T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİ

ARZU YURTTAŞ

1188209103

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞR. ÜYESİ SELÇUK TEKİN

EDİRNE 2023

Tezin Adı: Türk Vergi Hukukunda Vergi Alacaklarının Tahsili
Hazırlayan: ARZU YURTTAŞ

ÖZET

Devletin sosyal devlet gereği yapmakla yükümlü olduğu birtakım hizmetler vardır. Bu hizmetleri yerine getirebilmek için gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Bu gelirlerin içinde hiç kuşkusuz en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır. Devlet bu gelirlerle piyasanın yerine getiremediği hizmetleri üretici rolüyle bizzat yerine getirerek ülke refahına ve gelişimine katkıda bulunmaktadır. Bu gelişim ve refaha devlet örgüt yapılanması içinde kamusal hizmetleri ne kadar başarılı yerine getirirse üretici devletler olarak o kadar etkili ve refah üreten bir yapıya bürünür. Fakat en önemli sorunlardan biri; bu tür faaliyetlerin yerine getirilmesinde gerekli ve yeterli olan finansmanın hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağı ve tahsil edileceğidir. Bu finansman kaynakları içinde en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Hızla artan nüfus ve bunun gelişmesine bağlı olarak sağlık, eğitim, alt yapı, imar, ekonomik, sosyal, kültürel, mali ve hukuki hizmetler gibi ihtiyaçlar devletin temel hizmetleri olarak yerine getirilmesi zorunlu hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik, verimlilik, hesap verilebilirlik, şeffaflık gibi kavramlarla kamu harcamaları yönünden kamuoyu denetiminin yerine getirilmesi olanakları mütemadiyen gelişme göstermiştir. Aynı anlayış bu tür kamu harcamalarının finansman kaynaklarından en büyüğü olan vergi alacaklarının nasıl ve hangi yöntemlerle tahsil edildiğinin bilinmesi bağlamında da önemini korumaktadır. Dolayısıyla anlatımımızda belirlenmiş usul ve esaslar içinde vergi alacaklarının tahsili ve ödenmemesi halinde uygulanacak cebri tahsil yöntemleri ve yaptırımları üzerinde durulmuştur.

Verginin tahsil aşamasında devlet alacaklarının hızlı ve etkili şekilde hazineye aktarılması amaçlanır. Bu alacakların tahsili yapılmadığı veya geciktiği takdirde ise cebri icra yoluyla tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Vergi alacaklarının tahsilinde bu gibi cebri icra yoluna başvurmadan önce de kamu alacaklarının

güvenceye alınabilmesi bakımından bazı kurallara göre alacağın ayrıca teminata bağlanması gerekebilmektedir. Bu kapsamda kamu alacaklarının daha etkin tahsil edilebilmesi için gelişen teknolojik olanaklar da kullanılarak mevzuatın izin verdiği ölçüde idari ve hukuki işlemler yapılabilmektedir. Kamu alacaklarının tahsili işlemlerinin hassasiyetle ve ciddiyetle yapılması gerekir. Egemenlik gücünün kullanımının temsili olan kamu alacaklarının ve özelde vergi gelirlerinin korunması, güvenceye alınması, takip ve tahsili bütünüyle mükellef hukukunu da gözeten ancak kamu kaynaklarının da etkinliğini artırıcı bir anlayışla icra edilmelidir. Dolayısıyla kamu alacağını korumaya yönelik ne gibi işlemlerin yapılabileceği, hukuki ve fiili uygulamalarının neler olduğu, meri mevzuatın günün koşullarına uygun olup olmadığı, mülkiyet ve mükellef hukuklarına etkisinin içeriklerinin modern maliye anlayışına ve hukuk düzenine uygun kullanılıp kullanılmadığı tartışmalarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Çalışmamızda; "Türk Vergi Hukukunda Vergi Alacaklarının Tahsili"nin önemi ve en önemli gelir kaynağı olan vergilerin nasıl tahsil edildiği, tahsil edilme yöntemlerinin tarihsel süreçle birlikte hangi aşamalardan geçerek günümüz özelliklerine büründüğü, tahsil edilmemesi halinde devlet gücünün hangi koşullarda ve nasıl uygulandığı hususları analitik ve hukuksal olarak incelenmiş, mevcut mevzuat ışığında ve karşılaştırmalı olarak etkinlik değerlendirmelerinde bulunularak sorunlu alanlar tespit edilmeye çalışılmış ve yeri geldikçe olası sorunlar göz önüne alınarak çözüm önerilerimiz sunulmaya gayret gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Alacakları, Cebri İcra, Vergi Mükellefleri, Haciz Uygulaması, E-Haciz

Thesis Title: Collection of Tax Receivables in Turkish Tax Law

Written by: ARZU YURTTAŞ

ABSTRACT

There are some services that the state is obliged to perform as a requirement of the social state. It needs income to perform these services. Undoubtedly, the biggest share of these revenues is tax revenues. The state contributes to the welfare and development of the country by fulfilling the services that the market cannot fulfill with these revenues, as a producer. The more successfully the state performs public services in this development and welfare organization structure, the more effective and welfare-producing it becomes as productive states. But one of the most important problems; from which sources and how to obtain and collect the necessary and sufficient financing for the performance of such activities. Tax revenues constitute the largest share among these financing resources.

Needs such as health, education, infrastructure, zoning, economic, social, cultural, financial and legal services, depending on the rapidly increasing population and its development, appear as compulsory services as the basic services of the state. Today, the possibilities of performing public scrutiny in terms of public expenditures with concepts such as efficiency, productivity, accountability and transparency in the provision of public services have continuously improved. The same understanding maintains its importance in the context of knowing how and by which methods tax receivables, which are the biggest financing sources of such public expenditures, are collected. Therefore, in our explanation, the collection of tax receivables and the compulsory collection methods and sanctions to be applied in case of non-payment are emphasized within the determined procedures and principles.

It is aimed to transfer the government receivables to the treasury quickly and effectively during the collection stage of the tax. If these receivables are not collected or delayed, they are tried to be collected through enforcement. In order to secure public receivables before resorting to such forced enforcement in the collection of tax receivables, according to some rules, the receivable may need to be secured separately. In this context, administrative and legal actions can be carried out to the extent permitted by the legislation by using the developing technological opportunities in order to collect public receivables more effectively. Collection of public receivables should be done with precision and seriousness. The protection, securing, follow-up and collection of public receivables and in particular tax revenues, which represent the use of sovereign power, should be carried out with an understanding that fully respects taxpayer law, but also increases the efficiency of public resources. Therefore, it is important to comparatively evaluate the debates about what actions can be taken to protect the public receivables, what their legal and actual practices are, whether the current legislation is suitable for the conditions of the day, whether the contents of the effects on property and taxpayer laws are used in accordance with the modern financial understanding and legal order.

In our study; The importance of "Collection of Tax Receivables in Turkish Tax Law" and how the taxes, which are the most important source of income, are collected, how the collection methods have passed through the historical process, and how the state power is applied in case of not being collected, have been analyzed analytically and legally. Problem areas have been tried to be determined by making efficiency evaluations in the light of current legislation and comparatively, and we have tried to present our solutions by considering possible problems when appropriate.

Key Words: Public Claims, Forced Execution, Taxpayers, Foreclosure Application, E-Foreclosure

ÖNSÖZ

Çalışmamızda 6183 S.K. kapsamında kamu alacaklarının tahsili incelenmiş olup, vadesinde tahsil edilemeyen kamu alacaklarının cebri icra yolu ile tahsili düzenlenmiştir. Bu tahsil işleminde kamu alacakları zamanında tahsil edilemediği takdirde devlet alacağını güvence altına almak için haciz uygulayacaktır. Konumuz olan haciz işleminde günümüz bilgi teknolojilerinin artması ve globalleşmenin sonucu olarak e-haciz sistemi de ele alınmıştır. Tez çalışmasında bu alanda araştırma yapan arkadaşlarıma faydalı olmasını temenni ederim.

Tez çalışmamın planlanmasından, yürütülmesine kadar araştırmamın her aşamasında yanımda olan; emeğini ve desteğini esirgemeyen kıymetli ve saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Selçuk TEKİN'e, gerek lisans gerek yüksek lisans eğitimimde bilgi, birikim ve tecrübelerini paylaşmış olan değerli hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Aykut TAVŞANCI, Dr. Öğr. Üyesi Bilge Hakan AGUN ve Dr. Öğr. Üyesi Fatih ÇAVDAR'a ve jürimde yer alan değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Serdar CANBAZ'a katkı, yorum ve yönlendirmelerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bu günlere gelmemde üzerimde emeği olan tüm hocalarıma teşekkürü borç bilirim.

Beni bu günlere getiren ve eğitim hayatımda her türlü fedakarlığı gösteren sabırla her daim yanımda olan annem Nuray YURTTAŞ, babam Necmettin YURTTAŞ ve kardeşlerime, eğitim sürecimde her daim destekleyen manevi ablam Ayşe Yeliz BAŞARAN'a ve manevi amcalarım Metin KEÇECİ ve Erhan HANGÜN'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamın akademiye ve sektöre katkıda olması dileklerimle,

Arzu YURTTAŞ

Haziran 2023

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **iii**
ÖNSÖZ ..... **v**
İÇİNDEKİLER ..... **vi**
TABLOLAR ..... **xii**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xiii**
GİRİŞ **2**
BİRİNCİ BÖLÜM **4**
KAMU ALACAKLARININ TAKİBİ VE TAHSİLİ **4**
1.1. Kamu Alacakları Kavramı ve Kapsamı **4**
1.2. Kamu Alacağı **6**
1.2.1. Asli Kamu Alacağı **10**
1.2.2. Fer-i Kamu Alacağı **12**
1.2.3. Kamu Hizmetleri Uygulamalarından Doğan Alacaklar **12**
1.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri **13**
1.2.5. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar **13**
1.3. 6183 Sayılı Kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları **14**
1.3.1. Türk Ceza Kanunu'nda Öngörülen Para Cezaları **15**
1.3.2. Borçlanma (İstikraz) **16**
1.3.3. Mülk, Teşebbüs ve Özelleştirme Gelirleri **17**
1.3.4. Parafiskal Gelirler **18**
1.3.5. Köy Gelirleri **20**
1.4. Vergi Borcu İlişkisinin Tarafları **20**
1.4.1. Vergi Alacaklısı **21**
1.4.2. Vergi Borçlusu: Vergi Mükellefi **23**
1.4.2.1. Kanuni Mükellef 25
1.4.2.2. Aracı Mükellef (Vergi Taşıyıcısı) 25
1.4.2.3. Fiili Mükellef (Vergi Yüklenicisi, Taşıyıcısı) 25
1.4.3. Vergi Sorumlusu **25**

1.4.3.1. Vergi Kesenlerin (Stopaj Yapanların) Sorumluluğu 26
1.4.3.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu 27
1.4.3.3. Mirasçıların Ödevleri ve Sorumluluğu 27
1.4.3.4. Emlak Vergisinde Müteselsil Sorumluluk 29
1.4.3.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 29
1.4.3.6. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu 30
1.4.3.7. Sorumluluğun Teselsülü (Zincirleme Sorumluluk) 31
İKİNCİ BÖLÜM 33
KAMU ALACAĞI OLARAK VERGİLENDİRME SÜRECİ VE VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER 33
2.1. Vergilendirme Süreci 33
2.1.1. Tarh 34
2.1.1.1 Beyan Üzerine Tarh 35
2.1.1.2. Vergi İdaresince Tarh 36
2.1.1.2.1 İkmalen (Tamamlayıcı) Vergi Tarhı 36
2.1.1.2.2. Re'sen Vergi Tarhı 37
2.1.1.2.3. İdarece Vergi Tarhı 39
2.2. Tebliğ 39
2.2.1. Posta Yoluyla Tebliğ 40
2.2.2. Daire veya Komisyonda Yapılan Tebliğ 41
2.2.3. Memur Eliyle Tebliğ 41
2.2.4. Aracı (Vasıtalı) Tebliğ 41
2.2.5. İlan (Duyuru) Yoluyla Tebliğ 42
2.2.6. Elektronik Tebliğ 42
2.3. Tahakkuk 44
2.4. Tahsil 45
2.4.1. Ödeme Süresi 45
2.4.2. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Ödeme 45
2.5. Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Haller 46
2.5.1. Ödeme 46
2.5.1.1. Ödeme Zamanı 47
2.5.1.2. Özel Ödeme Zamanları 47
2.5.1.3. Amme Alacaklarında Ödeme Zamanı ve Önce Ödeme 48

