda borçlunun varsa sahip olduğu diğer varlıklarına ihtiyati haciz

uygulanır. AATUHK' un 13/7 maddesinde ayrıca kanunun 27., 28. ve 30. maddeleri hükümlerini uygulanmasını gerektirecek durumların varlığı halinde de, kamu alacaklarının güvenceye alınması amacıyla ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmektedir.

AATUHK' un 27. maddesi; kamu borcu bulunan gerçek ve tüzel kişilerden, yasal süreler içerisinde mal bildiriminde bulunmayanlar veya hapis cezası almalarına rağmen mal bildiriminde bulunmayanlar ile malı olmadığını bildirenler ile bildirdiği malların kamu borcunu karşılamaya yetersiz olduğu anlaşılanların, ödeme vadesi başlangıcından geriye dönük 2 yıllık süreçte yaptıkları bağışlar ve ivazsız tasarruflarının hükümsüz olduğu belirtilmektedir. Dolayısı ile kamu borcunu ödememe niyetiyle mal kaçırmaya yönelik, borcun ödeme vadesinden geriye dönük 2 yıllık süreçte yapılan bağış ve ivazsız tasarruflar geçersiz sayılarak¹⁵, bu mallar veya tasarruflar üzerine ihtiyati haciz uygulanabilmektedir.

AATUHK' un 29. maddesinde; kamu borcunun ödeme süresinin başlangıcından geriye dönük 2 yıl içinde yapılan ödemeler, ödeme süresinin başlangıcından sonra verilen rehinler, kamu borçlusunun diğer borçlarına karşılık para veya diğer ödeme araçları (çek, senet, vb.) dışındaki varlıklar ile (ev, araba, vb.) yapılan ödemeler ile vadesi gelmemiş diğer borçlar için yapılan ödemeler hükümsüz sayılmış ve bu durumların tespiti halinde kamu alacağını güvenceye almak için borçluya ihtiyati haciz uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

AATUHK' un 30. maddesinde; kamu borçlusunun, borcunu ödeyecek malının bulunmadığı veya varlığının borcu ödemeye yetersiz kaldığı durumlarda, borçlunun kamu alacağının kısmen veya tamamının tahsil edilmesini olanaksız kılma amacıyla yaptığı işlemler ile kamu borçlusunun bu niyetini bilen veya bilmesi gereken kişilerle yaptığı tüm işlemler, işlem tarihi ne olursa olsun geçersiz-hükümsüz olarak addedilmektedir. Dolayısı ile bu maddede yapılan işlemler, kamu borçlusunun mal kaçırmaya yönelik işlemler olarak kabul edilmekte ve kamu alacağını güvenceye almaya yönelik, borçlunun kamudan kaçırmaya çalıştığı varlıklarına ihtiyati haciz uygulanabilmektedir.

¹⁵AATUHK'nun 28. maddesi; kanunun 27. maddesinde hükümsüz olarak kabul edilen bağış ve tasarruflara yer vermektedir, bu işlemleri bağış olarak nitelendirmektedir. Kanunun 28. maddesine göre; üçüncü derece dahil kan bağı olan kişiler ile eşler ve ikinci derece dahil sıhri (kayın hısımları) akrabalar (eşinin kardeşleri, büyük babası ve büyük annesi) arasında yapılan ivazlı (karşılıklı-bedelli) tasarruflar hükümsüzdür. Yine kamu borçlusunun ivazlı olarak yaptığı satışlarda, satışa konu varlığın değerinin satış tarihindeki piyasa rayiç değerinden çok düşük olmasına bağlı tasarruflar da hükümsüz olarak kabul edilmektedir. Kanun maddesinde son olarak; "Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği aktitler" in geçersiz sayılacağı belirtilmekte ve bu durumların tespiti halinde, kamu alacağının güvenceye alınması amacıyla söz konusu işlemlerdeki varlıklar üzerine ihtiyati haciz uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kamu alacağının korunması yöntemlerinden ihtiyati haciz süreci ve işleyişi, çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacağından bu başlık altında değinilmemiştir.

1.4.1.4. İhtiyati tahakkuk

İhtiyati tahakkuk; gelecekte tahakkuk edecek kamu alacaklarının, daha önceden güvence altına alınmasını veya diğer bir ifade ile tahsil güvenliğini sağlama amacıyla yapılan tahakkuk olarak tanımlanmaktadır (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönetmeliği, 2012: m.80). İhtiyati tahakkuk kavramı; ihtiyat (geleceğe yönelik yapılan veya gelecek düşünülerek yapılan) ve tahakkuk (vergi hukukuna göre verginin ödenecek hale gelmesi) kavramlarından oluşmakta ve henüz ödeme aşamasına gelmemiş, ancak gelecekte ödenecek kamu alacağının (vergi) tahsilâtını güvence altına alma amacıyla önceden tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir (Batun, 2010: 87).

Hangi hallerde kamu alacağının güvenceye alınması için idarenin ihtiyati tahakkuk yapabileceği, AATUHK' un 17. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; AATUHK' un 13. maddesi 1., 2., 3. ve 5. bentlerindeki ihtiyati haciz nedenlerinden biri mevcut, vergi mükellefi hakkında AATUHK' un 110. maddesi uyarınca takibe gidilmiş¹⁶ ve *“teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse”*, kamu alacağının güvence altına alınması için ihtiyati tahakkuk yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak ilgili kanun maddesinde, ihtiyati tahakkuk yapılabilecek kamu alacakları; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen vergi ve resimler ile bunlara ait gecikme zamları ve cezaları ile sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte belirtilen kamu alacaklarına ihtiyati tahakkuk yapılması, alacaklı vergi dairesi müdürlüğünün yazılı isteği üzerine vergi dairesi başkanı veya defterdarın yazılı emri ile mümkündür (AATUHK, m.17). AATUHK' un 17. maddesinde geçen *“Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen vergi ve resimler ile bunlara ait gecikme zamları ve cezaları”* için ihtiyati tahakkuk uygulanabileceği ifadesinden de anlaşılacağı üzere, her kamu alacağı için ihtiyati haciz uygulanması veya diğer bir ifade ile tüm kamu alacaklarını güvence altına alma amacıyla ihtiyati haciz güvence yönteminin uygulanabilmesi mümkün değildir.

¹⁶AATUHK' un 110. maddesinde; “Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını: 1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette, 2- Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” denmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 yılına ait Tahsilât Genel Tebliği Seri A Sıra 1’de, AATUHK’ un 17. maddesinde belirtilen nedenlerden birisinin bulunması halinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen ihtiyati tahakkuk uygulanacak kamu alacakları şu şekilde belirtilmektedir (2005: 12):

1. Gelir Vergisi (geçici vergi dâhil),
2. Kurumlar Vergisi (geçici vergi dâhil),
3. Katma Değer Vergisi,
4. Damga Vergisi,
5. Özel Tüketim Vergisi,
6. Özel İletişim Vergisi,
7. Şans Oyunları Vergisi,
8. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
9. Veraset ve İntikal Vergisi,

10. Bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları için ihtiyati tahakkuk uygulanabilmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ihtiyati tahakkuk uygulanacak kamu alacakları dışında kalan alacaklara (Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi), ihtiyati haciz güvence yönteminin uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kamu alacakları için AATUHK’ un 17. maddesindeki nedenlerden birinin olması halinde ihtiyati tahakkuk uygulamasının ne zaman yapılması gerektiği de, yine AATUHK’ un 17. maddesinde yer alan “*Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün... Derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir*” ifadesinde açıkça belirtilmektedir. Buna göre; vergi, resim gibi kamu alacakları ile bunların gecikme faizleri ve cezalarına ait kamu alacaklarını güvenceye almak için, herhangi bir süre beklenmeksizin derhal ihtiyati tahakkuk uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

İhtiyati tahakkuk uygulaması, kamu alacaklarının oldukça önemli bir kısmını oluşturan vergi alacaklarının korunması ve dolayısı ile devlet açısından büyük bir güvence sağlayan uygulamalardandır. Özellikle gelir ve kurumlar vergisinin mali takvim boyunca (bir yıl) uzun bir sürece yayılmış olması, kötü niyetli mükelleflerin verginin tahsili zorlaştıracak veya olanaksız hale getirecek davranışlar sergilemesine olanak sağlamaktadır. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk güvence yöntemi ile bu sürecin bitmesi beklenmeden de vergi tahakkuku yapılabilir (Bayraklı, 2001: 59). Kamu alacaklarının güvence altına alınmasında uygulanan ihtiyati tahakkuk işlemi idari bir işlem olmakla birlikte, tek başına kamu alacağını güvence altına alan bir uygulama değildir. İhtiyati tahakkuk güvence yöntemi ancak ihtiyati haciz uygulanır ise bir anlam kazanmakta ve bu şekilde kamu alacakları güvence altına alınabilmektedir. Çünkü ihtiyati tahakkuk sadece kamu alacağının (vergi) zamanından önce tahakkuk ettirilmesi olup, kötü niyetli kişilere yönelik haciz işlemi yapılmadığı sürece bu kişilere yönelik bir yaptırım getirmemektedir. Dolayısı ile yaptırımsal bir niteliğe sahip ihtiyati haciz ile uygulanması halinde ihtiyati tahakkuk, kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan bir güvence yöntemidir demek mümkündür. Aksi durumda kamu alacağı tahakkuk ettirilmiş ancak tahsili yönünde bir adım atılmamış olacaktır.

1.4.1.5. Diğer kamu alacağını güvenceye alma yöntemleri

Kamu alacaklarının korunmasında teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk koruma yöntemleri dışında uygulanacak yöntemler AATUHK' un 21. ve 36. maddeleri arasında sıralanmıştır. AATUHK' un 21. ve 36. maddeleri incelendiğinde; kamu alacaklarının korunmasına yönelik rüçhan hakkı, iptal davası ve ortaklığın feshinin istenilmesi gibi güvence yöntemlerinin bulunduğu görülmektedir. Bu bağlamda kamu alacağını güvenceye almaya yönelik yöntemler ise şu şekildedir;

Rüçhan hakkı kavramı, genel olarak anonim şirketlerde kullanılan ve şirket ortağı olan her pay sahibine, sermaye artırımı sürecinde yeni çıkarılan payları mevcut payların sermayeye oranına göre almasına olanak sağlayan bir hak olarak tanımlanabilir (TTK, m.461). TTK' da yapılan tanım incelendiğinde; rüçhan hakkının öncelik, üstünlük ve imtiyaz hakkı anlamına geldiği anlaşılmaktadır. Bayraklı (2001: 64)'ya göre rüçhan hakkı; bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olması anlamına gelmekte ve genel olarak birden fazla alacaklı olan borç veya borçlularda, borçlunun mal varlığının tüm borçları ödemeye yetmediği durumlarda hangi alacağın öncelikli olduğunun belirlenmesine katkı

sağlamaktadır. Acar ve Yiğit (2008)'e göre rüçhan hakkı; kamu borçlusunun mal varlığına haciz konulması veya borçlunun iflası gibi durumlarda, kamu idaresinin alacaklarını tahsil etmede öncelik hakkı kazanmasıdır. Acar ve Yiğit'in tanımı, kamu idaresi açısından ve kamu alacaklarının tahsili yönünde bir tanım olup, bu çalışmanın da konusu ile örtüşmektedir. Dolayısı ile kamu alacağının güvence altına alınmasında rüçhan hakkı; borçlunun haciz ve iflas riskine karşı kamu alacağının tahsili için, kamu idaresine veya diğer bir ifade ile kamuya öncelik tanıyan bir güvence yöntemidir.

Kamu alacaklarının güvence altına alınması açısından rüçhan hakkı, AATUHK'nun 21. maddesinde¹⁷ düzenlenmiş olup, ilgili kanun maddesi ile kamu alacaklarının öncelikli olduğu belirtilmektedir. Ancak her ne kadar kamu alacağı öncelikli olsa da, haciz konulan malın veya varlığın satışından elde edilen gelir alacaklar arasında, alacakları oranında (garameten)¹⁸ dağıtılır. Dolayısı ile rüçhan hakkının; borçludan, birden fazla alacaklının olması ve borçlunun varlıklarının tutarının borçlarının tamamını karşılamadığı durumlarda, kamu alacağının tamamının tahsilini güvence altına alan bir yöntem olmadığını söylemek mümkündür. Bir başka ifade ile rüçhan hakkı, borçlunun varlıklarının borçlarından fazla olması halinde, kamu alacağını kısmi düzeyde güvence altına alabilen bir yöntemdir denilebilir.

Kamu alacaklarının güvenceye alınmasında kullanılan yöntemlerden rüçhan hakkının anlaşılması için, konuyu bir örnekle açıklamakta fayda bulunmaktadır. Bay X adına kayıtlı taşınmaz üzerinde borçlarından dolayı haciz konulmuş olup, konulduğu tarih itibariyle fer'i alacaklar dahil olmak üzere Bay Z'nin 1. sıradan 600.000 TL'lik haczi, 2. sıradan ise Aydın Vergi Dairesinin muhtelif vergi alacakları için 400.000 TL'lik haczi bulunmaktadır. Bay X'i n söz konusu taşınmazı icra dairesi tarafından satılmış, icra masrafları düşüldükten sonra gayrimenkulün satışından alacaklılara dağıtılacak tutar 450.000 TL olarak kalmıştır.

İcra satışı sonrasında kalan 450.000 TL'den, 400.000 TL'lik kamu alacağı için düşecek garameten taksim tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

¹⁷ 6183 Sayılı Kanununun 21. maddesinde rüçhan hakkı; Üçüncü şahıslar tarafından hacedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur" denmektedir

¹⁸Garameten taksim; bir borcun tasfiyesi sürecinde mevcut mal veya varlıkların alacaklılara, alacakları oranında taksim edilmesi veya dağıtılmasıdır. Kaynak: turkcesozlukler.com, 28.02.2018.

Kamu Alacağı Tutarı=	$\frac{\text{Satış Bedeli} \times \text{Kamu Alacağı Tutarı}}{\text{Üçüncü Kişi Haciz Tutarı} + \text{Kamu Alacağı Tutarı}}$
Kamu Alacağı Tutarı=	$\frac{450.000 \times 400.000}{600.000 + 400.000}$
Kamu Alacağı Tutarı=	180.000 TL olacaktır

Kaynak: Özdemir,2015

Şayet Aydın Vergi Dairesi' nin 400.000 TL'lik kamu alacağına ilişkin Bay X'in taşınmazı üzerinde 1. sırada, Bay Z'nin 400.000 TL'lik alacağına ilişkin haczi 2. sırada olsaydı; rüçhan hakkı kamu alacakları için tanınan bir ayrıcalık olduğundan, Aydın Vergi Dairesi taşınmaz satışından kalan 450.000 TL'den alacağının tamamı olan 400.000 TL'yi alacak geriye kalan 50.000 TL ise alacağına karşılık Bay Z'ye ödenecektir (Özdemir, 2015). Örnekte görüldüğü üzere kamu alacağına ilişkin ilgili vergi dairesinin taşınmaz üzerindeki haczi 2. sırada olmasına rağmen, kamu alacaklarının tahsilinde rüçhan hakkı bulunması nedeniyle satıştan elde edilen gelir garameten taksim edilmiş ve kamu idaresi alacağı oranında alacak tahsil edebilmiştir.

Rüçhan hakkını düzenleyen AATUHK' un 21. maddesinde, kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak diğer imtiyazlı alacaklar karşısındaki durumunu; kamu alacağının 3. kişiler tarafından konulan hacze iştirak hali, kamu alacaklarının rehinli alacaklar karşısındaki durumu ve borçlunun iflası, reddi miras ve terekenin tasfiyeye tabi tutulması olmak üzere üç farklı şekilde ortaya koymaktadır. Kanunun 21/2 maddesinde rehinli alacakların haklarının korunduğu belirtilmekte ve “gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir” hükmü ile rehinli alacakların öncelikli olduğu belirtilmektedir¹⁹. Ayrıca kanunun 21/3 maddesinde; kamu borçlusunun iflası, mirasın reddi ve terekenin tasfiyeye tabi tutulması gibi durumlara kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak nitelendirileceği belirtilmekte ve İcra İflas Kanununun 206. maddesinde belirtilen öncelikli alacaklar da dâhil olmak üzere bütün imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacağı belirtilmektedir.

¹⁹ AATUHK' un 21. maddesinin 2. bendi ikinci cümlesi olan “Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelir” ifadesi, 28/2/2018-7101/47 md. düzenleme ile “Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının önceliği, rehinli alacaklar lehine kısıtlanmıştır.

Kamu borçlusundan alacaklı konumda olan kamu idaresinin birden fazla olması halinde, her bir kamu alacaklısı idarenin durumu hacze iştirak şeklinde olacaktır. AATUHK' un 69. maddesine göre; kamu alacağından dolayı ilk haciz uygulamasını yapan kamu idaresinin alacağından sonra, hacze iştirak tarihine göre diğer kamu idarelerinin alacakları da tahsil edilecektir.

Kamu alacağının güvence altına alınmasında başvurulardan tasarrufların iptal davası, AATUHK' un 27., 28., 29. ve 30. maddelerinde belirtilen, kamu alacağının kısmen veya tamamen ödenmemesine yönelik borçlu tarafından yapılan muvazaalı veya kötü niyetli tasarrufların (bağış, ivazsız tasarruflar, vb.) iptali amacıyla dava açılmasıdır. Kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik iptal davasının açılmasına ilişkin düzenleme, AATUHK' un 24. maddesi²⁰ ile yapılmıştır. Kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesine neden olacak durumların varlığı, diğer bir ifade ile AATUHK un 27-30. Maddelerinde belirtilen durumların varlığında, iptal davasının açılması idarenin takdirinde olmayıp bir zorunluluktur.

Alacaklı kamu idaresi tarafından iptal davası açılmadan ve dava sonuçlanmadan, idarenin borçlu tarafından yapılan tasarrufları geçersiz-hükümsüz sayması mümkün değildir. Böyle bir durum kanuna aykırı olduğu gibi aynı zamanda borçlunun bu kararı yargıya taşınması halinde, idarece alınan hükümsüzlük kararı geçersiz olacaktır (Arslaner, 2017: 86). Bu bağlamda tasarrufların iptali davasında temel amacın, kamu borçlusunun borcunun tahsilâtını engellemeye yönelik yaptığı ivazlı veya ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğünü sağlayarak, kamu alacağının tahsilâtının yapılabilmesini sağlamak olduğu söylenebilir.

Kamu alacaklarının güvenceye alınması yöntemlerinden, ortaklığın feshinin istenmesi; AATUHK' un 34. maddesinde belirtilen koşulların bulunması halinde uygulanan bir güvence yöntemidir. AATUHK' un 34. maddesi gereğince; kamuya borçlu olanların varlıkları bulunmadığı, varlıklarının borcun tamamını karşılamadığı veya ortaklık tarafından teminat gösterilmediği hallerde, borçlunun sermayesi paylara bölünmemiş ortaklık veya şirketlerdeki paylarından, kamu alacağının tahsil edilebilmesi için genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshinin istenebileceği belirtilmektedir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere; sermayesi paylara bölünmüş olmayan şirketlerde hissesi olan kişilerin, kamu borçlusu olması durumunda ve kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesi halinde,

²⁰ 6183 Sayılı Kanununun 24. maddesinde; "Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır" denmektedir.

alacaklı kamu idaresi tarafından ortaklığın veya şirketin feshini talep edilebilir ve bu yönde dava açılabilir.

Sermayesi paylara bölünmüş şirket (anonim) ortaklarının, borçlarından dolayı şirketteki paylarının hem satışı hem de haczi yapılabildiği için, bu tür şirketlerin ortaklarının kamu borçlusu olması ve borçlarını ödeyememesi durumunda, kamu alacağını tahsil amacıyla ortaklığın (şirketin) feshi istenmesi hem gerekli hem de mümkün değildir (Bayraklı, 2001: 86). Sermayesi paylara bölünmemiş ortaklıklarda, ortağın şahsi kamu borcundan dolayı şirket veya ortaklığın feshinin istenebilmesi için şu koşulların bulunması zorunludur (AATUHK, m.34):

1. Kamu borçlusu ortağın pay sahibi olduğu şirket, sermayesi paylara bölünmüş şirket olmamalıdır.

2. Kamu borçlusu olan ortağın maddi değere sahip varlığı olmamalı veya varlıkları borcunu ödemeye yeterli olmamalıdır. Diğer bir ifade ile kamu borcu olan ortağın, borcunu ödeyecek mali gücünün olmaması gerekmektedir.

3. Borçlu veya borçlunun pay sahibi olduğu şirket tarafından, kamu borcunu güvence altına alacak teminat gösterilmemiş olmalıdır.

Kamu borçlusu olan kişinin veya diğer bir ifade ile şirket ortağının, kamu borcu dışındaki borçları nedeniyle ortaklığın feshinin istenmesi halinde, kamu alacaklısı idare üçüncü kişilerin ortaklık fesih taleplerine iştirak edebilmektedir. Diğer bir ifade ile kamu alacağı olan idareden önce üçüncü kişilerin ortaklık fesih talepleri varsa, kamu alacaklısı olan idare bu talebe iştirak edebilmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde AATUHK' un 21. maddesi hükümlerine göre işlem yapılır ve fesihten gelecek tutar, garameten taksim edilir. Kamu borçlusunun birden fazla şirkette ortaklığı olması halinde alacaklı kamu idaresi, alacağını tahsil edebilmek amacıyla dilediği ortaklığın feshini isteyebilir. Ortaklığın feshi talebi, TTK hükümleri çerçevesinde hukuk mahkemelerine yapılmakta ve mahkemeler tarafından verilen karar doğrultusunda sonuçlanmaktadır. Ancak, fesih talebi sürecinde kamu borcuna karşılık diğer ortakların, kamu alacağının tamamını ödemeleri veya borcun tamamına karşılık teminat vermeleri durumunda, fesih talebi sonlandırılabilir (Bayraklı, 2001: 86).

2. BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ CEBREN TAHSİLİ

Çalışmanın birinci bölümünde kamu alacakları genel olarak ele alınmakla birlikte, çalışmanın konusu gereği bu bölümden itibaren kamu alacağı kavramı; vergi, resim, harç ve bunlara uygulanacak gecikme cezaları ve zamları olarak kullanılacaktır. Devlet veya devlet adına kamu alacağını tahsil etmekle yükümlü kamu idaresi (vergi daireleri), zamanında ödenmeyen alacaklar için cebren (zorla) tahsil yoluna gidebilmektedir. Ancak kamu alacağının cebren tahsili yoluna gidilebilmesi için, AATUHK' da öngörülen koşulların gerçekleşmiş ve kamu alacağının tahsilinin riskli duruma gelmiş olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile kamu alacaklarının cebren tahsili; alacağın vadesinde ödenmemesi, vadesinde ödenmeyen alacak için kamu borçlusunun borcuna karşılık teminat veya kefalet göstermemesi halinde, alacağın tahsil edilebilmesi için idarenin veya kamunun cebri yollara başvurmasıdır. Kuşkusuz kamu alacağının cebren tahsili, kamunun veya idarenin keyfi bir durumu olmayıp, kamu harcamalarının finansmanı için gereken gelirlerin sağlanabilmesi açısından zorunlu bir uygulamadır. Dolayısı ile kamu alacağının cebren tahsil yolu, kamunun hak kaybının önlenmesi amacıyla, kanunların verdiği yetki ile gerçekleştirilen bir tahsil yöntemidir.

Çalışmanın bu bölümünde; kamu alacaklarının cebren tahsilini gerektiren nedenler ve cebren tahsilde uygulanan yöntemler, Türk Vergi Hukuku kapsamında ele alınarak incelenmiştir.

2.1. Cebren Tahsil Kavramı ve Özellikleri

TDK'de cebren; kavramsal olarak zorla veya zor kullanarak yaptırmak (<http://www.tdk.gov.tr>, 03.03.2018) olarak tanımlanmaktadır. Zorla veya zor kullanmak suretiyle yaptırmak tanımı fiili bir zor kullanımını da içermekle birlikte, hukuki anlamda zor kullanmak suç teşkil ettiğinden cebren kavramını hukuksal açıdan ele almak gerekmektedir. Bu bağlamda kavramın kelime anlamından yola çıkarak bir tanım yapılmak istendiğinde cebren; bir işi veya edimi yerine getirmekle yükümlü olan gerçek kişi veya kurumların, bu işi veya edimi zamanında kendi isteği ile yerine getirmemesi halinde, hukuk çerçevesinde

kalınarak veya hukuki yollar kullanmak suretiyle yaptırım uygulamak olarak tanımlamak mümkündür.

Kamu alacakları açısından ele alındığında ise, cebren; kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda, devlet gücünün kullanılarak zorla tahsil edilmesini ifade etmektedir (Gerçek, 2010: 179). Kuşkusuz kamunun alacaklarını tahsilde cebri yollara başvurmalarının temelinde, kamu alacağının öncelikli olması ve kamu alacağı olarak adlandırılan alacakların, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması yatmakla birlikte, asıl neden devletin dolayısı ile kamunun egemenlik gücü yatmaktadır. Bayraklı'ya (2001: 113-114) göre; kamu alacağının cebren tahsilinin özellikleri şunlardır:

1. Cebren tahsilât, ancak borçlunun borcunu ödemediği durumlarda başvuru bir yöntemdir.
2. Cebren tahsil yoluna başvurabilmek için, AATUHK 'da yer alan koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.
3. Cebren tahsilâtta kamu idareleri devletten aldıkları kamu gücünü kullanırken, kanunlarda belirtilen usul ve sınırlara dikkate almalıdırlar.
4. Cebren tahsil işleminde alacaklı kamu idaresi, aynı zamanda icra dairesi olarak da görev yapabilmektedir.
5. Temel amacı kamu alacağının tahsil olan cebren tahsilât işleminde hem kamunun hem de borçlunun çıkarlarının korunması gerekmektedir.

Cebren tahsilâtın özellikleri incelendiğinde, temel amacın; kamu alacaklarını korumak ve bu doğrultuda kanunlarda yer alan esas ve usuller dâhilinde borçludan kamu alacağının tahsil edilmesi olduğu görülmektedir. Ancak, kamu alacağının cebren tahsili yoluna gidilebilmesi için, öncelikli olarak borçlunun vadesinde kamu borcunu ödemiş olması, vadesinde veya zamanında ödenmeyen kamu borcu için ilgili kamu idaresi tarafından borçluya ödeme emri gönderilmiş olması ve borçlunun ödeme emri ile kendisine verilen 7 günlük yasal sürede borcunu ödemiş olması gerekmektedir (Gerçek, 2010: 192-193).

Kamu alacaklarının tahsilinde kullanılan cebren tahsil yöntemleri, AATUHK' un 54. maddesinde; kamu alacağına karşılık borçludan alınmış teminat var ise teminatın nakde

çevrilmesi, varsa kefilin takibi, borçlunun varlıklarından borcu karşılayacak miktardaki kısmına haciz uygulanarak nakde çevrilmesi ve borçlunun ticari bir ortaklıkta payının olması halinde iflasının istenmesi olarak belirtilmektedir. Bu çalışmada kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan cebren tahsil yöntemleri, AATUHK 54. maddesinde belirtilen; teminatlar yoluyla kamu alacağının cebren tahsili, haciz yoluyla kamu alacağının cebren tahsili ve iflas yoluyla kamu alacağının cebren tahsili olmak üzere üç alt başlıkta ele alınarak incelenmiştir. Kamu alacağının cebren tahsilinde kefilin takibi yöntemi ise, kefaletin bir nevi teminat olarak kabul edilmesi nedeniyle ayrı başlık olarak ele alınmamış olup, kamu alacağının teminatlar yoluyla cebren tahsili başlığı altında incelenmiştir.

2.2. Vergi İcra Hukuku ile Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Arasındaki İlişki

Vergi İcra Hukuku; kamu alacaklarının veya diğer bir ifade ile devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, egemenlik gücünden kaynaklanan gelirlerinin cebren tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır. Devletin egemenlik gücüne dayalı geliri olan vergiler, vergi borçlusu veya diğer bir ifade ile mükellefler tarafından zamanında ödenmediği takdirde, ilgili vergi idaresi tarafından cebren tahsili yoluna gidilmektedir. Dolayısı ile devletin veya diğer bir ifade ile kamunun yaptırım gücünü kullanmak suretiyle vergi alacaklarının cebren tahsiline ilişkin hükümleri düzenleyen hukuk dalı, vergi hukukunun alt dallarından olan Vergi İcra Hukukudur (Öncel vd., 2006: 155-156). Vergi alacaklarının cebren tahsilinde, kamu idaresi veya diğer bir ifade ile ilgili vergi dairesinin resen icra yetkisi, AATUHK ile tanınmış olup, bu doğrultuda vergi idareleri herhangi bir aracı veya başkaca bir izine gerek olmaksızın vergi alacaklarını cebren tahsil yoluna gidebilmektedir.

Kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin yasal düzenleme 6183 Sayılı AATUHK olmakla birlikte, kanunun içerdiği hükümler dikkate alındığında; genel olarak kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda cebren tahsil yöntemlerine ilişkin düzenlemeleri barındırdığı görülmektedir. Bu doğrultuda 6183 Sayılı AATUHK' y, içerdiği icra hükümleri nedeniyle aynı zamanda Vergi İcra Hukuku olarak da tanımlamak mümkündür (Koçak, 25.02.2018). Literatür incelendiğinde; genel olarak kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku, vergi icra hukuku olarak nitelendirilmektedir. Dolayısı ile Koçak tarafından ifade edilen 6183 Sayılı AATUHK' un, Vergi İcra Hukuku olarak tanımlanması gerektiği görüşünü destekler niteliktedir.

Vergi İcra Hukuku ile kamu alacaklarının cebren tahsili arasındaki ilişki, 6183 Sayılı AATUHK' hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Nitekim vergi icra hukukun kapsamı hem AATUHK ile hem de Anayasa ile belirlenmiş olup, kanunun 1. maddesinde belirtildiği üzere; devlet, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harç ve cezalara ilişkin anapara, gecikme faizi, gecikme zammı ve bunlara ait takip ve mahkeme masraflarıdır. Yine AATUHK' un 1. maddesinde devlet, il özel idareleri ve belediyelerin haksız fiil ve iktisaptan doğan alacakları ve bunlara ait takip masrafları ile Tahsili Emval Kanuna göre tahsil edilmesi gereken kamu alacakları da Vergi İcra Hukuku kapsamında yer almakta ve bu alacakları vadesinde ödenmemesi halinde cebren tahsil yoluna gidilmektedir. Bu bağlamda vergi icra hukuku ile kamu alacaklarının cebren tahsili arasındaki ilişkinin kamu gücünden kaynaklandığı, kamu alacağının tahsil edilmesinde kamu gücünün devreye girdiği ve cebri yollar ile kamu alacağının tahsil edildiğini söylemek mümkündür.

2.3. Kamu Alacağının Cebren Tahsiline Yol Açan Nedenler

Alacaklı kamu idarelerinin, devletin egemenlik gücüne dayanarak sahip oldukları kamusal yetki ile kamu alacaklarını cebren tahsil yoluna gitmeleri, AATUHK çerçevesinde düzenlenmiş olup ilgili kanunun 54. maddesi hükümlerine göre üç şekilde öngörülmektedir. Buna göre: (Gök, 2010: 388)

1. Kamu borçlusunun varsa borcuna karşılık gösterdiği teminatın nakde dönüştürülmesi veya borca karşılık teminat yerine kefalet alınmış ise, kefilin takibi yolu ile,
2. Teminat veya kefaletin bulunmadığı hallerde, varsa kamu borçlusunun mal varlığının haciz edilmesi yolu ile,
3. Gerekli koşulların varlığı halinde kamu borçlusunun iflasının istenmesi ile kamu alacağı cebren tahsil edilebilir.

Bölümün başında yer alan cebren tahsil kavramının özellikleri incelendiğinde; alacağın vadesinde ödenmemesi, ilgili kamu idaresi tarafından ödeme emrinin çıkarılması ve borçlunun ödeme emrine rağmen kamu borcunu 15 gün içinde ödememesi gibi üç önemli özelliğin var olduğu görülmektedir. Bu üç önemli özellik aynı zamanda kamu alacaklarının cebren tahsil edilmesi veya ilgili kamu idaresi tarafından cebri tahsil yoluna gidilmesi için gerek koşullar olarak da nitelendirilebilir. Dolayısı ile kamu alacağının cebren tahsiline yol açan nedenleri ve sürecin işleyişini üç alt başlıkta ele almak ve incelemek gerekmektedir.

2.3.1. Kamu Alacağıın Vadesinde Ödenmemesi

Kamu alacağıın cebren tahsili yoluna gidilmesi için öncelikli olarak tahakkuk ettirilmiş bir kamu alacağıın bulunması ve alacağıın ödenebilir aşamaya gelmiş olması gerekmektedir. Normal koşullar altında tahakkuk ettirilmiş ve ödeme vadesi belirlenmiş bir kamu alacağıın, vadesinde ödenmesi beklenir. Ancak çeşitli nedenlere bağlı olarak borçlunun kamuya olan borcunu vadesinde ödememesi halinde, 6183 Sayılı AATUHK' un 54. maddesi gereğince alacaklı kamu idaresi, söz konusu kamu alacağıın tahsili için cebri yollara başvurmaktadır.

6183 Sayılı kanunun 54. maddesinde; “*ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur*” hükmü bulunmakla birlikte, kamu alacağıın cebren tahsili yoluna gidilebilmesi için, alacağıın vadesinde veya yasal süresinde ödenmemiş olması tek başına yeterli koşul olarak nitelendirilemez. Buna karşın bir kamu alacağıın cebren tahsili sürecinin başlatılabilmesi için, tarih ve tahakkuk ettirilmiş ve ödeme vadesi belirli alacağıın, vadesinde borçlusu tarafından ödenmemiş olması ön koşul veya diğer bir ifade ile kamu alacağıın cebren tahsilinin başlatılmasına neden olan temel koşuldur. Kamu alacağıın vadesinde veya yasal süresinde ödenmemesi halinde kamu idaresinin, borçlunun borcunu ödemesini beklemesi veya alacağıın tahsilini bekletmesi inisiyatifinde olmadığı gibi, 6183 Sayılı AATUHK' un 54. maddesi gereğince derhal cebri tahsil yoluna gitmesi zorunludur (Gerçek, 2010: 192).