2.5.1.4. Ödeme Yeri 48
2.5.1.5. Ödeme Şekli, Makbuz 48
2.5.1.6. Hususi Ödeme Şekilleri 49
2.5.2. Zamanaşımı **49**
2.5.2.1. Tarh Zamanaşımı 50
2.5.2.2. Ceza Kesmede Zamanaşımı 51
2.5.2.3. Tahsil Zamanaşımı 52
2.5.2.3.1. Tahsil Zamanaşımının Durması 54
2.5.2.3.2. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi 54
2.5.2.3.3. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları 55
2.5.3. Takas (Ödeşme) **55**
2.5.4. Terkin (Silme) **56**
2.5.5. Uzlaşma **58**
2.5.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma 59
2.5.5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 60
2.5.6. Ölüm **62**
2.5.7. Ceza İndirimi **63**
2.5.8. Vergi Afları **63**
2.5.9. Yargı Kararları **64**
2.5.10. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi **64**
2.5.10.1. Hesap Hataları 64
2.5.10.2. Vergilendirme Hataları 65
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM **67**
KAMU ALACAKLARININ TAKİBİ VE TAHSİLİ **67**
3.1. Kamu Alacağının Korunması Amacıyla Tahakkuktan Önce Alınabilecek Önlemler **67**
3.1.1. Teminat İsteme **69**
3.1.2. İhtiyati Haciz **71**
3.1.3. İhtiyati Tahakkuk **72**
3.2. Kamu Alacağının Korunması Amacıyla Tahakkuktan Sonra Alınabilecek Önlemler **74**
3.2.1. Rüçhan Hakkı **75**
3.2.2. Hükümsüz Sayılan Tasarruflar: İptal Davası **76**

3.2.3. Ortaklığın Feshi **78**
3.2.4. Birleşme Bölünme Ve Şekil Değiştirme Halleri **79**
3.3. Vergi Alacağının Değerinin Korunması **80**
3.3.1. Gecikme Zammı **81**
3.3.2. Gecikme Faizi **82**
3.3.3. Gecikme Zammı İle Gecikme Faizi Arasındaki Farklar Ve Benzeyen Yönleri **83**
3.4. Haczin Hukuki Niteliği **84**
3.4.1. Yetki Unsuru **85**
3.4.2. Şekil Unsuru **86**
3.4.3. Sebep Unsuru **86**
3.4.4. Konu Unsuru **87**
3.4.5. Amaç Unsuru **87**
3.5. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Şekilleri **88**
3.5.1. Ödeme Emri Tebliği **88**
3.5.2. Teminatlı Alacaklarda Takip Ya Da Kefilin Takibi **89**
3.5.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi 89
3.5.2.2. Kefil Veya Yabancı Şahıs Veya Kurumlar Temsilcilerini Takip 90
3.5.3. Haciz Yapılması **90**
3.5.3.1. Hacze Yönelik Genel Kurallar 91
3.5.3.2. Haciz Usulü 93
3.5.3.2.1. Mal Varlığının Araştırılması 93
3.5.3.2.2. Haciz Varakası 94
3.5.3.3. Haczedilmeyecek Mallar Ve Alacaklar 95
3.5.3.4. Kısmen Haczedilebilen Gelirler 97
3.5.3.5. Yetişmemiş Mahsullerin Haczi 97
3.5.3.6. Hacizde İstihkak İddiası 99
3.5.3.6.1. Borçlu Elinde Haczedilen Mallara Karşı Hacizde İstihkak İddiası 100
3.5.3.6.2. Üçüncü Şahıs Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiası 101
3.5.3.6.3. Rehinli Alacaklar Karşısında Kamu Alacağının Durumu .. 103

3.5.3.6.4. Borçlunun İflas Yolu ile Takibi, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulmasında Kamu Alacağının Öncelik Hakkı 103

3.5.3.6.5. İstihkak İddiasında Yetkili Mahkeme ve Davanın Mahkeme ve Davanın Tehiri 104

3.5.3.7. Alacaklı Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak 105

3.5.3.8. Menkullerin Haczi 106

3.5.3.8.1. Menkullerin Haciz Usulü ve Korunması 107

3.5.3.8.2. Haczedilen Menkullerin Satışı 107

3.5.3.8.3. Haczedilen Menkullerin Satılamamasının Sonuçları 109

3.5.3.9. Gayrimenkullerin Haczi 110

3.5.3.9.1. Gayrimenkullerin Haciz Usulü 110

3.5.3.9.2. Haczedilen Gayrimenkullerin Satışı 111

3.5.3.9.3. Haczedilen Gayrimenkullerin Satış Bedelinin Ödenmemesi 113

3.5.3.10. Haczin Sonuçları 114

3.5.3.11. Aciz Hali ve Aczin Sonuçları 114

3.5.3.12. İflasının İstenmesi 116

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 119

CEBREN TAHSİLATTA YENİ EĞİLİMLER: 119

E-DEVLET, E-HACİZ 119

4.1. Elektronik Haciz (E-Haciz): Vergi İdarelerinin Dijitalleşmesi 120

4.2. E-Haciz Uygulamasının Yasal Dayanağı 121

4.3. E-Haciz Sorgulamasının Yapılması 122

4.4. E-Haczin Uygulanacağı Kişiler 123

4.5. E-Haciz İşleyişi ve Paraya Çevirme 123

4.5.1. Banka Hesaplarına ve PTT Nezdinde Elektronik Haciz Uygulaması 126

4.5.2. Taşıtlara Elektronik Haciz Uygulaması 126

4.5.3. E-Haciz Uygulanamayan Mal Ve Haklar 127

4.6. E-Haciz Uygulamasının İşleyişinde Karşılaşılan Sorunlar 128

4.6.1. Borçtan Daha Fazla Tutarda Mevduata Bloke Uygulanması 129

4.6.2. Borç Ödendiği Halde Hacizlerin Kaldırılmaması 130

4.7. Üçüncü Kişilere Yapılan E-Haciz Bildirisine İtiraz 130

4.8. E-Haciz Uygulamasına Yöneltilen Eleştiriler 131
4.9. E-Haciz Uygulamasının Etkinliği..... 131
4.9.1. Vergi Dairesi Açısından E-Haciz Uygulaması 132
4.9.2. Mükellef Açısından E- Haciz Uygulaması..... 133
4.9.3. E-Haciz Uygulamasının Malvarlığı Araştırması 133
4.10. E-Haciz Sisteminin Değerlendirilmesi..... 135
SONUÇ VE ÖNERİLER..... 137
KAYNAKÇA 140

TABLOLAR

Tablo 1: 6183 Sayılı Kanun'a Göre Kamu Alacakları……8

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

BSMV : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

DV : Damga Vergisi

EİK : Elektronik İmza Kanunu

EVK : Emlak Vergisi Kanunu

GK : Gümrük Kanunu

GR : Gümrük Resmi

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

HMB : Hazine Ve Maliye Bakanlığı

HUMUK : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İİK : İcra Ve İflas Kanunu

İŞKUR : Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KMYKK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KEYS : Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi

KÖK : Köy Kanunu

KK : Kabahatler Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

MKK : Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş.

MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

ÖİV : Özel İletişim Vergisi

PTT : T.C. Posta Ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi

R.G. : Resmi Gazete

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

S.K. : Sayılı Kanun

ŞOV : Şans Oyunları Vergisi

TB **:** Ticaret Bakanlığı

TBK **:** Türk Borçlar Kanunu

TCK **:** Türk Ceza Kanunu

TK **:** Tebligat Kanunu

TKGM **:** Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü

TMK **:** Türk Medenî Kanunu

TTK **:** Türk Ticaret Kanunu

VİVK **:** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

YTTK **:** Yeni Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

İnsanlığın varoluşundan bugüne dek birtakım hizmetlere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlar özel ve kamusal ihtiyaçlar olabilmektedir. Topluluk halinde yaşamalarının sonucu olarak kamusal ihtiyaçları karşılamak için devlete kaynak aktaranlar, güçlü konumda olan devletin ihtiyaçlarını karşılanmasını isterler. Devlet böylece aktarılan kaynakla sağlık, güvenlik, altyapı gibi temel hizmetlerin yerine getirilmesini sağlar. Bu bağlamda devletlerin temel görevi yurttaşların refahı için kamusal mal ve hizmetleri en sağlıklı biçimde sunmalarıdır. Bunun için hiç kuşkusuz sağlıklı ve güvenilir kaynaklarına gereksinim duyulmaktadır. Bu kaynaklardan vergiler, kamu gelirlerinin en önemli unsuru olarak, devletlerin egemenlik haklarının bir yansıması olarak devletler var olduğundan bu yana uygulanmaktadır. Bir başka ifade ile vergi gelirleri, devletlerin vazgeçilmez gelir kaynaklarıdır. Elbette bu vergilerin yasalarla tesis edilmesi kadar bunların tahsili de bir o kadar önemli olmaktadır. Vergilerin ihdasında geçerli bulunan yasallık ilkesi, tahsilinde de geçerliliğini korumaktadır.

Yapılan bir çalışmaya göre ülkemizde 100 birimlik vergi geliri için devletin yaptığı ve katlandığı açık maliyet tutarı 0,46 birim olmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi gelirlerinin finansmanında katlanılan toplam maliyet neredeyse yok denecek kadar azdır. Dolayısıyla sağlıklı gelir kaynağı olma özelliği bulunan vergi gelirlerinin, kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda en önemli finansman kaynağı olması devlet aygıtının; bir yandan hukuksal ve toplumsal meşruiyetini, diğer yandan da iktisadi ve mali yeterliliğini temsil etmektedir. Bu temsilin sağlıklı işleyebilmesi vergi gelirlerinin de meşru zemin içinde hakkaniyete ve günümüz teknolojik altyapısına uygun biçimde tahsil edilebilmesine bağlıdır.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu alacakları kavramı ve kapsamı ele alınmış olup, nelerin kamu alacakları kapsamında olduğu, vergi borç ilişkisine dair taraflar, vergi mükellefleri, vergi sorumluluğu açıklanmıştır. İkici bölümde vergilendirme süreci anlatılmış ve vergi borcunu sona erdiren haller ele alınmıştır. Üçüncü bölümde kamu alacaklarının takip ve tahsili aşamasına gelinmiştir.

Bunlardan kamu alacaklarını korumaya yönelik önlemler ve kamu alacaklarının cebren tahsil şekilleri açıklanmıştır. Son olarak ise cebren tahsilatta yeni eğilimler: e-devlet, e-haciz açıklamıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ TAKİBİ VE TAHSİLİ

Topluluk halinde yaşayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen kamu otoritelerince konulan kuralların bütününe hukuk kuralları denilmektedir. Bu hukuk kurallarının devamlı surette uygulanabilmesi için kişi ve kurumlara birtakım yükümlülükler düşmektedir. Bu yükümlülüklerden biri de devlet egemenliğini kabul etmiş modern yönetimlerin kamu harcamalarını finanse edebilecek yeterli, öngörülebilir, ölçülü ve istikrarlı mali kaynaklara sahip olması gelmektedir. Bu olanakların kullanımı ve etkinliğinin sağlanabilmesi için hukuk kurallarına uygun düzenlemeler içeren hükümlerin bulunması gerekmektedir. Aynı zamanda bu hükümlerin meşruiyet kazanacak derecede genel kabul görmüş olması da lazımdır. Bu sebeple devletlerin kamu harcamalarının finansmanında kullandığı usul işlemlerinin de hassasiyetle belirlenmiş olması oldukça önem kazanmaktadır. Böylece üzerine vergi borcu düşen ya da ödenmesi yönünden sorumluluk yüklenen gerçek veya tüzel kişilerin uyabileceği, sınırları ve ölçüsü belirli kuralların varlığı bu yöndeki yükümlülükleri kolaylaştırabileceği gibi aksi yöndeki hükümler ise zorlaştırabilmektedir. Uygulanan kuralların takip ve tahsilinin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve bilinmesini de gerekli kılacağı izahtan varestedir. Bu çerçevede de bu bölümde ülkemizde kamu alacaklarının tahsil ve izlenmesinin ne şekilde gerçekleştirildiği ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Genel olarak kamu alacakları ve çeşitleri, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.) kapsamı dışındaki kamu alacakları, verginin taraflarına ilişkin hususlar ve verginin kamu alacakları içindeki yeri ve önemi üzerinde durulacaktır.

1.1. Kamu Alacakları Kavramı ve Kapsamı

Kamu alacakları, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca egemenlik hakkına dayalı olarak alınan ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır. Vergi, resim, harç gibi kamu hizmetleri karşılığında alınan paralar ile idari sözleşmelerden

doğan alacakları kapsar (Gerçek vd. 2010:251). Bu anlamda her alacak kamu alacağı kapsamına girmeyebilir. Ancak bu kapsama giren alacaklar, kanunla güvence altına alınmış özel ayrıcalıklı alacaklardır.

Kamu alacağı kavramının kavramsal olarak kamu geliri ile hemen hemen aynı kavramı ifade ettiği belirtilebilir. Kamu için alacak olan aynı zamanda geliri de ifade etmektedir. Kamu alacağı denilince kamusal ihtiyaçların giderilmesi, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen alacak akla gelmektedir (Karakoç, 2015:83). Devlet bir tür tahsildar görevi görür ve yasal alacak hakkının tahsilinde 6183 S.K.'yı kendisine dayanak oluşturur.

Bu bağlamda devlet; Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak, kamusal hizmetlerin yürütülmesi ve finanse edilmesi amacıyla kişi ve kurumlara bazı mali yükümlülükler yükleyebilmektedir. Bu mali yükümlülükler dar anlamda kamu geliri olarak nitelendirilmektedir. En önemli özelliği cebri unsura dayanması ve vergilendirme yetkisine sahip kişilerce toplanabilmesidir. Kamu alacağı; kamu hukukundan doğan ve cebri nitelik taşıyan, vergileme ilkelerine uygun olarak idari işlemlerle tahsil edilen kamu gelirleridir (Gerçek, Şenyüz, Yüce, 2010: 250). En önemli kamu geliri olan vergi gelirleri de kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla alınır. Vergi toplama yetkisi kanunlarla güvence altına alınmış yetkili kişiler aracılığıyla sağlanmaktadır.

Devletler yetkili kişileri aracılığıyla tahsil edilen kamu alacaklarının finansmanı ile egemenlikleri altındaki toplumlarda halkın çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak ve toplum refahını sağlamakla yükümlüdürler. Bu yükümlülükleri yerine getirebilmek ve sosyal devlet olma gereği ile kamu ihtiyaçlarını gidermek amacıyla devlete önemli görevler düşmektedir. Bunların başında ülkenin bütünlüğü, sosyal adalet, ekonomik yapıya müdahale gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır (Gerçek, 2015:2). Devletin kamu ihtiyaçlarını yerine getirirken yürüttüğü politika ne olursa olsun hizmetlerin aksamadan yürütülebilmesi için kamu alacakları üzerinde durulmuş ve gerektiğinde 6183 S.K. kapsamında tahsilinin sağlanması öngörülmüştür. Devlet vergi toplama işini üstlenmesiyle toplumun ihtiyaçları ölçüsünde kamu hizmetlerini yerine getirmektedir.

Kamu hukuku alanında bir tarafta egemenlik hakkına sahip güçlü durumda devlet yer alırken diğer tarafta özel kişiler yani emredici kurallara uymak zorunda olan kişiler bulunmaktadır. Bu durumda devlet ile kişiler arasında devletin üstünlüğü esası geçerlidir (Pehlivan, 2004: 22). Bir alacağın 6183 S.K.'nın kapsamında olması için devlet, belediye, il özel idarelerine ait olması ve aynı zamanda bu alacağın 6183 S.K.'nın 1. maddesinde[1] sayılan alacaklardan olması gerekir (Karakoç, 2015:83). Böylece alacağın kamu alacağı niteliği kazanması için kamu hukuku alanında güçlü tarafta bulunan devlet ile özel kişiler arasında bulunması ve tahsilinin ise 6183 S.K.'ya dayanması gerekmektedir.

1.2. Kamu Alacağı

Vergiler hiç kuşkusuz kamu alacakları içerisinde en önemli paya sahip alacak türüdür ve vergiler kamu alacaklarının içerisinde yer almaktadır. Yani vergiler kamu alacaklarının içinde yer almakla birlikte, kamu alacaklarından daha dar kapsamlıdır. 2133 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirttiği üzere; "*vergi alacağı vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuku durumun tekemmülü ile doğmaktadır*." (Gerçek, 2015:3).

Devletler egemenlikleri ve süreklilikleri gereği vergilendirme yetkisine sahiptir. Vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarına denir. Bu kamu kuruluşları devlet, belediyeler, il özel idareleri, yetkili kılındıkları çeşitli vergi ve benzeri yükümlülüklerde vergi alacaklısı konumundadır (Vergi Rehberi, 2012:17).

Alacaklı konumda devlet, bu alacaklarının tahsilinde rızaen ödeme olmadığı durumda cebren tahsil yöntemlerine başvurmaktadır. Bu cebren tahsil keyfi şekilde olmayıp belli çerçevede hukuk kurallarına dayalı alınmaktadır. Anayasamız vergilemeye ilişkin vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılıp ve değiştirilebileceğine dair sınırlama getirmiştir. Anayasamızda da belirttiği üzere

[1] 6183 S.K.'nın 1. maddesinde belirtilen kamu alacakları vergi, resim, harç ve ceza soruşturma ve takip giderleri, para ve vergi cezaları gibi asli, gecikme faizi gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin sözleşmelerden, haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklananların dışında kalanlar ve kamu hizmeti uygulamalarından doğan diğer alacaklar ile bunların takip giderleridir.

vergilemeye ilişkin bu ilkeye, ‘vergilemenin kanunilik ilkesi’ denir (Pehlivan, 2007:48). Bu sınırlamayı ise hukuk kurallarına uygun olarak yerine getirmektedir.

Devlet alacaklarını koruma altına almak için kimi yetkilerini kullanırken aynı zamanda da vergilerin yasallığı ilkesi gereğince bireylerin haklarını da aynı ölçüde güvence altına almaktadır. Verginin tahsilinin yasalarla güvence altına alınması demek devletin keyfi vergi uygulamasının önüne geçilmesi de demektir (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:182). Burada amaçlanan birtakım mali yükümlülüklerin keyfi şekilde alınamayacağı, kendi özel mevzuatında yer alan hususlara göre verginin tahsil edileceğinden söze edilmektedir. VUK’un 23. maddesinde vergi tahsiline ilişkin ise “verginin kanuna uygun surette ödenmesi” hükmünde açıklanmıştır. (Benk, Budak, 2011:63). Şöyle ki; geçmişten günümüze vergi tahsili çeşitli usullerle yapılmaktadır. Bu usullerden iltizam, ihale, emanet, halk temsilcileri aracılığıyla tahsil usulü, pul bandrol yapıştırılmasıyla tahsil usulü uygulanmıştır. Günümüzde ise verginin tahsili devletin aylıklı memurları aracılığıyla toplanmaktadır.

1982 Anayasası’nın vergi ödevi başlıklı 73’üncü maddesinde vergi kavramına yer verildiği ancak verginin tanımının yapılmadığı görülmektedir.

Anayasanın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* hükmü ile 4’üncü fıkrasında; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı[2]’na verilebilir.”* hükümleri yer almaktadır. Her iki Anayasa hükmü; vergi, resim, harç ve benzerleri gibi mali yükümlülüklerin kamu alacağı olduğuna kuşkuya yer vermeyecek derecede açıkça belirtmiş bulunmaktadır. Yine Anayasada sınırları belirli indirim, oran, muafiyet ve istisna hükümlerine özgü olmak üzere yürütme organına yetki devrinin yapılabileceği belirtilmektedir. Bir başka ifade ile Anayasamıza göre vergi ödevi, siyasi hak ve ödevler kısmında düzenlendiğinden, vergi ve benzeri mali

[2] 04.07.2018 tarih ve 30468 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 02.07.2018 tarihli ve 698 sayılı KHK’nın 1.’inci maddesiyle, bu maddede yer alan “Heyeti Vekile” ibaresi “Cumhurbaşkanı” olarak değiştirilmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile kaldırıldığından Bakanlar Kuruluna tanınan tüm yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiştir.

yükümlülükler hakkında doğrudan egemenliğin temsil edildiği yasama organının düzenleme yapma yetkisi bulunmakta, yürütme organına ise yine yasama organının izin verdiği ölçü ve sınırlar içinde indirim, oran, muafiyet ve istisna hususlarında düzenleme yapabilme olanağı sunulmaktadır. Yürütme organı, vergi ve benzeri mali yükümlülükler için kaynağını yasalardan almadığı hiçbir yetkiyi kullanamamaktadır.

Kaynağını Anayasadan alan vergi ve benzeri mali yükümlülükler mükellef ve/veya sorumlularca ödenmek durumundadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler, cebre dayalı olduğundan kanunla belli edilmiş zamanlarda ödenmemesi halinde buna yönelik kimi mali kabahatler ve yükümlülükler de eklenmektedir. Nitekim vergi borcu mevzuata uygun zamanında ödenmediği takdirde bu alacağa ilişkin gecikme zammı[3] alınmakta ve cebren tahsil yoluna gidilebilmektedir. Devlet, kamu alacağının zamanında tahsil edilmemesi durumunda vergi icra hukuku yoluna başvurarak tahsil etme yoluna gitmektedir (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:182). Verginin tahsilinde ise gönüllülük esas alınır ve ödenmemesi durumunda devlet alacağını sağlamak için cebren tahsil yoluna gidilmektedir. Böylece devlet alacağının korunması ve garanti altına alınması amacıyla 6183 S.K. hükümleri ihdas edilmiştir. Bu sayede hukuki güvence sağlanmış olmaktadır. Ayrıca kamu alacaklarının tahsilinde icra hukuku kapsamında, zamanında tahsil edilememesinin bir sonucu olarak vergi tahsilinin yanında ek olarak gecikme zammı alınır. Gecikme zammında amaçlanan zaman maliyetini gidermek ve kamu borcunu zamanında ödeyenlere de haksızlık olmaması amaçlanır. Gecikme zammın tahsilinde ise 6183 S.K. hükümleri uygulanmaktadır.