2.3.2. Vadesinde Ödenmeyen Kamu Alacağı İçin Ödeme Emrinin Tebliği

Tahakkuk ettirilmiş ve ödeme vadesi gelmiş kamu alacağı, vadesinde borçlusu tarafından kendi rızası ile ödenmediği takdirde, ilgili kamu idaresinin cebri tahsil yoluna gidebilmesi için öncelikli olarak borçluya ödeme emri düzenlemesi gerekmektedir. Ödeme emri; kamu idaresi tarafından borçluya borcunu ödemesi yönünde bir çağrı iken, kamu idaresi açısından kamu alacağıın cebren tahsili yoluna gidilebilmesi için ilk yapılması gereken işlemdir (Çelik, 2018: 183).

Kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin hükümlerin düzenlendiği 6183 Sayılı kanunda, ödeme emri kavramına ilişkin bir tanım olmamakla birlikte kanunun 55.maddesinde²¹yer alan ifadelerden ödeme emrinin, kamu alacağıın tahsil edilmesi

²¹ 6183 Sayılı Kanunun 55. maddesinde; “Amme alacağıın vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur” denmektedir.

yönünde borçluya borcunu ödemesi amacıyla yapılan bir davet, tebliğ veya uyarı olduğu anlaşılmaktadır. Kanunun 55. maddesinden de anlaşılacağı üzere kamu borçlusuna ödeme emrinin gönderilebilmesi için, öncelikli olarak tahakkuk ettirilmiş kamu borcunun yasal süresinde ödenmemiş olması gerekmektedir. Dolayısı ile ödeme emri; tarih ve tahakkuk ettirilmiş, miktar ve mahiyeti belli ve vadesinde ödenmemiş kamu alacaklarının cebren tahsiline gidilebilmesi için, kamu idaresi tarafından borçluya gönderilen yasal uyarı olarak tanımlanabilir.

Vergi Usul Kanunu açısından ödeme emri ele alındığında, Kanunun 34. maddesinde; ikmalen ve resen tarih edilen vergilerin, verginin muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilere ihbarname ile tebliğ edileceği belirtilmektedir. Vergi mükellefinin, kendisine tebliğ edilen ihbarnameye 30 gün içinde dava açarak itiraz etmemesi halinde, vergi dairesince tarih edilen vergi tahakkuk ettirilerek mükellefe ödeme için 1 aylık süre verilmektedir. Tahakkuk ettirilen vergi yasal süresinde ödenmemesi halinde ise vergi dairesi, cebren tahsil yoluna giderek ödeme emri düzenleyecektir (VUK, m.34). Gerek VUK ve gerekse AATUHK açısından ödeme emri değerlendirildiğinde; kamu borçlusunun kesinleşmiş borcunu vadesinde ödememesi halinde, ilgili kamu idaresinin alacağını cebren tahsil edebilmek için borçluya ödeme emri göndererek hem son bir uyarı yaptığı, hem de cebri tahsil sürecini başlattığını söylemek mümkündür.

Ödeme emri; genel olarak kamu alacağının cebren tahsil yöntemlerinden biri olmayıp, kamu alacağının cebren tahsil edilmesi yoluna gidilmeden önce, kamu idaresi tarafından borçluya yapılan son bir uyarıdır. Kamu idaresi açısından ise ödeme emrinin tebliği; kamu alacağının tahsil edilebilmesi için izlenmesi gereken tüm yasal yolların ve süreçlerin tamamlanarak, cebri tahsil sürecini başlatma yolundaki hukuki engellerin ortadan kaldırılmasıdır (Kızılot vd., 2008:294). Kamu idaresi açısından ödeme emri, cebren tahsilat yollarına başvurabilmek açısından hukuki engellerin ortadan kaldırılması iken, kamu borçlusu açısından ise; borca itiraz amacıyla hukuki yollara başvurulabilmesi için borçluya tanınan yasal süredir (Kızılot ve Kızılot, 2005: 475-476).

2.3.2.1. Ödeme emrinin nitelikleri

Ödeme emrinin ne şekilde düzenleneceği ve hangi hususları içereceği, diğer bir ifade ile ödeme emrinin hukuksal açıdan nitelikleri 6183 Sayılı AATUHK' da düzenlenmiştir. AATUHK' un 55. maddesinde göre, kamu alacaklarının cebren tahsili yoluna gidilebilmesi

için, kamu borçlusuna gönderilmesi gereken ödeme emrinde belirli hukuki hususların bulunması gerekmektedir. Kanuna göre borçluya gönderilecek ödeme emrinde aşağıdaki hususlar yer almalıdır (AATUHK, m.55):

1. Ödeme emrinde borcun aslı ile ferilerinin niteliği ve bunlara ilişkin tutarları bulunmaktadır.

2. Borcun aslı ve ferilerinin ödenmesi gereken yer veya kamu idaresi belirtilmektedir.

3. Yasada belirtilen süre (15 gün)²² içinde borcun ödenmemesi veya borçlunun mal bildiriminde bulunmaması halinde, kamu alacağının cebren tahsil edileceği belirtilmektedir.

4. Kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması halinde, mal bildiriminde bulununcaya kadar borçlunun üç ayı geçmemek üzere hapis ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

5. Kamu borçlusunun gerçeğe aykırı beyanda bulunması halinde de hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

Yukarıda belirtilen hususlar dışında ödeme emrinde, AATUHK' un 114. maddesinde belirtilen²³ görevleri yerine getirmemesi halinde, borçluya uygulanacak cezalar da ödeme emrinde belirtilmektedir. Ödeme emri, belediye sınırları dışında yer alan köylerdeki kamu borçlularına muhtarlar tarafından tebliğ edilir. Ödeme emrinin köy muhtarına tevdi edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde borçlusuna tebliğ edilememesi durumunda borçlunun ismi, borcunu ödemesi ve mal bildiriminde bulunması için, ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki *ödeme cetveline* alınır. Ödeme cetvelleri; bir örneği köy ihtiyar kurulu kapısına, bir örneği de köyde herkesin görebileceği bir yerde olmak koşulu ile 10 gün süre ile asılı kalmak suretiyle ilan olunur ve *tebliğ edilmiş* kabul edilir. Kamu alacaklarının cebren tahsil süreci ödeme emrinin kamu borçlusuna tebliği veya ödeme cetvelinin indirildiği tarih itibari ile başlamaktadır. Ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin asılması ile aynı zamanda

²² 6183 Sayılı Kanunun 55. maddesinde belirtilen 7 günlük yasal ödeme veya ödeme emrine itiraz süresi; 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı kanunun 9. maddesi ile değiştirilmiş ve aynı kanunun 123. maddesi uyarınca 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere 15 güne çıkartılmıştır.

²³ AATUHK' un 114. maddesine göre; ödeme emrini alan ve kamu borcunu ödeyecek malı olmadığını bildiren kamu borçlusunun, mal bildirimini esnasında veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde en son kanuni ikametgâh ve iş adresleri, varsa diğer mükellefiyetlerine ilişkin kamu idarelerindeki hesap ve kayıt numaraları ve nüfus kayıt suretini de vermek zorundadır.

kamu borçlusuna ait varlıkları elinde bulunduran üçüncü şahıslar var ise, onlardan da bu mallara ilişkin ilgili kamu idaresine mal bildiriminde bulunmaları istenir (AATUHK, m.55).

Her ne kadar 6183 Sayılı AATUHK 55. maddesine belirtilmese de, kamu borçlusunun hukuki haklarının korunması açısından ödeme emrinde, borçlunun ödeme emrine hangi sürede ve hangi yargı organına başvurabileceği de belirtilmektedir (Gınalı, 2011:271). Bununla birlikte ödeme emrinde yer alan bir diğer önemli nokta ise; asli kamu alacağına ait gecikme zammının ayrıca alınacağına da belirtilmesidir. Kamu borçlusuna ödeme emri gönderilirken asıl borca ait gecikme zammının belirtilmemesi; bir eksiklik veya kasti durumdan kaynaklanmayıp, gecikme zammının borcun ödendiği güne kadar işleminde ötürüdür. Diğer bir ifade ile kamu borçlusunun, borcunu hangi gün ödeyeceği ödeme emri gönderilirken belli olmadığından dolayı, gecikme zammı borcun ödendiği gün hesaplanır ve tahsil edilir.

2.3.3. Ödeme Emrine Rağmen Kamu Alacağının Ödenmemesi

Ödeme emri; kamu borçlusuna borcunu ödemesi için kamu idaresi tarafından gönderilen bir nevi davetiye olarak nitelendirilebilir. Borçlunun 15 günlük yasal süre içinde borcunu ödemesi halinde, borç ortadan kalkacak ve borçlu ile kamu idaresi arasındaki ilişki son bulacaktır. 15 günlük yasal süre içinde kamu borçlusunun, ödeme emrinde belirtilen borca hukuki yollardan itiraz etmesi durumunda ise, hukuki süreç sonuçlanana kadar, kamu idaresi ile borçlu arasındaki alacak-borç ilişkisi devam edecek ve davanın sonucuna göre süreç devam edecektir. Ödeme emrine rağmen yasal süre içinde borçlunun borcunu ödememesi durumunda ise, kamu idaresi alacağını tahsil etmek üzere cebren tahsil yollarına başvurabilecektir (Gerçek, 2010: 188).

Kamu alacağını vadesinde ödemeyen kamu borçlularına ödeme emri gönderilmesinin düzenlendiği AATUHK' un 55. maddesinde, ödeme emrinin; hem vadesinde ödenmeyene kamu borcuna karşılık borçluya, 15 gün içinde borcunu ödemesi, hem de kamu borcuna karşılık mal bildiriminde bulunması zorunluluğunu belirten bir tebliğ olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısı ile ödeme emrine rağmen kamu alacağının borçlusu tarafından ödenmemesi durumunda, borçlunun mal bildiriminde bulunması gerektiği açıktır. Bir başka ifade ile ödeme emrine rağmen kamu borcu ödenmemişse borçlu, alacaklı kamu idaresine borcuna karşılık güvence olabilecek nitelikteki mal varlığını bildirmekle yükümlüdür. Borçlunun, alacaklı kamu idaresine borcunu karşılayacak nitelikteki mal

varlığını bildirmesi, kamu idaresinin alacağını cebren tahsil ederken bu malları haciz etmesi ve haciz yolu ile kamu alacağının tahsil edilmesinin sağlanması amacını gütmektedir. Ancak, alacaklı kamu idaresi cebren tahsil sürecinde sadece borçlunun bildirdiği mal veya varlıklar üzerine haciz uygulamak zorunda olmayıp, varsa borçluya ait re'sen tespit ettiği mal veya varlıkları da haczetmek suretiyle kamu alacağını tahsil yoluna gidebilir (Dönmez, 2003: 37).

Dönmez 'in ifade ettiği, “*borçluya ait re'sen tespit edilen mal veya varlıkların*” haczedilebileceği ifadesinden; kamu idaresinin alacağını borçludan en hızlı, kolay ve alacağın ve ferilerinin tamamının tahsiline olanak sağlayan, diğer bir ifade ile kamu alacağının tahsili için en uygun varlığa haciz uygulanacağı anlaşılmaktadır. Kuşkusuz, kamu borçlusu mal bildirimini ile hem yasal yükümlülüğünü yerine getirmiş olmakta hem de mal bildiriminde bulunmaktan dolayı kendisine uygulanabilecek cezai müeyyideden kurtulmaktadır. Ancak, ödeme emrine istinaden bildirilen mal veya varlığın vasfı ve niteliği, hızlı bir şekilde kamu alacağının tahsiline olanak sağlamayabileceği gibi, aynı zamanda mal veya varlığın değeri kamu alacağının aslını ve ferilerini karşılamakta yetersiz kalabilir. Bu nedenle kamu idaresi şayet borçlunun başka bir varlığını re'sen tespit etmişse ve re'sen tespit edilen varlığın haczi yolu ile kamu alacağı daha hızlı ve eksiksiz olarak tahsil edilebilecekse, idare borçlunun mal bildirimini ile beyan ettiği mal veya varlığa değil, kendi tespit ettiği mal veya varlığa haciz koyabilecektir.

Ödeme emrine rağmen kamu alacağının ödenmemesi durumunda cebren tahsil süreci başlamakla birlikte, öncesinde mal bildirimini ve ödeme emrine karşı dava açılması halindeki durumun ele alınması gerekmektedir. Bir başka ifade ile kamu alacaklarının cebren tahsili süreci ve cebren tahsilde uygulanan yöntemlerden önce, mal bildirimini, mal bildiriminin hukuki niteliği ve sonuçları ile ödeme emrine karşı dava açılması konuları ayrıntılı olarak ele alınmalıdır.

2.4. Mal Bildirimi, Mal Bildiriminin Hukuki Niteliği ve Sonuçları

2.4.1. Mal Bildirimi

Kamu alacağının vadesinde ödenmemesine bağlı kamu borçlusuna gönderilen ödeme emri içinde yer alan mal bildirimini, 6183 sayılı AATUHK' un 59. maddesinde düzenlenmiştir. Ödeme emri ile kamu borçlusundan, borcunu ödememesi halinde yapması istenilen mal bildirimini; kamu alacağını güvence altına almak amacıyla kendisi ve üçüncü

kişiler nezdindeki mal, alacak ve haklarından, kamu borcunu karşılayacak miktarın türünü, içeriğini, özelliğini, değerini ve her türlü gelirini alacaklı kamu idaresine bildirmesidir. Şayet borçlunun, borcuna karşılık herhangi bir mal, varlık, gelir veya alacağı yoksa kamu idaresine haciz edilebilecek niteliğe sahip mal veya gelirin bulunmadığını, hayatını ne şekilde idame ettirdiğini ve borcunu ne şekilde ödeyebileceğini mal bildirimini ile bildirmesi gerekmektedir. Mal bildirimini hem yazılı hem de sözlü olarak yapılabilmekte olup, borçlunun sözlü mal bildiriminde bulunması halinde, ilgili veya alacaklı kamu idaresinde beyanının görevli memur tarafından tutanak altına alınması ve taraflarca imzalanması gerekmektedir (Karakoç, 2007:651). Kanun maddesinde borçlunun mal bildiriminde hayatını ne şekilde idame ettirdiği veya diğer bir ifade ile maddede geçtiği hali ile “*yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını*” bildirmesi gerektiği, borçlunun ve ailesinin temel ihtiyaçlarını ne şekilde karşıladığını öğrenmeyi ifade etmektedir. Temel ihtiyaçların karşılanmasını sağlayan varlık veya gelirler haczi uygun olmayan mallar olarak kabul edilmekte ve bu nedenle borçlunun temel geçim kaynakları kamu alacaklarının tahsili için haciz kapsamı dışında tutulmaktadır (Artun, 2014: 4542).

Mal bildirimini, kamu idaresi açısından; kamu alacağının tahsili veya alacağın karşılığı olabilecek nitelikteki mal varlığının öğrenilmesi olup, aynı zamanda alacağın takibini kolaylaştıran bir uygulamadır (Çelik, 2018: 189). Bir başka açıdan ise mal bildirimini; kamu alacağına karşılık haciz yapılacak mal veya varlıkların borçlu tarafından beyan edilmesi sağlanarak, haciz sürecinde ortaya çıkabilecek olumsuzluklardan borçluyu olabildiğince korumak ve bu sayede borçlunun itibarının korunmasını sağlamaktır (Gerçek, 2010: 202). Gerek Çelik ve gerekse Gerçek’in ifadelerinden de anlaşılacağı üzere, mal bildirimini; kamu borçlusunun mal varlığının veya servetinin tespiti değil, kamu alacağının ve alacağına bağlı ferilerinin tahsilini sağlamaya yetecek kadar borçlunun mal varlığının tespit edilmesidir. Mal bildirimindeki esas amaç, kamu alacağına yetecek kadar mal veya varlığın tespiti ile borçlunun geçim kaynaklarının tespit edilmesidir.

AATUHK’ un 59. maddesi 2. bendinde²⁴ bazı vergiler dışında kalan kamu alacakları için borçluların mal bildirimini, köy muhtarlıklarına da yapabilecekleri hükmü yer

²⁴ 6183 Sayılı AATUHK’ un 52. maddesi 2. bendine göre; Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen vergiler dışında kalan kamu alacakları için mal bildirimini köy muhtarlıklarına yapılabilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek vergiler kapsamına ise; Emlak, Veraset ve İntikal, İlan ve Reklam ile Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi vergiler girmektedir. Dolayısı ile bu vergilere bağlı kamu alacaklarının ödenmemesi durumunda, borçlunun mal bildirimini ilgili kamu idaresine yazılı veya sözlü olarak yapması gerekmektedir.

almaktadır. Ancak, kanun maddesinde belirtildiği gibi köylerde muhtarlığa yapılabilecek mal bildirimini bir zorunluluk olmayıp, borçlunun istemesi durumunda ilgili veya alacaklı kamu idaresine de yapılması mümkündür. Bu bağlamda kanunun 59/2 maddesi hükmünün, köylerde yaşayan borçluların mal bildirimini yapmaları gerektiğinde, borçlulara kolaylık tanıyan bir hüküm olduğunu söylemek mümkündür.

2.4.2. Mal Bildiriminin Hukuki Niteliği ve Sonuçları

Mal bildirimini genel olarak, kamu borçlusunun borcuna karşılık haciz edilebilecek niteliğe sahip mal, varlık veya gelirlerini, ilgili kamu idaresine bildirmesi olarak ifade edilmektedir. Benzer şekilde kamu borçlusunun, borcuna karşılık haciz edilebilecek mal, varlık veya geliri olmadığını bildirmesi de, mal bildirimini olarak kabul edilmektedir. Ancak, ödeme emri tebliği ile kamu borcunu karşılayacak nitelikte mal, varlık veya geliri olmadığını beyan eden kamu borçlusu, alacaklı kamu idaresine bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde; kanuni ikamet ve iş adresini, varsa vergi mükellefiyetlerine ilişkin kayıt ve hesap numaralarını bildirmekle ve ilgili kamu idaresine nüfus kayıt örneğini vermekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kamu borçluları, yasal beyanda bulunmadıkları gerekçesi ile 1 aya kadar hapis cezası veya adli para cezası ile cezalandırılırlar (GİB, 2007: 8-9). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirtilen ve kamu borçlusu tarafından bildirilmesi zorunlu olan hususlar incelendiğinde; genel olarak istenen tüm bilgi nüfus kayıt örneği belgesinin, günümüzde borçlu tarafından bildirilmemesinin sorun yaratmayacağını söylemek mümkündür. Şöyle ki günümüzde; vatandaşlara ilişkin ikamet, iş adresi, vergi kimlik numarası, hesap numarası, vb. gibi pek çok bilgi ve veriye dijital ortamda T.C. Vatandaşlık Kimlik Numarası girilerek ulaşabilmek mümkündür. Bu nedenle ilgili kanun maddesi ile bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere 1 aya kadar hapis veya adli para cezası verilmesi her ne kadar hukuki açıdan geçerli olsa da, alacaklı kamu idaresinin bu bilgilere istediğinde ulaşabileceği gerçeği göz önüne alındığında, ilgili kanun hükmünün güncellenmesi gerektiği söylenebilir.

İçerik açısından mal bildirimini, kamu borçlusunun borcunu karşılayabilecek miktardaki mal, varlık veya gelirlerini alacaklı kamu idaresine, detaylı bir şekilde bildirmesi olarak ifade edilebilir. Borçlu mal bildiriminde; bildirdiği mal veya varlıklarının değerini beyan edeceği gibi aynı zamanda varsa üçüncü kişiler nezdindeki hak ve alacaklarını da beyan etmekle yükümlüdür. Şayet herhangi bir mal, varlık, gelir veya alacağı yoksa olmadığını da beyan etmek zorundadır. Bu nedenle mal bildirimini içerik açısından, kamu

alacağını ve alacağa ilişkin ferileri karşılayacak kadar değere sahip mal, varlık, gelir ve alacakların nitelik, değer ve muhteviyatını belirtir şekilde olması gerekmektedir (Gınalı, 2011: 273). Ancak her ne kadar malın değeri içerikte borçlu tarafından belirtilse de, bildirilen mal veya varlıkların borcu karşılayıp karşılamayacağı alacaklı kamu idaresinin takdirindedir. Ayrıca alacaklı kamu idaresi; borçlu tarafından bildirilen mal veya varlığın haczi sürecinde sorun yaşanabileceğine veya satışının zor olacağı yönünde bir karara varması durumunda, borçludan ek mal bildiriminde bulunmasını talep etme hakkı vardır. Şayet; alacaklı kamu idaresi borçludan ek mal bildirimini yapmak isterse, bunun için ikinci bir ödeme emri tebliği ile yapmasına gerek kalmaksızın, yazılı bir talep ile isteyebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken temel husus ise; borçluya ek bildirim yapması gerektiği yönündeki yazılı talebin, yasal usullere göre belgelendirilmesidir (Karakoç, 2007: 652).

Mal bildirimini; kamu alacağının güvence altına alınması için, borçlunun mal varlığı ve gelir durumunun belirlenmesidir. Borçlunun, kamu borcunu karşılayacak nitelikte mal veya varlığının olmadığı yönünde bildirim yapması; kamu alacağının tahsilini ortadan kaldırmadığı gibi, gelecekte kamu borçlusunun mal varlığında veya gelirinde artış olması durumunda borçlu, bu durumu alacaklı kamu idaresine artışı bildirmekle yükümlüdür²⁵

Mal bildiriminin önemi ve ivediliği, 6183 Sayılı Kanunun hem 55. maddesinde hem de 60. maddesinde yer alan, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunması durumunda hapis cezası ile cezalandırılacağı açısından önem taşımaktadır. Dolayısı ile hukuki açıdan mal bildirimini, borçlunun alacaklı kamu idaresine borcuna karşılık mal ve gelir durumunu beyan etmesi iken, uygulama açısından ise, borçlunun hapis cezasına çarptırılmaması için yapmakla yükümlü olduğu bir uygulamadır denilebilir.

2.5. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsilinde Uygulanan Yöntemler

Kamu alacaklarının cebren tahsiline uygulanacak yöntemler, 6183 Sayılı AATUHK kapsamında düzenlenmiştir.²⁶ Kanun incelendiğinde, kamu alacaklarının cebren tahsilinde; alacağın borçlu tarafından gösterilen teminatların nakde dönüştürülmesi, yine borçlunun mal

²⁵ 6183 Sayılı kanunun 61. maddesinde; “mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur” hükmü yer almaktadır.

²⁶ Zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilinde uygulanacak yöntemler AATUHK’ un 54. maddesinde düzenlenmiş olup; vergi alacakları da kamu alacağı kapsamında alacaklar olduğu için, vadesinde ödenmeyen vergi borçlarının tahsili için alacaklı vergi dairesi AATUHK’ un 54. maddesinde belirtilen cebren tahsil yöntemlerine başvurmaktadır.

bildirimi beyan ettiği veya alacaklı kamu idaresi tarafından tespit edilen borçluya ait varlık ve alacaklarının haciz edilmesi yolu ile ve kamu borçlusunun tüzel kişilik olması durumunda borçlunun iflası yolu ile alacağın cebren tahsili yapıldığı görölmektedir.

Devletin veya diğer bir ifade ile kamunun en önemli gelir kalemlerinden biri vergi alacaklarıdır. Toplumsal vergi bilincinin ve uyumunun oluşturulamaması yüzünden, vergi tahsilatı tam olarak gerçekleşmemekte (Kızılot vd., 2008: 279) veya vergi alacakları zamanında tahsil edilememektedir. Vergi alacağının zamanında tahsil edilememesi durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığı, kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin esasların düzenlendiği 6183 Sayılı AATUHK' ya dayanarak cebren tahsil yollarına başvurmaktadır. Çalışmada kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan yöntemler, Türk Vergi Hukuku kapsamında ele alınmış ve incelenmiştir.

2.5.1. Kamu Alacağının Teminatlar Yolu İle Cebren Tahsili

Kamu alacakları kapsamına giren vergi alacaklarının cebren tahsilinde izlenecek yollardan birincisi, kamu borçlusunun borcuna karşılık gösterdiği teminatlar yolu ile kamu alacağının tahsil yöntemidir. Teminatlar yolu ile kamu alacağının cebren tahsilini ele almadan önce, teminat istenmesini gerektiren durumlar veya koşullar ile teminat olarak kabul edilebilecek varlıkların açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Bu bağlamda teminatlar yolu ile kamu alacağının cebren tahsili; teminat istenmesini gerektiren durumlar, teminat olarak kabul edilecek varlıklar, teminat istenmesi usulü ve teminatlı kamu alacaklarında takip alt başlıkları halinde incelenmiştir.

2.5.1.1. Kamu alacağına ilişkin teminat istenmesini gerektiren durumlar

Kamu alacaklısı konumundaki vergi dairesi veya kamu kurumu, sadece vergi ve kamu alacağının zamanında tahsil edilememesi durumunda değil, aynı zamanda özellikle vergi alacakları açısından alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi halinde, verginin tarh veya tahakkukunu beklemeksizin, borçludan teminat isteyebilmektedir (Kızılot, vd., 2008: 285). Ancak vergi dairesinin borçludan teminat isteyebilmesi için belirli koşulların varlığının bulunması gerekmektedir. Kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektiren durumlar 6183 Sayılı AATUHK ve VUK' da belirtilmiş olup; aşağıdaki hallerde vergi-kamu borçlusundan, verginin tarh ve tahakkuku beklenmeksizin teminat istenebilmektedir. Teminat istenmesini gerektiren durumları şu şekilde sıralamak mümkündür (AATUHK; VUK; Bayraklı, 2001:62; Doldur, 2017:139):

1. İkametgâhı Türkiye’de bulunmayan vergi-kamu borçlusunun durumu; gelecekte vergi alacağının tahsilinin tehlikeye gireceğini veya tehlikede olduğunu gösteriyorsa, ilgili vergi dairesi verginin tarh ve tahakkukunu beklemezsizin borçludan teminat isteyebilmektedir. Şöyle ki, vergi borçlusu kişi veya şirket yetkililerinin ikametgâhları Türkiye’de değil ve kişi veya şirketin mali durumlarının olumsuz olduğuna ilişkin bir bilgi olması durumunda; vergi dairesi gelecekte tarh ve tahakkuk ettirilecek vergi alacakları için borçludan teminat isteme yoluna gidebilme hakkına sahiptir. Benzer şekilde yine ikametgâhları Türkiye’de olmayan kişi ve şirketlere ilişkin yapılacak denetimlerde, olumsuz bir durumla karşılaşılması halinde alacaklı vergi dairesi yine teminat isteme yoluna gidebilecektir. Kuşkusuz vergi dairesinin; verginin tarh ve tahakkukunu beklemezsizin teminat istemesinin temelinde, vergi alacağının diğer bir ifade ile kamu alacağının güvence altına alınması amacı yatmakta ve gelecekte vergi alacağının tahsili tehlikeye girdiğinde teminatlar yolu ile alacağın tahsilatı sağlanabilmektedir.

2. Vergi zıyaı (kaybı) cezası kesilmesini gerektiren durumların olması halinde, alacaklı vergi dairesi veya kamu idaresi, vergi-kamu alacağının tarh ve tahakkukunu beklemezsizin borçludan teminat isteme yoluna gidebilir.

3. Vergi kaçırma amacıyla her türlü hile, kayıtlarda tahrifat, vb. gibi durumların, vergi incelemesi sürecinde tespiti halinde; incelemeyi yapan yetkili kişilerce yapılan ilk hesaplamalara göre tespit edilen tutar için alacaklı vergi dairesi tarafından, vergi-kamu alacağının tarh ve tahakkukunu beklemezsizin borçludan teminat isteme yoluna gidebilir.²⁷

4. 6183 Sayılı Kanununun 14. maddesi gereğince; vergi-kamu alacağına istinaden ihtiyati haciz yolu ile el konulmuş borçluya ait varlıkların ilgisine bırakılması²⁸veya ihtiyati haczin kaldırılabilmesi için, borçludan teminat istenmesi gerekmektedir.

5. Vergi-kamu alacağının ödemesinin ertelenmesinin talebi halinde, kamu borçlusundan teminat istenerek söz konusu vergi alacağı, faizlendirilmek suretiyle belli bir

²⁷ Vergi kaçırma yönelik eylemlere ilişkin haller VUK’ un 359. maddesinde düzenlenmiş olup; bu hallerin tespiti durumunda, hem vergi borçlusu için hapis cezası müeyyidesi uygulanmakta hem de vergi incelemesi yapan memurun ilk tespit ettiği vergi tutarını güvence altına almak amacıyla borçludan teminat istenmektedir.

²⁸ 6183 Sayılı Kanununun 14. maddesinde; “İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haciz olunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir” denmektedir. Kanun maddesinde geçen “müteselsil kefil gösterilmesi şartı ile” ifadesindeki şahsi kefalet, teminat alınması gerektiğini ortaya koymaktadır.

vadeye ertelenebilir.²⁹ Ancak, vergi-kamu alacağına karşılık teminat istenebilmesi için, alacak tutarının 50.000 TL'yi aşması gerekmektedir.³⁰ Kuşkusuz vergi alacağının tecil edilmesine ilişkin borçlu talebinin, hangi makam veya kurum tarafından değerlendirileceği önemlidir. Bu durum 6183 Sayılı Kanununun 48. maddesi Ek-2 fıkrası ile düzenlenmiş olup³¹; alacağın kime ait olduğuna göre karar verici mercii işaret etmektedir.

Vergi alacağının güvenceye alınması için vergi idareleri tarafından teminat istenebileceği konusu, AATUHK' un 9. maddesinde; bağlı yetki³² ve takdir yetkisi olmak üzere iki halde düzenlenmiştir. Her ne kadar gerek vergi idaresinin bağlı yetkiye ve gerekse takdir yetkisine dayalı teminat isteme hakkı bulunsa da, hukuk açısından vergi borçlusunun yasal koşulların oluşmadığını gerekçe göstererek, yasal süresi içinde yargı yolu ile itiraz hakkı bulunmaktadır. Özellikle teminat istenmesini gerektirecek yasal koşulların oluşmadığı durumlarda, vergi idaresi tarafından teminat istenmesi durumunda; teminatın kesin ve icrai nitelikli olduğu gerçeği dikkate alındığında (Kızılot, 2008: 313), vergi borçlusunun teminat istenmesine karşı yargıya başvurması kaçınılmaz bir gereklilik ve hak olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, teminat istenmesi durumunda vergi idaresine karşı yargı yolunun açık olması bir hak olduğu kadar, kötü niyetli kişiler tarafından suiistimal edilebilecek bir durum olarak da görülebilir. Borçludan teminat istenmesinin yasal ve haklı gerekçeler dışında, vergi idaresinin keyfi tavır sergilemesi gerekmektedir.

2.5.1.2. Teminat olarak kabul edilebilecek varlıklar

Kamu alacağını güvence altına almak için, borçludan teminat olarak istenebilecek veya teminat olarak kabul edilebilecek varlıklar şu şekildedir (Doldur, 2017: 190):

1. Nakit olarak Türk Lirası ve yabancı paralar,

²⁹6183 Sayılı Kanununun 48. maddesinde; “*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haciz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kulacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir*” denmektedir.

³⁰ 6183 Sayılı Kanununun 48. maddesi 1. ek fıkrasında; 50.000 TL'yi aşan kamu alacakları için, alacak tutarının yarısı kadar miktarın teminat olarak alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu tutarın 10 katına kadar arttırılması veya yarısına kadar indirilmesinin Cumhurbaşkanının yetkisine olduğu belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile vergi borcunun tecil edilmesi talebi olduğunda, teminat istenecek tutar o tarihte Cumhurbaşkanı tarafından değiştirilmiş ise, yeni belirlenen tutar veya oran üzerinden teminat alınarak vergi alacağı tecil edilebilecektir.

³¹ 6183 Sayılı Kanununun 48. maddesi 2. ek fıkrasında; “*Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olanlar, Devlete ait amme alacaklarında ilgili vekiller, vilayet hususi idarelerine ait amme alacaklarında valiler, belediyelere ait amme alacaklarında belediye reisleridir*” denmektedir.

³² Bağlı yetki; kanun koyucunun veya diğer bir ifade ile hukukun, idareye bir konu veya durum karşısında göstermesi gereken davranışı emretmesi ve idarenin de hukukun emrettiği şekilde davranmasını ifade etmektedir (Üstün, 2007:17).

2. Özel ve kamu bankaları ile kanun koyucu tarafından banka olarak kabul edilen özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş, kesin ve süresiz teminat mektupları,

3. Hazine Ve Maliye Bakanlığı tarafından iç borçlanma amacıyla ihraç edilmiş senetler veya genel olarak Hazine Bonosu olarak adlandırılan Devlet İç Borçlanma (DİBS) senetleri,

4. Devlet tarafından çıkarılmış tahviller,

5. Borçlu veya borçlu lehine üçüncü şahıslar nezdindeki menkul ve gayrimenkul mallar.³³

6. Şahsi kefalet

Kamu alacaklarına karşılık teminat olarak istenebilecek varlıklar değerlendirildiğinde, yukarıda beş maddede belirtilen varlıkların genel olarak nakit ve nakit yerine geçebilecek veya hızlı bir şekilde nakde dönüştürülebilecek varlıklar olduğu görülmektedir. Özellikle ilk dört maddede sayılan varlıklar, doğrudan nakit ve nakit yerine geçen varlıklar olup, beşinci maddede belirtilen menkul ve gayrimenkuller de nakde dönüştürülebilecek nitelikteki varlıklardır.

Teminat olarak kabul edilen şahsi kefalet; 6183 Sayılı AATUHK hükümlerince teminat gösterebilecek durumda olmayan kamu borçlularına, kanununun 11. maddesi ile tanınan bir haktır. Kefalet, Türk Borçlar Kanunu ile düzenlenmiş bir müessese olup, borçlunun borcuna karşılık üçüncü şahısların alacaklıya karşı taahhütte bulunması ve bu taahhüdü yazılı olarak beyan ederek borçtan sorumlu olmasıdır (Coşkun, 2011: 61). Kamu alacağı açısından şahsi kefalet ise; üçüncü bir şahsın kamu borcuna müteselsil kefil ve müşterek borçlu sıfatı ile kamu borcunun ödenmesini üstlenmeyi ifade etmektedir. Kamu alacaklısı kurum veya idare açısından şahsi kefalet, cebren tahsil durumunda kamu borçlusuna başvurulmaksızın gidilebilecek bir teminat (Gülseven, 1999: 91) olduğu için,

³³ 6183 sayılı kanununun 12. maddesinde; teminat olarak gösterilen borçluya veya üçüncü şahsa ait gayrimenkullerde ikamet eden kiracı ve misafirlere ait eşyaların teminat kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmektedir. Şöyle ki, borçlu veya borçlu lehine teminat veren üçüncü şahısların; otel, pansiyon, vb. gibi işletmelerin müşterileri, kiracıları veya misafirlerine ait eşyalar teminat kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak, bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler gibi gayrimenkuller içinde bulunan her türlü malzeme ve eşya, 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu 270 ve 271. maddelerinde belirtilen hükümler saklı kalmak koşulu ile adı geçen iş yerlerinin işletilmesinden kaynaklı kamu borçlarına karşı teminat hükmündedir (2004 Sayılı İİK).

kamu borçlusuna kefil olacak kişinin toplum tarafından muteber³⁴ ve maddi açıdan varlıklı bir kişi olmasına dikkat etmesi gerekmektedir (Bayraklı, 2001: 84). Kamu borcuna karşılık şahsi kefalet teminatına ilişkin koşullar, 6183 Sayılı Kanunun 11. maddesinde düzenlenmiş olup; şahsi kefaletin geçerli olabilmesi için, belirlenmiş koşullara uygun olarak noter onaylı sözleşme ile düzenlenmiş olması gerekmektedir. Her ne kadar şahsi kefalet bir teminat türü olarak belirtilse de, alacaklı kamu idaresi veya tahsil dairesinin şahsi kefaleti veya kefil olarak gösterilen kişiyi kabul edip etmemesi mümkündür (6183 Sayılı Kanun, m.11). Şahsi kefalet uygulamasının düzenlendiği 11. madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, kamu alacağının güvenceye alınmasında alacaklı kamu idaresinin; alacağı tahsil etme amacıyla cebren tahsil yoluna başvurması durumunda, hızlı ve kolay bir şekilde nakde dönüşebilecek varlıkları teminat olarak kabul etmeye öncelik verdiğini söylemek mümkündür. Şayet borçlunun teminat olarak sunabileceği menkul ve gayrimenkul varlıkları yok ise; alacaklı kamu idaresi şahsi kefaleti, kefilin muteber bir kişi olması koşulu ile kabul edebileceğini, diğer bir ifade ile şahsi kefaletin alacaklı kamu idaresinin isteğine bağlı bir teminat türü olduğunu söyleyebilir.

2.5.1.3. Teminat istenmesinin usul ve esasları

Teminat usulü, vergi-kamu alacağının korunması ve gerektiğinde cebren tahsilinin sağlanabilmesi açısından; teminat olgusunun tarafları, teminatın şekli ve süresini kapsayan bir kavramı ifade etmektedir (Canbazoglu, 2010: 180). Bu nedenle teminat usulü; teminatın tarafları, şekli ve süresi bağlamında üç alt başlıkta ele alınarak incelenmelidir.

1. Teminatın tarafları: Vergi; egemenlik gücünden dolayı vatandaşlarına yük getirme hakkına sahip devlet ile vergiyi ödemekle yükümlü vatandaş veya diğer bir ifade ile gerçek ve tüzel kişi mükellefin taraf olduğu bir olgudur (Tosuner ve Arıkan, 2011: 50). Dolayısı ile vergi alacağını güvence altına almaya yönelik bir yöntem olan teminat uygulamasının tarafları da, devlet veya devleti temsil eden vergi idaresi ile vergi borçlusudur. Teminat uygulamasında vergi borcundan dolayı asli taraf vergi mükellefi iken (Gerçek, 2010: 126), bazı durumlarda asıl vergi borçlusu dışında kanuni temsilcisi, mirasçılığı, borcun kaynağını oluşturan işi devralan ve limited şirket ortakları da olabilir (Çelik, 2018: 36). Bu bağlamda teminat uygulamasının alacaklı tarafı vergi idaresi, borçlu tarafı ise; vergi mükellefi veya kanuni temsilcisi, mirasçılığı, şirket ortakları ve işi borç ve

³⁴ Muteber kişi; toplum tarafından kendisine saygı duyulan, önem verilen, sözlerine sadık ve taahhütlerini yerine getiren itibarlı kişi olarak tanımlanmaktadır (TDK, 24.11.2018).

alacakları ile devralan gerçek veya tüzel kişiler olarak ifade edilebilir. Bu durumun dayanağı ise, AATUHK' un 3. maddesidir.³⁵ 6183 Sayılı Kanunun 57. maddesi³⁶ gereğince; vergi borçlusunun borcuna karşılık kefil alınmış ise, alacaklı vergi idaresi kefilden de teminat isteyebilme hakkına sahiptir. Dolayısı ile teminat uygulamasının borçlu tarafında kefil veya kefilleri de saymak mümkündür.

2. Teminatın istenme şekli: AATUHK' da teminatın hangi şekillerde isteneceğine ilişkin açık bir hüküm yer almamakla birlikte, kanunun 8. maddesinde; teminat istenmesine ilişkin sürelerin hesaplanması ve borçluya tebliğ yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş ve VUK' a atıf yapılmıştır. VUK 'un 21. maddesinde³⁷ ise; vergiye veya vergi cezalarına ilişkin konuların idare tarafından borçluya bildirim yazılı olarak yapılması gerektiği hükmü yer almaktadır. Kanun maddesinden; vergi alacağına karşılık teminat istenmesi şeklinin, teminat talebinin yazılı olarak mükellefe bildirilmesi olarak yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

3. Teminat isteme süresi: AATUHK' da vergi alacağına ilişkin teminat isteme şekline ilişkin bir hüküm olmadığı gibi, aynı zamanda teminat isteme sürelerine ilişkin bir hüküm de yer almamaktadır. Ancak, AATUHK' un 8. maddesinde; teminat isteme sürelerine ilişkin VUK hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Teminat isteme süreleri ise; VUK' un 14. maddesi³⁸ ile düzenlenmiş olup, vergi alacağına karşılık borçludan teminat istenmesi halinde, borçlunun borcuna karşılık teminat göstermesi için idare tarafından asgari 15 gün süre tanınması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak uygulamada, vergi idaresi; borçlunun teminat göstermesi için uyulması gereken asgari 15 günlük süre beklenmeksizin, ihtiyati haciz yoluna gidebilmektedir. Bu durumun temelinde ise, vergi idaresinin; vergi alacağını güvence altına alma yöntemlerinin ilk basamağı olan teminat uygulaması olmasına rağmen, ihtiyati tahakkuk uygulamasını öncelikli olarak gerçekleştirmesi ve vergi alacağı tehlikeye girmeden, ihtiyati tahakkuka dayanarak 15 gün içinde teminat isteme yoluna gitmesi yatmaktadır. Benzer şekilde vergi idaresi, borçlunun

³⁵ 6183 Sayılı Kanunun 3. maddesinde kamu borçlusu veya borçlu terimi; “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri*” olarak belirtilmektedir.

³⁶6183 Sayılı Kanunun 57. maddesinde; “*Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur*” denmektedir.

³⁷ VUK 21. maddesinde; “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” denmektedir.

³⁸ VUK 14. maddesinde; “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder*” denmektedir.

teminat göstermesi için gereken asgari 15 günlük süreyi beklemezsizin ihtiyati haciz uygulamasına gitmesi de uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur (Karadağ, 2012: 248).

Vergi idaresinin yasal süreyi beklemezsizin ihtiyati haciz uygulamasına gitmesinin yasal dayanağı ise; AATUHK' un 13. maddesinin 3. bendinde yer alan; “*Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa*” hükmüne dayanmaktadır. Ancak vergi idaresinin bu uygulaması, hem teminat uygulamasının ruhuna aykırıdır hem de VUK' un 14. maddesi hükümlerine uyulmaması, diğer bir ifade ile kanuna uygun davranılmadığı anlamına gelmektedir. Dolayısı ile alacaklı vergi idarelerinin, vergi borçlusuna tanınması gereken 15 günlük teminat gösterme süresini beklemezsizin yaptığı uygulamalar, bir anlamda yasal mevzuat ile çelişmektedir. Vergi idaresinin, borçlunun teminat gösterme süresini beklemeden ihtiyati haciz uygulaması, vergi borçlusu açısından çeşitli olumsuzluklar ve telafisi güç sonuçlar doğurabilecek bir uygulama olmakla birlikte, bu konu çalışmanın 2.5.2 başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacağından dolayı burada detaylandırılmamıştır. Sonuç olarak, vergi alacağı için teminat istenme süresinin dayanağının VUK' un 14. maddesi olduğu ve vergi idaresi tarafından borçluya yapılan tebliğden itibaren asgari 15 gün olduğu, buna karşın uygulamada vergi idarelerinin bu süreyi beklemezsizin diğer cebri tahsil yollarına da başvurduklarını söylemek mümkündür.

2.5.1.4. Teminatların değiştirilmesi, tamamlanması ve iadesi

Bazı durumlarda vergi alacağı için borçludan alınan teminatın değiştirilmesi veya ek teminatlar istenmesi söz konusudur³⁹. Bu durum 6183 sayılı kanunun 10. maddesi⁴⁰ hükmünde belirtildiği üzere; alacaklı vergi idaresinin talebi ve borçlunun isteği ile gerçekleşebilmektedir. Alacaklı vergi idaresi, vergi alacağına karşılık aldığı teminatın; değerini kaybetmesi veya borç miktarının artmasına bağlı teminatın yetersiz kalması hallerinde, borçludan ilave teminat isteyebileceği gibi aynı zamanda teminat olarak gösterilen varlık veya varlıkların değiştirilmesini talep edebilmektedir. Bazı durumlarda borçlunun alacaklı vergi idaresine verdiği teminatı kısmen veya tamamen değiştirebilme hakkına sahiptir. Ancak her iki durumda da, vergi alacağı için alınacak veya gösterilecek

³⁹ Vergi borcuna karşılık teminat olarak alınan emtiyanın model değişmesine bağlı değerini yitirmesi, teminat olarak alınan hisse senedi veya senetlerinin değer yitirmesi, teminat mektubunu veren bankanın iflas etmesi veya tasfiye sürecine girmesine bağlı olarak teminat mektubunun tahsil edilememe riskinin doğması, vb. Ayrıntılı bilgi için bkz. Çelik, 2018.

⁴⁰ 6183 Sayılı kanunun 10. maddesinde; “*Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir*” ve “*Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerinde başkalarıyla değiştirebilir*” denmektedir.

teminat; borç miktarını karşılayabilecek tutar veya değerde olmak ve kanunda belirtilen teminat olarak kabul edilebilecek varlıklar arasında yer almak zorundadır (Kızılot, 2008: 310).

Bazı durumlarda teminat; vergi borçlusu tarafından değil, vergi borçlusu lehine üçüncü kişiler tarafından da verilebilmektedir. Üçüncü kişilerden alınan teminatın değerini kısmen veya tamamen yitirmesi durumunda; teminatın değiştirilmesi veya yetersiz kalan miktar-tutar kadar kısmın tamamlanması için, teminatı veren kişiye değil vergi borçlusuna başvurulması gerekmektedir (Arslaner, 2017: 151). Bu durumun temelinde ise; vergi borçlusunun teminatı veren üçüncü kişi değil, vergi borçlusu olması yatmaktadır. Diğer bir ifade ile Borçlar Hukukunda belirtilen borcun şahsiliği ilkesinden hareketle, her ne kadar üçüncü kişi vergi borçlusu lehine teminat vermiş olsa da, teminatın değiştirilmesi vb. gibi hususlarda asıl borçluya gidilmesi gerekmektedir.

Vergi borcuna karşılık güvence olarak alınan teminatın değerinin kaybedip kaybetmediğinin belirlenmesinde, alacaklı vergi idaresi karar mercii konumundadır. Teminatın değiştirilmesi veya tamamlanması istenmesi halinde, bu talep için vergi borçlusuna yasada belirtilen süre verilmeli ve teminat talebi usulüne uygun, diğer bir ifade ile vergi idaresi tarafından yazılı olarak yapılması gerekmektedir (Çelik, 2018: 50). Usulüne uygun şekilde teminat tamamlanması talebinin, yasal süre içinde borçlu tarafından yerine getirilmemesi durumunda, teminat değerinin vergi alacağını karşılamadığı kısmı için alacaklı vergi idaresi haciz yoluna gidebilir (Gerçek, 2010: 135). Kuşkusuz vergi idaresinin teminat değişikliği veya teminat tamamlanması talebi, vergi alacağının veya diğer bir ifade ile kamu alacağının güvence altına alınmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, idarenin bu talebi keyfi sebeplere dayanmamalı, teminat olarak alınan varlığın gerçekten alacağı karşılayamayacak kadar değer kaybetmesi veya varlığın nakde dönüştürülmesinin riske girmesi gerekmektedir.

Vergi borçlusu tarafından teminatın değiştirilmesi talebi ise; vergi alacağını karşılayacak değer ve niteliğe sahip farklı bir teminat göstermesi halinde mümkündür. Yeni teminatın vergi alacağını karşılayacak değere sahip olması durumunda, alacaklı vergi idaresi borçlunun teminat değişikliği talebini yerine getirmekle yükümlüdür. İdarenin teminat değişikliği talebini kabul etmemesi halinde ise, borçlunun bu duruma yargı yolu ile itirazı mümkün olup, itirazlar vergi mahkemeleri yolu ile çözümlenmektedir (Özbalcı, 2012: 181). Özbalcı' nın ifadelerinden de anlaşılacağı üzere, vergi idaresinin borçlunun teminat

değişikliği talebini usulen kabul etmemesi mümkün değildir. Ancak değiştirilecek teminatın, vergi borcunu karşılamaması durumunda idare kamu alacağını riske etmemek adına bu talebi haklı nedenlerle reddedebilir. Aksi durumda ise; idarenin yasalara uygun davranmamasına bağlı olarak, vergi-kamu borçlusunun yargıya başvurma hakkı bulunmaktadır.

Vergi-kamu alacağına karşılık teminat olarak alınan varlıklar; AATUHK' un 82., 83. ve 88. maddelerinde belirtilen hükümler doğrultusunda, alacaklı vergi idaresi tarafından korunmak zorundadır. Teminat olarak alınan bazı menkul mallar ise; yasal koşullar sağlanmak suretiyle borçlu veya yeddi emin olarak tayin edilen kişilerin mülkiyetinde korunurlar. Borçlu veya yeddi emin olarak tayin edilen kişilerin koruması altındaki teminatların kaybolması, zarar görmesi veya idare tarafından talep edildiğinde idareye derhal teslim edilememesi halinde, ilgili kişiler uhdelerindeki varlığın değeri kadar kısmı ile kamu borcundan sorumludurlar, ayrıca bu kişiler hakkında ceza kovuşturması yürütülür (Koçak, 2011: 98).

6183 Sayılı AATUHK incelendiğinde; teminatların ne zaman iade edileceği veya diğer bir ifade ile borçluya geri verileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşın bir alacağa karşılık alınan teminatın iadesi için, borcun ödenmiş ve dolayısı ile alacaklının borçludan herhangi bir alacağının kalmamış olması gerektiği bilinen bir durumdur. Dolayısı ile vergi-kamu borçlusundan alınan teminatın, vergi idaresi tarafından borçluya iadesi için de vergi-kamu alacağının tüm borçlarının tahsil edilmiş olması gerektiği söylenebilir.

2.5.1.5. Teminatlı alacaklarda takip

Teminatlı vergi alacaklarında takip, diğer bir ifade ile vergi alacağının tahsil edilmesi için teminatın paraya çevrilmesidir. Teminatlı alacaklarda takibin ne şekilde yapılması gerektiği 6183 Sayılı AATHUK' un 56. maddesinde düzenlenmiştir⁴¹. Kanun maddesine göre teminatın paraya çevrilebilmesi için, öncelikli olarak borçluya; borcun vadesinde ödenmemesi halinde, 15 gün içinde ödeme yapılması gerektiği, aksi halde borca karşılık alınan teminat veya teminatların nakde dönüştürülerek, vergi-kamu alacağının tahsil

⁴¹ 6183 Sayılı Kanununun 56. maddesinde; “*Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 15 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir*” denmektedir.

edileceğinin yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Teminatlı alacaklarda takip usulüne ilişkin AATHUK' un 56. maddesinden de anlaşılacağı üzere; teminatlı vergi alacaklarında takibe geçmek için borçluya “*ödeme emri*” gönderilmesi gerekmemektedir. Ancak, teminatın nakde dönüştürülebilmesi için, vergi borcunun vadesinde ödenmemesi halinde, borçluya borcunu ödemesi için 15 günlük süresi olduğunun, vergi idaresi tarafından yazılı olarak bildirilmesi şartı bulunmaktadır. Borçluya bu yazı gönderilmeden, vergi-kamu alacağı için teminat olarak alınan varlığın takibine geçilmesi mümkün değildir.

Teminatlı alacaklarda vergi alacağının tahsili için teminatın nakde çevrilmesinden sonra, halen tahsil edilememiş vergi veya kamu alacağı varsa bu durumda alacaklı vergi idaresi diğer cebri tahsil yollarına ve uygulamada genellikle borçluya haciz uygulamasına gitmek suretiyle eksik kalan alacağını tahsil yoluna gidebilmektedir (Tombaloğlu, 2011: 221). Tombaloğlu'nun ifadelerinden de anlaşılacağı üzere, teminatlı vergi-kamu alacaklarında; teminatın alacağı karşılamaması durumunda kamu veya vergi idaresi eksik kalan alacağından feragat etmemekte, diğer cebri tahsil yollarından birine başvurmak suretiyle vergi-kamu alacağını tahsil etmektedir. Kuşkusuz bu durumun temelinde, kamu alacağının önceliği ve vazgeçilmez olduğunu söylemek mümkündür.

Bilindiği üzere kamu alacaklarının güvenceye alınmasında teminat olarak şahsi kefalet de alınabilmektedir. Karşılığında teminat gösterilmiş kamu alacağının vadesinde tahsil edilememesi durumunda, alacağın tahsili için kefilin takibinin ne şekilde yapılacağı 6183 Sayılı Kanunun 57. maddesinde; “... *asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur*” hükmüyle açıklanmaktadır. Kanun hükmünden; müşterek ve müteselsil borçlu sıfatıyla kamu borcuna karşı sorumlu olan kefilin takibine, asıl borçlu ile birlikte ve eş zamanlı olarak başlanması gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısı ile teminatlı kamu alacaklarının cebren tahsili amacıyla asıl borçlu için takip başlatılırken, kefil için de takip başlatılmalıdır. Kefil için takip başlatılması için; ödenmeyen kamu borcundan müteselsil ve müşterek borçlu sıfatıyla sorumlu olduğu ve 15 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesine borcu ödemediği takdirde, hakkında yasal takip başlatılacağını belirten bir yazı düzenlenmesi ve kefile *alma haberli*⁴² gönderilmesi gerekmektedir (Doldur, 2017: 191). Alacaklı kamu idaresi tarafından kefile gönderilen alma haberli yazının tebliğini takip eden 15 gün içinde borcun ödenmemesi halinde, başta haciz olmak üzere diğer yasal yollar ile kefilen kamu alacağının tahsili yoluna gidilir.

⁴² Alma haberli; resmi veya özel gönderilerin, hangi tarihte ve kime teslim edildiğini gösteren ve göndericiyi bilgilendirme amacıyla düzenlenen belge (Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, 2001: m.4).

2.5.2. Kamu Alacağıın Haciz Yolu İle Cebren Tahsili

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan ikinci yöntem, kamu borçlusunun kendi veya üçüncü kişiler nezdindeki varlık ve alacaklarının haczedilerek, alacağıın tahsil edilmesidir. Kamu alacaklarının, haciz yolu ile cebren tahsiline geçmeden önce, genel olarak kamu idareleri tarafından karıştırılan ve haciz uygulaması ile birlikte yapılan ihtiyati haciz ve uygulamada yapılan hataların ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde yer alan ihtiyati haciz başlığında ele alındığı üzere, ihtiyati haciz kamu alacağıın güvence altına alınmasına yönelik bir koruma önlemidir. Bir kamu alacağına ilişkin ihtiyati haczi gerektiren nedenlerin ortaya çıkması halinde; kesinleşmemiş, tarh ve tebliğ edilmemiş kamu alacakları için ihtiyati haciz yoluna gidilebilmektedir. Türk Vergi Hukuku açısından ihtiyati haciz uygulaması ele alındığında; vergi incelemesi sürecinde tespit edilen matrah farkları üzerinden hesaplanacak ek vergi ve vergi kaybı cezaları için ilk yapılan hesaplamalar sonucunda kullanılan bir koruma yöntemi olup, bu amaçla ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemi yapılmaktadır (Özbalcı, 2012: 218). Temel olarak kamu alacağıın cebren tahsilinde ihtiyati haciz uygulanabilmesi için, ihtiyati hacze gidilmesini gerektiren nedenlerden en az birinin olması ve alacaklı kamu idaresi tarafından ihtiyati haciz kararının alınması gerekmektedir.

Genel olarak kamu alacağıın güvenceye alınması veya diğer bir ifade ile korunmasına yönelik bir uygulama olan ihtiyati haczin yapılabilmesi için, kamu alacağıın kesinleşmemiş olması veya kesinleşmiş ancak ödeme vadesi gelmemiş olması ve borçluya ödeme emrinin gönderilmemiş olması gerekmektedir (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönetmeliği, 2012: m.80). Yönetmelik hükmünden de anlaşılacağı üzere ihtiyati haciz; henüz kesinleşmemiş veya kesinleşmiş olmakla birlikte ödeme vadesi gelmemiş, diğer bir ifade ile henüz tahsili risk altına girmemiş, dolayısı ile hukuksal açıdan cebri tahsil yollarına başvurulmasını gerektirmeyecek bir işlemdir. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın bu konuda hazırladığı rapora göre; tahsili risk altına girmemiş bir kamu alacağı için ihtiyati haciz uygulanması hukuki bir temele dayanmamaktadır ve bu nedenle kamu idarelerinin ihtiyati haciz uygulamasında esnek davranmaları gerekmektedir. Ancak uygulamada bir koruma yöntemi olan ihtiyati haciz, kamu idareleri tarafından bir cebri tahsil yolu gibi işletilmekte ve ihtiyati haciz kararı ile haciz kararı birlikte alınmaktadır (Uyar, 2006: 21).

Oysa haciz; kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan en etkin yöntemlerden biri olup, kamu borçlusunun kendi veya üçüncü kişiler nezdindeki varlık ve alacaklarının, alacaklı kamu idaresi tarafından zorla el konularak satılması yolu ile kamu alacağının tahsilini sağlayan cebri tahsil yöntemidir (Karakoç, 2007: 644). Kendisine ödeme emri ile tebliğ edilen kamu borcunu 15 günlük ödeme süresi içinde ödemeyen ve ödeme emrine yasal süresi içinde itiraz etmeyen veya yasal sürede itiraz edilmişse bile mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmemiş kamu borçlularının; mal bildirimi yoluyla veya diğer şekillerde belirlenmiş⁴³ varlık ve alacaklarından, kamu alacağının kendisi ve ferilerini karşılayacak miktarı üzerine, alacaklı kamu idaresi tarafından el konulması haciz olarak tanımlanmaktadır (Arslaner, 2010: 198).

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde haciz uygulamasının temel dayanağı 6183 Sayılı AATUHK olup, haciz uygulamasında izlenecek süreç ve hacizli malların satışlarına ilişkin hükümler, kanunun 62-99. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Haciz uygulamasının düzenlendiği kanun maddeleri incelendiğinde, haciz uygulamasının; kamu borçlusunu cezalandırmaya yönelik bir uygulama olmadığı, buna karşın kamu alacağının eksiksiz ve en kolay şekilde tahsilinin sağlanmasının amaçlandığını söylemek mümkündür. Nitekim 6183 Sayılı Kanunun 62. maddesinde; kamu alacağının tahsil etmekle yükümlü tahsil dairesinin kamu borçlusuna ait malları haczederken, hem borçluya en az zararı dokunan malların seçilmesi, hem de alacaklı kamu idaresinin çıkarlarını gözetmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Kamu alacağının haciz yoluyla cebren tahsilinde, öncelikli olarak saklanması ve hızla nakde dönüşmesi mümkün varlıkların tercih edilmesi ve haczedilecek varlıkların belirlenmesinde borçlunun nispeten daha az ihtiyaç duyacağı varlıkların haczedilmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan yöntemlerden haciz, kesinleşmiş bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesine bağlı olarak, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek ve alacağı tahsil etme amacıyla uygulanan bir yöntemdir. Kamu

⁴³ 16.07.2004 tarihli 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 62. maddesi 2. fıkrasında, Maliye Bakanlığına mal varlığı araştırması yapma yetkisi verilmiştir. 2004 yılında verilen bu yetkiye dayanarak A Serisi 1 Sıra Numaralı Tahsilât Genel Tebliğinde; asıl borç ve ferileri ile birlikte 5.000 TL'yi geçen tüm kamu alacakları için, mal varlığı araştırması yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, 2013 yılında Maliye Bakanlığı mal varlığı araştırması için belirlediği alt sınırı kaldırmıştır. Bu nedenle tutarı ne olursa olsun kamu alacaklarının cebren tahsili için, alacaklı kamu idareleri borçlunun mal varlığını araştırma hakkına sahiptir. Alacaklı kamu idaresi; gayrimenkuller ile ilgili bilgileri tapu sicilinden, banka hesap bilgilerini bankalardan, motorlu taşıt bilgilerini trafik sicilinden, hava araçlarının bilgilerini Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nden, deniz taşıtlarının bilgilerini Denizcilik Müsteşarlığından soruşturmak suretiyle, borçluya ait mal varlığı araştırması yapacaklardır (25539 Sayılı Resmi Gazete, Yıldız, 2010:39).

alacaklarının cebren tahsilinde haciz uygulaması; haczin hukuki niteliği, hacze itiraz şekilleri, haciz türleri, hacizde uyulması gereken hukuki kurallar ve haciz uygulaması ile kamu alacağının cebren tahsil edilmesi olmak üzere 5 alt başlıkta incelenebilir.

2.5.2.1. Haczin hukuki niteliği

Haciz, hukuki açıdan idari bir işlem olup; idari bir işlemin hukuki açıdan geçerli olabilmesi için, yapılan işlemin konu, gerekçe, yetki, şekil ve amaç bakımından uygun olması zorunludur. Bu unsurların kısmen veya tamamen bulunmadığı bir idari işlem ise; öncelikli olarak eksik veya sakat bir işlem olduğu gibi aynı zamanda hukuka dayanmayan bir işlem olarak nitelendirilir (Artun, 2014: 4547). Haciz uygulaması hukuki açıdan ele alındığında; bir alacağın tahsil edilebilmesi amacıyla, borçlunun varlık ve haklarına, alacaklı veya alacaklının yetkili kıldığı kişi-kurum tarafından alacaklı adına ve lehine el konulması işlemidir (Yıldırım ve Yıldırım, 2009: 134). Gerek özel hukuk, gerek kamu hukuku ve gerekse kamu alacaklarının cebren tahsilinde haciz; alacaklının alacağını tahsil etmesi amacıyla uygulanan bir yöntem olup, bu nedenle haczedilen varlıkların satışa çıkarılması gerekmektedir. Hacizli mallar alacaklıya aynı olarak devredilemeyeceği gibi haczedilen malların alacaklı tarafından kullanılması da hukuken mümkün değildir (Kuru, 2013: 410). Haczin temel dayanağı ise; ödeme emrine rağmen kamu alacağının vadesinde ödenmemesidir. Dolayısı ile haczin hukuki niteliğinin, ödeme emri bağlamında ele alınması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir idari işlem olan haciz uygulamasının hukuk açısından geçerli, diğer bir ifade ile hukuka uygun olması için; işlemi yapacak kurumların yasal çerçevede kalmaları ve kanunları kendilerine verdiği yetkileri hukuka uygun olarak kullanmaları gereklidir. Bu nedenle haciz uygulaması sürecinde idari işlemler; AATHHK hükümlerini uygulamakla yükümlü kamu idaresi, servisi, memuru veya memurları, diğer bir ifade ile kanunlar yetkilendirilmiş kişi veya kurumlar olmalı ve yürütülmelidir (Karakoç, 2007: 307). Haciz sürecindeki işlemlerin yetkisiz kurum veya kişiler tarafından gerçekleştirilmesi veya yetkisiz kişi ve kurumlarca düzenlenmiş ödeme emrine bağlı olarak haciz işlemi, hukuka uygunsuz olması nedeniyle iptal edilebilmektedir. Dolayısı ile yetki unsuru veya yetki uygunluğu, haczin hukuki açıdan geçerli olması için gereken koşullardan biridir.

AATHUK' ya göre kamu alacaklıları; devlet, belediyeler ve il özel idareleridir. Bu nedenle kamu alacaklısı; devlet, belediyeler ve özel idareler asli olmak üzere, bunlar

tarafından bağılı yetki ile yetkilendirilmiş kamu idareleri veya daireleridir (Koçak, 2011: 192; Uyar vd., 2016: 81-83). Dolayısı ile kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsili sürecinde, ödeme emrinin düzenlenmesi yetkisi alacaklı kamu idaresi veya daireleri olup, haciz sürecinin başlatılmasını sağlayan ödeme emrinin de bu idareler tarafından görev ve yetkilendirilmiş kişilerce hazırlanması gerekmektedir. Benzer şekilde haciz işleminin hukuki açıdan sorunsuz bir şekilde yürütülebilmesi için, hazırlık ve inceleme sürecinden geçirilmesi ve bu süreçten geçen işlemlerin şekil unsuru açısından da hukuka aykırı eksiklikler barındırmaması gerekmektedir (Arslaner, 2010: 205). Arslaner'in ifadelerinden de anlaşılacağı üzere şekil unsuru; tüm idari işlemlerde olduğu gibi kamu alacağının cebren haciz yolu ile tahsil sürecinde de bulunması gereken hukuki bir niteliktir.

Haciz işleminin bir diğer hukuki boyutu veya unsuru ise; idari işlemi gerektiren nedenlerin veya fiillerin varlığı ve bunların hukuki açıdan geçerliliğidir (Arslaner, 2010: 206). Kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsilinde, AATHUK hükümleri gereğince kamu borcunun tarh ve tahakkuk ettirilmiş olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile kamu alacağının tahsil aşamasına gelinebilmesi veya diğer bir ifade ile ödeme emrinin düzenlenebilmesi için, ön koşul alacağın tarh ve tahakkukunun gerçekleşmesi (Karakoç, 2007: 309) gerekmektedir. Ödeme emrine rağmen kamu alacağının tahsilâtının yasal süre içinde gerçekleşmemesi ise, ödeme emri haczin yasal zeminini oluşturan nedendir. Her ne kadar kamu alacağı olsa da özel hukuktan kaynaklanan kamu alacakları; vadesi gelmemiş veya ödeme vadesi içinde ödenmiş ise, alacaklı kamu idaresi tarafından düzenlenen ödeme emri, neden unsuru açısından hukuka aykırı olacak (Candan, 2011: 296-297), dolayısı ile haciz yolu ile kamu alacağının cebren tahsili hukuki açıdan itiraz konusu olabilecektir.

Kamu alacakları için düzenlenen ödeme emrinin konusu; başta 6183 Sayılı AATHUK olmak üzere, VUK ve Gümrük Kanunu kapsamına giren kamu alacaklarıdır. Ancak, kamu alacağı olarak adlandırılan buna karşın özel hukuk kapsamına giren sözleşmeye dayalı, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeye dayalı alacaklar, kamu alacağı niteliği taşımamaktadırlar. Dolayısı ile ödeme emri düzenlenirken, borçludan istenilen kamu alacağının konu unsuru açısından hukuka uygun olmasına dikkat edilmelidir (Koçak, 2011:189; Uyar vd., 2016: 114). Konu açısından hukuka uygun olmayan bir ödeme emrine istinaden, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsili yoluna gidilmesi halinde bu işlem, hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptal edilebilecektir.

Haciz işleminde temel amaç; kamu hizmetlerinin sunulması için gereken kaynağın finansmanını sağlayan kamu alacaklarının, borçlulardan en kısa sürede tahsil edilerek hazineye aktarılmasının sağlanmasıdır (Taşdelen, 2004:123). Dolayısı ile yapılacak haciz işlemi bu amaca uygun olmalıdır. Kamu idaresinin farklı bir amaçla hacze başvurması ise, yapılan idari işlemi amaç unsuru açısından hukuka aykırı kılar ve işlemin hukuki açıdan iptali davasının açılmasına dayanak oluşturur (Arslaner, 2010: 208). Bu bağlamda bir haciz işleminin hukuki niteliğinin; yetki, şekil, neden, konu ve amaç unsurlarına bağlı olduğu ve bu unsurlardan birinin bile hukuka aykırı olmasının, haczi geçersiz veya diğer bir ifade ile hukuka aykırı bir idari işlem haline getireceğini söylemek mümkündür. Kamu alacağının haciz yoluyla cebren tahsili uygulaması; gerek kamu ve gerekse özel kişi alacaklısının alacağını tahsil edebilmesine olanak sağlayan bir güvence, gerek borçlunun hak ve varlıklarına haciz yoluyla el konulması ve gerekse borçlu ile birlikte üçüncü kişilerin de mülkiyet haklarına bazı müdahaleler yapılmasına yol açmaktadır. Bu nedenle kamu alacağının haciz yoluyla cebren tahsilinde, tarafların çıkarlarının korunması veya diğer bir ifade ile denge gözetilmesini gerektirmektedir (Çiftçi, 2010: 311). Kamu alacaklarının tahsiline ilişkin hükümlerin düzenlendiği 6183 Sayılı Kanun, taraflar arasındaki dengenin gözetilmesi ve kurulması sorumluluğunu, kanununun 62. maddesi 6. bendinde; “*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir*” hükmü ile tahsil dairesine yüklemektedir.