Vergi hukuku mali hukuktan oldukça dar kapsamlı olmasının yanında devletin egemenlik hakkına dayanarak ortaya konulan gelirlere ilişkin kuralları düzenlemektedir. Vergi hukukunda vergi gelirlerinin yanı sıra kamu gücünden doğan diğer gelirler de bulunmaktadır. Bu bağlamda literatürde vergi hukuku terimi yerine "gelir hukuku" veya "kamu gelirleri hukuku" (Kızılot, Taş, 2013:5) kavramları da kullanılabilmektedir.

[3] 21.07.2022 tarih ve 31889 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 20.07.2022 tarihli ve 5801 karar sayılı 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51. Maddesinin 1. Fıkrasında yer alan gecikme zammı oranının, her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2,5 olarak belirlenmesine, 6183 sayılı Kanun'un mezkur maddesi gereğince karar verilmiştir.

Kamu alacaklarından öz olarak değinecek olursak aşağıda bahsedileceği üzere 6183 S.K. kapsamında değerlendirildikleri ifade edilebilir (Gerçek, 2015:3). Bu alacaklar kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla kanunla ve zora dayalı alınarak kamu gücüyle tahsil edilmektedir.

Tablo 1: 6183 Sayılı Kanuna Göre Kamu Alacakları

6183 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU ALACAKLARI				
Asli Kamu Alacağı	**Fer-İ Kamu Alacağı**	**Kamu Hizmetleri Uygulamalarından Doğan Alacaklar**	**Kamu Alacaklarının Takip Giderler**	**Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar**
Vergi	Tecil faizi	Katılma payları	İlan	Oda aidatları
Resim	Gecikme zammı	Su bedelleri	Haciz	SGK primleri
Harç	Haksız Çıkma Zammı[4]	İmha giderleri	Taşıma	Ecrimisiller
Mahkeme masrafları	İstihkak Tehirinde Davanın Reddi Zammı*	Madenlerde devlet hakkı	Muhafaza	Trafik Cezaları
Vergi cezaları	İnkar Tazminatı*		Satış giderleri	
Para cezaları	Gecikme Faizi			
	İzaha Davet Zammı			
	Pişmanlık Zammı			

Kaynak: Saraçoğlu, 2018:7.
*: Tarafımızdan eklenmiştir.

[4] 6183 S.K'nın 58/5'inci fıkrasında yer alan haksız çıkma zammı, Anayasa Mahkemesi'nin 02.08.2022 tarih ve 31911 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 21.04.2022 tarih, E.2021/119, K.2022/48 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Artık 02.08.2022 tarihinden itibaren ödeme emirlerine yönelik açılacak idari davalarda haksız çıkılması halinde idare tarafından haksız çıkılan tutarın ayrıca %10'u oranında bir zam aranılmayacaktır.

Tablo 1'de görüldüğü üzere 6183 S.K. kapsamına göre kamu alacakları sınıflandırılmıştır. Buna göre 6183 S.K.'nın 1. maddesinde kamu alacakları Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait olan alacakları kapsar. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda (KMYKK) Devlet tüzel kişiliği içerinde yer alan kamu idareleri (I) sayılı cetvelde gösterilmiştir. Büyükşehir Belediyelerine ait hükümler 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nda, İl Özel İdarelerine dair hükümler 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda, Belediyelere dair hükümler ise 5393 Sayılı Belediye Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu alacaklar dışında kalan tüm alacaklar ise kendi özel kanunlarına göre tahsil edilecektir. Örneğin köy tüzel kişiliğine ait alacaklar bu kapsama girmemektedir. 6183 S.K.'da yer alan kamu alacaklarından söz edecek olursak asli kamu alacakları, fer-i kamu alacakları, kamu hizmetleri uygulamalarından doğan alacaklar, kamu alacaklarının takip giderleri, özel kanunlarda 6183 S.K.'ya göre tahsili öngörülen alacaklar şeklinde 5 ana başlık altında toplanmıştır.

Devlet kamu alacağını güvence altına almak amacıyla bazı önlemler almıştır. Alınan bu önlemler diğer alacakların da tahsilini sağlamaya yönelik olmakla birlikte daha çok vergi alacaklarını güvence altına almaya yöneliktir. Vergi icra hukukunun temel kaynağı 6183 S.K. ile uygulamaya konulmuştur. Bu nedenle vergi icra hukuku kamu hukukundan doğan alacakların tahsilini sağlamaya yöneliktir (Kızılot-Taş, 2013:31). Şöyle ki bir alacağın 6183 S.K.'ya girebilmesi için devlet, belediye, il özel idarelerine ait olması gerektiğinden bahsettik. Bu alacaklar dışında bulunanlar ise kamu alacağı niteliği taşısa bile ancak kendi özel kanunlarında gelirlerinin 6183 S.K.'ya göre tahsiline ilişkin ibare olduğu takdirde Kamu İcra Hukuku kapsamında değerlendirilecektir (Karakoç, 2015:83). Görüldüğü üzere alacakların hangi hususlara göre değerlendirileceği alacağın niteliğine göre değişmektedir.

1.2.1. Asli Kamu Alacağı

Asli kamu alacakları denildiğinde akla devletin asıl gelirlerinden olan vergi, resim, harç, muhakeme giderleri, para ve vergi cezaları gibi alacaklar gelmektedir. Bu

alacakların tahsiline yönelik devlet; VUK ya da tahsili yapılmayanlar için 6183 S.K. hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

Asli kamu alacakları içerisinde vergi alacakları kamu hukukundan kaynaklanan ve kamu hukuku hükümlerine tabi olan alacaklardır (Onar, 1952:990). Sözü edilen vergi alacakları bir takım hukuki süreçlere tabidir ve vergi alacağı vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla başlayıp tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil sürecinin izlenmesiyle geçen vergilendirme aşamasında uygulanacak yöntem ve kuralları içerir. Bu kurallar ise VUK'ta düzenlenmiştir.

Vergilendirme sürecinde uygulanan tarh, tebliğ tahakkuk aşamalarında VUK hükümleri uygulanırken tahsil aşamasında ise 6183 S.K. hükümleri uygulanmaktadır. Vergiler ödeme süresinin son günü olan vade tarihinde ödenmesi halinde sona ermektedir. Vergi alacaklarının tahsilinde vadesi geçtikten sonra yapılacak tahsilatlarda ise 6183 S.K.'da yer alan; teminat isteme, kefilin takibi, haciz yapılması şeklinde çeşitli kurallar uygulanmaktadır. Bu kanun ile tüm vergilerde uygulanan ve 6183 S.K.'da düzenlenen kamu alacaklarına özgü tahsil yöntemleri kullanılmaktadır. Böylece kamu idarelerine hareket serbestisi sağlayarak, genel olarak kamu alacaklarının özelde ise vergi alacaklarının etkin bir şekilde tahsil edilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda asli kamu alacakları kanundan doğan alacak olduğu için var olmaları başka bir alacağa bağlanmamıştır. Sebep olduğu olayın kaynağında gerçekleşmesiyle meydana gelmektedir. Devletin birinci alacaklarını oluşturmakla birlikte bu alacaklar içinde en büyük paya sahip olan vergilerdir (Çomaklı ve diğ., 2013:22). Türkiye'de de 2022 yılı Ocak-Haziran dönemine ait merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirleri 1 trilyon 33 milyar 791 milyon TL tahsilat sağlanmıştır. Aynı döneme ait vergi dışı gelirlerde ise 231 milyar 619 milyon TL tahsilat gerçekleşmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022:55). Görüldüğü gibi 2022 Ocak-Haziran dönemine ait merkezi yönetim gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı % 83 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran da bize kamu gelirleri içerisinde en büyük payın vergi gelirleri olduğunu göstermektedir.

1.2.2. Fer-i Kamu Alacağı

Asli kamu alacaklarına bağlı olan ve 6183 S.K.'nın 1. maddesinde yer alan bu alacakların vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklara fer-i kamu alacakları denir (Sonsuzoğlu, 2001:24). Bu alacaklardan söz edecek olursak gecikme zammı, izaha davet zammı, pişmanlık zammı[5], gecikme faizi, tecil faizi gibi alacaklara fer'i kamu alacakları denilmektedir.

Fer'i kamu alacakları devletin asli kamu alacaklarının vadesinde tahsil edilememesinden dolayı yaşanan gecikmeler veya tahakkuk edilememesinden kaynaklı tahsil edilemeyen alacaklardır (Yılmaz, 2017:27). Şöyle ki yan alacak dediğimiz fer'i alacaklar devletin asıl alacağı yanında ikincil alacağını oluşturmaktadır. Bu alacaklar 6183 S.K.'da ya da VUK'ta uygulama alanı bulmaktadır.

1.2.3. Kamu Hizmetleri Uygulamalarından Doğan Alacaklar

İnsanların bir arada yaşama ihtiyacından doğan devleti oluşturan unsurları ayakta tutabilmek ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla finansmana ihtiyaç duyulmaktadır. Yapılan giderler kamu gideri, faaliyetler ise kamu hizmeti olarak adlandırılır. Devlet açısından bakıldığında kamu hizmetlerinin bireyler vasıtasıyla tek tek yerine getirilmesi imkansız görünmektedir (Yılmaz, 2017:27). Bunun için hizmetleri yerine getirebilmek amacıyla gücü elinde toplayan devlet vasıtasıyla hizmetler sağlanmaktadır.

Asli ve fer'i alacaklarla beraber kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklar 6183 S.K.'nın 1. maddesine göre kamu alacağı olarak geçmektedir. Aynı kanun maddesinde geçen hükme göre asli ve fer'i kamu alacaklarına ilaveten, devletin aynı idarelerin akitten, haksız fiil, haksız iktisaptan doğanların dışında kalan alacaklardır. Bu alacakları ise katılma payları, su bedelleri, imha giderleri ve

[5] 21.07.2022 tarih ve 31899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile gecikme zammı oranı aylık %2,5 olarak yeniden belirlenmiştir. Yasal düzenleme gereği, gecikme zammı oranının değişmesiyle birlikte, gecikme faizi oranı ve pişmanlık zammı oranı da %2,5 olmuştur.

madenlerde devlet hakkı olarak kamu hizmetleri uygulamalarından doğan alacaklar şeklinde sayabiliriz.

6183 S.K.' da sözleşmelerde bu usulün izlenmesinin en önemli sebebi asli kamu alacakları ve fer'i kamu alacalarında belirttiği gibi tek tek sıralanmasındaki zorluklar ve kanun hazırlanırken belli olmayan ancak ileriki aşamalarda 6183 S.K.'ya göre takip edilmesi gereken alacakları kapsamasıyla beraber, uygulamada esneklik sağlaması amaçlanmaktadır (Aykaç, 1976:69).

1.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Asli, fer-i ve kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacaklarının cebren tahsil edilmesi sırasında yapılan muhafaza, haciz, zor kullanma, ilan, taşıma, satış vb. giderler kamu alacalarının takip giderlerini oluşturmaktadır. Bahsi geçen bütün bu harcama ve giderler VUK'a göre değil, cebren tahsil usulü olan 6183 S.K.'ya göre takip edilerek tahsili sağlanır (Yiğit, 2005:16). Bu alacaklar kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığı için asıl alacakların tabi olduğu usule göre takip ve tahsil edilmeleri yerinde olacaktır.

Yukarıda bahsedilen alacakların takip giderleri ceza kavuşturması için yapılan giderlerden farklıdır. Kamu alacakları takip giderleri, kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkmaktadır, ceza kovuşturması için yapılan giderler ise cezalardan dolayı ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2017:28). Dolayısıyla söz konusu kamu alacaklarının tahsilinde 6183 S.K. hükümleri uygulanırken diğer özel alacakların tahsilinde kendi kanun hükümleri uygulanmaktadır.