2.5.2.2. Haciz türleri

Haciz, İcra İflas Kanunu (İİK) hükümlerine göre; gerek uygulamayı gerektiren nedenler ve gerekse hukuki sonuçları açısından kesin, ihtiyati, tamamlama, geçici ve ilave olmak üzere beş türlü şekilde gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar İİK’ ya göre beş tür haciz şekli olsa da, AATHUK hükümleri gereği kamu alacaklarının cebren tahsilinde ihtiyati haciz ve kesin haciz uygulanmaktadır. Ancak, her ne kadar AATHUK’ da yer almasa da, haciz esnasında borçlunun mal ve varlıklarının kamu alacağını tahsil etmeye yetmemesi durumunda alacaklı kamu idaresi tarafından, borçlunun ilk hacze konu olmayan diğer mal ve varlıklarına da haciz uygulaması, diğer bir ifade ile kamu alacağının eksik kalan kısmı için tamamlama haczi uygulanması mümkündür (Arslaner, 2010: 209; Uyar vd., 2016: 1-6). Kamu alacaklarının cebren tahsilinde kullanılan haciz türleri olan ihtiyati haciz türü, çalışmanın birinci bölümünde ele alındığından bu başlık altında detaylandırılmayacaktır. Kamu alacaklarının cebren tahsilinde başvuru kesin haciz ile AATHUK’ da yer

almamasına rağmen kamu alacağının eksiksiz tahsil edilebilmesi amacıyla alacaklı kamu idaresi tarafından başvurulabilecek tamamlama haczi türleri ise aşağıda ele alınarak incelenmiştir.

1. Kesin haciz: Kesinleşmiş bir icra takibine esas belli miktardaki bir bedelin tahsil edilmesine yönelik bir haciz türüdür. Alacağın vadesinde ödenmemesi durumunda, alacaklının talebi doğrultusunda ve alacaklı lehine, alacak miktarını karşılayacak bedeldeki borçluya ait mal, varlık ve haklara, icra dairesi tarafından yetkilendirilmiş kişi tarafından el konulması işlemi kesin haciz olarak tanımlanmaktadır (Uyar vd., 2016:6). Kesin haczi ihtiyati hacizden ayıran en önemli unsur, kesin haczin yapılabilmesi için kesinleşmiş bir ödeme emrinin bulunması gerekmektedir (Çelik, 2018:224). Kesinleşmiş ödeme emri ifadesi; kamu borçlusuna borcunu ödemesi için gönderilen ödeme emrinde belirtilen süre içinde, borçlunun borcunu tahsil dairesine ödememesi ve borçlunun ödeme emrine hukuki yollardan itiraz etmemesini belirtmektedir (Gınalı, 2011:175).

2. Tamamlama haczi: AATHUK' da kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanacak haciz türleri arasında sayılmamakla birlikte, kamu alacağının önceliği ve önemi göz önünde bulundurulduğunda; kesin haciz sürecinde kamu alacağının tahsilinin eksik kalması halinde tamamlama haczi de uygulanabilmektedir (Uyar vd., 2016:3). Tamamlama haczi; haciz sürecinde icra memurunun re'sen yapmaya yetkili olduğu ve genel olarak haczedilen malların borcu karşılamaya yetmediği durumlarda başvuru bir haciz türüdür. İcra memurunun tamamlama haczi yapması için tek koşul, alacağın tahsilinin eksik kalması olup, bu durumda alacaklı kişi veya kurumun talebini beklemesi gerekmemektedir (Arslaner, 2010: 213).

Özel hukuk alacakları için kullanılan tamamlama haciz türü, kamu alacaklarının tahsili açısından da son derece önemli ve yararlı bir haciz türü olarak değerlendirilebilir. Kamu harcamalarının finansman kaynağı olan kamu alacaklarının hayati önemi dikkate alındığında, kesin haciz esnasında kamu alacağının tamamen tahsil edilememesi durumu söz konusu ise, icra memurunun kamu yararını gözeterek tamamlama haczi yapması hem etik hem de kamu yararı açısından son derece faydalıdır. İcra memuru tamamlama haciz yaparken, daha önce başkaları tarafından haczedilmiş mallar var ise, bunları da haczetme yetkisine sahiptir. Ancak, icra memurunun bu haczi, hacizli mal üzerinde hakkı bulunanları haklarını ortadan kaldırmaz ve tamamlama haczine konu olan mal veya malların satışından öncelikli olarak ilk haciz yaptıran alacaklıların hakları ödenir. Tamamlama haczi ile

haczedilmiş hacizli malın satışından, ilk haciz yaptıran veya yaptıranlara alacakları ödendikten sonra artan veya geriye kalan bakiye ise, tamamlama haczine eklenerek alacaklısına ödenir (İİK, m.139).

Her ne kadar bir haciz türü olmasa da, günümüzde gelişen otomasyon sistemleri ve teknolojideki gelişmelere bağlı olarak, kamu alacaklarının daha hızlı ve etkin bir şekilde cebren tahsili amacıyla geliştirilen *E-Haciz* uygulaması da bir haciz türü olarak nitelendirilebilir. E-haciz; cebren tahsil aşamasına gelmiş kamu alacakları için, kamu borçlusuna ait banka hesaplarına (vadesiz-vadeli mevduat ve banka nezhindeki borçluya ait tüm haklar) haciz konulması yolu ile gerçekleştirilen bir kesin haciz işlemidir (Şakar, 2011: 76). E- haciz uygulamasının yasal dayanağı AATHUK' un 79. maddesine belirtilen hükümler olup, temel amacı; kamu alacaklarının hızlı şekilde tahsilâtının yapılması, alacağın tahsili için yapılacak takip giderlerinin azaltılması, zaman ve işgücü tasarrufunun sağlanması ve haciz uygulamalarının elektronik ortamda yapılmasını gerçekleştirebilmektir (Hepaksaz ve Hayrulloğlu, 2011: 116). Şakar'ın e-haciz tanımında; kamu alacağının cebren tahsili için borçlunun banka hesaplarına haciz konulması ifadesi olmakla birlikte, uygulamada e-haciz sadece banka hesapları ile sınırlı kalmamaktadır. Uygulamada, kamu borçlusunun hem banka hesaplarına hem de adına kayıtlı motorlu taşıtlarına, alacaklı tahsil dairesi tarafından e-haciz konulabilmektedir (Gündüz, 2016: 200).

2.5.2.3. Haczedilebilecek ve haczedilemeyecek hak ve varlıklar

Gerek kamu ve gerekse özel hukuk açısından, alacaklının hakkının korunması gerekmekte ve bu doğrultuda, borçlunun borcunu vadesinde ödenmemesine bağlı olarak mal ve varlıklarına haciz uygulanmak suretiyle alacak cebren tahsil edilmektedir. Ancak, alacağın cebren tahsili sürecinde, borçlunun gerek şahsi varlığı veya diğer bir ifade ile toplumsal ve ticari itibarına ve gerekse mal varlığına olabildiğince zarar verilmeden alacağın tahsilinin sağlanmasına dikkat edilmelidir. Alacaklının, alacağını tahsil etme amacıyla haciz yolu ile cebren tahsil yoluna başvurması hukuki açıdan en doğal hakkıdır. Ancak bu durum, borçlunun borcunu ödememesi veya ödeyememesine bağlı olarak alacaklı tarafa, bireylerin anayasa ve uluslararası sözleşmeler ile teminat altına alınmış temel haklarına, sınırsız müdahale etme hakkını tanımayacaktır (Çiftçi, 2010: 316).

Vadesinde ödenmeyen bir alacağın, haciz yolu ile cebren tahsili aşamasında, haciz yapan icra müdürü veya memurunun; öncelikli olarak dikkat etmesi gereken İİK' un 82.

maddesinde belirtilen; *alacaklı tarafı tatmin amacıyla borçluya ait bazı hak ve malların haczedilemeyeceği* kuralını göz önünde bulundurmasıdır. İİK' un 82. maddesinde, borçluya ait bazı hak ve malların haczedilemeyeceği belirtilirken, kanunun 83. maddesinde de bazı hak ve malların kısmen haczedilebileceği hüküm altına alınmıştır (İİK). Dolayısı ile İİK hükümlerine göre, alacağın haciz yolu ile cebren tahsili aşamasında; borçluya ait haczedilemeyecek nitelikteki hak ve mallar üzerine haciz konulmamalı, kanunun izin verdiği hak ve mallar haczedilmelidir.

Kamu alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsiline ilişkin hükümlerin yer aldığı 6183 Sayılı AATHUK' da, gerek sosyal ve gerekse kamu düzeninin sağlanması yönündeki gerekçelere dayanarak, haciz işlemi kapsamını sınırlamaktadır. AATHUK' da İİK gibi kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsilinde; borçlunun ve ailesinin yaşamını ve ekonomik varlığını devam ettirmesi gereken hak ve malların haczedilemeyeceğini hüküm altına almaktadır.

AATHUK 70. maddesinde⁴⁴, haciz sürecinde borçluya ait haczedilemeyecek hak ve mallar ayrıntılı olarak belirtilmiş ve her ne koşulda olursa olsun borçluya ait belirtilen hak

⁴⁴ Kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsilinde haciz edilemeyecek mallar, AATHUK' un 70. maddesinde sıralanmıştır. Kanun maddesine göre;

1. Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar,
2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,
3. Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,
4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevati ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,
5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,
6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu, b) Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alet ve edevati, malzemesi ve fide ve tohumluğu, c) Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,
7. Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malul olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri, 8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,
9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,
10. Askerlik malullerine, şehit yetimlerine verilen harb malullüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,
11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir",
12. (Değişik: 26.11.1980 - 2347/8 md.) Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,
13. (Ek: 26.11.1980-2347/8 md.) 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar.

ve mallara⁴⁵, *haciz varakasına*⁴⁶ dayanarak tahsil dairesince el konulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak kanun maddesinde haciz edilemeyecek mallar sıralaması yapılırken, 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamına giren; iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ile bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve yerel yönetimlerin malları haciz edilemeyecek mallar kapsamına dahi edilmemiştir. AATHUK' un 71. maddesinde⁴⁷ ise kısmen haczi mümkün olan hak ve alacaklar düzenlenmiştir. Hacedilemeyecek mallar incelendiğinde, genel olarak borçlunun kendisi ve ailesinin; yaşamsal nitelik taşıyan temel ihtiyaçları karşılamaya yönelik malları ile yine yaşamlarını idame ettirmeleri için gelir getiren malları üzerine haciz konulamayacağı görülmektedir. Çalışanların ve emeklilerin maaşları ise kısmen haciz edilebilmekle beraber hacedilecek tutarın, bireyin yaşamını devam ettirebilmesini engelleyecek nitelikte olmaması gerektiği belirtilmektedir.

Kamu alacağının tahsili amacıyla dahi olsa haciz yolu ile cebren tahsilde, borçlunun ve varsa bakmakla yükümlü olduğu aile bireylerinin; yaşamlarını devam ettirirken ihtiyaç duyacakları temel ihtiyaç (elbise, mutfak eşyası, vb.) malları, yine yaşamlarını idame ettirecek kadar gelir getiren varlıklarına tamamen, ücret, vb. gibi gelirlerine ise kısmen haciz konulması hususlarına dikkat edilmesi gerektiği açıktır. Aksi yönde yapılacak bir davranış ve haciz, hem hukuki açıdan yanlış bir idari işlem olacak hem de anayasa ve uluslararası sözleşmeler ile teminat altına alınmış insan haklarının ihlali anlamına gelecektir. Nitekim 6183 Sayılı AATHUK' un 70. maddesinde belirtilen hacedilemeyecek mallar belirtilirken, kanun koyucu bu malların haczinin kesin bir şekilde yapılamayacağını amir hüküm olarak ifade etmekte, diğer bir ifade ile tahsil dairesi ve icra müdürünün inisiyatifine bırakmamaktadır.

Kamu alacağının cebren tahsilinde, sadece hak ve varlıklar değil, bazı durumlarda henüz tüketilebilecek olgunluğa erişmemiş tarım ürünlerine de haciz uygulanabilmektedir. AATHUK' un 72. maddesi ile *her türlü yetişmemiş ağaç ve toprak* ürünlerinin haciz

⁴⁵ AATHUK'nun 3. maddesinde mal kavramı; gemiler dahil olmak üzere her türlü taşınır (menkul) ve taşınmazlar (gayrimenkul) ile hak ve alacaklar olarak belirtilmiştir.

⁴⁶ Haciz varakası; tahsil dairesi veya diğer bir ifade ile icra müdürlüğüne, borçlunun malvarlığı üzerine borcu karşılamaya yetecek miktarda ve nakde dönüştürülmek üzere haciz konulmasına izin veren belgedir. Haciz varakasını alan tahsil dairesi, bu işlemi kesinlikle yürütmekle mükelleftir. Haciz varakası tek yönlü bir belge olup, borçluya bildiri zorunlu değildir (Özdemir, 2014).

⁴⁷ AATHUK' un 71. maddesine göre; "*Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haciz olunabilir. Ancak haciz olunacak miktar bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haciz olunamaz*" denmektedir.

edilebileceği hüküm altına alınırken, bu ürünlerin haczinin yetişmeleri zamanından geriye dönük iki ay içinde yapılabileceği de belirtilmektedir. Şöyle ki, hasat zamanı 15 Ağustos olan bir ürünün, kamu alacağı için haczedilmesi durumunda alacaklı kamu idaresi 15 Haziran tarihinde bu ürünler için haciz uygulaması yapabilecektir. Buradaki amaç ise; kötü niyetli kamu borçlusunun, borcunu ödemekten kaçınması ve ürünlerini üçüncü kişilere devretmesine karşı alınmış idari bir önlemdir. Kamu borçlusunun yetişmemiş ürünlerini; yetişme-hasat tarihinden iki ay öncesine kadar üçüncü kişilere yapacağı devir, haczin yapılmasını engelleyemeyecek ve alacaklı kamu idaresi ürünlere haciz yaptırabilecektir.

Yetişmemiş ürünlerin haczi yapılırken, ürünlerin üzerinde yetiştikleri arazi ile birlikte haczedilmeleri gerekmektedir. Ancak bu durum, arazinin ve arazi üzerindeki ürünlerin mülkiyetine göre farklılık göstermektedir. Şöyle ki; kamu borçlusunun arazi sahibi olması, arazinin de üçüncü kişi kiracı tarafından işletilmesi durumunda, arazi üzerindeki yetişmemiş ürünlerin haczedilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde kamu borçlusunun arazinin kiracısı olduğu durumda da, kamu alacağının tahsil edilebilmesi için araziye haciz uygulanması mümkün değildir. Ancak, kamu borçlusunun arazinin sahibi olması ve arazi üzerindeki ürünleri de kendisi yetiştirdiği durumda, hem araziye hem de arazi üzerindeki yetişmemiş ürünlere birlikte haciz uygulanabilir (Çelik, 2018: 200).

2.5.2.4. Haciz uygulamasına ilişkin genel çerçeve

Kamu alacağının cebren tahsilinde haciz uygulaması ve hacizli malların satışı, ödeme emrine rağmen kamu borçlusunun yasal süre içinde borcunu ödememesi ve yine yasal süre içinde ödeme emrine yasal yollardan itiraz etmemesi ile başlayan bir idari süreçtir. Haciz yoluyla kamu alacağının cebren tahsilinin başlatılabilmesinin ön koşulu ödeme emrinin düzenlenmesi iken, haczin başlatılabilmesi için alacaklı kamu idaresi tarafından yapılması gereken işlem, haciz varakasının düzenlemesidir. Ancak idare haciz varakasını düzenlerken; kamu gücüne dayanarak tek taraflı bir işlem yapmamalı, hukuki açıdan gerek haciz varakası ve gerekse haciz işleminin itiraz davasına konu olmaması açısından, kanuni koşul ve şartlara uymalıdır (Arslaner, 2010: 228).

Alacaklı tahsil dairesi veya idaresi tarafından düzenlenecek haciz varakasının şekli ve varakada bulunması gereken bilgiler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Yapılan haciz işlemini hukuki açıdan geçersiz olmaması veya haciz

işlemine karşı itiraz davası açılmaması açısından, haciz varakasinda aşağıdaki bilgiler yer almalıdır (Özdemir, 2014):

1. Kamu borçlusunun adı, soyadı ve varsa vergi kimlik numarası,
2. Ödeme emrinin ne şekilde tebliği edildiği ve tebligat numarası,
3. Adresi,
4. Takip numarası,
5. Haczi doğuran kamu alacağının türü, varsa taksiti, vergilendirme dönemi, vade günü, kamu alacağının asıl tutarı ve gecikme zammı,
6. Varsa ihtiyati haczin nedeni ve yasal dayanağı açıkça belirtilmelidir.

Hukuki açıdan yukarıdaki bilgilerin yer alarak düzenlenmiş bir haciz varakası aynı zamanda alacaklı kamu idaresinin en yetkili amiri veya yetkilendirilmiş memuru tarafından tasdik edilerek düzenlenmesi ve mühürlenmesi⁴⁸ gerekmektedir. Bu durum hacze yetki veren haciz varakasının, yetki unsurunu göstermesi açısından önem taşımakta olup, yetkisiz kişiler tarafından düzenlenmiş ve tasdik edilmiş haciz varakaları ile yapılacak haciz işlemi, hukuki açıdan hatalı veya sakat olarak kabul edilmektedir. Haciz varakası düzenlenmeden veya kanuni açıdan eksik düzenlenmiş bir haciz varakası ile gerçekleştirilmiş haciz işlemi, hukuki açıdan kamu borçlusunun hak ve varlıklarına el koyma sonucu yaratmakta ve haczin iptali davasının açılmasına neden olmaktadır (Candan, 2011: 365).

Kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsili esnasında veya diğer bir ifade ile haciz yapılırken; kanun gereği borçlu veya haciz yapılan varlığı kullanan kişinin (zilyet) de haciz mahallinde bulunması gerekmektedir. Şayet borçlu veya zilyet yoksa bunların vekilleri, aile fertlerinde biri veya varsa çalışanlarından biri de haciz mahallinde, borçlu veya zilyedi temsilen bulunabilir. Sayılan bu kişilerden birinin haciz mahallinde bulunmamaları ve katılımlarının sağlanamadığı durumlarda ise, *gıyabi haciz* yapılır ve *gıyaben haciz* esnasında; muhtar veya azalarından biri, zabıta memuru veya komşulardan iki kişi hazır bulundurulur (Karakoç, 2007: 664). Hukukun *gıyabi haciz* mümkün olmakla birlikte,

⁴⁸ E-devlet kapsamında idari işlemlere ilişkin düzenlenecek belgeler, 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanununa göre e-imza ile imzalanabilmektedir. Haciz varakasının e-imza ile imzalanması durumunda, düzenlenen haciz varakasının alacaklı kamu idaresi veya tahsil dairesinin mührü ile mühürlenmesi gerekmektedir (Özdemir, 2014).

gıyaben haciz işlemi yapıldıktan sonra düzenlenecek haciz tutanağının, borçluya hemen tebliğ edilmesi gerekmektedir (Altun, 2011: 227).

Kamu borçlusuna ait hak ve varlıkların hangi usul ve esaslar dâhilinde haczedileceği, AATHUK ve Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. Gayrimenkul varlıkların haczi; borçlu tarafından mal varlığı bildirim sürecinde belirtilen veya alacaklı kamu idaresi tarafından resen yürütülen mal varlığı soruşturması sürecinde tespit edilen gayrimenkullerin tapu kaydına haciz konulması yolu ile gerçekleşmektedir. Uygulamada gayrimenkulün tapu kaydına haciz konulması ile yetinilmekte ve gayrimenkulün bulunduğu yere gidilerek haciz tutanağı düzenlenmemektedir (Şakar, 2011: 75). Hukuka uygunluk bakımından haciz tutanağının düzenlenmesi ve haczedilen gayrimenkulün vasfı, niteliği, tahmini değeri, vb. gibi haciz tutanağında bulunması gereken bilgiler tutanağa yazılması ve hacze katılanlar tarafından imzalanması gerekmektedir.

Gayrimenkullerin ve gayrimenkul olarak kabul edilen gemilerin ne şekilde haczedileceği, AATHUK'nun 88. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesinde; gayrimenkullerin haczi için gayrimenkulün kayıtlı olduğu tapu idaresine, gemilerin haczi için ise, gemi sicilinin tutulduğu ilgili idareye haciz varakasının tebliği ile haciz işleminin gerçekleştirileceği belirtilmektedir. Kanuna göre gayrimenkul haczi sadece gayrimenkul üzerine haciz konulması ile sınırlı olmayıp, aynı zamanda gayrimenkulden elde edilen gelir ve varsa menfaatleri de kapsamaktadır. Yine kanunda belirtildiği üzere, haczedilen gayrimenkul veya gemilerin yönetimi, işletilmesi ve bunlara ilişkin gelir ve menfaatlerin toplanması için alınması gereken tüm önlemler, alacaklı tahsil dairesi veya diğer ifade ile alacaklı kamu kurumunun sorumluluğundadır (AATHUK, m.88).

Menkul varlıklardan resmi sicile kayıtlı motorlu araç vb. gibi menkul varlıklar için haciz işlemi, varlığın kayıtlı olduğu veya sicilinin tutulduğu kamu idaresine haciz kararının tebliğ edilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Benzer şekilde idarece tespiti yapılan kamu borçlusuna ait üçüncü kişiler nezdindeki hak ve varlıkların haciz de, haciz işleminin üçüncü şahıslara tebliği yolu ile gerçekleştirilmektedir⁴⁹. Tebligat yolu ile haciz konulan bu

⁴⁹ GİB Seri A: Tebligat:1 hükümlerince; haciz tebligatını alan üçüncü kişiler nezdindeki kamu borçlusuna ait menkul varlıklar, alacaklı kamu idaresi veya haciz dairesine ödenmelidir. Tebligatı alan üçüncü kişiler, kamu borçlusuna ait uhdelerindeki menkul varlıkları, hiçbir suretle borçluya ödeyemez veya teslim edemezler. Şayet üçüncü kişiler, tebligatın yapıldığı tarihten önce uhdelerindeki borçluya ait menkul varlıkları borçluya ödemişler veya teslim etmişler ise, tebligatın yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine bu durumu yazılı olarak bildirmek zorundadırlar. 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı bildirim yapılmaması halinde,

varlıkların satışı yapılmak istendiğinde, fiili olarak haciz yapılmalı ve haciz gerçekleştiren idare yetkilisi veya yetkilileri tarafından haciz tutanağının düzenlenmesi zorunludur (Altun, 2011: 228). Motorlu taşıdın kamu borçlusuna tarafından satış senedi ile satışı halinde, noter satış tarihi itibari ile kamu borçlusuna ait kamu alacakları için haciz uygulanması mümkün değildir (GİB, Seri: A. Teblig:1, 2005).

Kuşkusuz haciz esnasında borçlu, zilyet veya belirtilen kişilerden bulundurulması; haciz sonrasında kamu borçlusunun haciz sürecine ilişkin itirazları, şikâyetleri veya haczi yapan kişilerin borçluya ait ve haciz yapılmayan varlıklarına zarar verildiği yönündeki asılsız ithamlarını önleme amaçlı bir tedbirden kaynaklanmaktadır denilebilir. Bazı durumlarda kamu borçlusuna veya borçlunun yakınları haczi zorlaştırmaya veya önlemeye yönelik girişimleri olabilmektedir. Bu durumlarda haczin yapılması için zor kullanılması gerekebilir. Haczin yapılabilmesi için zor kullanılması ancak hukuk çerçevesinde olmalı ve zor kullanımı için kolluk kuvvetlerine başvurulmalıdır (Özçelik, 2014: 2909). Zor kullanımı, kişilere yönelik bir yaptırımdan öte kamu alacağının tahsil edilebilmesini sağlama amacıyla haciz işleminin kolaylaştırmaya yönelik bir işlem olarak nitelendirilmelidir. Ancak, zor kullanma hukuk kuralları içinde ve kolluk kuvvetleri aracılığı ile yapılmalıdır. Haciz yapılacak yerin kilitli olması durumunda, haczin yapılabilmesi için kapının çilingir tarafından açılması veya açılmayan kapı ve kilitlerin kırılması zor kullanma işlemidir. Bu tür bir zor kullanma ise, dayanağını 6183 Sayılı Kanununun 80. maddesinden almakta ve yapılan zor kullanma işlemi hukuk çerçevesinde olmaktadır.

Kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsiline ilişkin düzenlemelerin yer aldığı AATHUK' un 74. maddesine göre; haciz yolu ile kamu borçlusuna ait varlıkların satışından elde edilen tutardan, öncelikli olarak vergi-kamu alacağı ve ferileri ile takip masrafları düşülmelidir. Şayet artan tutar var ise, bu tutardan; varsa borçlunun vadesi gelmiş borçları mahsup edilir, hacze iştirak eden başka kişi veya kurumlar varsa onlara ödeme yapılır. Tüm bu ödemelere rağmen halen hacizli malın satışından dolayı elde edilen tutardan artan para varsa, bu para borçluya iade edilir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, haciz yolu ile kamu borçlusunun satılan varlıklarından elde edilen paradan, öncelikle vadesi geçmiş kamu alacağı, gecikme zamları ve takip masrafları tahsil edilmekte, ayrıca borçluya ait vadesi gelmiş ancak henüz tahsili riske girmemiş kamu alacağı da tahsil edilmektedir. Bu durumun nedeni, borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlusunun vadesi gelmiş borçlarını da

borçluya ait hak ve alacaklar, diğer bir ifade ile menkul varlıklar kendilerinde kabul edilecek ve 6183 Sayılı Kanun hükümlerince kendilerine haciz uygulanacaktır.

ödemeyeceği veya ödeyemeyeceği endişesinden kaynaklıdır. Bu nedenle borçluya ait hacizli varlıkların satışından elde edilen bedelden, borçluya ait vadesi gelmiş kamu alacağı da tahsil edilerek, hem kamu alacağının tahsili sağlanmış olmakta hem de borçluya ait vadesi gelmiş borçların tahsil edilebilmesi için cebri tahsil yollarına yeniden başvurularak zaman kaybedilmesinin önüne geçilmektedir.

Haciz uygulanması esnasında, kamu borçlusunun borcunu tamamen ödeyeceğini beyan etmesi haciz durdurmayaacaktır. Böyle bir durumda borçlunun ödeme için süre talebi, haciz tutanağına kaydedilir ve borçlu haciz tutanağı ile alacaklı kamu idaresine başvurması gerekmektedir. Alacaklı kamu idaresi borçlunun ödeme için süre talebini kabul ederse, borçluya ödeme için 20 günü aşmamak üzere süre verilir. Bu süre içinde haczedilen malların taşınması ve satış işlemleri ertelenir. Şayet borçlu, azami 20 günlük süre içinde borcunu ödemez ise, haciz işlemi kaldığı yerden devam eder. Haciz esnasında borçlunun, 6183 Sayılı Kanununun 48. maddesine göre erteleme ve taksitlendirme talebinde bulunması mümkündür. Erteleme ve taksitlendirme talebi de haciz tutanağına kaydedilir ve borçlunun haciz tutanağı ile alacaklı idareye başvurması ve alacaklı idarenin bu talebi uygun bulması halinde geçerli bir işlemdir. Borçlunun, hacze konu kamu borcu için taksitlerini düzenli ödemesi halinde, hacizli malların satışı bekletilir, ancak taksitlendirmenin ihlal edilmesi halinde haciz işlemi kaldığı yerden devam eder ve hacizli malların satışına geçilir (GİB Seri: A, Sıra:1, 2005). Yukarıdaki tebliğ hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, gerek borcun defaten ödenmesi ve gerekse taksitlendirilme talebi, haciz durduran değil sadece haczedilen varlıkların satışını belirli süreyle geciktiren bir özellik sergilemektedir.

Günümüzde yaygın bir haciz uygulaması olan e-haciz, bilindiği üzere özellikle kamu borçlusunun banka hesapları üzerinde uygulanan bir haciz işlemidir. Banka hesaplarına uygulanan e-hacizde en önemli nokta, haczin yapıldığı anda borçlunun hesabında veya hesaplarında olan tutara haciz uygulanması ve paranın tahsil dairesine aktarılmasıdır. Haciz uygulanıp, para tahsil dairesine aktarıldıktan sonra hesap üzerinde haciz devam etmemektedir. Ancak, borçluya ait haciz konulan hesabın POS cihazı hesabı olması durumunda, hesap kaydı üzerindeki haciz devam edecektir. POS cihazı hesabı, genellikle ticari nitelikte ve hesap sahibinin günlük satışlarının bedellerinin aktarıldığı hesaptır. Bazı durumlarda satış bedelleri, müşteri ve banka arasında imzalanan sözleşmeye bağlı olarak⁵⁰

⁵⁰ Hesap sahibinin POS satışlarından elde ettiği tutar üzerinden banka tarafından komisyon alınmaması için, satış bedellerinin belli bir gün-vade hesap sahibi tarafından kullanılmaması, diğer bir ifade ile sözleşmede belirlenen süre kadar blokeli olması gerekmektedir. Sözleşmede belirtilen süre kadar blokeli tutulan satış

blokeli olabilmektedir. Böyle bir durumda, hesaptaki bloke çözülüp para kullanılabilir duruma gelinceye kadar, kamu borçlusunun POS cihazı hesabı üzerindeki haciz devam edecektir (Altun, 2011: 228).

Hem 6183 Sayılı Kanun hem de yönergedeki hükümler incelendiğinde, kamu borçlusuna ait hak ve varlıkların haczi; menkul ve gayrimenkul mallar şeklinde iki grupta ele alındığı görülmektedir. Menkul varlıklar; tür, içerik, nitelik veya varsa ayırıcı özellikleri ile miktar ve tahmini değerleri haciz tutanağında belirtilmeleri koşulu ile haczedilmektedir. Menkul varlıkların haczi esnasında düzenlenen haciz tutanağında; haczin yapılmasını olanak sağlayan haciz varakasının tarihi ve sayısı, haczin yapıldığı yer, tarih ve saat, haczedilen varlıkların dökümü, tahmini değerleri, hacze katılanların kimlikleri, varsa üçüncü kişilerin iddiaları ile diğer önemli konular belirtilerek, haciz esnasında hazır bulunana kişiler tarafından imzalanarak, haciz işlemi tamamlanır. Menkul mallar, esas olarak; resmi tatil günlerinde ve güneş battıktan sonra haczedilemezler. Ancak, haczin yapıldığı yerin resmi tatil günlerinde veya gece çalışan bir işyeri olması durumunda *hâsılat haczi* ile borçlunun mal kaçırma olasılığının anlaşılması halinde her zaman haciz işlemi yapılabilir (Altun, 2011: 226-227).

2.5.2.5. Hacizli malların korunması ve satışı

Hacizli malların korunması ifadesi genel olarak kamu borçlusu ve varsa kamu borçlusunun alacaklısı olduğu üçüncü kişiler nezdinde ki menkul varlıklarının korunmasını ifade etmektedir. Kamu borçlusuna ait taşınmaz varlıklar veya diğer bir ifade ile gayrimenkullerin kaçırılması, saklanması, vb. mümkün olmaması nedeniyle, korunması fiilen mümkün değildir. Bu bağlamda hacizli malların korunması ve satışı konusunu; menkul varlıkların korunması ve satışı ile gayrimenkullerin satışı olmak üzere iki alt başlıkta incelemek gerekmektedir.

Menkul varlık dendiğinde; her türlü taşınabilir mal ve eşyalar ile nakit para, altın vb. gibi kıymetli madenler ile bunlardan yapılmış mücevherler, hisse senedi, tahvil, vb. gibi satılarak nakde dönüştürülebilecek mallar anlaşılmalıdır. Kamu alacağının cebren tahsili amacıyla haczedilen menkul varlıkların, haciz sonrasında kaybolmaları, çalınmaları ve değiştirilmelerini önlemek amacıyla, tahsil dairelerince gerekli önlemler alınarak korunmalıdır. Uygulamada genel olarak para, hisse senedi, mücevher, vb. gibi kıymetli

bedelleri, sürenin bitimini takip eden işgünü banka tarafından bloke çözülerek müşterinin kullanımına hazır hale getirilir.

evrak ve madenler tahsil dairesinin emanetinde, bunların dışında kalan diğer menkul varlıklar ise; genel olarak hacizli mallar satış depolarında, güvenilir kişiler nezdinde, bir şahsın kefaleti alınmak suretiyle borçlunun kendisi veya zilyedin kendisine bırakılır (Altun, 2011:230). Tahsil daireleri veya yaygın bilinen ismi ile icra daireleri tarafından oluşturulan hacizli mallar satış depoları, yine tahsil dairesi tarafından görevlendirilmiş ve görev süresi 2 yıldan fazla olmayan depo memurunun sorumluluğunda olup, haczedilmiş mallar depo sorumlusuna zimmetlenir (Arslaner, 2010: 262).

İİK hükümleri açısından hacizli malların depolanmasında kullanılan depolar *yediemin depoları*, depo sorumlusu ise *yediemin* olarak adlandırılır. Yediemin, hacizli bir malın satışı gerçekleştirilinceye kadar muhafaza veya korunması amacıyla bırakıldığı, güvenilir ve aynı zamanda hukuki açıdan yetkilendirilmiş ve sorumlu kılınmış kişilerdir. Şayet haczedilen menkul varlıklar; borçlu, zilyet veya yediemine bırakılmışsa, tahsil dairesinin ilk talebinde derhal kendilerindeki menkul varlıkları aldıkları durumdaki halleri ile teslim etmek zorundadır. Yedieminin kendisine bırakılan hacizli menkul varlıklardan sorumluluğu, haciz tutanağında belirtilen değer kadardır. Gerek yediemin olsun ve gerekse kendilerine hacizli menkul varlık bırakılan kişiler olsun, korumakla mükellef oldukları menkul varlıkları istenildiği zaman tahsil dairelerine teslim etmemeleri halinde, T.C.K'nın 289. maddesi gereğince *muhafaza görevini kötüye kullanma* suçundan haklarında ceza davası açılır (Gerçek, 2010: 223). Hacizli menkul varlıkların korunması; haciz işlemi ile satışın yapılacağı gün arasındaki sürede, bu varlıkların fiziki anlamda ve değerlerini kaybetmemeleri amacıyla korunmasını amaçlamaktadır. Korumadaki asıl amaç ise; haczedilen menkul varlıkların satış kabiliyetlerini koruyarak, satıştan elde edilecek gelir ile kamu alacağının tahsil edilmesi ve kamu yararının gözetilmesidir. Bu nedenle hacizli menkul varlıkların korunmasına önem verilmiş, koruma görevini üstlenenlerin bu görevi savsaklamaları veya suiistimal etmeleri halinde, maddi tazminat ve/veya hapis cezası ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Hacizli menkul varlıklar açık arttırma usulü ile satışı yapılmak suretiyle nakde dönüştürülerek, kamu alacağı tahsil edilir. Açık arttırma yolu ile satışın yapılabilmesi için, tahsil dairesince yapılması gereken ilk işlem; açık arttırmaya ilişkin ulusal basın ve internet üzerinden ilan vermektir. Açık arttırma ilanında; arttırmanın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak menkullerin nitelik ve türlerinin belirtilmesi gerekmektedir (AATHUK, m.85). Kanun maddesinde ilanın açık arttırmadan kaç gün önce yapılması gerektiğine dair açık bir

süre belirtilmemekle birlikte; “İlanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı amme idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tespit olunur” denilmektedir. Kanundan da anlaşılacağı üzere; ilan tarihi ile açık arttırma yapılacağı tarih arasındaki sürenin, kamu yararı gözetilerek en fazla faydanın elde edilmesine olanak sağlayacak bir zaman ve borçlunun çıkarlarının da gözetilmesi açısından yeterli bir süre olması gerekmektedir..

Kamu alacağının cebren tahsili amacıyla haczedilen menkul varlıklar; tahsil dairesi tarafından, haczin yapıldığı tarihi izleyen üçüncü günden başlayarak üç ay içinde satışı yapılarak nakde çevrilir (Çelik, 2018: 211). Haczin yapıldığı günden itibaren üçüncü günden itibaren satışı yapılır ifadesi, hacizli menkul varlıkların bu üç günlük süre boyunca satılamayacağı anlamına gelmektedir. AATHUK’ un 85. maddesinde yer alan; “Tahsil dairesi mal bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren üç gün içinde ödenmesi için mühlet verebilir” hükmüne istinaden menkul varlıkların satışının yapılamaması, borçlunun borcunu ödemesi için kendisine son kez süre verilmesidir. Ancak, bazı durumlarda haczedilen menkul varlık veya varlıklar; bozulma, çürüme, vb. gibi nedenlerden dolayı korunamayacağından veya bekletilmesi halinde menkul varlığın değer kaybına uğraması olası ise, bu durumda satış için üç günlük süre beklenmeksizin, haczedilen menkul varlığın satışı beklemeksizin yapılır (AATHUK, m.85).

Menkul malların satışı için kanunda belirtilen üç aylık süre, satışın yapılmasına yönelik hazırlıkların yapılması ve satışın yapılması için belirlenmiş ikinci bir süredir. Üç aylık dönemde hacizli menkul varlıkların satışının yapılamaması, haciz ortadan kaldıran bir durum veya diğer bir ifade ile haczi geçersiz kılan bir sonuç değildir. Bu durum AATHUK’ un 87. maddesinde, hacizli menkul varlıkların satışı ve süreler düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre; menkul varlıklar arttırma usulü ile satışa çıkarılmakta ve ilk arttırmada satış yapılamaması durumunda ikinci arttırmada satışın yapılması yoluna gidilir. Hacizli menkul varlıklar ikinci arttırmada da satılamaz ise, 15 gün içinde tekrar satışa çıkarılır. Şayet üçüncü arttırmada da satış gerçekleşmez ise, bu durumda menkul varlıkların 6 ay içinde pazarlık usulü ile satışının yapılması gerekmektedir. Tüm bu sürelerle rağmen ve pazarlık yolu ile menkul varlıkların satılamaması durumunda ise, kanuna göre menkul malların borçluya iade edilebilmesi mümkündür. Ancak bu durum kesinlikle iade edilmesi gerekir olarak ifade edilemez, alacaklı kamu idaresinin yetkisine bırakılmış bir karar olarak değerlendirilmelidir. En son aşama olan pazarlık usulü ile menkul varlıkların satılamaması

durumunda, şayet hacizli menkuller borçluya iade edilmişse, yapılan bu işlem menkul varlıklar üzerindeki haczin kaldırılması anlamına gelmektedir (Candan, 2011: 491). Ancak, menkul varlıkların satılamamasından dolayı haczin kalkması, borçlunun kamuya olan borcunu ortadan kaldırmamakta, kamu alacağının tahsili için varsa diğer cebri tahsil yolları uygulanmaktadır.

Arttırma yolu ile menkul varlıkların satışında, menkul varlıklar için satış komisyonu tarafından belirlenmiş rayiç değerin %75'i kadar bir bedele ulaşması beklenir. Verilen teklifin rayiç bedelin %75'inin altında kalması veya hiç alıcı çıkmaması halinde, 15 gün içinde ikinci bir arttırmaya gidilir ve ikinci arttırmada gelen tekliflerde orana bakılmaksızın, haczedilen menkul varlıklar satılır. Menkul varlıkların gerek birinci, gerek ikinci veya gerekse son aşamada pazarlık usulü ile satılması halinde, alıcıdan bedel nakit olarak talep edilir ve alıcıya bedeli ödemesi için üç güne kadar süre verilebilir (AATHUK, m.85) Menkul varlıkların ilk açık arttırmada satılması halinde, alıcının vazgeçmesi veya mal bedelinin tamamını ödememesi durumunda cezai yaptırım uygulanır. Bu cezai yaptırım tutarı ise; ikinci açık arttırmada teklif edilen bedel ile ilk ihalede alıcı tarafından teklif edilen bedel arasındaki fark, varsa diğer zararlar ve %5 gecikme faizi şeklindedir. Şayet ikinci açık arttırmaya gidilir ve katılımcı bulunamadığı için, açık arttırma iptal edilirse; birinci açık arttırma bedeli, zararlar ve %5'lik gecikme faizi, ilk açık arttırmayı alan ancak ödemeyi yapmayan alıcıdan tahsil edilerek, söz konusu menkul varlıklar ilgili kişiye verilir. Menkul varlıklar satılsa bile satış bedeli alıcıdan tahsil edilmediği sürece, kamu alacağının asıl borçlusu olanın borçlu sıfatı ortadan kalkmaz (AATHUK, m.86). AATHUK' un hacizli menkul varlıkların satışına ilişkin hükümler incelendiğinde; kötü niyetli kişilere veya açık arttırmanın amacından uzaklaştırılması yönündeki eylemlere karşı cezai yaptırımların olduğunu söylemek mümkündür. Hacizli menkulleri alan kişinin vazgeçmesi veya zamanında bedeli ödememesi durumunda, kamu alacağının tahsilini geciktiren eylemler olarak nitelendirilerek, oluşan kamu zararının alıcıdan tahsil edilmesi kamu yararı açısından doğru bir işlem olarak nitelendirilebilir.

Kamu alacağının tahsil edilebilmesine yönelik, gerek borçlu tarafından yapılan mal bildiriminde yer alan ve gerekse alacaklı kamu idaresi tarafından yürütülen mal varlığı araştırması sürecinde belirlenen gayrimenkullerin satışı, öncelikli olarak haczedilen gayrimenkul için bilirkişi görüşü alınarak satış komisyonu tarafından rayiç (piyasa) değer tespiti yapılmaktadır. Satış komisyonu; hacizli gayrimenkulün satışının yapılacağı ilçe veya

ildeki mal müdürü veya mal müdürünü temsil eden memurun başkanlığında, bir belediye meclis üyesi, alacaklı kamu idaresini temsilen yetkili bir kişi ve gayrimenkulün kayıtlı olduğu tapı sicil muhafızından oluşmaktadır ve hacizli gayrimenkul açık arttırma yöntemi ile satılır (Candan, 2011: 503).

Kamu alacağını tahsil etme amacıyla haczedilen gayrimenkulün satışı için, AATHUK' un 93. maddesi gereğince; alacaklı kamu idaresi veya vergi dairesi, açık arttırma tarihinden asgari 15 gün önce kamuya ilan etmekle yükümlüdür. Gayrimenkulün satışı ilanında; açık arttırma yapılacak yer, gün, saat ve gayrimenkule ilişkin özellik ve nitelikler yer almalıdır. Satışı yapılacak gayrimenkule ilişkin ilan, aynı zamanda bilgilendirme amacıyla borçluya veya borçlunun temsilcisi ile gayrimenkul üzerinde (tapu kaydında) hak sahibi olanlardan adresleri belli olan kişilere tebliğ edilir. AATHUK' un 92 maddesine göre, alacaklı kamu idaresi gayrimenkulün satışı için bir şartname⁵¹ düzenlenmeli ve açık arttırmaya katılarak gayrimenkülü satın almak isteyenlerin bu şartnamedeki koşulları sağlaması gerekmektedir.

Hacizli gayrimenkülü satın alma amacıyla açık arttırmaya katılacak kişi veya kuruluşlardan, gayrimenkul için satış komisyonu tarafından belirlenen rayiç değerinin % 7,5'i oranında nakit veya gayri nakit teminat göstermesi gerekmektedir. Gayri nakit olarak gösterilen teminat, genel olarak bir ticari banka tarafından düzenlenmiş teminat mektubu veya hızla nakde dönüşebilecek nitelikteki altın ve kıymetli madenler olarak belirtilmektedir. Ancak uygulamada genel olarak açık arttırmaya katılmak için kabul edilen teminatlar, banka teminat mektupları veya teminat tutarı kadar TL ve yabancı para cinsinden nakitler kabul edilmektedir (Karakoç, 2007: 671). Açık arttırmaya katılan her kişi bu teminatı göstermekle birlikte, açık arttırma sonucunda gayrimenkülü satın almak için en yüksek teklifi veren veya diğer bir ifade ile gayrimenkülü satın alan kişi dışındaki tüm katılımcılara, yatırdıkları teminatlar kesintisiz olarak iade edilir. Hacizli bir gayrimenkulün açık arttırma ile satışının yapılabilmesi için, ilk açık arttırmada belirlenen rayiç bedelin %75'ini bulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu gayrimenkulde rüçhan hakkı olan diğer

⁵¹AATHUK' un 92. maddesinde göre, alacaklı kamu idaresi tarafından düzenlenecek şartnamede; 1- Gayrimenkulün sahibinin adı, soyadı ve adresi, 2- Gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası, durumu ve hususi vasıfları, 3- Gayrimenkulün arttırmaya esas olarak biçilen rayiç değeri, 4- % 7,5 nispetindeki teminat tutarı, 5-Gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı, 6-Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden tercihan ödeneceği, 7- Ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı bilgileri yer almalıdır.

alacaklar varsa, gayrimenkulün satış bedelinin, bu alacakları ve yapılacak masrafları karşılaması gerekmektedir. Birinci açık arttırmada ulaşılan değer; kamu alacağını, rüçhan hakkı olan alacaklıların alacaklarını ve masrafları karşılamıyorsa, en yüksek teklifi verenin taahhüdü saklı kalmak koşulu ile açık arttırma 7 gün daha uzatılarak, 7. günün aynı saatinde yeniden yapılır. Rüçhanlı alacak bulunan gayrimenkullerin satışında, açık arttırma ile teklif edilen tutarın; hem rüçhanlı alacağı hem de masrafları karşılayacak tutarda olması gerekmektedir. Aksi durumda teklif ne kadar olursa olsun, gayrimenkulün satışı yapılamamaktadır (AATHUK, m.95). Gayrimenkul üzerinde rüçhan hakkı bulunmadığı hallerde ise, gayrimenkulün satış komisyonu tarafından belirlenen rayiç değerinin %75'nin altında olmaması koşulu ile en yüksek arttırmayı yapan veya diğer bir ifade ile teklifi veren kişiye, açık arttırmada bulunması şart olan tellalın üç defa bağırmasından sonra ihale edilir (AATHUK, m.4).

Gayrimenkullerin haciz yolu ile satışı usulleri AATHUK ile İcra İflas Kanunu hükümlerinde farklılık göstermektedir. Şöyle ki; AATHUK' ya göre açık arttırma için kamuoyuna ilan edilmesi gereken süre, açık arttırma tarihinden asgari 15 gün öncesi olarak belirtilirken, bu süre İİK' da bir ay olarak belirtilmektedir. Benzer şekilde AATHUK' YA göre, açık arttırmada teklif edilen tutar rayiç bedelin % 75'ini bulması gerekirken, bu oran İİK' da %50 olarak belirtilmektedir. Bir diğer farklılık ise, açık arttırmaya katılacakların gösterecekleri teminat oranlarına ilişkindir. AATHUK' ya göre teminat tutarı rayiç bedelin % 7,5'i iken, İİK' ya göre teminat oranı rayiç bedelin % 20'sidir. Ancak, hem AATHUK hem de İİK' ya göre, rüçhan haklı alacak bulunan gayrimenkullerin haciz yolu ile satışında, satış bedelinin rüçhan haklı alacaklıların alacaklarını ve satış masraflarını karşılayacak tutarı aşması gerekmektedir (Ataseven ve Döğer, 2017: 256-260). Kamu alacaklarının haciz yoluyla cebren tahsilinde uyulması gereken kanunun 6183 Sayılı Kanun olması sebebiyle, gayrimenkullerin haciz ve satışında ilgili kanun hükümleri geçerlidir.

İkinci açık arttırmada da kanunda belirtilen şartlar sağlanamazsa, gayrimenkulün satış talebi düşürülür. İkinci açık arttırma sonrasında alacaklı kamu idaresine, gayrimenkülü almaya istekli kişi veya kişilerin başvurması halinde, bu müracaat alacaklı kamu idaresi tarafından değerlendirilir. Alacaklı kamu idaresinin talebi uygun görmesi halinde, satış için 7 günlük bir ilan çıkarılır ve gayrimenkul açık arttırma ile en yüksek teklif verene veya arttırana satılır. Açık arttırmada en yüksek teklifi veren kişi, gayrimenkul için teklif ettiği bedeli derhal veya idare tarafından kendisine tanınan azami 10 günlük süre içinde nakden

ödemelidir. Ödemenin derhal veya süresi içinde yapılmaması durumunda ihale kararı feshedilerek, satış komisyonunca tekrar 7 gün içinde yeni bir açık arttırmaya çıkarılır (Gerçek, 2010: 237). Daha önce de ifade edildiği üzere; gayrimenkulün açık arttırma ile satışına katılabilmek için, katılımcıların rayiç bedelin % 7,5'i kadar teminat göstermesi gerekmektedir. Alıcının gayrimenkul alış bedelini zamanında ödeyememesi ve ihalenin feshedilmesi durumunda, ihalenin iptal edilmesinden sorumlu olması sebebiyle alıcı; iki ihale arasındaki farktan ve diğer zararlardan sorumludur. Ortaya çıkan ihale farkı ve gecikme zammı, ihaleyi alanın idareye verdiği teminattan mahsup edilir (AATHUK, m.97). Bu bağlamda ihaleye katılmak için alınan % 7,5'lük teminatın, hem ihaleye girenlerin ekonomik güçlerini görme bağlamında hem de ihaleyi alanın bedeli ödeyememesi veya alıştan vazgeçmesi durumunda ortaya çıkabilecek fark ve zararları tanzim etme alındığı söylenebilir.

Gayrimenkullerin açık arttırma ile satışı, ikinci arttırmadan itibaren 1 yılı içinde en az bir kez daha olmak üzere toplamda üç kere yapılmaktadır. Her üç açık arttırmada da gayrimenkulün istenilen koşullarda satılamaması halinde, alacaklı kamu idaresinin talebi ve satış komisyonun önerisi ile amme idaresi tarafından teferruğ edilerek, gayrimenkul tapuda devir işlemleri yapılarak hazineye geçirilir. Teferruğ bedeli, gayrimenkulün rayiç bedelinin %50'sidir ve teferruğ edilen bir gayrimenkul, kararın alındığı tarihten itibaren 1 yıl süreyle satışa çıkarılamaz. Teferruğ kararının ardından kamu borçlusu; borcunu ve borca ilişkin tüm gecikme zammını ödemesi halinde, gayrimenkul kendisine iade edilir (AATHUK, m.98). Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, gayrimenkulün değerinin altında satılmaması ve kamunun kayba uğramaması amacıyla, açık arttırma ile satılamayan gayrimenkul devletleştirmektedir. Ancak bu durum devletin mülk edinmesi veya borçlunun gayrimenkulünü ele geçirmesi olarak algılanmamalı, satılamayan veya düşük değer önerilen gayrimenkülü kendi bünyesine alarak kamu zararının önlenmesine yönelik bir tedbir olduğu anlaşılmalıdır. Nitekim teferruğ kararı alındıktan sonraki bir yıllık sürede kamu borçlusunun, borcunu ve borca ait gecikme zamlarını ödemesi durumunda gayrimenkulün, borçluya devredilebileceği hükmü de, devletin sadece kamu alacağını tahsil etme amacıyla olduğunu, diğer bir ifade ile tamamen kamu yararının gözetildiğini göstermektedir.

2.5.2.6. E-Haciz uygulamasının işleyişi ve E-Hacizde karşılaşılan sorunlar

Haciz ile e-haciz arasında hukuki açıdan herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bir kamu alacağının e-haciz yolu ile cebren tahsil edilebilmesi için, fiili haciz sürecindeki;

kamu borçlusunun borcunu zamanında ödememesi, borçluya ödeme emrinin gönderilmesi, ödeme emrine istinaden borçlunun mal bildiriminde bulunması gibi tüm işlemler sırasıyla gerçekleşmelidir. E-haciz işleminin hukuki açıdan sorunlar teşkile etmemesi açısından, alacaklı kamu idaresinin ödeme emrinde; borcun ödenmemesi durumunda alacağın tahsili amacıyla e-haciz yapılabileceğinin belirtilmesi daha hukuki olacaktır (Üstün, 2010: 19). Ancak, AATHUK' un 79. maddesinde yapılan düzenlemeye istinaden 2006 yılından beri uygulanmakta olan e-haciz yöntemi, hem alacaklı kamu idaresi hem de borçlu açısından farklı sonuçlar doğuran bir haciz uygulamasıdır.

Kamu idaresi açısından e-haciz; kamu alacağının tahsil edilebilmesine yönelik gerçekleştirilen haciz sürecinin hızlandırılması, alacağın hızlı bir şekilde sağlanması ve alacağın tahsili amacıyla yürütülen takip işlemlerinin etkinliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Uygulamada e-haciz, genel olarak kamu borçlusunun bankalar nezdindeki ticari veya şahsi hak ve alacaklarına veya diğer bir ifade ile her türlü hesapları üzerine konmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Kamu alacağına istinaden e-haciz; doğrudan alacaklı kamu idaresi tarafından borçlunun hak ve alacaklarının bulunabileceği banka şubelerine tebliğ edilebileceği gibi, aynı zamanda tahsil daireleri aracılığı ile veya Hazine Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş tutarların üzerindeki alacaklar için bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilmektedir. Kanun maddesine göre e-haciz tebliği, fiili hacizdeki gibi posta yoluyla değil, elektronik ortamda tebliğ edilmelidir (AATHUK, m.79).

E-haciz uygulamasında en sık karşılaşılan sorunların başında, genel olarak kamu borçlusunun bilgilendirilmeden ve ani bir şekilde banka hesapları üzerine haciz konulmasıdır. Diğer bir ifade ile e-haciz, kamu borçluları açısından beklenmedik ve ani bir şekilde gerçekleşen bir haciz işlemidir. AATHUK hükümleri gereğince, kamu borçlusuna ödeme emri gönderilmeden alacağın tahsili amacıyla cebri tahsil yollarına başvurmak mümkün değildir. Ancak, uygulamada kamu borçlusuna ödeme emri gönderilmeden, alacaklı kamu idaresi tarafından borçlunun banka hesapları üzerine e-haciz koyabilmektedir (Ay ve Alpaslan, 2011: 165-166). Zaman zaman da olsa, alacaklı kamu idaresi tarafından ödeme emri gönderilmeden yapılan e-haciz; hem borçlunun ticari itibarını olumsuz yönde etkilemekte, hem de hukuki açıdan sorunlar doğurmaktadır. Bu nedenle e-haciz uygulaması öncesinde, borçluya ödeme emri tebliğinin mutlak suretle yapılması gerekmektedir.

E-haciz uygulamasında karşılaşılan sorunlardan bir diğeri ise; ticari şirketlerin kamu borçlarına istinaden, şirket ortak ve yöneticilerinin banka hesapları üzerine genel bir borç

listesi ile e-haciz konulmasıdır. Ancak tüzel kişilik kamu borçları nedeniyle, gerek ortaklar ve gerekse tüzel kişiliğin yöneticilerinin; kişisel banka hesapları veya tescilli motorlu taşıtları üzerine haciz koymak, hukuka uygun bir uygulama değildir. Uygulamanın hukuka uygunluğunun sağlanabilmesi için öncelikle, tüzel kişiliğin kamu borcunun ortaklar ve yöneticiler açısından kişiselleştirilmesi yapılmalıdır (Sakal ve Alpaslan, 2008: 299-300). Dolayısı ile tüzel kişiliklerden olan kamu alacağının e-haciz yolu ile tahsil edilebilmesi için, hem ortaklar ve yöneticilere ödeme emri tebliğ edilmeli, hem de tüzel kişiliğe ait kamu borcu kişiselleştirilerek, bu doğrultuda ortaklar ve yöneticilerin şahsi hesap ve motorlu araçları üzerine e-haciz konulmalıdır. Aksi yönde yapılan tüm işlemler, hukuki açıdan hatalı ve olumsuz sonuçlar doğurarak, kamu zararına yol açabilecek işlemlerdir.

E-haciz uygulamasında karşılaşılan sorunlardan bir diğeri ise; AATHUK hükümleri gereğince kamu borçlusunun, haczedilemeyecek nitelikteki menkul varlıkları veya emekli maaşları üzerine haciz konulmasıdır. Bir diğere sorun, kamu borçlusunun ölümü halinde alacaklı kamu idaresi kamu alacağına istinaden, mirasçılarının miras paylarına bakmadan tüm kamu alacağı tutarı üzerinden, mirasçılarının banka hesapları üzerine haciz koyabilmektedir. Ayrıca kamu alacağını tahsil amacıyla, alacağın çok üzerindeki tutarlardaki banka hesaplarına e-haciz konulması ve banka tarafından hesabın tamamı üzerine bloke konularak, borçtan daha fazla olan mevduatın hesap sahibinin kullanımına olanak sağlanmaması da sıkça karşılaşılan bir sorundur. (Şakar, 2011: 84). Dolayısı ile kamu alacağından daha fazlası için konulan e-haciz, hukuki temele dayanmadığı gibi aynı zamanda kamu borçlusunun maddi ve manevi kayıplara uğramasına yol açabilmektedir. Nitekim Seri A, 1 sıra numaralı Tahsilât Genel Tebliğinde; alacaklı kamu idarelerinin, kamu alacağının tahsil edilmesi amacıyla yapılacak haciz işlemlerinde, alacak tutarından daha fazla miktara haciz yapılmaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili amacıyla e-haciz uygulamasında; borcun niteliği, tutarı, borçtan sorumlu kişiler, vb. gibi şekil ve usul açısından belirgin ve hukuka uygun bir yol izlenmeli, ayrıca kamu alacağının cebren tahsil edilebilmesi için asli koşul olan ödeme emrinin borçlulara tebliğ edilmesi gerekmektedir.

2.5.2.7. Haciz uygulamasına itiraz şekilleri

Haciz bir dizi idari işlemler silsilesi olup, bu süreçte yapılan her bir idari işlem bir sonraki idari işlemin dayanağı veya nedenini oluşturmaktadır. Haciz sürecinde yapılan ilk idari işlemde başlayarak, ortada bir hukuksuzluk olması halinde her bir idari işlem için

dava açılması gerekmektedir. Ancak, hukuksuz bir idari işlem için dava açılmadığında veya bir sonraki idari işlem sürecinde, önceki idari işlem için dava açılmaz. Bu nedenle gerek haciz sürecinde ve gerekse haciz işlemine itiraz için süresinde dava açılması gerekmektedir (Arslaner, 2010: 366-367). Kamu alacaklarının haciz yoluyla cebren tahsiline ilişkin düzenlemelerin yer aldığı AATHUK incelendiğinde, haciz uygulamasına karşı itiraz yollarına ilişkin herhangi bir hükmün yer almadığı görülmektedir. Ancak Türk Vergi Hukuku açısından vergi alacaklarından kaynaklanan haciz işlemlerinde, hacze itiraz etmek için dava açma makamı vergi mahkemeleridir (Ağar, 2007: 363). Bununla birlikte kamu alacağının niteliğine göre, hacze itiraz edilmek üzere dava açılacak mahkemeler farklılaşmaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışındaki kamu alacaklarına bağlı ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve dolayısı ile haciz uygulamalarına itiraz makamı idari mahkemeler iken, SGK' nın prim alacaklarını tahsil etme amacıyla yaptığı hacze itiraz için başvurulacak makam adli mahkemelerdir (Arslaner, 2010: 411). AATHUK' da hacze itiraz yollarına ilişkin bir hüküm olmamakla birlikte, idarenin alacağı kararlara itiraz ve çözümde en yüksek makam olan Danıştay'ın, göre ve yetkilerinin düzenlendiği 2575 Sayılı Danıştay Kanununun 35. maddesinde belirtilmiştir. Kanun maddesinde de belirtildiği üzere; “alacağın tahakkukuna ilişkin davalara bakmakla görevli dava daireleri tarafından çözümlenir” ifadesi ile AATHUK kapsamındaki haciz davalarına ilişkin itirazların, kamu alacağının niteliğine göre itiraz edilecek yargı organlarının veya mahkemelerin türünü de açıklamaktadır. Ayrıca idarenin kararlarına karşı itiraz merciinin veya dava açılacak mahkemelerin de idari yargı veya mahkemeleri olduğu da açıktır.

Kuşkusuz haciz sürecindeki idari işlemlere ve haciz işlemine karşı kamu borçlusunun hukuki itiraz hakkı olduğu kadar, kamu alacaklısı idarenin de açılan itiraz davalarının haklı olmadığı yönünde karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Benzer şekilde kamu borcuna karşılık üçüncü kişiler için yapılacak hacizler için, hem kamu idaresinin hem de kendisine haciz tebliği yapılan üçüncü kişilerin itiraz hakkı bulunmaktadır. Kamu alacaklısı idare tarafından üçüncü kişilere yapılan haciz bildirisine, süresi içinde geri dönüş yapmayan ve haczi durdurmak amacıyla menfi tespit davası açan üçüncü kişiler, açtıkları davayı kaybetmeleri durumunda inkâr tazminatı ödemekle yükümlüdür. Bazı durumlarda alacaklı kamu idaresi, haciz bildirisine cevap vermeyen veya olumsuz cevap veren üçüncü kişileri, kötü niyetli davranmak ve kamu zararı oluşturmak gerekçeleri ile dava açmakta ve açılan dava kamu idaresi lehine sonuçlandığında, üçüncü kişi veya kişiler için cezai yaptırım uygulanmaktadır (Tombaloğlu, 2011: 273-291).

Haciz sürecini başlatan ödeme emri için, kamu borçlusu menfi tespit davası açmak suretiyle itirazda bulunurken, fiili olarak haciz uygulandığında; kamu borçlusu ancak haczedilen malların kendisine ait olmadığını iddia etmesi durumunda veya haczedilen malların borçluya ait olmadığını iddia eden üçüncü kişilerin varlığı halinde, *istihkak davası* açmak suretiyle hacze itiraz edilebilmektedir (Uyar, 2007: 62-63). İstihkak davası, cebri yollarla bir alacağın tahsiline ilişkin yapılan işlemin geçersiz olduğu yönündeki iddianın çözümlenmesine yönelik bir davadır. İstihkak davası ile gerek kamu borçlusu ve gerekse üçüncü kişi veya kişiler, haczedilen varlıkların kendisine veya kamu borçlusuna ait olmadığını iddia etmekte ve haczin geçersiz kılınması yönünde yargının karar vermesini talep etmektedir (Karakoç, 2009: 1627; Tombaloğlu, 2011: 274). Dolayısı ile istihkak davası, kamu alacağının cebren tahsil edilmesi amacıyla yapılan haciz işleminin, geçerli veya geçersiz olduğunun karara bağlandığı bir davadır. İstihkak davalarının görev ve yetki açısından hangi mahkemelere açılacağı, AATHUK' un 68. maddesinde düzenlenmiş olup; kanuna göre haczi gerçekleştiren tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki adli mahkemelere istihkak davası açılmalıdır.

Gerek kamu borçlusunun haczedilen varlıkların kendisine ait olmadığını iddia etmesi ve gerekse üçüncü kişilerin haczedilen varlıkların borçluya ait olmadığını iddia etmeleri durumunda, haczi yapan kamu görevlisinin bu iddiayı haciz tutanağına geçirerek alacaklı kamu idaresine vermesi gerekmektedir. Şayet kamu borçlusu elindeki veya uhdesindeki bir varlığın, üçüncü kişilere ait olduğunu iddia etmiş ise; düzenlenen haciz tutanağındaki bu iddiaya alacaklı kamu idaresinin 7 gün içinde cevap vermesi gerekmektedir. Alacaklı kamu idaresinin, haciz tutanağında yer alan borçlunun iddiasını 7 gün içinde reddetmemesi durumunda, istihkak iddiası kabul edilmiş olur. Alacaklı kamu idaresinin, 7 gün içinde istihkak iddiasını reddetmesi halinde; iddiayı yapan taraf borçlu ise borçluya, üçüncü kişi ise üçüncü kişiye bu karar tebliğ edilir ve tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılmazsa, istihkak iddiası geçersiz sayılır (AATHUK, m.66). AATHUK' un 67. maddesinde ise, alacaklı kamu idaresi tarafından tespit edilen ve haciz esnasında borçlunun elinde olmayıp, varlık üzerinde rehin veya mülkiyet hakkının olduğunu iddia eden üçüncü kişilere karşı istihkak iddiaları düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre; borçlunun elinde bulunmayan varlıklar, haczi yapan kamu görevlisi tarafından haciz tutanağında belirtilerek alacaklı kamu idaresine bildirilir. Alacaklı kamu idaresi, söz konusu varlığın veya varlıkların borçluya ait olduğunu düşünüyorsa veya bu konuda ısrar ediyorsa, 15 gün içinde istihkak davası açmak zorundadır. Alacaklı kamu idaresinin 15 gün içinde istihkak davası açmaması halinde,

idarenin iddiası geçersiz sayılacak ve haciz tutanağında belirtilen ve borçluda bulunmayan varlıkların yeniden haczedilmesi mümkün olmayacaktır. AATHUK' un 67. maddesi 2. bendine göre; kamu borçlusu ile aynı yerde ikamet eden anne, baba, eş ve kardeş gibi üçüncü kişilere ait varlıklar, borçlunun elinde haczedilmiş sayılır. Bu durumda hem istihkak davasının açılması hem de davaya söz konusu varlıkların borçluya ait olmadığına ispatı, davayı açan anne, baba, eş veya kardeşe aittir. Gerçek (2010)'e göre bu hüküm kamu idaresinin, varlık üzerindeki istihkak iddiasını ispatlama yükünden koruma amacıyla getirilmiştir. Dolayısı ile haczedilen varlığın, borçluya değil kendisine ait olduğunu iddia eden anne, baba, eş ve kardeş gibi üçüncü kişiler, hem istihkak davası açmak hem de bu iddialarını belge ile ispatlamakla yükümlüdür.

2.5.3. Kamu Alacağının İflas Yolu İle Cebren Tahsili

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde izlenecek son cebri tahsil yöntemi, gerekli koşulların varlığı halinde kamu borçlusunun iflasının istenmesi ile alacağın tahsil edilmesidir. Gerekli koşullar ifadesi, kamu borçlusunun tacir, tacir olmamakla birlikte tacirler hakkındaki kanun hükümlerine tabi olanlar ve özel kanunları gereği iflasa tabi gerçek ve tüzel kişilikler olması anlamına gelmektedir (Otlu vd., 2019). AATHUK' un 100. maddesinde, kamu alacağının cebren tahsili amacıyla; İİK hükümleri dâhilinde borçlunun iflasının istenebileceği hüküm altına alınmıştır. Hukuki bağlamda iflas; iflasa tabi gerçek ve tüzel kişiliklerin borçlarının, alacaklarından ve varlıklarından fazla olması ve borçlarını ödeyebilme olanağının olmamasıdır (Özen, 2016: 3567). İflas talebi ise; alacaklı kişi veya kurumların, alacaklarını tahsil etme amacıyla borçlunun tüm varlıklarının satışını istemesidir. Kamu alacaklarının cebren tahsilinde kullanılan icra veya diğer bir ifade ile haciz yöntemi, kamu alacağı ve ferilerini karşılayacak miktardaki borçlunun varlıklarına el koyma iken, iflas; kamu borçlusuna ait tüm haczedilebilir varlıkların satışının istenmesidir (Tombaloğlu, 2011: 377).

İİK hükümlerine göre bir alacağın tahsili amacıyla borçlunun iflası; genel iflas, kambiyo senetlerine özgü ve doğrudan iflas yoluyla takip olmak üzere üç şekilde yapılabilmektedir. Genel iflas ve kambiyo senetlerine özgü iflas yolu ile takibe geçebilmek için; gerek özel ve gerekse kamu alacaklısının icra dairesine takip talebinde bulunması, borçluya ödeme emri göndermesi ve borçlunun borcunu ödememesi gerekmektedir. Tüm bu süreçlerin sonunda alacaklı kamu idaresi, borçlunun iflası talebiyle dava açarak alacağın tahsili yoluna gidebilmektedir. Buna karşın doğrudan iflas yolu ile takip için, icra dairesine

başvurmak gerekmemekte ve alacaklı kamu idaresi doğrudan *ticaret mahkemelerinde* dava açmak suretiyle borçlunun iflasını talep edebilmektedir (Özbek, 2012: 209). Ticaret mahkemelerince kamu borçlusunun iflasına ilişkin karar vermesi durumunda, iflas kararının alındığı an itibariyle herhangi bir haciz takibi ve tahsilât yapmak mümkün değildir. Diğer bir ifade ile iflas kararı ile beraber, müflis olarak addedilen kamu borçlusu nezdinde yapılmış bütün icra takipleri düşmektedir. Bununla birlikte iflas kararı ile birlikte, müflis kamu borçlusunun vadesi gelmemiş tüm borçları da muaccel hale gelmektedir. Bu nedenle iflas talebinin kabul edilmesi ile birlikte, vergi-kamu alacakları *iflas alacağına* dönüşmekte ve tahsilât için iflas dairesi tarafından müflisin mallarının satışı beklenmektedir (Doldur, 2017: 195).