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

Bazen kanunlarda aynı durumun tekrar edilmesi hali ya da maddenin diğer kanunlarla ilişkilendirilmesinden dolayı önceden hazırlanmış kanunun ilgili maddesine atıf yapıldığı haller olabilir. Şöyle ki; bir konunun başka bir kanunda aynı konu ilişkilendirilebilmektedir. Örneğin; İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 31/2'de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na (HUMK) atıf yapılan durumlar saklı

kalmak koşuluyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir (Yılmaz, 2017:30). Bu şekilde atıf yapılmasının sebebi ise önceden hazırlanan hükümlerden yararlanarak, aynı durumların tekrar edilmesinden kaçınmaktır.

Bir kanunun 6183 S.K.'ya atıf yapılmasının sebebi ise bu alacakların takibinde 6183 S.K.'da tahsilinin etkin ve ayrıcalıklı olmasıdır. Alacağın kendisi 6183'e dahil olmamakla birlikte, bu kanun hükümlerine atıf yapılması halinde de geçerlidir ve kamu alacağı gibi takip ve tahsil edilmektedir (Yılmaz, 2017:29).

6183 S.K.' nın 2. maddesine göre takip ve tahsili Tahsili Emval Kanunu[6]'na göre takip ve tahsil edileceğine ilişkin hüküm bulunan alacaklar açısından cebri icra kanun hükümleri uygulanmaktadır. Bazı kamu alacaklarının takip ve tahsili açısından Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapılan kanuni düzenlemelerden başlıcaları şunlardır; mutemet avansları, pamuk ıslah masrafları, ecrimisiller, çiftçi mallarının korunma bedelleri, yolsuz sarf edilen köy paraları, asker ailelerine yapılacak yardımlar şeklinde sıralayabiliriz (Özkan, 2019:25-26). İlgili kanunlarda yapılan atıflar bu alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır (Üstündağ, 2004:19). Yalnızca konu edilen alacakların takip ve tahsili noktasında alacaklı idarenin 6183 S.K.'ya başvurma olanağı sağlanmaktadır (Candan, 2011:20). Böylece alacaklı 6183 S.K.'ya göre alacağını talep edebilmektedir.

1.3. 6183 Sayılı Kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları

Kamu alacakları denildiğinde devletin kamu gücüne dayanan ve kamu hukukuyla desteklediği mevzuat çerçevesinde sağladığı alacaklar akla gelmektedir. Yukarıda kamu alacaklarının kapsamına giren alacaklar açıklanmıştır. Bu kısımda 6183 S.K.'nın dışında kalan kamu alacaklarını ele alacağız. Burada söz konusu çeşitli kamu alacakları 6183 S.K.'nın kapsamı dışında tutulmuştur. Bunlar Türk Ceza Kanunu (TCK) ile tahsili ve hapse çevrilmesi öngörülen para cezaları, su ve doğal gaz bedelleri, ücrete tabi işlerden doğan alacaklar, borçlanma ile sağlanan kamu alacakları,

[6] 6183 S.K'nun 2'nci maddesine göre muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.

mülk ve teşebbüs gelirleri, kira gelirleri, parafiskal gelirler, kamu zararı doğuran fiillerden kaynaklanan alacaklar ve köy gelirleridir (Şeker, 2010:115). Bu alacakları 6183 S.K. dışında kalan alacaklar olarak belirtebiliriz.

1.3.1. Türk Ceza Kanunu'nda Öngörülen Para Cezaları

Topluma belli ölçüde zarar veren kanunlara aykırı davranış ve fiillere bağlı olarak suçluya belli miktarda parayı kanunun belirttiği yerlere ödemeye zorlayan, yargısal kararla failin kusuruna ve ekonomik durumuna orantılı olarak uygulanan yaptırım kamu para cezasıdır. Bu cezalar kanuna aykırı olarak açıkça gösterilen durumlarda fail tarafından işlenen suçun devlet hazinesine ödenmesi gereken paradır. Ödeme emri kesinleşen kamu para cezalarına infaz kanunu hükümleri uygulanmaktadır ve adli sicil kaydına işlenir. Kamu para cezasının ertelenebilmesi ve tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi de mümkündür (Çolak ve Altun, 2007:267). Özel ve genel affa tabi olmakla birlikte zamanaşımı da uğramaları söz konusudur.

6183 S.K. maddesinin 1/2'de TCK ile tahsil edilebilmesi ve hapse çevrilebilmesi öngörülen para cezaları 6183 S.K.'nın kapsamı dışındadır. Milli Korunma Kanunu, Orman Kanunu, İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu gibi bünyelerinde hükmedilen para cezalarının tahsil şekli belli olmayan, kanunlara göre verilen amme nevinden para cezalarının 6183 S.K.'ya göre takip ve tahsil edilmeleri mümkün değildir (Yiğit, 2005:18). TCK'nın 5. maddesine[7] göre para cezaları uygulanır. Para cezaları kesinleştiği takdirde cumhuriyet savcılığı ödeme emrini hükümlüye tebliğ eder. Bir ay içerisinde hükümlü ödeme emrine uygun olarak ödemeyi yapmalıdır.

Son zamanlarda devletin gelir kaynaklarından olan para ve vergi cezaları[8] gittikçe artan bir önemi haizdir. Kamu düzenine uymayan bireylerden ve kurumlardan tahsil edilmektedir. Vergi cezaları, trafik cezaları, vergi ve benzeri mali

[7] 5237 sayılı TCK'nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.

[8] 12.05.2007 tarihli ve 26520 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 12.05.2007 tarihli ve 26520 karar sayılı 442 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 1.6.2005 tarihinde yürürlüğe girmiş ve anılan Kanunun bazı maddelerinin uygulamasına ilişkin olarak 437 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanan cezalar gecikme zam ve faizleri gibi gelirler para ve vergi cezaları arasında yer almaktadır (Şeker, 2010:115). Burada amaç 5237 sayılı TCK'ya göre kişilerin hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak gibi temel etik davranış ve ilkeleri uygulanmasını sağlamaktır.

1.3.2. Borçlanma (İstikraz)

Borçlanma, vergiden sonra gelen kamusal finansman içinde en önemli gelir kaynağıdır. Devlet toplanan vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanını karşılayamayacak seviyelere kadar düşmesi durumunda ve ekonomik, sosyal, siyasal koşulların bozulduğu olağanüstü durumlarda ihtiyaç duyduğu kaynağı borçlanma yoluyla elde eder. Özellikle devletin içinde bunduğu döneme bağlı olarak savaşlar, büyük yatırım projeleri gibi durumlar olağan kamu gelirleriyle karşılanmadığı takdirde gerekli olan finansman kaynağını borçlanma yolu ile sağlar. Bunların dışında devlet bütçenin gelir-gider dengesini sağlayamadığı, bütçenin açık verdiği durumlarda da yıllık bütçe açıklarını kapatmak amacıyla borçlanmaya başvurabilmektedir (Şeker, 2010:115). Vergiden sonra ikincil kaynak olarak değerlendirildiğinde borçlanma devlet bütçesi açısından olağan gelir kaynağı olarak bütçelerinde yer almaya başlamıştır. Aynı zamanda borçlanmanın gönüllü ve geçici yapılıyor olması bu yönüyle vergiden ayrılır. Vergiler ile borçlanmanın benzer ve farklı kılınan noktaları vardır. Vergiler zorunlu iken borçlanma gönüllülük esasına dayanır. Bazı durumlarda borçlanma zorunlu da yapılabilir. Bu durumda vergiye benzer; ancak belli vadenin söz konusu olması ve vade sonunda geri ödenmesi açısından vergiden ayrılmaktadır. Borçlanmanın kaynağına göre, piyasa uyruğuna göre, alacaklının uyruğuna göre çeşitli kıstaslara ayrılmıştır. İç ve dış piyasada değerlendirildiğinde yurt içinden yapılan borçlanmaya iç borç, yurt dışından yapılan borçlanmaya ise dış borç denilir. İç borçlanmanın kaynağı bireyler, bankalar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi çeşitli kurum kuruluşlarıdır. İç piyasadan borçlanma durumunda kamuya kullanılabilir kaynak sağlanmakta özel kesimin kullanılabilir fonları ise azalmaktadır. Böylece özel firmaların kullanabileceği kaynakları azalmasıyla yatırımların düşmesine neden olmaktadır. Dış borçlardan söz edecek olursak yabancı ülkelerden alınan kredi ve

yardımlardır. Genellikle yatırım harcamalarının finansmanı için kullanılmaktadır. Bir diğer ayrım noktası ise borcun geçici gelir kaynağı olması vadeye bağlanmasını ve vade sonunda ise borcun faiziyle beraber ödenmesini gerektirmesidir. Devletin gelir kaynağı olan borçlanmanın vergi ile farklılıkları ve benzerlikleri olsa da borçlanmanın tamamen ayrı gelir kaynağı olduğu görülmektedir. Anlaşılacağı üzere iç piyasadan borçlanma ile özel kesim kullanılabilir gelirleri azalmaktadır ve bunun sonucunda kredi, yatırım gibi temel gereksinimlerin yerine getirilmesi kısıtlanmaktadır.

Borçlanma işleminden doğan alacaklardan birisi de 6183 S.K. kapsamı dışında kalan kamu alacaklarıdır. Devlet borçlanmaya iki yolla başvurabilir. Bu borçlanmalar zorunlu borçlanma ve zorunlu olmayan borçlanma şeklindedir. Birinci borçlanma yolu zorunlu borçlanmada kamu gücü ağır basar ve bu şekilde borçlanmadan doğan gelirler kamu alacağıdır. Diğer borçlanma yolu ise devletin özel hukuk tüzel kişisi olarak yaptığı zorunlu olmayan borçlanmadır. Bu borçlanma türünde tarafların rızasına ve gönüllülük esasına dayanan borçlanma şeklidir. Rızaya dayanan borçlanma 6183 S.K.'nın 1. maddesi uyarınca kamu alacağı doğurmaz (Yiğit, 2005:19).

1.3.3. Mülk, Teşebbüs ve Özelleştirme Gelirleri

Devlet tüzel kişiliğe sahip olmasıyla hak ve fiil ehliyetini elinde bulundurur. Böylelikle malvarlığı sahibi olabilir ve bu malvarlığı üzerinde çeşitli tasarruflarda bulunabilir. Örneğin devlet bir iktisadi işletme kurup bunu işleterek gelir elde edebilir. Yahut gayrimenkul elde etmiş ise bunları satabilir veya kiralayabilir. Bu gelirlerin satış ve kiralanmasından elde ettiği gelirler "mülk" gelirlerini oluşturur. Söz edecek olursak yol, köprü, okul, liman, müze, kütüphane, arazi ve binalar gibi gayrimenkul kıymetler ile ticari, sınai ve mali girişimler yoluyla sağladığı gelirler kapsamındadır. Devletin kamu tüzel kişiliğine sahip olan mali, ticari ve sınai kuruluşlardan özel kişiler gibi ticari ve sınai faaliyette bulunması ve bunlar üzerinden elde ettiği kamu geliri ise teşebbüs gelirlerini oluşturur. Bu şekilde geniş yetkilere sahip olan devlet varlıkları üzerinde tasarrufta bulunabilir. (Şeker, 2010:115-116).

Devletin mülk ve teşebbüslerinin satışı veya kiralanması yoluyla sağladığı tüm bu gelirler 6183 S.K.'nın kapsamı dışındadır (Yiğit, 2005:20). Örneğin Kamu İktisadi Kuruluşları (KİT) topluma hizmet sunmak ve kâr etme amacıyla çalışır. Kar etmesi devlet açısından gelirdir; fakat KİT'lerin zarar etmesi sonuncunda bu zarar mali transferler kanalıyla ile devlet kapatır. Devlete ait olan kuruluşlar özel hukuk hükümlerine tabidir ve devlet hazinesi dışında bağımsız kurumlar olarak çalışmaktadır ve kendilerine has gelir ve kaynakları vardır (Şeker, 2010:116).

Devlet bütçesine gelir sağlama, devlet bütçesindeki mali yükü hafifletmek, aşırı istihdam, kamu verimsizliği, siyasi amaçla kullanımların önüne geçmek, teknolojik yenilik ve gelişmelere uyum sorunu, mali yetersizlikler, devlet çatısı altında yaşanan üretim aksaklıkları, etkinsizlik ve benzeri faktörler 'özelleştirme' gelirlerini oluşturmaktadır (Şeker, 2010:116). Bu gibi olumsuz durumlarda devletin finansman ihtiyaçlarını özelleştirme gelirlerinden elde etmektedir.

Bu bağlamda taşınır ve taşınmazlardan elde edilen satış ve kira gelirleri, park yerleri işletme gelirleri belediyelerin miktar ve koşullarını bizzat belirleyebildiği gelirler arasında yer almaktadır (Arıkboğa, 2016:53-75). Son söz olarak gelirlerin kavram ve kapsamını kamu gelirleri içindeki önemi ülkelere ve zamana, sahip olduğu koşullara ve izlenen sosyal, ekonomik ve mali politikalara göre değişiklik gösterir. Yasalara bağlı olarak devlet söz konusu sahip olduğu malları kiralama, satış, özelleştirme yoluna gidebilmektedir. İzlenecek politikalar ise gelir dağılımının niteliği ve yapısı, siyasi tercihler, ekonomik, mali ve sosyal koşullar gibi faktörler söz konusu malların kullanımını belirlemektedir (Şeker, 2010:115). Her ülkenin üretkenlik, verimlilik, ekonomik yapısı farklılık arz etmektedir ve içinde bulunduğu konjonktüre göre politikalar uygulamaktadır.

1.3.4. Parafiskal Gelirler

Maliye literatüründe parafiskal gelirler sıkça yer almaktadır. Çoğunlukla vergi ve harca benzetilmesine rağmen diğerlerinden ayrı bir terminoloji barındırmaktadır. Şöyle ki; Türk maliye literatüründe tanımı vergi ve benzeri gelirler, harçlar, resmi ya da yarı resmi nitelikteki ekonomik, sosyal ve mesleki kuruluşların

yaptığı hizmetler dolayısıyla bu hizmetlerden doğrudan ya da dolaylı yararlananlardan çeşitli adlarla aldığı parasal ödemeler (Karakoç, 2015:378) şeklinde özetlemek mümkündür.

Parafiskal gelirler kurumların ihtiyaçlarını karşılamak, gerekli hizmet ve yardımı yapmak amacıyla çeşitli adlar altında üyelerinden prim, aidat adı altında sağladıkları gelirlerdir. Kurumlar topladıkları gelirleri hizmetleri daha etkin ve verimli kılmak için çeşitli yatırımlarda bulunurlar. Örneğin; gelirlerini yatırıma kanalize etmek, gayrimenkul, menkul değerler alımı veya bunların tesis edilmesinde değerlendirmek gibi hizmetlerde bulunmaktadır. Parafiskal gelirler kendi içerisinde sosyal, mesleki, ekonomik parafiskal gelirler olarak ayrılmaktadır.

- Mesleki parafiskal gelirler: Örneğin Eczacılar Birliği, Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsalar ve Baroların üyelerinden tahsil ettikleri paralar,
- Sosyal parafiskal gelirler: Örneğin Sosyal Güvenlik Kurumu primleri,
- Ekonomik parafiskal gelirler: Örneğin 20 Sayılı Fonlar, piyasaları teşvik etmek veya istikrara kavuşturmak için kurulan fonları finanse etmek amacıyla tahsil olunan paralar (Yereli, 2002:38-39).

Parafiskal gelirler kısaca kamu hizmeti gören teşekküllerin finansmanını sağlamak amacıyla tahsil edilmektedir. Devlet bütçesinde yer almamakla birlikte yukarıda bahsi geçen kuruluşların bütçelerinde ya da özel fonlarda yer almaktadır. İktisadi ve sosyal amaçlı faaliyette bulunan kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlardan bağımsız olarak finansmanını karşılamak amacıyla ve bu hizmetlerden doğrudan ya da dolaylı yararlananlardan zora dayalı ve (Şeker, 2010:115) özel kanunlara göre tahsil edilen gelirlerdir.

Parafiskal gelirlerin vergilerle ortak özellikleri vardır. Ortak özelliklerini değerlendirecek olursak yasal olarak zorunludur. Ayni olarak değil para olarak ödenmektedir. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergilerden farklı yönü ise vergileri merkezi yönetim toplarken, parafiskal gelirleri ilgili kurum toplar. Vergiler adem-i tahsis ilkesine göre, parafiskal gelirler tahsis ilkesine göre kullanılmaktadır. Vergiler ödeme gücüne göre alınırken parafiskal

gelirlerde faydalanma esas alınmaktadır (Yereli, 2002:38-39). Anlatıldığı üzere parafiskal gelirler ile vergilerin ortak özelliği olmakla birlikte, birbirinden ayrılan durumlar oldukça fazladır.

1.3.5. Köy Gelirleri

18 Mart 1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanunu Cumhuriyet döneminde köylüye yönelik atılan önemli adımlardan biridir. Köy gelirleri de 6183 S.K.'nın dışında tutularak köy tüzel kişiliğinin kamusal nitelikte gelirleri olmakla birlikte, bu gelirlerin tahsil edilmesi 442 Sayılı Köy Kanunu'na göre yürütülmektedir (Sarı, 2014:510). Köy Kanunu'nda, 6183 S.K.'nın 1. maddesine giren bir kamu alacağının tahsili söz konusu olduğunda bu kanun hükümleri uygulanmaktadır (Yiğit, 2005:21). Köy tüzel kişiliğinin gelirlerinden bahsedecek olursak; salma, para ve vergi cezaları, arazi ve emlak gelirleri, düzenli olmayan gelirler, hediye olarak bağışlanmış mallar ve paralar, köy için ekilen tarla gelirleri olmak üzere sıralayabiliriz. Görüldüğü üzere köy gelirlerine 6183 S.K.'nın belli haller dışında kendi kanun hükümleri uygulanmaktadır.

1.4. Vergi Borcu İlişkisinin Tarafları

Vergi borcu ilişkisinde taraflar her borç ilişkisinde olduğu gibi bunda da ikili taraf söz konusudur. Bir tarafta mükellef diğer tarafta alacaklı konumda kamu idaresi bulunur. Alacaklı konumunda olan kamu idaresini temsil eden vergi dairesi, borçlu konumda ise vergi mükellefi bulunur. Bu borç ilişkisinde sözü edilen borç kamu hukukuna ilişkin olduğu için VUK ve 6183 S.K.'nın hükümleri uygulanmaktadır ve taraflar birbirine alacaklı ve borçlu konumdadır. Özel hukuktan doğan borç ilişkisine Türk Borçlar Kanunu (TBK) ve İcra İflas Kanunu (İİK) hükümleri uygulama alanı bulmaktadır (Öner, 2018:50). Söz konusu borç ilişkisi kamu hukuku inceleme alanı içinde değerlendirilmekte ve bu kanun usulleri esas alınmaktadır. Özel hukuka ilişkin kanun hükümleri burada uygulama alanı bulmamaktadır. İleriki bölümlerde ayrıntılı anlatılacağı üzere vergi borcu ilişkisinin tarafları 6183 S.K.'nun 3. maddesinde *"kamu alacaklısı vergi dairesini, kamu borçlusu ise vergi mükellefini"* ifade etmektedir.

Alacaklı: Vergi dairesi

Borçlu: Vergi mükellefi (asıl borçlu)

Mükellefin Borcunun Ödenmesinden Sorumlu Olanlar:

- Mükellefe yaptığı ödemelerden vergi kesintisi yapanlar (vergi sorumluları)
- Vergi mükellefi ve sorumlusunun kanuni temsilcileri
- Vergi mükellefi ve sorumlusunun mirasçıları
- Kanunlarla müteselsil sorumluluk yüklenen kişiler

1.4.1. Vergi Alacaklısı

Doktrinde vergi dairesi; *"Gelir politikalarını hazırlayan (geliştiren) ve uygulama tercihlerine karar veren, vergi sisteminin yürütülmesinde mevzuat haline gelerek somutlaşan bu politikaları, yine yasalarda yer alan, verginin tarhı, tahakkuku, tahsili, hesabı ve vergi denetimi gibi usuli kural ve kurumlar (müesseseler) aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu bulunan kamu yönetim birimi"* olarak ifade edilmiştir (Şeker, 1994:70). Doktrinde de anlatıldığı üzere Türkiye'deki vergi daireleri vergi mükelleflerini tespit ederek, verginin tarh ve tahakkukunu sağlamakla yükümlüdür. Vergi daireleri idari olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı vergi dairesi başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde ise defterdarlığa bağlıdır.

VUK'un 4'üncü maddesinde vergi dairesi; *"Mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir."* şeklinde tanımlanmaktadır. Bağlı oldukları vergi daireleri ise vergi kanunları ile belirlenmektedir.

Böylece taraflara ilişkin vergi alacağı kamu hukukuna dayalı borç ilişkisidir ve taraflardan biri mükellef iken diğer taraf alacaklı kamu idaresi tahsildar yani vergi dairesidir. Dolayısıyla bir tarafta vergi alacaklısı diğer tarafta vergi borçlusu bulunmaktadır.

Vergilendirme yetkisi ele alındığında devletlerin yönetim sistemlerine göre değişiklik göstermektedir. Şöyle ki Türkiye gibi üniter yapılı devletlerde vergilendirme yetkisi merkezi devlete aittir. Anayasa'nın 3. maddesinde ise *"Türkiye*

devleti ülkesi ve milletiyle bölünmez bir bütündür." Bu şekilde devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bir bütün olması ise "üniter devlet" olması anlaşılmaktadır. Bunun yanında Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İsviçre gibi federatif devletlerde federal devlet ile birlikte federe devletlerin de vergilendirme yetkileri bulunmaktadır (Oktar, 2018:73-74). Türk vergi hukukunda vergi tahsil usulü devlet ve vergilendirme yetkisi devletlere ait olup yasama organı aracılığıyla kullanılmaktadır.

Vergilendirme yetkisi merkezi devletlerde yasama organına ait iken bu yetki bazı hallerde kısmen de olsa anayasada çizilmiş sınırlar içerisinde yürütme organına devredilebilir. Kısmen de olsa verginin tarh ve tahsili il özel idarelerine, belediyelere bağımsız meslek kuruluşlarına ve kamu tüzel kişilerine devrolabilmektedir. Fakat verginin tarh ve tahsil yetkisinin devrolunduğu birimin vergilendirme yetkisi yoktur. Vergileri tarh ve tahsil eden birim yasama organının verdiği yetki ve görevleri yerine getirmekle sınırlıdır (Oktar, 2018:73-74). Ülkemizde vergi tahsilinin çoğunluğu Devlet tüzel kişiliğince sağlanır ve hazineye intikal ettirilir. Devletçe tahsil edilen bu vergiler merkezi yönetim bütçesinde yer alan genel bütçe gelirlerinin en önemli kısmını oluşturur. Devlet hazinesi adına merkezi yönetim genel bütçe gelirlerini toplama yetkisi ve görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na (HMB)[9] verilmiştir. Bakanlık bu görevini Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı Vergi Daireleri ve Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı saymanlıklar aracılığıyla yerine getirmektedir (Öner, 2018: 50-51). Merkezi yönetim kuruluşları kendi personeli vergi dairesince tahsil edilmekte, devlet dışında bazı kuruluşlara kanunda belirtilen esaslara göre vergi toplama görevi verilmektedir.