Kamu alacağının iflas yolu ile cebren tahsilinde, borçlunun doğrudan iflasının talep edilebilmesi için; borçlunun yerleşim yerinin belli olmaması, taahhütlerinden kurtulma amacıyla kaçması, alacaklının haklarını ihlal etmeye yönelik hileli yollara başvurusu ve haciz yolu ile yapılan takipte mallarını saklaması gibi dört nedenin bulunması gerekmektedir (İİK, m.177/1). İİK' un 177 maddesi 2. bendine göre, borçlunun ödemelerini sürekli ve genel bir şekilde ödeyememesi ve 177/3 maddesi gereğince borçlunun konkordato talebinin reddi veya konkordato süresinin bitimi de doğrudan iflas istenmesini gerektiren nedenler olarak belirtilmiştir. Ancak, vergi-kamu borçlusu hakkında konkordato kararı verilmesi, kamu alacakları açısından bağlayıcı bir karar olmayıp, konkordato kararına rağmen alacaklı kamu idaresi, alacaklarını takip edebilmektedir (Ernst&Young, 2016: 223). Kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere, kamu alacağının iflas yolu ile cebren tahsiline başvurulması, İİK hükümleri doğrultusunda yapılmakta ve İİK' un ilgili hükümlerine dayanarak borçlunun iflası istenmektedir. Borçlunun iflasının hukuken kabul edilmesi ile birlikte, iflas masası tarafından satılan borçluya ait varlıklardan elde edilen gelirlerin dağıtımı da yine İİK hükümlerince yapılmaktadır. Çalışmanın 1. bölümünde ele alınan *rüçhan hakkı* başlığından hatırlanacağı üzere; kamu alacakları imtiyazlı alacaklar olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle İİK' un 206. maddesi gereğince iflas masası tarafından yapılan satışlardan elde edilen gelirlerden; kamu alacakları ile birlikte diğer imtiyazlı alacaklar da işleme tabi tutularak tahsilât yapacaklardır.

Türk Vergi Hukuku açısından, vergi alacaklarının iflas yolu ile cebren tahsili için, vergi borçlusunun; bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten biri olması veya ticari şirket olması gerekmektedir. Alacaklı kamu idaresi, iflasa ilişkin diğer koşulların

varlığı halinde, borçluya ödeme emrini tebliğ ettikten sonraki bir yıl içinde borçlunun iflasını talep etme hakkına sahiptir. Bir başka ifade ile bir yıllık iflas talep etme süresi, hukuki açıdan hak düşürücü bir süre olup, alacaklı kamu idaresinin iflas talebinde bulunmaması halinde, kamu alacağının iflas yolu cebren tahsili mümkün değildir. Dolayısı ile alacaklı kamu idaresi, yasal süresi içinde vergi alacaklarının veya kamu alacaklarının iflas yolu ile cebren tahsili için borçlunun iflasını talep etmekle yükümlüdür (Ernst&Young, 2016: 222).



3. BÖLÜM

3. SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİ VE TÜRKİYE' DE KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Kamu hizmetlerinin finansmanı için başta vergiler olmak üzere tüm kamu alacaklarının öncelikli olduğu gerçeği, Türkiye'de olduğu gibi tüm dünya ülkelerinde de geçerlidir. Çağdaş hukuk sistemlerinin uygulandığı ülkelerde, genel olarak özel ve kamu alacaklarının cebren takip ve tahsil yöntemleri arasında bir farklılık gözetilmekle birlikte, bu kurallar her ülkenin kendi dinamiklerine göre belirlenmektedir. Bir başka ifade ile vadesinde ödenmeyen gerek kamu ve gerekse özel alacakların tahsilinde tek bir yöntem uygulanmaktadır. Türkiye'de kamu alacaklarının cebren tahsili 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre, Fransa'da kamu-özel alacakların cebren tahsil hükümleri Medeni Usul Hukuku içinde gerçekleştirilmiştir.

Devletin kamu alacaklarını tahsil etmek amacıyla idarece yapılacak cebri tahsil işlemleri, borçlunun ikametgâhının bulunduğu veya borçlunun şirket olması halinde, şirketin resmi veya merkezinin bulunduğu ülkedeki varlıklarına yapılabilmektedir. Bir başka ifade ile kamu alacağını tahsil etmeye yönelik, borçluya ait başka bir ülkedeki mal ve varlıklara yönelik cebri tahsil yollarına başvurulması mümkün değildir. Her ne kadar ülkeler arasında çifte vergilendirmeye yönelik anlaşmalar olsa da, bu anlaşmaların kapsamı verginin normal yollardan tahsil sürecine yönelik olup, cebri tahsil yollarını kapsamamaktadır (Can, 2018: 51). Ancak Türkiye'nin de üyesi bulunduğu OECD, üye ülkelerinin vergi tahsilatları sürecinde işbirliği kurabilmeleri ve ülkeler arasındaki vergi ve tahsil süreçlerine ilişkin kavramsal bütünlüğü sağlamaya yönelik düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de ihtiyati haciz veya rehin hakkı olarak kullanılan cebri tahsil yönteminin OECD üye ülkelerindeki kavramsal karşılığı *Lien* iken, haciz süreci ve bu süreçte yapılan tüm işlemler *Distraint* kavramı ile ifade edilmektedir. Benzer şekilde *Seizure* kavramı da, fiili haciz ve haciz sonrasında borçlunun mallarının satılarak kamu-vergi alacağının tahsil edilmesini ifade etmektedir. Kamu borçlusunun maaş veya ücretleri üzerine haciz konulması *Attachmnet* kavramı ile ifade edilirken, borçlunun üçüncü kişiler nezdindeki hak ve alacakları üzerine haciz konulması *Garnishment* kavramı ile ifade edilmektedir. OECD'nin yaptığı terminolojide, vergi alacağının cebren tahsiline yönelik yapılan tüm işlemler *Levy* kavramı ile genel olarak ifade edilmektedir. Yine OECD'nin terminolojisinde, özel

alacakların haciz yolu ile cebren tahsili için *Sequestration* kavramı kullanılarak, kamu-vergi alacakları ile özel alacaklara ilişkin cebri tahsil işlemleri kavramsal olarak ayrıştırılmıştır (OECD, 2007). OECD'nin vergi ve vergi alacaklarının cebren tahsiline yönelik kavramsal bütünlüğü sağlamaya yönelik çalışmaları, günümüzde fiili anlamda bir fayda sağlamasa da, gelecekte olası bir işbirliği halinde terminolojik bütünlüğün sağlanması açısından pozitif bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

AB vergi sisteminin genel yapısına bakıldığında, üye devletler, AB kurallarına uyumlu olmaları şartıyla kendi tercihlerine göre en uygun vergi sistemini seçmekte özgürdür (Sorensen, 2001: 143). Bu duruma ilaveten üyeler, AB'nin vergi alanındaki herhangi bir eylemi için yapılan teklifler orantısal ve yetki ikamesi prensiplerini dikkate almak zorundadırlar. AB vergi hükümlerinin eylemlerin benimsenmesi bakımından temel özelliği konseyin komisyon teklifi üzerine, AB parlamentosuna danışarak, oybirliğiyle karar vermesidir. Vergi alanında benimsenen bu hükümler, konseyin ulusal hüküm ve kararlarına yakın olan yönergeler içermektedir (Remeur, 2015: 6-18). Bu benimsenen hükümler arasında en dikkat çekici olanı vergi uyumlaştırılmasıdır. AB bünyesinde getirilen vergi uyumlaştırılmasının, birlik üyesi ülkelerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmek amacının yanı sıra, üretim faktörlerinin serbest hareket edebilmesi, üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması, vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılması ve bu çerçevede birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı bir ticari ilişkinin kurulması amaçlarını da taşımaktadır (Kopits, 1992: 11).

AB üye ülkeleri nezdinde özellikle kamu alacaklarının cebren tahsili konusunda, kamu borçlusunun başka bir üye ülkede bulunan varlık, alacak ve haklarına haciz uygulanarak, kamu alacağının cebren tahsil edilebilmesi yönünde AB Konsey kararları bulunmaktadır. Bu konuda AB Konseyi ilk adımı 1976 yılında atmış, çıkardığı ilk direktif ile kamu ve özellikle vergi alacaklarının tahsilinde, üye ülkelerin birbirleri ile ne şekilde yardımlaşacaklarına ilişkin hükümler getirmiştir (AB Konseyi, 1976). AB üye ülkelerinin kamu alacaklarının tahsili konusunda işbirliğine dair hükümlerin belirtildiği 1976 tarihli Konsey direktifi, 2001 yılında çıkarılan yeni bir direktifle geliştirilmiş ve kamu alacaklısı üye ülkenin, varsa borçlusunun diğer üye ülkelerdeki varlık, hak ve alacakları üzerinde cebri tahsil yollarına başvurabileceği belirtilmiştir (AB Konseyi, 2001). AB üyesi ülkenin kamu alacağını, borçlusunun başka bir üye ülkedeki varlık, hak ve alacaklarına cebren tahsil yollarının uygulanması, varlık, hak ve alacağın bulunduğu ülkenin yetkili kurum veya

birimlerince yerine getirilecektir. Konsey direktifine göre; alacaklı AB ülkesince düzenlenmiş cebri tahsil belgesi, borçlunun varlık, hak ve alacaklarının bulunduğu AB ülkesinde de aynı hukuki niteliğe sahip olacak ve bu belge ile haciz başlatılarak, alacaklı AB ülkesinin kamu alacağının cebren tahsiline gidilebilecektir (AB Konseyi, 2001: m.8). Konsey direktifinde sadece AB üye ülkelerinin kamu alacaklarını cebren tahsil için, borçlunun diğer üye ülkelerdeki varlık, hak ve alacaklarına cebri tahsil uygulanabileceği yönünde düzenlemeler ile sınırlı değildir. Aynı zamanda borçlunun cebri tahsile itiraz ve zaman aşımı gibi düzenlemeler de bulunmaktadır. Konsey direktifine göre; cebri tahsile itiraz yolları alacaklı AB ülkesinin kanunlarına göre değil, cebri tahsil işleminin uygulandığı ülkenin kanunlarına göre ve o ülkenin yetkili makamlarına yapılacaktır. Buna karşın zaman aşımı ile ilgili süreler, alacaklı AB ülkesindeki kanun hükümlerine karşı uygulanacaktır (AB Konseyi, 2001: m.12-15).

AB Komisyonu 2002 yılında, üye ülkelerin kamu alacaklarını karşılıklı yardımlaşma ile tahsil edebilmeleri yönünde yeni uygulamaları yürürlüğe sokmuş ve bu doğrultuda üye ülkelerin elektronik ortamda iletişim kurabilmelerini sağlayacak bir merkezin kurulmasına karar vermiştir. Kurulacak merkezin AB ortak iletişim ağı olan CCN/CSI⁵² internet ağına bağlanması kararlaştırılmıştır (AB Komisyonu, 2002: m.22). Yine AB Komisyonunun 2008 tarihli direktifinde, kamu alacaklarının cebren tahsilinin AB üye ülkeler nezdinde gerçekleştirilebilmesine yönelik ayrıntılı açıklamalara, sürecin işleyişinde kullanılacak belgelere ve belge içeriklerine yer verilmiştir (AB Komisyonu, 2008). Her ne kadar AB Komisyonu, kamu alacaklarının üye ülkeler nezdinde cebren tahsil edilebilmesine yönelik düzenlemeler yapsa da, uygulamada AB ülkelerinde kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin mevzuat uyumu bulunmamaktadır (Arslaner, 2010: 125).

Türk Vergi Hukukunda kamu alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan çeşitli yöntemler olmakla birlikte, alacağın tahsili amacıyla kamu borçlusunun hak ve alacaklarına haciz uygulamasının en yaygın cebri tahsil yöntemi olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda seçilmiş ülkelerde kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemleri ele alınırken, başta haciz yolu ile alacağın tahsili yöntemi ele alınmıştır. İngiltere, Almanya, Fransa ve İtalya'da vergi alacaklarının cebren tahsil yolları, başta haciz yolu ile cebren tahsil olmak üzere, diğer cebri tahsil yöntemleri de değerlendirilerek incelenmiştir.

⁵² AB üye ülkelerinin gümrük ve vergi konularında yetkili birim ve kurumları arasında, karşılıklı olarak her türlü bilgi ve belgelerinin elektronik ortamda toplandığı ortak platform CCN olarak adlandırılırken, bu platformun ortak bir sistem arayüzü CSI olarak adlandırılmaktadır (AB Komisyonu, 2002: m.2/2).

3.1. İngiltere’de Vergi Alacaklarının Cebren Tahsili

İngiltere’de vergi alacaklarının cebren tahsili işlemleri ve sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından, ülkenin vergi sistemi ve dolayısı ile kamu alacaklarının temelini oluşturan vergiler hakkında bilgilendirme yapılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle, İngiltere’de vergi alacaklarının cebren tahsili konusu; İngiltere’de kamu-vergi alacakları kapsamında vergiler ve vergi alacağının cebren tahsili yöntemleri olmak üzere iki alt başlıkta ele alınarak incelenmiştir.

3.1.1. İngiltere’de Kamu Alacakları Kapsamında Vergiler

Kamu alacağı dendiğinde akla ilk gelen gerçek ve tüzel kişilerden alınan vergiler ile vatandaşlara sunulan hizmetler karşılığında alınan bedeller gelmektedir. Bir ülkenin kamu alacaklarının yapısı incelendiğinde, kamu alacakları içinde en yüksek paya sahip olan kalemin vergiler olduğu görülmektedir (Kızılot vd., 2008: 24). İngiltere vergi sistemi incelendiğinde, vergilerin merkezi ve yerel yönetimler olmak üzere iki idari birim tarafından tahakkuk ve tahsil edildiği bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Merkezi yönetimin gelir kalemleri olarak topladığı vergiler; kişi ve kurumların kazançlarından elde edilen gelir ve kurumlar vergisi, ürün ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi, sigorta vergisi ve akaryakıt üzerinden alınan yakıt vergisi iken, yerel yönetimler emlak vergisi ve otopark vergileridir. İngiltere’de yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynaklarının merkezi yönetim tarafından sağlanan fonlar olması nedeniyle, toplanan vergi kalemleri sınırlı sayıdadır (Arslaner, 2010: 127). İngiltere’de uygulanmakta olan dolaylı vergileme başlıca katma değer vergileri, tüketim vergileri, sigorta primi vergileri, taşıt vergileri, hava yolcu vergileri, iklim değişimi vergileri, bahis ve kumar oyunları vergilerini kapsamaktadır (Stuart vd., 2008: 17). Bu dolaylı vergiler ülkede gerek ekonomik hedefler (kamu hizmetlerinin finansmanı gibi) gerekse diğer hedefler için uygulanmaktadır. Örneğin iklim değişimi vergileri, bazı vergilerde muafiyet olduğu durumlarda ve birtakım mallar (temel gıda maddeleri gibi) ve birtakım hizmetler (bazı kamusal hizmetleri, evlere verilen su hizmetleri gibi) üstüne katma değer vergisinin 0 (sıfır) oranı bazı sosyal amaçlar sağlamak için uygulanır (Pope ve Roantree, 2014: 3-6).

İngiltere vergi sistemi incelendiğinde, bireylerin kazançları üzerinden alınan gelir vergisi, döneminin her yılın 6 Nisan tarihinde başladığı ve bir sonraki yılın 5 Nisan tarihinde bittiği görülmektedir. Bireylerin yıllık 11.850 Sterline kadar olan gelirleri vergiden muaf

iken, gelir vergisinde başlangıç oranı %20 olup, bu oran bireyin yıllık kazancının 150.000 Sterlini aşması durumunda %45 olarak uygulanmaktadır (www.gov.uk, 07.03.2019). Gelir vergisi genel olarak kaynaktan kesinti yolu ile tahsil edilen bir vergi türü olması nedeniyle, bireylerin gelir vergisi nedeniyle kamuya borçlu olmaları, diğer bir ifade ile kamunun gelir vergisi alacağını cebren tahsil etme yoluna başvurması gerekmemektedir. Dolayısı ile bir kamu alacağı olan gelir vergisi, cebri tahsil yollarına başvurulmasını gerektirmeyecek nitelikte bir vergi türüdür. İngiltere’de vergisel kamu alacaklarından bir diğer kurumlar vergisi, kurumların yıllık karları üzerinden %19 oranında uygulanmaktadır. Kurumların yıllık kar payları üzerinden dağıttıkları temettüleri üzerinden alınan vergi ise, ilk 2000 Sterlinlik temettü için %0 iken, temettü tutarına bağlı olarak %7,5, %32,5 ve %38,1 şeklinde kademeli olarak uygulanmaktadır (https://eresco.co.uk, 07.03.2019). Temettü vergisi, kurumların kazançları üzerinden ortaklarına veya çalışanlarına verdikleri kar payları üzerinden alınması nedeniyle, bir gelir vergisi olarak görülse de, vergiye esas kazancın kaynağının kurum faaliyetlerinden elde edilen karlar olması, temettü vergisinin kurumlar vergisi olarak kabul edilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, gerek kurumlar ve gerekse temettü vergileri, zamanında ödenmemeleri halinde cebren tahsil edilecek kamu-vergi alacaklarıdır.

İngiltere’de uygulanan bir diğer vergi türü ise, genel olarak mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen Katma Değer Vergisidir. İngiltere’de KDV oranı azami %20 iken, başta pek çok temel gıda ürünleri olmak üzere, toplu taşıma hizmetleri, çocuk kıyafetleri ve oyuncakları ile ihracat üzerinden KDV alınmamaktadır. Benzer şekilde huzurevlerinde kalan yaşlıların kullandıkları mal ve hizmetlerde de KDV alınmamaktadır (Gülsoy, 2009: 17-18). Bu bağlamda KDV, İngiltere’de vergilerin veya diğer bir ifade ile kamu alacaklarının önemli bir kalemidir. Mal ve hizmet satışı ile tahsil edilen KDV vergisi, satıcı veya firmalar tarafından vadesinde ödenmemesi durumunda, tahsil edilmemiş kamu-vergi alacağı statüsü kazanmakta ve dolayısı ile cebren tahsil edilebilecek bir kamu alacağı olarak nitelendirilmektedir. İngiltere’de kamu alacağı olarak nitelendirilen vergilerden bir diğeri, malların değer artışı (alım-satım arasındaki fark) üzerinden alınan kazanç vergisi (capital gain tax) olup, değer artışı sonucu elde edilen kazanç üzerinden %10 olarak uygulanmaktadır (https://eresco.co.uk/2018/12/16/2008/).

Bir diğer vergi türü ise, Damga Vergisidir. Damga vergisi, özellikle gayrimenkul alımlarında uygulanmakta ve sadece alıcı tarafından ödenmektedir. Stamp Duty oranları %0

ile %13 arasında olup, İngiltere’de gayrimenkul satışlarında tapu harcı tahsil edilmemektedir. Türkiye’de belediyelerin konutlar üzerinden aldığı emlak vergisinin İngiltere’de, vergiyi evde ikamet eden kişi ödemekle mükelleftir. Benzer şekilde ticari nitelikteki gayrimenkuller için ödenecek vergi de, ticari gayrimenkulü işleten kişi veya firma tarafından ödenmektedir. Bu vergi, Türkiye’deki kira stopajı karşılığı bir vergi veya kamu alacağıdır. Türkiye’de veraset intikal vergisi olarak uygulanan verginin karşılığı İngiltere’de miras vergisidir. Miras vergisi, İngiltere vatandaşları ve İngiltere’de oturma izni bulunan kişilerin başka ülkelerde sahip oldukları miras için tahsil edilmektedir. Miras vergisi uygulamasında, kalan mirasın 325.000 Sterlinlik kısmı vergiden muaf iken, bu tutarın üzerindeki bakiye üzerinden %40 vergi alınmaktadır (<https://eresco.co.uk>, 07.03.2019). İngiliz vergi sistemi içinde yer alan vergiler incelendiğinde; genel olarak bireysel kazanç üzerinden alınan veya diğer bir ifade ile ücretler üzerinden kaynağından kesilerek alınan gelir vergisi dışındaki diğer tüm vergiler kamu alacağı kapsamına girmekte olup, vadesinde ödenmemesi durumunda cebren tahsili yoluna gidilebilmektedir.

Genel olarak özetlemek gerekirse İngiltere’deki vergi sisteminde, Türkiye’de olduğu gibi vergi yükü ağırdır. Ancak İngiltere verginin emek ve sermaye üzerinden bölünmesinin daha adil olduğu bir sisteme sahiptir. İngiltere’deki vergi sisteminde sermaye gelirleri temel ve yüksek düzeyde vergi sınıfı olarak ikiye ayrılır. Temel düzeyde vergi ödemeye mükellef olan bir İngiltere vatandaşı, sermaye gelirinin %18’ini vergi olarak öder. Türkiye’de ise bu değer, Katma Değer Vergisi ile aynıdır. Yüksek düzeyde geliri olan bir İngiltere vatandaşı vergi yükümlüsü ise sermaye gelirlerinin %28’i oranında bir vergi ödemekle mükellef olmaktadır (Pope ve Roantree, 2014: 25). Türkiye’de ise bu oran gelir vergisi sınıfına girdiğinden %15, %20, %27, % 35 olarak dilimler halinde aylık hesap edilir ve ödenir.

İngiltere vergi sisteminde vergi uyuşmazlıkları veya anlaşmazlıkları, verginin dolaylı veya dolaysız vergi olmasına bakılmaksızın mahkeme yoluyla çözümlenmektedir. Vergi uyuşmazlığı durumunda mükellef için başvurulabilecek üç yol bulunmaktadır (Kılıç ve Kaya, 2017: 49-50):

1. Vergiyi tahakkuk eden idarenin, kararını gözden geçirmesi talebinde bulunmak; uyuşmazlığa konu vergi işleminde herhangi bir rolü bulunmayan başka bir Gelir İdaresi personeli tarafından söz konusu vergi uyuşmazlığının incelenmesidir. İncelemeyi yapan yetkili, alacaklı Gelir İdaresinin vergiye ilişkin kararını gözden geçirerek, ortalama 45 gün içinde bir karar vermektedir. İngiltere’de doğrudan vergilerde uyuşmazlık olması halinde,

mükellefin gözden geçirilmesi talebi, verginin ödenmesini durduran idari bir işlem değildir. Ödeme süresinin veya diğer bir ifade ile tahsilâtın durdurulması için, mükellefin talepte bulunması gerekmektedir. Ancak, dolaylı vergilerde uyuşmazlık halinde mükellefin idareye başvurusu, verginin ödenmesini durduran idari bir işlemdir.

2. Uyuşmazlıkların alternatif çözümüne başvurmak; mükellefin vergi tahakkuku ile ilgilenen yetkili ile işlemle ilgisi olmayan başka birinin arabuluculuk ederek, vergi uyuşmazlığına çözüm getirmesi yoludur. Vergiyi tahakkuk eden Gelir İdaresi bünyesinde yürütülen bu işlemde amaç, uyuşmazlığın ilk derece mahkemeye taşınmadan, alternatif yöntemler ile çözülmesi ve verginin tahsil edilmesinin sağlanmasıdır.

3. İlk derece idare mahkemesine başvurmak; uyuşmazlık konusunun gözden geçirilmesi talebinin sonuçlarına göre başvurulabilecek bir yöntemdir. Mükellef; gözden geçirme talebine Gelir İdaresince verilen karardan memnun olmaması halinde, uyuşmazlığın çözümü için ilk derece idare mahkemelerine başvurulabilir. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan vergilerin uyuşmazlıklarında, ilk derece mahkemeye başvurabilmek için öncelikli olarak Gelir İdaresine başvurulması zorunludur. Dolaylı vergilerin uyuşmazlıklarında ise, kararın gözden geçirilmesi talebiyle Gelir İdaresine başvurmaksızın, uyuşmazlığın çözümü için ilk derece mahkemelere başvurulabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idare mahkemelerinde dava açılması, verginin tahsilâtını re'sen durduran idari bir işlem değildir. Dava açılrsa dahi, verginin ödenmesinin durdurulması için mükellefin Gelir İdaresine başvurusu ve idarenin de bu başvuruyu kabul etmesi gerekmektedir. Uyuşmazlık konusunun vergi cezası olması durumunda ise, mükellefin idare mahkemesinde dava açması ile birlikte söz konusu vergi cezasının tahsilatı otomatik olarak durmaktadır. İngiltere'de vergi uyuşmazlığı durumunda mükellefin 30 gün içinde dava açması gerekmektedir. Aksi durumda uyuşmazlığa söz konusu vergi kesinleşmekte ve ödenmemesi halinde, idarenin cebren tahsil yoluna başvurma hakkı doğmaktadır (Kılıç ve Kaya, 2017: 50).

3.1.2. İngiltere’de Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Yöntemleri ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması

İngiltere’de vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda, alacaklı vergi idaresi; vergi alacağının tahsili amacıyla cebri tahsil yollarına başvurmaktadır. Vergi alacaklarının cebren tahsilinde başvuru yöntemleri başında haciz uygulaması gelmektedir. Vergi alacağının haciz yolu ile cebren tahsili yoluna başvurulabilmesi için, temel koşul vergi borcunun zamanında borçlusu tarafından ödenmemesidir. 6183 Sayılı AATUK hükümlerine göre vergi borcu vadesinde ödenmediği durumlarda, kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmekte ve 15 gün içinde borçlunun borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Ödeme emrinin gönderilmesi, kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsili için zorunlu bir süreç olup, ödeme emrine rağmen borcun ödenmemesi halinde alacaklı kamu idaresi haciz yoluna başvurabilmektedir. Ancak İngiltere’de, vergi alacağının haciz yolu ile cebren tahsili için, kamu borçlusunun vergi borcunu vadesinde ödememesi yeterlidir (Arslaner, 2010: 127).

İngiltere’de gerek özel ve gerekse kamu alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsil edilmesinde, haciz dairesi olarak faaliyet gösteren sertifikalı icra memurları görev almaktadırlar. Sertifikalı icra memurları; yerel idarelerin borçlarını, trafik cezalarını, kira ve belediyeler tarafından alınan vergileri tahsil etmekle görevli birimlerdir. (Buran, 2013: 62).

İngiltere’de bir vergi alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda alacaklı kamu idaresi, alacağın haciz yolu ile cebren tahsili amacıyla bulunduğu yerdeki icra memurunu yetkilendirmek suretiyle haciz yoluna başvurmaktadır. Yetkilendirilmiş icra memuru, borçluya herhangi bir bildirim yapmaksızın alacağın tahsili amacıyla borçluya ait varlık, hak ve alacakları üzerinde haciz uygulayabilmektedir. Ancak İngiltere’de de, borçlunun yaşamını devam ettirebilmesi için gerekli varlıkları üzerine fiili haciz uygulanmamaktadır. Bu kapsamda İngiltere’de, vergi borcundan dolayı haciz uygulanan borçlunun; kişisel eşyaları, yatak ve mutfak eşyaları hariç tüm varlıkları üzerine fiili haciz uygulanmaktadır. İcra memurunun fiili haciz uygulamasının ardından, borçlu için iki seçenek bulunmaktadır. İcra memuru tarafından düzenlenen haciz tutanağını ve haczedilen mallara ait envanteri borçlu, borcunu beş takvim günü içinde ödeme taahhüdü ile imzalaması halinde, haczedilen mallar kendisine bırakılmaktadır. Borçlunun haciz tutanağı ve envanterini imzalamaması durumunda ise, haczedilen mallar borçludan alınacaktır (Arslaner, 2010: 127). Vergi alacağına istinaden haczedilen mallar satılarak, kamunun vergi alacağı tahsil edilecektir.

İngiltere’de vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsil yolu incelendiğinde; vergi borçlusunun kişisel eşyaları, yatak ve mutfak eşyalarının haczedilemeyeceği hükmü, 6183 Sayılı Kanunun 70. maddesinde haczedilemeyecek mallar sınıflandırması ile benzeşmektedir. Ancak 6183 Sayılı Kanunun 70. maddesinde belirtilen, kamu borçlusunun borcuna karşılık haciz uygulamasında haczedilemeyecek malların kapsamı daha geniştir. 6183 Sayılı Kanunda, borçlunun kendisi ve ailesinin; yaşamsal nitelik taşıyan temel ihtiyaçları karşılamaya yönelik malları ile yine yaşamlarını idame ettirmeleri için gelir getiren malları üzerine haciz konulamayacağı şeklinde daha geniş bir sınıflandırma yapılmışken, İngiltere’de haczedilemeyecek malların kapsamının daha sınırlı olduğunu söylemek mümkündür.

Türk Vergi Hukukunda vergi alacaklarının, borçlu tarafından vadesinde ödenmemesi ile başlayan süreç, ödeme emrinin borçluya tebliği ile cebren tahsil aşamasına dönüşmektedir. Ödeme emrine rağmen, vergi borcunun 15 günlük yasal sürede ödenmemesi halinde alacaklı kamu idaresi cebri tahsil yollarına başvurmaktadır. Dikkat edileceği üzere Türk vergi hukukunda, alacaklı kamu idaresinin cebren tahsil yoluna ve genel olarak borçlunun varlık, hak ve alacaklarına haciz konulmasında, ödeme emri yapılması gereken hukuki bir uygulamadır. Ancak, İngiliz vergi hukukunda; vergi alacağının haciz yolu ile cebren tahsili için, borçluya ödeme emrinin tebliği gibi bir koşul bulunduğu dair bir bilgiye rastlanmadığından, vergi borcunun vadesinde ödenmemesinin haciz yolu ile vergi alacağının tahsili için yeter koşul olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda Türk vergi hukuku ve İngiliz vergi hukuku kıyaslandığında, vergi alacağının cebren tahsili için ödeme emri uygulamasının farklılaştığı söylenebilir. Bu durum kamu alacağının tahsili açısından İngiltere Gelir İdaresine zaman kazandırıcı bir görünüm sergilese de, vergi mükellefleri açısından olumsuz bir uygulamadır denilebilir. Ancak, kamu gelirlerinin öncelikli ve hızlı bir şekilde tahsil edilmesi açısından doğru bir uygulama olarak görülebilir.

İngiltere’de kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsilinde, haciz memurunun düzenlediği tutanak ve haczedilen mallar envanterini borçlunun imzalaması ve 5 gün içinde borcu ödeyeceğini taahhüt etmesi, haczedilen malların borçluya bırakılması inisiyatif ve yetkisini haciz memuruna bırakmaktadır. Ancak Türkiye’de, haciz esnasında kamu borçlusunun borcunu tamamen ödeyeceğini beyan etmesi haczi durdurmamakta, borçlunun ödeme için süre talebi, haciz tutanağına kaydedilmekte ve borçlu haciz tutanağı ile alacaklı kamu idaresine başvurması gerekmektedir. Alacaklı kamu idaresi borçlunun ödeme için süre

talebini kabul ederse, borçluya ödeme için 20 günü aşmamak üzere süre verilir. Bu süre içinde haczedilen malların taşınması ve satış işlemleri ertelenmektedir.

3.2. Almanya’da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili

Almanya’da vergi alacaklarının tahsili işlemleri ve sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından, ülkenin vergi sistemi ve dolayısı ile kamu alacaklarının temelini oluşturan vergiler hakkında bilgilendirme yapılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle, Almanya’da vergi alacaklarının cebren tahsili konusu; Almanya’da kamu-vergi alacakları kapsamında vergiler ve vergi alacağının cebren tahsil yöntemleri olmak üzere iki alt başlıkta ele alınarak incelenmiştir.

3.2.1. Almanya’da Kamu Alacakları Kapsamında Vergiler

Federal devlet yapısına sahip olan Almanya’da vergileme, hem eyaletler bazında hem de merkezi devlet diğer bir ifade ile ulusal bazda yapılmaktadır. Almanya Anayasasına göre; gerek federal devlet ve gerekse eyaletler, görev ve yetki alanlarına giren vergilerin belirlenmesi ve bu vergilerin toplanması için, ayrı kurumlar oluşturmak zorundadır. Bununla birlikte Almanya’da, yerel yönetimler veya diğer bir ifade ile belediyeler, sorumluluk alanlarına ilişkin konularda konulmuş vergileri toplayabilmek için vergi daireleri kurmuşlardır. Yapılanma ve örgütlenme açısından federal devlet, eyalet maliyesi üç kademededen oluşmaktadır. Hem federal devletin hem de eyaletlerin Maliye Bakanlıkları bu örgütlenmenin en üst kademesindeki merciler iken, Yüksek Maliye Müdürlükleri orta kademeli mali yapıdır. Belediyeler bünyesindeki vergi daireleri ise, Alman maliye yapılanmasının en alt birimleri olarak faaliyet göstermektedir (Can, 2004: 25).

Alman vergi sisteminde vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve işlemler üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır⁵³ (Karakuş, 2009: 50). Gelir vergisi kapsamına; tarımsal faaliyetler, ormancılık, ücretler, ticaret, serbest meslek faaliyetleri, sermaye kazançları ile spekülasyon kazançları, sürekli ve düzenli niteliğe sahip gelirler, nafaka, vb. gibi gelirler girmektedir. Almanya’da gelir vergisi artan oranlı bir tarifede uygulanmakta olup, bireylerin medeni

⁵³ Gelir alınan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, dayanışma zammı, işletme vergisi ve kilise vergisi iken, servet üzerinde alınan vergiler; veraset vergisi, emlak vergisi ve kilise vergisidir. İşlemler veya diğer bir ifade ile muameleler üzerinde alınan vergiler ise; ithalat hariç katma değer vergisi, emlak alım vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, bahis ve piyango vergisi, kumarhane vergisi, sigorta vergisi ve yangına karşı koruma vergisidir (Can, 2004:39).

durumları ve gelir düzeylerine göre farklılaşmaktadır. Ayrıca gerek ücretler ve gerekse diğer faaliyetler üzerinden alınan gelir vergisinde, bireyin yaptığı işin niteliğine bakılmaksızın elde edilen gelirlerin bir kısmı, genel olarak bireyin geçinmeye yetecek kadar geliri vergiden muaftır (Ekinci, 2012: 198). Gelir vergisi kapsamındaki vergiler kendi içinde; bakiye gelirleri ve kazanç gelirleri olarak iki grupta toplanmaktadır. Bakiye gelirleri, toplam gelirden tanıtım giderlerinin düşülmesinden sonra kalan gelir tutarı iken, kazanç gelirleri; işletmenin bir önceki mali yılsonu ile bir sonraki mali yılsonu sermayeleri arasında yapılan karşılaştırma sonu bulunan gelirlerdir (Ferhatoğlu, 2003: 5).

Alman Vergi Kanunlarına göre gelir vergisi mükellefiyeti, bireyin Almanya'da yerleşik olup olmadığına göre belirlenmektedir. Almanya'da ikamet eden ve meskenleri Almanya'da bulunan gerçek kişiler, çifte vergilendirmeye ilişkin sınırlama saklı kalmak kaydı ile elde ettikleri gelir üzerinden, gelir vergisi mükellefi kabul edilmektedir. Bununla birlikte Almanya'da belirli sürelerde yaşayan veya çalışanlar, dar mükellefiyet kapsamında Almanya'da elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler (Ekinci, 2012: 198-199). Gelir vergisi mükellefleri; 1 Ocak-31 Aralık dönemlerindeki gelirlerini, ikametgahlarının bulunduğu yerdeki vergi dairesine bir sonraki yılın 31 Mayıs tarihine kadar beyanname vermek suretiyle bildirmekle yükümlüdür (Karakuş, 2009: 51).