Devlet dışında vergi toplama yetkisi 1982 Anayasasının 127. maddesinde ifade edilen belediye, il özel idareleri ile köyler bazı kamu gelirlerini kendileri tahsil etme yetkisi verilmiştir (Öner, 2018:50-51). Yerel yönetim birimleri vergi tahsilini kendi bünyelerinde toplanmaktadır.

[9] 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı 3. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan, 10.05.2018 tarihli ve 7142 sayılı kanunun 703 sayılı KHK'nın Anayasa'da Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklik yapılması hakkında kanun hükmünde kararnamenin Ek-3 maddesinin 1. fıkrasında yer alan ''Maliye Bakanlığı'' ibaresi, ''Hazine ve Maliye Bakanlığı'' şeklinde değiştirilmiştir.

Diğer bir gelir türü olan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Türkiye İş Kurumu (İŞKUR) sosyal güvenlik pirimi, kamu meslek kuruluşları da kanunda belirlenen usullere göre tahsil edilmektedir (Öner, 2018:50-51).

Mahalli idareler, sosyal güvenlik kuruluşları, kamu meslek kuruluşlarının vergilendirme yetkisi olmadığından söz etmiştik. Bu kuruluşlara yalnızca vergi ve benzeri gelirleri toplama yetkisi ve görevi verilmiştir. Söz konusu bu kuruluşlar kanunda yazılı esaslara göre verginin tahsilini sağlar. Fakat bu kuruluşlar verginin matrah ve oranlarında değişiklik yapamazlar (Öner, 2018:50-51). Kısmi olarak elde ettikleri yetkileri genişletemez ve vergiyi usulüne uygun toplamakla yetinir.

Devlet, il özel idareleri ve belediyeler vergilendirme sürecinde takip ve tahsilini VUK ve 6183 S.K.'nın hükümlerini uygular. Köy idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşları ve kamu meslek kuruluşları ise kamu gelirlerini istisnalar dışında kendi kanun hükümlerine göre tahsil eder (Öner, 2018:50-51).

1.4.2. Vergi Borçlusu: Vergi Mükellefi

Vergi borçlusu kavramı VUK ve 6183 S.K.'da açıklanmıştır. Türk vergi mevzuatına VUK 8/1. maddesine göre mükellefin tanımı vergi kanunları uyarınca *"kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi"* şeklinde tanımlanmıştır. Yani belli tutarda vergiyi kamu alacaklısına ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Burada kanunda net şekilde vurgulanmak istenen *"vergi borcunun ödenmesi"* hususudur. Devletin vergi alacağına kavuşabilmesi için vergi kanunlara uygun suretle ödenmelidir. Ödemekle yükümlü gerçek ve tüzel kişiler hatta kurumlar da olabilmektedir.

6183 S.K.'nın 3'üncü maddesinde bahsi geçen *"kamu borçlusu"* ibaresinde kamu alacağının ödemesinden sorumlu olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların yasal temsilcileri, mirasçıları, vergi sorumlularını, vergi mükelleflerini, kefili, yabancı kişi ve kurumların temsilcilerini ifade etmektedir (Akyürek, 2014:7). Kısaca bahsedecek olursak vergi ödeme mecburiyetinde olan bu kişiler yasalara uygun olarak belirlenmiş

oranlarda vergi ödemekle yükümlüdürler. Bu mükellefler arasında bireyler, işletmeler, vakıflar, dernekler ve kamu kurumları olarak sayılabilir.

Çeşitli vergi kanunları açısından bakıldığında vergi mükellefi aşağıda şu şekilde açıklanmaktadır:

- Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 3. maddesi uyarınca gerçek kişiler,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde ifade edilen sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları,
- Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK) 3. ve 13. maddesi uyarınca, bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler,
- Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 3. maddesi uyarınca, kâğıtları imza edenler,
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 5. maddesi uyarınca, veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (MTVK) 3. maddesi uyarınca, trafik, liman, sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 8. maddesine göre, mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere verginin mükellefi çeşitli kanunlarda farklı şekilde yer almaktadır. Gerçek kişiler gelir vergisi mükellefi olabilir. Tüzel kişiler kurumlar vergisi mükellefi olarak öngörülürken, tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar ise kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıklarıdır.

Mükelleflerden vergiyi kanunlara uygun olarak ödemekle yükümlü kişi kanuni mükellef iken, vergiyi başkalarına yansıtan kişiye aracı mükellef (vergi taşıyıcısı, mutavassıt mükellef), vergini artık başkalarına yansıtamayıp üzerinde kalan kişiye fiili mükellef (vergi yüklenicisi, taşıyıcısı) şeklinde çeşitli tasniflere ayrılmıştır. Bu mükellefleri değerlendirecek olursak:

1.4.2.1. Kanuni Mükellef

Verginin kanunlara uygun suretle ödemekle yükümlü kılınan kişidir. Yukarıda maddeler halinde sayılan GVK ve KVK'da kanunda açıkça öngörülmediğinden banka şubesi veya adi ortaklık kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefi olamamaktadır. Bu vergilerin yerine mükellefiyet banka şubesinin bağlı olduğu sermaye şirketi açısından ve adi şirketin ortakları için söz konusu olmaktadır. Burada bahsi geçen mükellefler kanuni mükelleftir (Nenem, 2012:25-26).

1.4.2.2. Aracı Mükellef (Vergi Taşıyıcısı)

Kanuni mükellefler tarafından ödenen verginin başkalarına yansıtılmasıdır ve bu durum tüm vergiler için söz konusu olamamaktadır. Verginin yansımasında vergi ödeyen kişiler vergi fiyatını malın fiyatı üzerine ekleyerek, bu malı başkasına satıldığında vergi yansımaktadır (Bilici, Bayraklı ve Saban, 2012:25). Kanuni mükellef ile fiili mükellef arasında yer alan aracı mükellef fiyat mekanizması yoluyla kendisine yüklenen vergiyi bir başkasına yansıtmaktadır.

1.4.2.3. Fiili Mükellef (Vergi Yüklenicisi, Taşıyıcısı)

Verginin nihai mükellefi artık vergiyi başkalarına yansıtamayan üzerinde kalan kişidir. Teorik olarak kanuni mükellef ile fiili mükellef ayrımı vergiyi fiilen ve iktisaden taşıyan aynı kişi fiili mükellef olmaktadır (Nenem, 2012:25-26). Fiili vergi mükellefini KDV yönünden örneklendirdiğimizde; ekmek buğday üreticisinden tüketiciye satılıncaya dek çeşitli aşamalara uğramaktadır. Arada un üreticisi, toptancı, parakendeci gibi unsurlar verginin kanuni mükellefini oluşturmaktadır. Ekmeği satın alan nihai tüketici ise verginin fiili mükellefidir. Burada görülüyor ki vergiyi başkasına yansıtamayıp nihai tüketicide üzerinde kalmaktadır.

1.4.3. Vergi Sorumlusu

Vergi sistemimizde sorumluluk halleri, vergiyi doğuran olayın dışındaki üçüncü kişilerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini, maddi ve şekli ödevlerini kanunlara

uygun suretle yerine getirmekle yükümlü olan kişidir. VUK'un 8. maddesine göre *"vergi sorumlusu verginin ödenmesinden alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir."* şeklinde dile getirilmiştir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna taalluk eden özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz (Yıldız, Erol, 1997:46). Burada ayırt edilmesi gereken husus vergi mükellefi ile vergi sorumlusunun ayrı ayrı kişiler olduğudur. Vergi sorumlusu vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyen kişidir. Vergi mükellefi ile ilişki neticesinde, mükellefin vergi borcuna karşı vergi dairesi ile muhatap olmaktadır.

Vergi sorumlusunun yerine getirmekle yükümlü olduğu defter tutma, vergi kesme, beyanname verme, fiş-fatura gibi belgeleri alma ve bu belgeleri düzenleme, yasaların öngördüğü diğer yükümlülükleri yerine getirilmesinden sorumludur (Bilici, Bayraklı ve Saban, 2012:25). Vergi sorumlusunun fiilinin sebebiyet verdiği suç ve ceza söz konusu ise mükellefin ceza sorumluluğu söz konusu olmaz. Cezaların şahsiliği ilkesi doğrultusunda sorumluluk suçu işleyene aittir (Öner, 2018:27). Vergi sorumluluğunun cezai müessesesinde her mükellef kendi adına tarh ve tahakkuk ettirilen vergi borcundan şahsen sorumludur. Cezai sorumlulukta gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin şahsına aittir.

Vergi sorumluluk türleri farklı şekillerde ifade edilmiştir. Bunlar; "vergi kesenlerin (stopaj yapanların) sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, mirasçıların sorumluluğu, emlak vergisinde sorumluluk, tasfiye memurlarının sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu ve son olarak sorumluluğun teselsülü (zincirleme sorumluluk) vs." olarak sayılabilmektedir.

1.4.3.1. Vergi Kesenlerin (Stopaj Yapanların) Sorumluluğu

Vergi kesenlerin sorumluluğu asli (birinci) derece sorumluluk doğrudan sorumluluk türünü oluşturur. Vergi kesmekle yükümlü olanlar ödenmemiş vergi borçlarını mükelleften değil, doğrudan doğruya vergi kesmekle sorumlu olanlardan kaynakta kesme yoluyla tahsil ederler. Bu şekilde gelirin doğumu ve vergilendirilmesi

arasındaki süreç hızlanmaktadır. Daha sonra vergi sorumlusu ödenmiş olan verginin aslını mükellefe rücu edebilir, yani geri tahsilini sağlayabilir. Fakat gecikme zammı ve faizleri ile kesilen cezalar mükelleften geri istenemez (Öner, 2018: 61-64). Vergi sorumlusu, mükellef ve vergi dairesi olmak üzere üç ayrı kişi vardır. Vergi sorumlusu mükellefe yaptığı ödemelerden vergi kesintisi yaparak süresi içinde vergi dairesine yatırmak ve diğer ödevleri yerine getirmekle sorumludur.

VUK'un 11. maddesinde de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin şu hüküm yer almaktadır; *"vergi kesmeye mecbur olanların yapmış olduğu ve yapacağı ödemelerden, verginin tam ve doğru olarak kesilip ödenmesi ve bunlarla ilgili diğer ödevlerin yerine getirmekle sorumludur. Sorumluluk ise; vergilerden dolayı asıl mükellefe rücu etme hakkını saklı tutar."* şeklinde vergi sorumluluğuna dair açıklık getirmiştir. Kanunun devamında ise *"mal alım-satım ve hizmet işleriyle ilgili vergi kesintisi yapma ve vergi dairesine yatırma mecburiyetinde olanlar ise yükümlülükleri yerine getirmediği takdirde verginin ödenmesinden dolayı dolaylı olarak müteselsil sorumludur."* şeklinde vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin açıklık getirilmiştir.

1.4.3.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilci bir başkasının nam ve hesabına hukuki işlemler yaparak temsil ettiği kişiyi hak ve borç sahibi yapan gerçek kişidir (Öner, 2018:64-70). Dolayısıyla fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin nam ve hesabına kanuni temsilcileri aracılığıyla işlem yapan bu kişiler "veli, vasi, kayyım" olarak adlandırılır. Asıl borçludan kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen alacaklar için kanuni temsilcileri şahsi malvarlıkları ile sorumludur (Güler, Gülçiçek, 2012:45-47). Kanuni temsilci temsil edilen adına işlem yapmaya yetkili kişidir. Bu kişilik kanuni temsilciler için gerçek kişi olurken mükellef ve vergi sorumlusu açısından gerçek ve tüzel kişi olabilir.