Almanya'da kişisel gelir vergisi oranları; %14 ile %55 arasında değişen oranlarda uygulanmakta olup, bireylerin yıllık 8.820 Euro'ya kadar olan gelirleri vergiden muaftır. Gelir üzerinden alınan bir diğer vergi ise; tüzel kişiliklerin gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi olup, halen uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı %15'tir. Ancak kurumlar vergisi kapsamında alınan ticaret vergileri dikkate alındığında ve işletmenin faaliyet gösterdiği eyaletin vergi oranları dahil edildiğinde, Almanya'da uygulanan kurumlar vergisi oranları %30-%33 düzeyindedir. Almanya'da belediye sınırları içinde faaliyet gösteren işletme ve kurumlar, bağlı oldukları belediyelere %14-17 arasında değişen oranlarda kurumlar vergisi ödemektedirler (<https://tebledisticaret.com>, 29.04.2019). Vergi beyan ve ödeme doğruluk tespitinde, ülkede bir yıl içinde yaklaşık %4 küçük ölçekli %1 mikro ölçekli işletmeler denetlenmektedir (Loeprick ve Engelschalk, 2011: 45). Ülkedeki emlak vergisi oranlarına bakıldığında ise, gayrimenkulün bulunduğu şehrin kendine özgü katsayısı hariç olmak üzere, rayiç bedelin %0,35'nin şehir katsayısı ile çarpımı oranında tahsil edilmektedir. Emlak alım-satımında uygulanan vergi oranı ise, %3,5-%6 arasında değişmektedir (<https://tebledisticaret.com>, 29.04.2019).

Kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin; iş merkezleri veya yönetim merkezlerinin Almanya'da olması halinde, tüm dünya genelindeki faaliyetleri üzerinden kurumlar vergisine tabidirler. Ancak işletmenin merkezi veya yönetimi Almanya dışında ise, sadece Almanya'daki faaliyet gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (Ferhatoğlu, 2003: 5). Alman vergi Sisteminde, vergilerin ödenmesinde; tahmini gelir vergisi beyanı veya kaynaktan kesinti yöntemleri uygulanmaktadır. Ancak ticari faaliyetler üzerinden alınan vergilerde, mükellefin beyan zorunluluğu bulunmakta olup, ticari faaliyet karları ve sermaye üzerinden alınan bu vergiler taksitlendirilerek ödenmektedir (Karakuş, 2009: 51).

Alman vergi sistemi incelendiğinde; genel olarak vergi türlerinin Türk vergi sistemi ile benzeştiği görülmektedir. Vergi sistemi içinde yer alan vergi türleri değerlendirildiğinde, ücretler üzerinden alınan gelir vergisinin doğrudan kaynaktan kesilmesi nedeniyle, cebren tahsil yoluna gidilecek bir vergi-kamu alacağı olamayacağını söylemek mümkündür. Bunun dışında tüm ticari faaliyetler, serbest meslek kazançları, sermaye üzerinden elde edilen gelirler ve işlemler üzerinden alınan vergiler ve bunların gecikme cezaları, vadesinde ödenmemesi halinde cebren tahsil edilecek kamu alacağı statüsündedir.

3.2.2. Almanya'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Yöntemleri ve Türkiye' deki Uygulamalarla Karşılaştırılması

Almanya'da yürürlükte olan Vergi Kanunu (Abgabenordnung-AO) gereğince; bir vergi alacağının haciz yolu ile cebren tahsili için, verginin tahsil aşamasına gelmiş olması ve vergi borçlusundan, tahsil aşamasına gelen vergi borcunu ödeme yükümlülüğünün yerine getirmesinin istenmesi gerekmektedir. Alman Vergi Kanununun 259. maddesinde; vergi alacağının haciz yolu ile cebren tahsili yoluna başvurulabilmesi için, borçluya ödeme emri gönderilmesi ve ödeme emrinin gönderilmesinin üzerinden bir hafta geçmiş olması gerekmektedir. Ancak yine kanuna göre, beyana dayalı vergilerde; borçlunun vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesinin istenmesine, diğer bir ifade ile borçluya ödeme emrinin gönderilmesi koşulu aranmamaktadır. Alman vergi kanununa (Abgabenordnung-AO) göre; vergi alacağının tahsili zora girmiş ve haciz yolu ile cebren tahsili yoluna gidilmiş ise, icraya yetkili makamlar Vergi ve Gümrük İdareleridir (AO, 1976; Buran, 2013: 67).

Vergi borçlarının haciz yolu ile cebren tahsilinde, vergi ve gümrük idarelerinin yetkilendirilmiş olması, Alman vergi hukukuna özgü bir durumdur. Nitekim Alman Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda, cebri icra uygulamalarında yetkili makam, bağımsız yargı

organları veya diğer bir ifade ile icra memurlarıdır. Ancak, vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsilinde doğrudan Maliye sorumlu olup, haciz işlemleri maliye tarafından yürütülmektedir. Bu durumun dayanağı ise; vergi tahakkukunun doğrudan ilam niteliği taşımasıdır. Alman vergi kanununda, vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsili usulleri düzenlenmiş olup, aynı zamanda vergi ve benzeri kamu alacaklarının cebren tahsilinde, borçlunun iflası yoluna da başvurulabilmektedir. Borçlunun iflası yolu ile vergi-kamu alacağının cebren tahsili yoluna başvurulması halinde, Alman İflas Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Her ne kadar vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının cebren tahsili için borçlunun iflası yoluna başvurulması mümkün ise de, para cezalarının cebren tahsilinde borçlunun iflası yoluna başvurulamamaktadır (Arslaner, 2010: 128).

Vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsilinde; verginin vadesinde ödenmemesi, borçluya ödeme emri gönderilmesi ve ödeme emri gönderilmesinin üzerinden bir hafta geçmesi gerekmektedir. Alman vergi kanununun (Abgabenordnung-AO) 281. maddesinde, vergi alacağının cebren tahsili için haciz uygulanmasında; hacedilecek varlık, hak ve alacaklarının tutarının vergi alacağı ve icra masraflarını karşılayacak kadar olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. 6183 Sayılı Kanunda belirtildiği üzere, kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsilinde borçluya ait bazı varlıkların hacedilemez niteliktedir. Alman Vergi Kanununda hacedilemeyecek veya kısmen hacedilebilir varlık, hak ve alacaklara ilişkin bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bu konuda Alman Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıf yapılmıştır. Alman Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 811. ve 812.⁵⁴ maddelerinde, vergi borçlusuna ait hacedilemeyecek varlık, hak ve alacaklar düzenlenmiş iken, yine aynı kanunun 850. ve 852.⁵⁵ maddelerinde kısmen hacedilmesi mümkün varlık, hak ve alacaklara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (ZPO, 1950).

6183 Sayılı AATHUK' da; bazı durumlarda kamu borçlusu veya borçlunun yakınları haczi zorlaştırmaya veya önlemeye yönelik girişimleri olabilmektedir. Bu durumlarda haczin yapılması için zor kullanılması gerekebilir denmektedir. Hukuk çerçevesinde ve

⁵⁴Alman Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 811. ve 812. maddelerinde; ev içinde kullanılan kişisel eşyalar, borçlunun ve evinde kalanların dört haftalık yiyecek, yakacak ve aydınlanma ihtiyaçları veya bunları karşılamaya yetecek miktarda para, beslenme için gerekliyse, belirli bir sayıda küçük hayvan ve bir süt ineği veya onun yerine borçlunun seçimine bağlı olarak iki tane domuz, keçi ya da koyun ve bunları dört haftalık yemi veya bunları karşılayacak miktarda para, çiftçilerin üretimde kullandıkları aletler ve üretimin devamı için gerekli diğer şeyler, kişinin işiyle ilgili kıyafet ve gereçleri, kilisede veya eğitim faaliyetlerinde kullandıkları kitaplar ve evlilik yüzüğü gibi şeyler, evin içinde bakılan ve ticari amaç taşımayan evcil hayvanlar, ev içinde bulunan ve borçlunun kullandığı eşyalardan, satılması halinde çok cüzi bir gelir getirecek olanlar, hacedilemez varlıklardır.

⁵⁵Alman Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 850. ve 852. maddelerinde ücret, maaş, emeklilik maaşı gibi gelirlere hangi şartlarda ve ne miktarda haciz konulabileceği hüküm altına alınmıştır.

kolluk kuvvetleri aracılığı ile zor kullanımı uygulaması, Alman vergi kanununda da yer almaktadır. Kanunun 287. maddesinde; icra memurları gerekmesi halinde mahkeme kararı ile borçluya ait ev ve işyerini aramaya yetkilidir denmektedir. Ancak, aramanın acilen yapılmasının önem arz etmesi veya diğer bir ifade ile arama eyleminin gecikmesi durumunda alacağın tahsilinin risk girmesi halinde, mahkeme kararı olmadan da icra memuru arama yapma yetkisine sahiptir. Haciz işleminin yapılabilmesi için gerektiğinde icra memuru; kapı açtırma, direnişle karşılaşıldığında zor kullanma ve polisten yardım alma yoluna gidebilir. Vergi alacağının tahsili için haczedilen borçluya ait varlıklar, haciz işleminden bir hafta sonra açık arttırma yolu ile satılarak, alacak ve icra masrafları tahsil edilir (AO, 1976; Arslaner, 2010: 129).

Alman vergi hukukunda, vergi alacaklarının cebren tahsil yolları sadece haciz ile sınırlı değildir. Kanuna göre, vergi alacağının tahsilinin sağlanması amacıyla ihtiyati haciz ve teminat yollarına da başvurulabilmektedir. Alman vergi kanununun (AO) 324. maddesinde; alacaklı vergi idaresinin ihtiyati haciz yoluna başvurabileceği belirtilmekte ve alacağın miktar olarak belirlenmediği hallerde⁵⁶, borçlunun borcunu ödemesi halinde ihtiyati haczi kaldıracak bedel belirlenmelidir denmektedir. Kanun maddesi ile vadesi gelmemiş ancak tahsili riskli vergi alacakları için ihtiyati haciz konulurken, borçlunun vergi borcunu ödemesi halinde ihtiyati haczi kaldıracak tutarın veya bedelin belirlenmiş olması gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısı ile riskli vergi alacakları için ihtiyati haciz konulurken, muhtemel vadeye göre vergi tutarı hesaplanmalı ve o tutar üzerinden ihtiyati haciz uygulanmalıdır. Haciz yolu ile vergi alacağının cebren tahsili öncesinde alacaklı vergi idaresi, borçlunun varlıkları üzerine uygulanacak haczin tehlikeye düşme olasılığından endişe ediyor veya risk görüyorsa, Sulh Hukuk mahkemesine başvurarak vergi borçlusunun borcuna karşılık şahsi teminat talep edebilmektedir (AO, 1976: m.326). Almanya’da, vergi alacağının haciz yolu ile cebren tahsilini önlemeye yönelik dava açılması, haczin yapılmasını durduran bir idari işlem olarak kabul edilmemektedir. Ancak, haciz kararının hukuki olmadığı yönünde güçlü delil veya şüphenin varlığı veya yapılacak haczin vergi borçlusunu sosyal ve ekonomik açıdan zora sokacağı hallerde, borçlunun vergi dairesine başvurusuna istinaden alacaklı vergi dairesi haczi durdurabilir (AO, 1976: m.361).

Almanya’da vergi alacaklarının cebren tahsiline ilişkin yöntemlerin vergi hukuku kanunu (Abgabenordnung-AO) ile düzenlendiği, kanunda yer almayan konularda ise Hukuk

⁵⁶ Vergi borçlusunun kötü niyetli olması, kaçma tehlikesi, alacağın tahsilinin risk altında olması vb. gibi nedenlerle vadesi gelmemiş vergi alacakları için.

Usulü Muhakemeleri Kanununa (ZPO) atf yapılarak, vergi alacaklarının cebren tahsili ve tahsil sürecinde uyulması gerekenler hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda Almanya’da vergi alacaklarının cebren tahsil yöntemlerinin, Türkiye’deki gibi kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde düzenlendiğini söylemek mümkündür.

Almanya’da vergi alacaklarının cebren tahsilinde vergi ve gümrük idareleri yetkili iken, Türkiye’de yetkili makam alacaklı vergi idaresinin talebi ile icra daireleridir. Gerek Alman vergi hukukunda ve gerekse Türk vergi hukukunda, vergi alacağının cebren tahsili yoluna gidilebilmesinin ön koşulu, vergi borçlusunun vadesinde borcunu ödememesi halinde borçluya ödeme emri gönderilmesi zorunluluğudur. Ödeme emri ile Almanya’da borçluya bir haftalık ödeme süresi verilirken, bu süre Türkiye’de 15 gündür.

Vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsilinde haczedilemeyecek ve kısmen haczedilebilecek varlık, hak ve alacaklara ilişkin düzenleme gerek Alman ve gerekse Türk Vergi Hukukunda düzenlenmemiştir. Haczedilemeyecek veya kısmen haczedilebilecek varlık, hak ve alacaklara ilişkin düzenleme; Almanya’da Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda (ZPO) yapılmıştır. Türkiye’de ise; haczedilemeyecek ve kısmen haczedilebilecek varlık, hak ve alacaklar, kamu alacaklarının cebren tahsili usullerinin düzenlendiği 6183 Sayılı AATHUK’ da yapılmıştır.

Alman Vergi Hukukunda, vergi alacaklarının cebri tahsil yolları; ihtiyati haciz, fiili haciz, borçlunun iflası ve kefalet gibi yöntemler iken, Türkiye’de bu yöntemler ile birlikte teminatlar yolu ile vergi alacağı cebren tahsil edilebilmektedir. Hem Almanya hem de Türkiye’de, fiili haciz sürecinde haczi engellemeye yönelik girişim ve direnme durumlarında, hukuk çerçevesinde zor kullanma hakkı bulunmaktadır. Almanya’da vergi borcundan dolayı alacaklı vergi dairesinin yaptığı hacze karşılık, borçlu tarafından dava açılması haczi durdurmamaktadır. Buna karşın Türkiye’de hacze karşı açılan dava, idarenin kararını durduran bir işlem olup, davanın borçlu aleyhinde sonuçlanması durumunda vergi borçlusu inkar tazminatı ödemekle yükümlüdür.

3.3. Fransa’da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili

Fransa’da vergi alacaklarının cebren tahsili işlemleri ve sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından, ülkenin vergi sistemi ve dolayısı ile kamu alacaklarının temelini oluşturan vergiler hakkında bilgilendirme yapılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle, Fransa’da vergi alacaklarının cebren tahsili konusu; Fransa’da kamu-vergi

alacakları kapsamında vergiler ve vergi alacağıının cebren tahsil yöntemleri olmak üzere iki alt başlıkta ele alınarak incelenmiştir.

3.3.1. Fransa’da Kamu Alacakları Kapsamında Vergiler

Fransa’da yer alan vergi sistemi ve mevzuat karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi oranlarının da yüksek olduğu bu ülkede vergi idaresinin etkinliği ve verimli çalışması sebebiyle vergi tahsilâtlarında herhangi bir sorunla karşılaşılmamaktadır (Chaumont, 2014: 149). Fransız vergi sisteminde, gelir kavramına ilişkin bir tanımlama yapılmamakla birlikte, vergilendirilebilir gelir; bireyin çeşitli yollardan elde ettiği brüt tutarların toplamı olarak ifade edilmektedir. Vergiler; merkezi hükümet tarafında konulmakla birlikte, bu vergilerin tahsili veya toplanmasından yerel vergi ofisleri sorumludur. Buna karşın Fransa’da vergi ve vergilendirmeye ilişkin tüm konularda Maliye ve Ekonomi Bakanlığı bünyesinde bulunan Vergiler Genel Müdürlüğü yetkilidir (Arslaner, 2010: 128; Buran, 2013: 70).

Fransız vergi sistemi içinde vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler, varlık üzerinden alınan vergiler ve yerel hizmetler için toplanan yerel vergiler olmak üzere dört ana grupta sınıflandırılmaktadır (Bureau, 2016: 6). Fransız vergi sistemi içinde yer alan vergi türleri sınıflandırması, genel olarak Türk vergi Sistemi ile İngiltere ve Almanya vergi sistemlerindeki sınıflandırma ile benzeşmektedir. Ancak, Almanya’nın federal bir devlet yapılanmasına sahip olması nedeniyle, hem merkezi yönetimin hem de federal yönetimlerin yetki ve sorumluluk alanlarına giren konularda vergi belirlemesi bağlamında, çalışmada incelenen diğer ülkelerden farklılaşmaktadır.

Fransız Vergi Sistemi sınıflandırmasında yer alan ilk vergi türü, pek çok ülkede de uygulanan gelir vergisidir. Gelir vergisi kapsamında; başta çalışanların ücret gelirleri olmak üzere, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, ticari ve zirai kazançlar, sermaye piyasalarında işlem görmeyen şirketlerden veya limited ortaklıklardan elde edilen gelirler ve her türlü serbest meslek kazançları yer almaktadır (Okumuş, 2013: 64). Mükellefiyet açısından gelir vergisi incelendiğinde, Fransa’da ikamet eden her birey gelir vergisi mükellefidir. Fransa’da ikamet koşulu, bireyin bir takvim yılı içinde en az 183 gün Fransa’da bulunması anlamına gelmekle birlikte, bireyin ana gelir kaynağı olan iş veya faaliyetlerinin Fransa’da olması ve kişisel servetin Fransa’da edinilmiş olması da ikamet koşulları arasında yer almaktadır. Oldukça geniş kapsamlı bir gelir vergisi mükellefiyetinin

bulunduğu Fransa'da; ikametgâhı Fransa'da olan her mükellef, yurt dışından elde ettikleri gelirleri için de gelir vergisi ödemekle yükümlüdür (Durmuş, 2016:122).

Gerek Türk vergi sisteminde ve gerekse İngiliz ve Alman vergi sistemlerinde, gelir vergisi mükellefiyetinde benzer koşullar bulunmakla birlikte, mükelleflerin ülke dışında elde ettikleri gelirleri için vergi ödeme yükümlülüğü sadece Fransa'ya özgü bir uygulamadır. Gelir vergisine tabi her birey elde ettiği geliri beyan etmekle yükümlü olup, her yılın Haziran ayının 30'una kadar beyanname verilmesi gerekmektedir. Fransa'da gelir vergisinin ödenmesinde; aylık ödeme ve taksitli ödeme seçenekleri yer almaktadır. Mükellef dilediğinde gelir vergisini Şubat 15, Mayıs 15 ve Eylül 15 olmak üzere üç taksitte ödeyebilmektedir. Şubat ve Mayıs aylarında ödenen taksitler, genel olarak mükellefin tahmini gelir vergisi iken, Haziran ayında verilen beyannameye göre tahakkuk eden vergi ile tahmini olarak ödenen vergi arasındaki fark, son taksit ödeme tarihi olan 15 Eylül'de ödenmektedir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, tahmini olarak ödeyeceği ve beyannameye istinaden tahakkuk eden gelir vergisine istinaden ödenmesi gereken vergi tutarlar hakkında mükellefi bilgilendirmekle yükümlüdür (Okumuş, 2013: 65). OECD ülkeleri içinde milli gelire oranla en yüksek gelir vergisinin alındığı Fransa'da, gelir vergisi oranları %45'e kadar artan oranlarda uygulanmaktadır. Yıllık bireysel gelirin 9 710 Euro'su vergiden muaf iken, 9 710-26 818 Euro arası gelirden %14, 152 260 Euro ve üstü gelirden %45 gelir vergisi alınmaktadır (<https://tebledisticaret.com>, 29.04.2019).

Fransız Vergi Sisteminde yer alan bir diğer vergi türü ise; servet veya diğer bir ifade ile sermaye üzerinden alınan kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tam ve dar mükellefiyet olarak uygulanmakta olup, şirketler Fransa'daki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden ve gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Tam mükellef statüsündeki kurumların, yurt dışı kaynaklı kazanç ve gelirleri genel olarak vergiye tabi değildir (<http://taxauditingymm.com>, 2017). Fransa'da şube açmak suretiyle faaliyet göstermek mümkündür, ancak bu şubeler vergi muafiyetine başvurmak hakkına sahip olmadıkları gibi aynı zamanda kolektif şirket statüsünde değerlendirilirler. Kurumlar vergisi oranı standart %33,33 iken, yeni düzenleme ile 2017-2020 döneminde kurumlar vergisi oranı %28'e düşürülmüştür. 2018 yılı itibariyle şirketler için uygulanan %3'lük ek vergi uygulaması ise kaldırılmıştır. Faaliyet konusu gayrimenkul üzerine olan şirketlerin, hisse satışlarından elde edilen uzun vadeli sermaye kazançları %19 vergiye tabi iken, yatırım kapsamında hisse

satışından elde edilen sermaye kazançlarının en az iki yıl elde tutulması kaydı ile %12'lik kısmı vergiden muaf tutulmaktadır (<https://tebledisticaret.com>, 29.04.2019).

Harcama üzerinden alınan vergiler kaleminde ise, Türkiye'de de uygulanan KDV yer almaktadır. Fransa'da tüketim üzerinden alınan KDV, genel olarak %20 olarak uygulanmakta iken; kitap, ilaç, paket servis yiyecekleri, su, vb. gibi tüketim ürünlerinde %10, enerji, belli gıda maddeleri, engellilere yönelik ekipman ve konaklamalar, vb. gibi tüketim kalemlerinde %5,5, sosyal güvenlik sistemi tarafından sunulan belli ürünler için ise %2,1 olarak uygulanmaktadır. Fransız Vergi Sisteminde, vergi mükellefiyeti bulunan küçük, orta ve büyük işletmeler KDV mükellefiyet kaydı yaptırmakla yükümlüdür. Yürütülen faaliyet türüne bağlı olarak mükellefler; aylık, üçer aylık veya yıllık KDV beyannamesi vermektedirler (<http://taxauditingymm.com>, 2017).

Fransız vergi sistemi içindeki son vergi türü ise, yerel yönetimler tarafından uygulanan; arazi vergisi veya kurumsal gayrimenkul katkı payı kapsamında bölgesel ekonomik katkı payı, kurumsal KDV payı, konut vergisi ve şirket araç vergisi, damga vergisi, maaş vergisi, staj vergisi, finansal işlem vergisi, vb. gibi diğer vergilerdir. Emlak vergisi gayrimenkul sahipleri tarafından ödenmekte iken, konut vergisi kiracılar tarafından ödenen bir vergi türüdür (Buran, 2013: 71).

Fransız Vergi Sistemi değerlendirildiğinde, genel olarak vergi türlerinin oldukça çeşitli ve vergi oranlarının yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim gelir vergisi oranlarında OECD ülkeleri içinde en yüksek gelir vergisinin Fransa'da uygulandığı dikkate alındığında, Fransa'da uygulanan vergi oranlarının yüksek olduğu ortadadır.

3.3.2. Fransa'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Yöntemlerinin ve Türkiye' deki Uygulamalarla Karşılaştırılması

Fransız hukukunda, Türk hukukunda olduğu gibi gerek vergi ve gerekse kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin özel bir düzenleme veya prosedür bulunmamaktadır. Vergi veya kamu alacağının zamanında ödenmemesi durumunda, alacaklı kamu idaresinin borçluya borcunu hatırlatan bir bildirim yapması, vergi-kamu alacağının cebren tahsil sürecinin başlatılması için tek koşuldur. Borçlunun borcunu ödememesi durumunda, Fransız Vergi Usul Kanununda belirtildiği üzere genel hükümler dâhilinde vergi alacakları takip ve tahsil edilmektedir (Arslaner, 2010: 128). Fransa'da vergi alacaklarının cebren tahsili yoluna başvurulması için, borçlunun borcunu ödeme vadesinde ödememiş olması ve buna

istinaden alacaklı vergi idaresinin borçluya, borcu ödemesine ilişkin yazılı bildirimde bulunması gerekmektedir. Vadesinde ödenmeyen vergi borçlusuna gönderilen davet, bilgilendirme, vb. gibi her türlü yazılı belge, genel olarak ödeme emri niteliğindedir. Bu bağlamda Fransa'da vergi alacaklarının cebren tahsil sürecini başlatan uygulamanın, Türk vergi hukukunda da olduğu üzere ödeme emrinin tebliği olduğu söylenebilir.

Fransa'da vergi alacağının cebren tahsili sürecini başlatan, alacaklı vergi dairesinin borçluya borcunu ödemesini hatırlatıcı mahiyetteki tebliği, borçluya iadeli taahhütlü bir mektup şeklinde gönderilmektedir. Mektubun gönderilmesini takip eden 20 gün içinde borçlu borcunu ödemediği takdirde, verginin tahsilinden sorumlu saymanlık cebri tahsil sürecini başlatmaktadır. Genel olarak borçlunun varlık, hak ve alacaklarının haczi yolu ile vergi alacağının cebren tahsili işleminin yürütülmesi, genel hükümler ile belirlenmiş prosedürler çerçevesinde icra memuru veya saymanlık adına görevlendirilmiş kamu görevlisi tarafından yapılmaktadır (Buran, 2013: 73).

Türkiye'de, çalışanların ücret gelirleri üzerinden vergi kesintisi kaynaktan yapıldığı için, bu nitelikteki vergilerin cebren tahsili için herhangi bir cebri tahsil yoluna başvurulmasına gerek yoktur. Ancak, Fransız vergi hukukunda ücret kavramı oldukça geniş bir anlamda ele alınmıştır. Nitekim Fransa'da ücret, gelir ana başlığı altında ele alınmakta ve bir kişinin yaptığı işten aldığı ücret dışında başkaca gelirleri de olabileceği varsayılmaktadır. Bu nedenle Fransa'da çalışanların ücretleri de vergi alacağının cebren tahsili amacıyla hacze konu olabilmektedir. Ancak Fransız vergi hukukunda çalışanların ücret gelirlerinin belli kademelere göre haczedilmesi esas olup, haczi yapan idarenin takdir hakkını gereği gibi kullanmaması veya kötüye kullanmasından kaynaklanabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırması amaçlanmıştır. Vergi alacağının tahsili amacıyla ücretlere haciz uygulanmasında, hangi gelir dilimine haciz uygulanmayacağı ve haciz uygulanacak gelir dilimleri ve oranlarının, Fransız vergi hukukunda açıkça belirtilmiş olması, hem olumsuz sonuçların ortaya çıkmasını azaltmakta hem de haciz uygulamasını hukuki açıdan sorunsuz hale getirmektedir. Bu nedenle Fransız vergi hukukunda hacze itiraz ve hukuki davalar genel olarak daha az rastlanılan bir durumdur (Yavaş, 2009: 96-107). Fransız Hukukunda vergi-kamu alacağının haciz yolu ile cebren tahsiline ilişkin esasların açık ve belirginliği ile Türkiye'deki hukuki uygulamalardan farklılaşmaktadır.

Vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsil süreci ve işleyiş incelendiğinde; Türk hukuk sisteminde vergi alacaklarının haciz yolu cebren tahsil süreci ile benzeşmektedir.

Özellikle, verginin vadesinde ödenmemesi halinde borçluya gönderilen hatırlatma mektubunun, Türkiye'deki ödeme emri ile benzeştiği çok açıktır. Fransa'da borçluya borcunu ödemesi için 20 günlük süre tanınırken, Türkiye'de bu süre 15 gündür. Ancak, Fransa'da borçluya gönderilen hatırlatıcı mektupta, borçlunun borcunu ödememesi halinde mal bildiriminde bulunması gerektiğine ilişkin bir bilgiye ulaşılamamıştır. Ayrıca vergi alacaklarının haciz yolu ile cebren tahsiline ilişkin özel düzenlemelerin olmayışı, haciz prosedürlerinin genel hükümler çerçevesinde yürütülmesi de, Türk hukuk sistemi ile farklılaşmaktadır. Türkiye'de gerek vergi alacakları ve gerekse kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin usul ve esaslar 6183 Sayılı AATHUK ile düzenlenmiş olup, cebri tahsil yöntemleri bu kanun hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Fransız hukukunda haczedilebilecek ve haczedilemeyecek gelirlere ilişkin tutar ve oranların açıkça belirtilmiş olması da Türk hukuk sistemi ile farklılaşmaktadır.

3.4. Avusturya'da Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili

Çalışmanın bu başlığı altında Avusturya vergi sistemleri ile vergi alacaklarının cebren tahsilinde uygulanan yöntemlere yer verilmiştir.

Avusturya vergi sisteminde vergiler; gelir üzerinde alınan vergiler, sermaye üzerinden alınan vergiler ve harcama-tüketim üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır. Avusturya vergi sisteminde harcama üzerinden alınan vergiler (KDV) ve gelir vergisi, devletin en önemli gelir kaynakları arasında yer almaktadır. Gelir vergisi sistemi artan oranlı olup, bireyin gelir düzeyi arttıkça ödeyeceği vergi oranı da artmaktadır. 2018 yılı itibariyle, yıllık geliri 11 000 Euro'nun altında olanlar gelir vergisi ödemezken, en düşük gelir vergisi yıllık 11 000-18 000 Euro için %25'dir. Yıllık geliri 90 000-1 000 000 Euro arasında olanlar %50 oranında gelir vergisi öderken, 1 000 000 Euro üzerinde gelir elde edenlerden %55 oranında vergi alınmaktadır. Ancak, vergi oranları hesaplanırken bireyin yıllık gelir tutarının tamamına isabet oran üzerinden vergi hesaplanmamakta ve alınmamaktadır (<https://dendax.com>, 04.05.2019). Şöyle ki yıllık geliri 18 bin Euro olan bir birey tüm geliri üzerinden %25 vergi ödemeyip, vergiden muaf gelir olan 11 bin Euro üzerindeki 7 bin Euro'luk gelirine istinaden %25 vergi ödemekle yükümlüdür. Benzer şekilde elde edilen yıllık toplam gelir tutarı ne olursa olsun, bireyin vergiden muaf geliri için vergi hesaplanmaz ve her kazanç dilimine isabet eden tutar, o dilimin vergi oranı üzerinden vergilendirilmektedir.

Avusturya’da sermaye üzerinden alınan vergiler, diğ er bir ifade ile kurumlar vergisi oranı %25 olup, sermaye şirketlerinin Avusturya sınırları içindeki faaliyetlerinden doğ an tüm gelirleri üzerinden ödenmektedir. Kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin ortaklarının sermaye payları üzerinden elde ettikleri gelirleri ve şahıs şirketlerinin gelirleri de %25 gelir vergisine tabidir (<https://www.advantageaustria.org>, 04.05.2019). Bununla birlikte Avusturya’da tüketim ve harcamalar üzerinden alınan ve Einfuhrumsatzsteuer olarak adlandırılan 2018 yılı için KDV oranı %20’dir (Artar, 2017). Yerel yönetimler tarafından uygulanan vergilerden emlak vergisi, gayrimenkulün rayiç bedeli üzerinden yıllık %1 olarak uygulanırken, gayrimenkulün satışı üzerinden %3,5 oranında transfer vergisi uygulanmaktadır. Gayrimenkul satışında, alış ve satış arasında meydana gelen değ er artışı üzerinden, gayrimenkulün edinildiğ i süre dikkate alınmaksızın %30 değ er artış vergisi uygulanmaktadır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 51).

Avusturya vergi sistemi incelendiğ inde, genel olarak vergi türleri ve kalemlerinin diğ er AB ülkeleri ile benzeştiğ i görülmektedir. Gelir vergisinde %55’lik vergi dilimi ile Almanya ile birlikte en yüksek gelir vergisi oranına sahip gibi görünse de, verginin hesaplanmasında her gelirin ait olduğ u dilim üzerinden vergilendirilmesi nedeniyle, Avusturya’da gelir vergisi oranlarının normal olduğ u görülmektedir. Bununla birlikte kurumlar vergisi açısından %25’lik standart tarife ile pek çok Avrupa ülkesi ile benzer vergi oranlarına sahiptir.

Vergi alacaklarının takip ve tahsili açısından uygulamada interaktif sistemleri ve e-devlet uygulamasını en etkin kullanan AB ülkeleri arasında Avusturya gelmektedir. Kurumlar arası evrak değ işimi ve e-tebligat uygulamalarının interaktif gerçekleştirildiğ i Avusturya’da, her vatandaş e-tebligat servis sağlayıcına kayıt olmakla yükümlüdür. Bu sayede hem mükellefler internet üzerinden tüm kamusal kişisel bilgi, belge ve tebligatlarına ulaşabilmekte, hem de kamu idaresi vergi bildirimlerini internet üzerinden mükelleflere yapabilmektedir (Tanrıkulu, 2009: 323). Avusturya’da e-devlet hizmetinin gelişmiş olmasına bağı lı olarak mükelleflere tüm tebligatların internet üzerinden yapılması, vadesinde ödenmeyen vergi borçları için borçluya yazılı bir tebligatın veya diğ er bir ifade ile ödeme emrinin gönderilmesini ortadan kaldırmaktadır.

Avusturya vergi hukukunda vergi-kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Genel olarak alacakların haciz yolu ile cebren tahsil hükümleri genel hukuk kapsamında ele alınmakta ve takip yapılmaktadır. Gerek özel ve

gerekse kamu alacaklarının haciz yolu ile tahsilinde, haczi ilk koyduran alacaklı lehine haczedilen varlık üzerinde, haciz konulduğu andan itibaren rehin hakkı doğmaktadır. Dolayısı ile borçlunun varlıkları üzerinde daha sonra haciz koydurmak isteyen alacaklılar, ilk haciz koydurmanın imtiyaz hakkı nedeniyle hacze iştirak edememektedir. Bu bağlamda Avusturya hukukunda, alacağın cebren tahsili amacıyla haciz uygulamasında; “alacakta öncelik ilk teşebbüs edene aittir” ilkesinin yer aldığı söylemek mümkündür (Uyar, 2006: 352-353).

Tablo 3.1. Türkiye Ve İncelenen Avrupa Ülkelerindeki Kamu Alacağının Cebren Tahsiline İlişkin Bazı Uygulamaların Karşılaştırılması: Benzer Ve Farklı Yöntemler

Ülkeler	Ödeme Emri Uygulaması	Kamu Alacağına uygulanan cebren Tahsilat	Ödeme Emrinin Tebliğinden İtibaren Borçluya Verilen Süre	Mal Bildirimi Uygulaması	Borçlu Haciz Esnasında Borcunu Ödeyeceğine Dair Beyan Etmesi Durumunda Verilen Süre	Cebri Tahsilde Yetkili Makam
Türkiye	Var	Teminat, Fiili Haciz, E- Haciz, Borçlunun iflasının İstenmesi	15 Gün	Var	20 Gün	Vergi Dairesinin Talebiyle İcra Daireleri
İngiltere	Yok	Haciz	-	Yok	5 Gün	Sertifikalı İcra Memurları
Fransa	Var	Haciz	20 Gün	Yok	-	Sorumlu Saymanlık
Almanya	Var	Borçlunun iflası, İhtiyati Haciz, Fiili Haciz, Teminat	1 Hafta	Yok	-	Vergi Ve Gümrük İdareleri
Avusturya	Var	Haciz	-	Yok	-	Sorumlu Kamu İdaresi

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Kamu hizmetlerinin finansmanı ise kişi ya da kurumlardan toplanan vergiler veya diğer kamu alacakları yolu ile gerçekleştirilmektedir. Kamu alacağı en genel ifade ile devletin; kişi ya da kurumlara vereceği kamu hizmetlerini karşılama amacıyla, egemenlik ve kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden ortaya çıkan alacakları veya borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle elde ettiği gelirlerdir. İşte bu noktada hem kamu hizmetlerinin zamanında yerine getirilmesi hem de bu hizmetlerin eksiksiz ve günün koşullarına uygun bir şekilde sunulabilmesi açısından, kamu alacaklarının eksiksiz ve zamanında tahsil edilmesi hayati önem taşımaktadır. Ancak tüm yasal düzenlemeler ve kamu alacağının ödenmemesi durumunda getirilen cezai uygulamalara rağmen, kamu alacakları zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilememektedir. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsiline yönelik özel takip usullerine ilişkin düzenlemelere gidilmiştir.

Çalışmada incelenen AB ülkelerinin genelinde vergi ve kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin düzenlemelerin yapıldığı özel bir kanuna rastlanılmamıştır. Genel olarak İngiltere, Fransa ve Avusturya'da vergi alacaklarının cebren tahsili usul ve esasları ülkelerin vergi kanunları ile düzenlenmiş olup, İsviçre'de kamu alacaklarının cebren tahsili İİK ile düzenlenmiştir. Ancak, Almanya'da Vergi Hukuku Kanunu (AO) ile kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin yöntemlere ait düzenlemelerin bulunmadığı konularda, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa (ZPO) atıf yapılarak vergi alacaklarının cebren tahsili ve tahsil sürecinde uyulması gereken esaslar düzenlenmiştir. İncelenen AB ülkelerinde, kamu alacaklarının cebren tahsilinde genel olarak haciz uygulamasının yaygın olarak kullanıldığı, buna karşın Almanya'da ihtiyati haciz ve teminatlar yolu ile vergi alacaklarının cebren tahsilinin yapıldığı belirlenmiştir. Türkiye'de kamu alacaklarının tahsili için, borçlunun iflasının istenmesi yoluna gidilmekte ve kamu alacakları öncelikli alacaklar olduğu için, iflas masası tarafından borçluya ait varlıkların satışından elde edilen gelirden öncelikli olarak kamu alacakları tahsil edilmektedir. Çalışmada incelenen AB ülkelerinde, kamu alacağının tahsili için borçlunun iflasının istenmesine dair bir yöntem uygulandığı belirlenmemiştir. Vergi alacakları, kamu alacaklarının en önemli kalemleri arasında yer almaktadır.

Kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması bağlamında kamu alacaklarının önceliği esas alındığında; kamu alacaklarının en kısa sürede ve eksiksiz şekilde tahsilinin sağlanabilmesi açısından, Türkiye'de olduğu gibi çerçevesi ayrıntılı olarak belirlenmiş ayrı

bir tahsilât kanunu ile takip ve tahsil edilmesinin doğru bir yaklaşım olduğunu söylemek mümkündür. Gerek Türkiye’de ve gerekse incelenen AB ülkelerinde vergi alacaklarının cebren tahsilini başlatan olay, borçlunun vadesinde vergi borcunu ödememesidir. Vadesinde ödenmeyen vergiler için cebri tahsil yoluna başvurulabilmenin ön koşulu ise vergi idaresi tarafından borçluya ödeme emri gönderilerek, belli süre içinde borcu ödemesinin hatırlatılmasıdır. Ödeme emri uygulaması Türkiye, Almanya, Fransa ve Avusturya bulunmakta iken, İngiltere’de vergi alacağının vadesinde ödenmemesi cebri tahsil yoluna başvurulması için yeterlidir. Ödeme emrinin gönderildiği ülkelerde, borçluya vergi borcunu ödemesi yönünde hatırlatma yazılı olarak yapılırken, sadece Avusturya’da e-tebligat şeklinde yapılmaktadır. İngiltere’de vadesinde ödenmeyen vergi alacakları için, yetkili icra memuru borçluya haber vermeksizin fiili haciz işlemine başlayabilmektedir. Fiili haciz esnasında borçlunun borcunu 5 gün içinde ödeyeceğini beyan etmesi ve haciz tutanağını imzalaması halinde, haciz durmakta ve haczedilen mallar borçluya bırakılmaktadır. Her ne kadar İngiltere’deki bu uygulama, kamu alacağının daha hızlı şekilde tahsil edilebilmesi yönünde alacaklı idareye zaman kazandırıcı olsa da, borçlunun kötü niyetinden kaynaklanmayan nedenlerle vergisini zamanında ödememesi, unutmaması, vb. gibi durumlarda zora girmesine yol açan bir uygulamadır. Ayrıca vergi borçlusunun fiili haciz uygulanması ile uğrayacağı ticari ve itibar kaybı da önemli bir olumsuzluk olarak nitelendirilebilir.

6183 Sayılı Kanun gereği ödeme emri gönderilen borçlu, kendisine tanınan 15 günlük süre içinde borcunu ödememesi halinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Mal bildiriminde bulunmayanlar, 3 aya kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. Çalışma kapsamında incelenen AB ülkelerinde, ödeme emri ile birlikte borçludan mal bildiriminde bulunmasına dair bir uygulamanın bulunduğu tespit edilememiştir. Teknolojideki gelişmelere bağlı olarak devlet kurumlarının otomasyona geçmesi ve kurumlar arasında elektronik ortamda iletişimin varlığı, bilgi ve belge paylaşımının yapılabildiği dikkate alındığında, Türkiye’deki mal bildirim zorunluluğunun uygulanmasının doğru olmadığı söylenebilir. Özellikle vergi borçlusuna ait varlık ve hakların (gayrimenkul, araç, banka hesapları, vb.), kurumlar arasındaki otomasyon sistemi üzerinden takip ve tespitinin mümkün olması nedeniyle, hem borçlunun mal bildiriminin gerçeği yansıtmaması olasılığı hem de mal bildirim süreci ile ortaya çıkabilecek zaman kayıpları ortadan kaldırılabilecektir. Bu nedenle borçludan mal bildiriminde bulunması yerine, otomasyon üzerinden borçlunun tüm varlık, hak ve alacaklarının tespitinin yapılmasının, kamu alacaklarının daha hızlı tahsilini sağlayabileceği düşünülmektedir.

Türkiye’de 2006 yılından itibaren kamu alacaklarının cebren tahsili için, kamu borçlusunun hem banka hesaplarına hem de adına kayıtlı motorlu taşıtlarına, alacaklı tahsil dairesi tarafından e-haciz konulabilmektedir. Ancak zaman zaman alacaklı vergi idaresinin, borçlunun hesaplarına vergi alacağından çok daha fazla tutarlar üzerine e-haciz koyduğu yönünde uygulamalara rastlanılmaktadır. Bu durum hem borçlunun ticari faaliyetlerini zora sokmakta hem de vergi borcundan daha fazla konulan e-haczin kaldırılması için borçluyu uğraştırmakta ve borçlunun hesaplarının bulunduğu banka ile ilişkilerinin bozulmasına yol açmaktadır. Çalışmada incelenen AB ülkelerinde, vergi alacağının e-haciz yoluyla tahsili sürecinde, vergi alacağından daha fazla tutarlar üzerine haciz konduğu ve borçluyu zora sokan uygulamalara ilişkin bilgiye rastlanılamamıştır. E-haciz uygulaması hem kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsiline olanak sağlaması, hem de posta ve kağıt masrafları gibi çeşitli maliyet yaratıcı unsurların ortadan kaldırılarak devlet giderlerinin azaltılmasına olanak sağlamaktadır. Bu nedenle e-haciz uygulaması yararlı ve kamu alacağının en kısa sürede tahsiline olanak sağlayan cebri bir tahsil yöntemidir. Ancak e-haciz uygulamasında; borçlunun hesaplarına haciz konulurken, vergi idaresinin alacağından daha fazla tutar üzerine haciz koymaması veya haciz konulan hesabın bulunduğu bankaya haciz ile ilgili detaylı bilgi vererek, olası hataların önlenmesi sağlanmalıdır.

Türk Vergi Hukukunda kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemlerinin incelenmesi ve bu tahsil yöntemlerinin seçilmiş AB ülkelerindeki kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemleri ile karşılaştırılarak, mevcut durumun ortaya konulmasının amaçlandığı bu çalışmada, incelenen AB ülkelerindeki kamu alacağının cebri tahsil uygulamaları ile Türkiye’deki cebri tahsil uygulamalarına ilişkin ulaşılan sonuçları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

E-haciz uygulaması, vergi borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmeden yapılmadan borçlunun banka hesapları üzerine haciz konulması yönünde gerçekleştirilmektedir. Bu durum vergi borçlusunun ticari faaliyetlerini ve banka nezdindeki kredibilitelerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. İdarenin bu uygulaması, cebri tahsil uygulamasının usul ve esaslarına uyulmaması nedeniyle, borçlu lehine, idare aleyhine hukuki sonuçlar doğurmakta ve kamu alacaklarının tahsil süreci uzamakta veya kamu alacağının tahsilini geciktirmektedir. Bir diğer önemli sorun ise, e-haciz bildirgesini alan bankaların; vergi alacağından dolayı borçlunun banka hesaplarındaki tutarın tamamı üzerine ve gelecekte hesaba yatacak tutarlar üzerine de haciz konulduğu yönünde işlem yapmasıdır. Ancak, yasal

olarak haciz; haciz bildirgesinin tebliğ edildiği tarihte borçlunun hesabında bulunan tutara uygulanmalıdır. Banka çalışanlarının veya yöneticilerinin bilgi yetersizliği, uygulamanın idarece tam olarak anlatılamaması, vb. gibi nedenlerle yapılan bu yanlış uygulama, borçlunun veya mükelleflerin haciz konulacağı endişesi ile tasarruflarını bankacılık sistemi dışına çıkarmasına neden olmaktadır. Böylece, hatalı ve hukuksuz e-haciz uygulamalarına bağlı olarak, kamu alacaklarının tahsili tehlikeye sokulmakta veya borçlunun ticari yönden zarar görmesine yol açmaktadır. Ayrıca uygulamanın hukuki yönden eksik olması da, alacaklı vergi idaresini hukuk karşısında haksız konuma sokacaktır. Uygulamanın bir diğer olumsuz sonucu ise, vergi mükelleflerinin mali sistem dışına çıkması ve kayıt dışılığın artmasıdır. Bu sorunların yaşanmaması ve uygulamanın hukuka uygun olması için e-haciz uygulanırken; vergi alacağı, varsa ceza ve masrafları kadar borçlunun banka hesabına haciz konulması, hesapta kalan tutarın borçlu tarafından rahatça kullanılması ve vergi borcu ödendiğinde e-haczin idare tarafından otomatik olarak kaldırılması sağlanmalıdır.

Uygulamada yaşanan bir diğer önemli sorun ise, haczedilen menkul veya gayrimenkullerin satış süreleri ve tutarlarına ilişkindir. Türkiye’de vergi alacağının haciz yoluyla cebren tahsilinde el konulan menkul ve gayrimenkuller, hem uzun prosedür ve süreçlerden sonra satışa çıkarılabilmekte hem de hacizli varlıkların satış bedelleri, varlığın piyasa değerinin çok altında olmaktadır. Dolayısı ile hacizli menkul ve gayrimenkullerin satışı ile kamu alacağının tahsili hem zorlu bir süreçte gerçekleşmekte hem de elde edilen gelirler alacağın tahsiline yetmemektedir. Araştırmada incelenen Avrupa ülkelerinde, hacizli menkul ve gayrimenkullerin satış esaslarına ilişkin bilgiye rastlanılamamıştır. Ancak, AB’de; kamu alacaklarının tahsili amacıyla haczedilen menkul ve gayrimenkullerin, mahkeme kararı ile borçlu tarafından satışına izin verildiği tespit edilmiştir. Bu tür bir uygulamanın Türkiye’de de yapılabilmesinin hukuki koşulları sağlanması halinde, hem haczedilen menkul ve gayrimenkuller borçlu malik tarafından daha hızlı hem de gerçek değerine daha yakın bir değerde satılması sağlanabilir. Böylece, kamu alacağının hacizli menkul ve gayrimenkullerin satışı ile tahsilinde; idare açısından hem zaman ve emek tasarrufu hem de vergi alacağının eksiksiz veya daha fazla tutarda tahsili sağlanabilir. Ancak böyle bir uygulamanın hukuki nitelik ve koşullarının açık ve ayrıntılı olarak belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kötü niyetli kamu borçluları, kendilerine ait menkul ve gayrimenkullerin satış sürecini uzatarak veya satılmasını engelleyerek, kamunun zarar görmesine yol açabilirler.

Sonuç olarak, vergi alacaklarının cebren tahsili sürecinde; alacağın hızlı ve eksiksiz tahsil edilebilmesi amacıyla, hem teknolojideki gelişmelerden faydalanılmalı hem de uygulamaların hukuk çerçevesinde ve sonradan idare açısından olumsuz hukuki sonuçlar doğurmayacak şekilde cebri tahsil yöntemlerinin uygulanması gerektiği söylenebilir. Aynı zamanda vergi alacağının cebren tahsilinin, vergi borçlusunu sosyal ve ekonomik açıdan zora sokmadan sağlanmasına özen gösterilmelidir. Her ne kadar Türkiye’de kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin usul ve esasların düzenlendiği özel bir kanun olsa da, 6183 Sayılı Kanunun; Avrupa ülkelerindeki başarılı uygulamalar ile güncellenmesi, en hızlı ve eksiksiz şekilde kamu alacaklarının tahsilini sağlayacak düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.



5. KAYNAKLAR

Kitaplar

- Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Arslaner, H. (2010). *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Bayraklı, H.H. (2001). *Vergi İcra Hukuku* (İkinci baskı). Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Buchanan, James McGill. (1999). *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, IN: Liberty Fund, Indianapolis. 102.
- Bulutoglu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi* (Sekizinci Baskı). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Candan, T. (2011). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Coşkun, M. (2011). *Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çelik, B. (2018). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku* (Üçüncü baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Edizdoğan N., Çetinkaya Ö., ve Gümüş E. (2017). *Kamu Maliyesi* (8.Baskı). Bursa: Ekin Yayınları.
- Gerçek, A. (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Gerçek, A. (2017). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku* (2. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gülseven, M. (1999). *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Karadağ, N.C. (2012). Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar. *Maliye Dergisi*, 162, 238-255.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2005). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koçak, M. (2011). *Vergi İcra Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kopits, George. (1992). *Tax Harmonization in the European Community*, IMF Occasional Paper, Washington DC, July.
- Kumrulu, A. (1981). *Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım* (Yayın no.460).Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- Kuru, B. (2013). *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Loeprick, Jan ve Engelschalk Michael. (2011). *Simplified Risk Scoring for SMEs*. Ss. 45–54 içinde Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences), editör R. A. ve J. L. Munawer Sultan Khwage. The World Bank, Washington D.C.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku* (On üçüncü baskı). Ankara: Turan Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2012). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. İstanbul: Oluş Yayıncılık.
- Pope, T. ve Roantree, B. (2014). *A Survey of The UK Tax System*, Institute for Fiscal Studies.
- Sakal, M., Alpaslan, M. (2008). *Vergi Hukuku Uygulaması*. İzmir: Grafmat Basım.
- Sarılı. M. A., (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Tanıtım Baskı.
- Tombaloğlu, M.L. (2011). *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Torgler, Benno, Demir, C. İhsan, Macintyre, Schaffner, Murkus. (2008). *Causes and Consequences of Max Morale: An Emprical Investigation*, Economic Analysis-Poliev.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2011). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Kitabevi.
- Uyar, T., Uyar, A., Uyar, C. (2016). *İcra Hukukunda Haciz* (Genişletilmiş ve yeniden yazılmış 3. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Üstün, Ü.S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara:Seçkin Yayıncılık.
- Yıldırım, N.D., Yıldırım, M.K. (2009). *İcra Hukuku* (Dördüncü baskı). İstanbul: Yetkin Yayınları.

Sürelî Yayınlar

- Ağar, S. (2007). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II. *TBB Dergisi*, 67, 360-392.
- Altun, B. (2011). Vergi Mevzuatında Menkul Malların Haczi ve Satışı. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, 104, 225-233.
- Arslan, A.S. (2014). HMK Hükümlerine Göre Teminat Kurumu ve Dava Şartı Niteliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı), 943-974.
- Arslaner, H. (2010). *Kamu alacaklarının haciz yolu ile takibi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arslaner, H. (2017). Kamu Alacaklarının Tahsilatını Sağlamaya Yönelik Bir Önlem: Tasarrufun İptali Davaları. *Sosyo Ekonomi*, 25(32), 81-104.
- Artun, E.S. (2014). Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyatî Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı), 4535-4566.
- Ataseven, B., Döğer, H. (2017). Taşınmazların İcra Yoluyla Satışı ve Tarafların Hak ve Yükümlülükleri. *GSI ARTICLE*, Summer, 253-266.
- Ay, H., Alpaslan, M. (2011). Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemi. *Vergi Dünyası*, 360, 165-169.
- Bahçeci, B. (2012). TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 101, 223-246.
- Başbüyük, İ. (2014). Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, (Özel Sayı) 4613-4631.
- Batun, M. (2010). Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk. *Vergi Dünyası*, 341, 86-93.
- Budak, T., Benk, S. (2011). Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 2 (2), 61-76.
- Buran, B. (2013). *Türk Vergi Hukukunda haciz ve elektronik haciz uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Can, İ. (2004). Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*, 145, 1-60.
- Can, S. (2018). Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri. *Hukuk Gündemi*, 1, 49-59.

- Canbazoğlu, K. (2010). Vergilendirme ve Vergi Alacağıın Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi. *TBB Dergisi*, 89, 154-195.
- Chaumont, Blaisse Philippe. (2014). Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel. *Vergi Dünyası Dergisi* 397: 148–151.
- Çağlayan, R. (2016). Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kıstasları. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, 373-398.
- Çiftçi, P. (2010). Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), 313-379.
- Çiftçi, T.E., Kılıçer, E., Peker, İ. (2012). Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkân Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4 (2), 81-90.
- Doldur, S. (2017). Vergi Hukuku'nda Cebren (Zorla) Tahsil Yolları. *Mali Çözüm Dergisi*, 139, 187-198.
- Dönmez, R. (2003). İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması. *Yaklaşım Dergisi*, 129, 34-40.
- Durmuş, N.K. (2016). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, 99-122.
- Ekinci, F. (2012). Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması. *DPUJSS Dergisi*, 32(11), 191-200.
- Ferhatoğlu, E. (2003). Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *E-akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, 19, 1-16.
- Gınalı, A. (2011). Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları. *Mali Çözüm Dergisi*, 105, 271-278.
- Gündüz, A. (2016). Kamu Alacaklarının Tahsilinde E-Haciz (Elektronik Haciz) Uygulaması. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 138, 199-208.
- Hepaksaz, E., Hayrullaoğlu, B. (2011). E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3 (2), 109-120.
- Kaplan, R. (2013). Hukuksal Açından Kamu Alacağı Kavramı. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 4, 189-214.
- Karadağ, N.C. (2012). Vergi Alacağıın Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar. *Maliye Dergisi*, 162, 238-255.

- Kılıç, S., Kaya, M.G. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri. *Sayıştay Dergisi*, 107, 37-64.
- Kılıçaslan, H., Yavan, S. (2017). Rant Vergisi: Avusturya ve İsviçre Örnekleri ve Türkiye'ye İlişkin Bir Değerlendirme. *AKÜ İİBF Dergisi*, XVIII (1), 47-60.
- Okumuş, H. (2013). *Türkiye ve seçilmiş AB ülkelerinde gelir vergisinin vergileme tekniği açısından karşılaştırması: 2008 sonrası dönem analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Otlu, F., İşleyen, Ş., Kaya, H. (2019). İflasın Ertelenmesi ve Borca Batıklık: Bir Uygulama. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 265-274.
- Özbek, M.S. (2012). İflâs Davasının Hukukî Mahiyeti. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(1), 207-274.
- Özçelik, V. (2014). Genel Haciz Yoluyla Takipte İcra Müdürünün Zor Kullanma Yetkisi (İİK m. 80/4). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Özel Sayı), 2909-2952.
- Özdemir, İ. (2010). *Merkez bankacılığında teminat sistemleri*. Uzmanlık Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ankara.
- Remeur, Cecile. (2015). In-Depth Analysis, *Tax policy in the EU*, 1- 29.
- Sezgin, B. (2010). Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket AmmeBorçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları. *Çözüm Dergisi*, 99, 247-258.
- Sorensen, Peter Birch. (2001). Tax Coordination in the European Union: What Are the Issues?, *Swedish Economic Policy Review*, 8 (1), 143-196.
- Şakar, A.Y. (2011). Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E- Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar. *ISMMOMali Çözüm Dergisi*, 106, 69-88.
- Şimşek, M. (2015). Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidiyeti Sorunu. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6, 535-561.
- Tanrıkulu, C. (2009). Türk ve Avusturya Hukukunda Elektronik Tebligat. *TBB Dergisi*, 85, 315-331.
- Taşdelen, A. (2004). Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davalar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 53 (2), 121-140.

Tezler

- Ubay, B. (2012). Avusturya Gelir Vergisi Sistemi. *Vergi Raporu*, 158, 71-79.
- Uyar, T. (2006). Hacze Âdi (Takipli) Katılma (İİK. m. 100). *TBB Dergisi*, 66, 352-376.

- Uyar, T. (2007). Haczedilen Malın Üçüncü Kişi Elinde Bulunması Halinde Açılacak İstihkak Davası (İİK mad.99). *Ankara Barosu Dergisi*, 65(1), 62-77.
- Uzun, F.B. (2016). Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve HakEhliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6 (2), 11-48.
- Üstün, Ü.S. (2010). Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 9-37.
- Yavaş, M. (2009). Maaş ve Ücret Haczi. *TBB Dergisi*, 84, 93-120.
- Yıldız, S. (2010). *Vergi icra hukukunda haciz*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yılmaz, M. (2016). Türk Hava Yolları “İdare”nin Neresinde?Örgüt ve Statü Üzerinden Bir Değerlendirme. *Memleket Siyaset YönetimDergisi*, 11 (26), 47-82.

Elektronik Kaynaklar

- 1567 Sayılı Kanun (1930). *Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun*. 25 Şubat 1930 Tarih ve 1433 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1567.pdf> adresinden alınmıştır.
- 1593 Sayılı Kanun (1930). *Umumi Hıfzıssıhha Kanunu*. 06 Mayıs 1930 Tarih ve 1489 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1593.pdf> adresinden alınmıştır.
- 2004 Sayılı Kanun (1932). *İcra İflas Kanunu*. 19 Haziran 1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf> adresinden alınmıştır.
- 2575 Sayılı Kanun (1982). *Danıştay Kanunu*. 20 Ocak 1982 Tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Aralık 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf> adresinden alınmıştır.
- 2644 Sayılı Kanun (1934). *Tapu Kanunu*. 29 Aralık 1934 Tarih ve 2892 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2644.pdf> adresinden alınmıştır.
- 2886 Sayılı Kanun (1983). *Devlet İhale Kanunu*. 10 Eylül 1983 Tarih ve 18161 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2886.pdf> adresinden alınmıştır.
- 2903 Sayılı Kanun (1936). *Pamuk Islahı Kanunu*. 01 Şubat 1936 Tarih ve 3221 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2903.pdf> adresinden alınmıştır.
- 2918 Sayılı Kanun (1983). *Karayolları Trafik Kanunu*. 13 Ekim 1983 Tarih ve 18195 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2918.pdf> adresinden alınmıştır.

- 3780 Sayılı Kanun (1940). *Milli Korunma Kanunu*. 26 Ocak 1940 Tarih ve 4417 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.3780.pdf> adresinden alınmıştır.
- 4081 Sayılı Kanun (1941). *Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun*. 10 Temmuz 1941 Tarih ve 4856 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.3.4081&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> adresinden alınmıştır.
- 4109 Sayılı Kanun (1941). *Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun*. 11 Ağustos 1941 Tarih ve 4887 Sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.4109.pdf> adresinden alınmıştır.
- 442 Sayılı Kanun (1924). *Köy Kanunu*. 07 Nisan 1924 Tarih ve 68 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 12 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.442.pdf> adresinden alınmıştır.
- 4734 Sayılı Kanun (2002). *Kamu İhale Kanunu*. 22 Ocak 2002 Tarih ve 24648 Sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4734&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> adresinden alınmıştır.
- 5228 Sayılı Kanun (2004). *Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. 31 Temmuz 2004 Tarih ve 25539 Sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 27 Aralık 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/07/20040731.htm> adresinden alınmıştır.
- 5275 Sayılı Kanun (2004). *Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun*. 29 Aralık 2004 Tarih ve 25685 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 17 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5275.pdf> adresinden alınmıştır.
- 5510 Sayılı Kanun (2006). *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu*. 16 Haziran 2006 Tarih ve 26200 Sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5510&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> adresinden alınmıştır.
- 5766 Sayılı Kanun (2008). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. 06 Haziran 2008 Tarih ve 26898 Sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 25 Şubat 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080606M1-1.htm> adresinden alınmıştır.
- 6098 Sayılı Kanun (2011). *Türk Borçlar Kanunu*. 04 Şubat 2011 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 10 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf> adresinden alınmıştır.
- 6183 Sayılı Kanun (1953). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. 28 Temmuz 1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 04 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> adresinden alınmıştır.

- 831 Sayılı Kanun (1926). *Sular Hakkında Kanun*. 10 Mayıs 1926 Tarih ve 368 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 14 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.831.pdf> adresinden alınmıştır.
- AB Komisyonu (2002). *2002/94/EC Nolu, 9.12.2002 tarihli Komisyon Kararı*, 28.11.2018 tarihinde <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002L0094:en:HTML> adresinden alınmıştır.
- AB Komisyonu (2008). *2008/55/EC Nolu, 26.05.2008 tarihli Konsey Direktifi*, 01.12.2018 tarihinde <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:150:0028:0038:EN:PDF> adresinden alınmıştır.
- AB Konseyi (1976). *76/308/EEC sayılı Bazı Yükler, Yükümlülükler, Vergiler ve Diğer Önlemlere İlişkin Alacakların Tahsilinde Karşılıklı Yardıma Dair 15 Mart 1976 tarihli Konsey Direktifi*, 25.11.2018 tarihinde <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31976L0308:en:NOT> adresinden alınmıştır.
- AB Konseyi (2001). *2001/44/EC sayılı, 15.06.2001 tarihli Konsey Direktifi*, 25.11.2018 tarihinde <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32001L0044:en:HTML> adresinden alınmıştır.
- Acar, M.G., Yiğit, H. (2008). Amme Alacaklarında Rüçhan (Öncelik) Hakkı. *Vergi Dünyası*, 26. Ekim 2018 tarihinde <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4613#> adresinden alınmıştır.
- Artar, Y. (2017). OECD Verileri Işığında Dünyada Katma Değer Vergisinin Durumu. 04 Mayıs 2019 tarihinde <https://yusufartar.com/2017/06/01/oecd-verileri-isiginda-dunyada-katma-deger-vergisinin-durumu/> adresinden alınmıştır.
- Bureau, A. (2013). Overview of the French tax system. 25.04.2019 tarihinde https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf adresinden alınmıştır.
- Ernst&Young (2016). *Vergi Rehberi 2016*. 04.01.2019 tarihinde <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/00dabf6a-f520-4707-880a-30979e98cfd1> adresinden alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2005). *Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1*. 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, 20 Kasım 2018 tarihinde http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici-A1.pdf adresinden alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı-GİB (2007). *Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler*, 27 Kasım 2018 tarihinde <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/odemeemrinekarsi2007.pdf> adresinden alınmıştır.
- Gülsoy, E. (2009). *İngiltere Ülke Raporu*. T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ankara.
- İcra İflas Kanunu (1932). *2004 Sayılı İİK*. 19 Haziran 1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 07 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf> adresinden alınmıştır.

- İnternet: <http://taxauditingymm.com> (2017). Fransa Genel Ekonomik Durum-Vergi Düzenlemeleri, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (Ticaret) ve İç MevzuatDüzenlemeleri Ana Kurallar-2017. 01 Mayıs 2019 tarihinde http://taxauditingymm.com/img/dosyalar/412281fransa_yatirimlari_brifing_raporu.pdf adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://dendax.com> (t.y.). Avusturya Vergi İadesi. 04 Mayıs 2019 tarihinde <https://dendax.com/tr/ulkeler/avusturya-vergi-iadesi> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://eresco.co.uk> (Aralık 2018). İngiltere Vergi Sistemi, Hesaplama ve Oranları. 07 Mart 2019 tarihinde <https://eresco.co.uk/2018/12/16/2008/> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://tebledisticaret.com> (2019). 29 Nisan 2019 tarihinde Fransa: Vergi Sistemi. <https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/fransa/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://tebledisticaret.com> (t.y.). Almanya: Vergi Sistemi. 29 Nisan 2019 tarihinde <https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://www.abroadbiz.com> (t.y.). İsviçre Vergi Sistemi. 05 Mayıs 2019 tarihinde <https://www.abroadbiz.com/tr/isvicre/isvicre-vergi-sistemi/> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://www.advantageaustria.org> (t.y.). Vergiler. 04 Mayıs 2019 tarihinde <https://www.advantageaustria.org/international/zentral/business-guideoesterreich/investieren-in-oesterreich/standort-oesterreich/steuern.tr.html> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://www.gesetze-im-internet.de> (1950). Zivilprozessordnung (ZPO). 01 Mayıs 2019 tarihinde <https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/ZPO.pdf> adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://www.gesetze-im-internet.de>(1976). Abgabenordnung (AO). 29 Nisan 2019 tarihinde https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf, adresinden alınmıştır.
- İnternet: <https://www.hallo-aargau.ch> (t.y.) Para ve Vergiler. 05 Mayıs 2019 tarihinde <https://www.hallo-aargau.ch/tr/para-ve-vergiler.pdf> adresinden alınmıştır.
- İnternet: İngiltere Vergi Sistemi (t.y.). Income Tax rates and Personal Allowances. 07 Mart 2019 tarihinde <https://www.gov.uk/income-tax-rates> adresinden alınmıştır.
- İnternet: Türk Dil Kurumu (TDK). 24 Kasım 2018 tarihinde http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MUTEBER adresinden alınmıştır.
- İnternet: Türkçe Sözlükler (t.y.). *Garameten Tevzi Nedir ? Ne Demek ?*. 28 Şubat 2018 tarihinde <https://www.turkcesozlukler.com/garameten-tevzi-nedir-ne-demek> adresinden alınmıştır.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (2006). *İhtiyati Haciz Uygulamasında SorunlarRaporu*. 20 Aralık 2018 tarihinde <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1288.pdf> adresinden alınmıştır.

Koçak, M. (t.y.). *Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacakları Takip ve Tahsil Usulleri İhtiyati Haciz, İtiraz Yolları ve Sonuçları*. 25 Şubat 2018 tarihinde http://www.turkhukusitesi.com/makale_1067.htm adresinden alınmıştır.

OECD (2007). *Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection*. 04 Mart 2018 tarihinde <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf> adresinden alınmıştır.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi (2012). 25 Şubat 2018 tarihinde <http://oemislemyon.blogspot.com/2012/01/nlu-vergi-daireleri-islem.html> adresinden alınmıştır.

Özdemir, M. (2014). *Vergi Alacaklarında Haciz Yoluyla Takip Usulü*. 05.01.2019 tarihinde <http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarında-haciz-yoluyla-takip-usulu/adresinden> alınmıştır.

Özdemir, M. (2015). *Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı*. 28 Şubat 2018 tarihinde <http://www.alomaliye.com/2015/03/02/amme-alacaklarında-ruchan-hakki/> adresinden alınmıştır.

Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü (2011). *PTT Kargo ve Kurye Gönderileri Hakkında Yönetmelik*. 11.06. 2011 Tarih ve 27961 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 25.12.2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/06/20110611-7.htm> adresinden alınmıştır.

Stuart Adam, Browne James, and Heady Christopher. (2008). *Taxation in the UK. IFS's Survey of the UK Tax System*. 02 Temmuz 2019 tarihinde <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf> adresinden alınmıştır.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2005). *Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1*. 16 Mayıs 2005 Tarih ve 25817 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 25 Şubat 2018 tarihinde http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliği_A1_15052018.pdf?id=10 adresinden alınmıştır.

Türk Dil Kurumu (t.y.). *Güncel Türkçe Sözlük*. 03 Mart 2018 tarihinde http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b30c799b744c7.17187431 adresinden alınmıştır.

Türk Dil Kurumu (t.y.). *Güncel Türkçe Sözlük*. 12 Şubat 2018 tarihinde http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MUTEBER adresinden alınmıştır.

Türk Medeni Kanunu (2001). *4721 Sayılı TMK*. 08 Aralık 2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 20 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf> adresinden alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu (1961). *3475 Sayılı VUK*. 10-11-12 Ocak 1961 Tarih ve 10703-10704-10705 Sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır. 04 Şubat 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden alınmıştır.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ayşen KOYUNCU

Doğum Yeri ve Tarihi : İzmir, 27.02.1982

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Maliye

Lisansüstü Öğrenimi : Aydın Adnan Menderes Ün. SBE Maliye ve Vergi Uygulamaları

İş Deneyimi

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü-V.H.K.İ

İletişim

E-Posta Adresi : aysenkoyuncu63@gmail.com

Telefon : 0 543 857 20 15

Tarih : 07/08/2019