Sonuç olarak VUK 10. maddesinde ve 6183 S.K. mükerrer 35. maddeleri hükümlerince kamu alacaklarının tahsilini sağlamaya yönelik kanuni temsilciler malvarlıkları ile şahsen sorumludurlar. Kanuni temsilci daha sonra ödediği miktarı asıl borçludan rücu edebilmektedir.

1.4.3.3. Mirasçıların Ödevleri ve Sorumluluğu

Vergi mükellefleri ve sorumluların ölümü ile mirası kabul etmiş mirasçılara *"külli halefiyet"* gereğince miras kendiliğinden bütün olarak intikal eder. Mirasçılara terekedeki borçları ile vergi ile ilgili şekli ödevler kendiliğinden geçer (Öner, 2018: 70). Mirasçıların tereke borçlarından sorumluluğu mirasın paylaşılmasından itibaren 5 yılık süre boyunca geçerlidir. Bu sorumluluk Türk Medeni Kanun (TMK)[10] 641/1. maddesinde geçmektedir.

Vergi borcu açısından ele alındığında, miras bırakanın kamu borçları, VUK kapsamında mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçıların her biri bu borçlardan miras hisseleri oranında sorumludur (Öner, 2018: 70). Kanunun 12. maddesinde *"ölüm olması halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mensup mirasçılara geçmektedir. Ancak, mirasçılar ise her biri ölmüş olan kişinin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olurlar"* şeklinde hükümde açıklanmıştır. Mirasçılar üzerine intikal eden vergi borcundan alacaklı kamu idaresine karşı şahsen malvarlıkları ile sorumlu olurlar.

Yine VUK 372. maddesinde *"ölüm halinde vergi cezalarının düşmesine dair"* hüküm konulmuştur. Bu hükme göre mirası kabul etmiş mirasçılar, ölen kişi adına kesilmiş usulsüzlük ve vergi ziyaı gibi vergi cezalarından sorumlu tutulmamışlardır. Bu husus cezaların şahsiliği ilkesi gereğidir. Adli ve idari para cezaları da bu husus çerçevesince mirasçılardan tahsil edilemez.

Mirasın kabul ve reddedilme durumuna göre farklı kanun hükümleri uygulanmaktadır. 6183 S.K.'nın 7. maddesinde *"mirası kabul etmiş mirasçılara sebepleri bulunduğu takdirde ihtiyati haciz kararı derhal uygulanacaktır."* (Akçil, 2018:85). Mirası reddetmiş mirasçıların durumu ise bu kanun kapsamı dışındadır.

Miras bırakanın borçlarından VUK dışında kalan kamu alacakları ve mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında 6183 S.K.'ya göre yapılacak takiplerin VUK kapsamında olması halinde mirasçılar adına yürütülecek takiplerde, mirasçıların sorumlu oldukları tutarlar veraset ilamında belirtilen hisseler nispetinde dağıtılacaktır. Şöyle ki; mirasçılar müteselsil sorumluluk süresince borcun tamamından müteselsilen,

[10] TMK 641. maddesi, mirasçılar tereke borçlarından müteselsil sorumludur.

bu tarihten sonra ise miras hisseleri oranında miras bırakanın borçlarından sorumlu tutulur (Gınalı, 2011:231). Mirasçıların sorumluluğunu değerlendirdiğimizde kamu alacaklarından VUK kapsamına girmeyen kamu alacakları olması halinde mirasçılar adına yürütülecek takiplerde Türk Medeni Kanun (TMK) hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca mirasçıların mirası reddetmesi ve tereke varlığı kamu alacağının tahsilinin sağlanamaması durumunda bu kamu alacağının tahsili zamanaşımı süresi doluncaya kadardır.

1.4.3.4. Emlak Vergisinde Müteselsil Sorumluluk

Emlak vergisinde müteselsil sorumluluk, Emlak Vergisi Kanunu'nda (EVK) 3, 13 ve 30. maddelerinde düzenlenmiştir. EVK 3 ve 13. maddelerine göre "*bina ve arazi maliki, intifa hakkı sahibi bunlar yok ise malik gibi tasarrufta bulunanlar öder"*, şeklinde kanuna hüküm getirilmiştir. Bina ve arazinin paylı mülkiyet olması halinde malikler hisseleri oranında mükelleftir. Bina veya arazilerin elbirliği mülkiyet olması halinde malikler vergiden müteselsilen sorumludur (Bilici, 2008:69). EVK'nun 30. maddesinde ise *"bina ve arazinin devir ve ferağ yapılması durumunda yapılan devir ve ferağ işleminin yapılan yıl ile geçmiş yıllara ait emlak borcu ödenmediği durumda bu vergilerin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumludur"* şeklindeydi (Öner, 2018:70). Ancak 19/6/2021 tarihli ve 31516 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7327 sayılı İcra İflas Kanunu (İİK) ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 14'üncü maddesi ile tapu müdürlükleri bina ve arazilerin devir ve ferağ edilmesinde tapu kadastro harcının matrahında belirtilen emlak vergisi değeri ile emlak vergisi borcu elektronik sistem üzerinden sorgulanacaktır. Sorgulama sonucuna göre miras, mahkeme kararı, cebrî icra, kamulaştırma hâlleri ile özel kanunlarda öngörülen diğer hâller hariç tutularak emlak vergisi borcu olduğu takdirde bina ve arazi devir ve ferağ işlemleri yapılamayacaktır (Bilici, 2008:69). Böylece bahsi geçen hallede alınan taşınmazı devralan emlak vergisinden sorumlu tutulamayacaktır.

1.4.3.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye kelime anlamı olarak ticari işletmenin sona ermesi, alacaklarının tahsilinin sağlanması, borçlarının ödenip arta kalan tutarın ortaklar arasında paylaştırılmasıdır. Kısaca tasfiye hukuki ve mali sürecin sona ermesidir (Erginay, 2012:5). Kurumların tüm bu tasfiye süreci ilgili memurlar aracılığıyla gerçekleştirilir. Ticaret şirketinin görev, sorumluluk ve tasfiye süreci kanunlarla düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu (TTK), İİK, KVK, VUK ve 6183 S.K.'da tasfiyeye ilişkin maddeler yer almakla birlikte, ticari işletmenin tasfiye memurlarının sorumluluğu ise TTK ve VUK'da açıklanmıştır (Bayram, 2012:29).

Buna göre tasfiye sürecinde tasfiye memurları ya da süreci yürütmekle görevliler, tasfiyenin başladığını ilgili tahsil dairesine üç gün içinde bildirmekle yükümlüdürler. Tasfiye sürecinde amme idaresinin alması gereken tutarı ödemeden veya ödenmesi amacıyla ayırmadan herhangi tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadırlar. Bu sorumluluk tasarrufta bulunduğu tutarla sınırlıdır (Öner, 2018: 29) ve daha fazla tutar için haklarında işlem yapılamaz.

1.4.3.6. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Bu sorumluluk türü VUK 251. maddesinde düzenlenmiş olup sözü edilen sorumluluk *"götürü gider yöntemi benimseyen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının kanunun belirlediği sürelerde karne almak ve karnelerinde yazılı vergi tutarlarını ödemek mecburiyetindedir."* Hükmünde açıklanmıştır.

Devamında ise zamanında karne almayan ya da vergisi tarh ettirilmemiş hizmet erbabının ödemesi gereken vergi işveren adına tarh edilir ve vergi cezaları da aynı kişi adına kesilerek tahsil edilir. Fıkra hükmünce tarh edilen vergi ve kesilen ceza tutarları, işverene ihbarname ile tebliğ edilir. İhbarnamenin şekil ve muhteviyatı ise HMB'nca tayin olunur. Bununla beraber zamanında karnesini alan ve vergisi tarh ettirilmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş vergi ve gecikme zammı ise yanında çalıştığı hizmet erbabından tahsil edilir şeklinde kanunda açıklık getirilmiştir. İşverenler yukarıda sayılan hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu etme hakkına sahiptir.

1.4.3.7. Sorumluluğun Teselsülü (Zincirleme Sorumluluk)

Alacak borç ilişkisinde bir alacaklı karşısında birden fazla borçlunun olmasıdır. Alacaklı borçluların birinden borcun tamamını dilediği borçludan talep edebilmesi durumuna müteselsil borçluluk denir. Teselsül ise birden fazla müteselsil alacaklının karşısında birden fazla müteselsil borçlunun bulunmasıdır. Bu borç ilişkisinden edimi herhangi biri diğer bir alacaklının talep etmesi borçluları ise herhangi birine ifa edebilmesidir. Alacaklı borçlu arasında müteselsil sorumluluk ilişkisi borç ilişkisi sona erene kadar devam eder (Alkılıç, Balcı, 2020:3-6). Borç ilişkisi bittiğinde müteselsil sorumlulukta sona ermektedir.

Müteselsil sorumluluk halleri hukukumuzda müşterek mülkiyet sorumluluğuna dayanır, kişinin vergi borcundan borçlu olduğu tutar kadarıyla sorumlu olmasıdır. İştirak halinde mülkiyette ise kişinin vergi borcunun tamamını devletin istediği borçludan talep edebilmesidir. Müteselsil sorumluluk sadece vergi borcunun ödenmesiyle sınırlı kalmaz bunun yanında şeklen de yerine getirmesi gereken ödevlerde vardır. Örneğin beyanname verilmemesi tüm herkesi ilgilendirir ve ceza tümüne uygulanırken, yanlış beyanname verilmesi ise kişinin kendisine ceza kesilir (Öner, 2018:29-30). Burada cezanın şahsiliği söz konusu olup, ceza tümüne değil suçu işleyene kesilmektedir.

Müteselsil sorumlulukta aynı zarara karşı birden fazla kişinin sorumlu tutulmasıdır. TBK' da 61. maddede müteselsil sorumluluğa ilişkin *"dış ilişkide birden fazla kişinin birlikte zarara sebep olması ya da aynı zararlardan çeşitli nedenlerle sorumlu olduklarında haklarında müteselsil sorumluluğa dair hükümlerin uygulanmasıdır."* Aynı kanunun 62. maddesine göre müteselsil sorumluluğa dair *"iç ilişkide aynı zarardan sorumlu olan kişiler arasında tazminatın müteselsil borçlular arasında paylaştırılmasında içinde bulunulan hal ve koşullar, özellikle her birine yüklenebilecek kusurun ağırlığı ve yaratılan tehlikenin şiddeti göz önünde bulundurulur. Tazminat tutarından kendi payına düşen tutardan fazlasını ödeyen kişi, fazla ödeme için diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkına sahip ve zarar*

görenin haklarına haleftir." şeklinde müteselsil sorumluluğa ilişkin iç ve dış ilişkide sorumluluk TBK'da yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI OLARAK VERGİLENDİRME SÜRECİ VE VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergilendirme süreci başlamaktadır. Verginin tarh edilmesiyle vergi borcu hesaplanıp, tebliğ edilmesiyle mükellefler vergi borcundan haberdar edilmektedir. Tahakkuk aşamasında ise mükelleflerin vergi borcunu ödeyebilecek aşamaya gelmesidir ve son olarak verginin tahsil edilmesi ile vergi borcu ererek vergilendirme süreci tamamlanmaktadır. Bununla beraber bazı durumlarda ise vergi borcu sona ermektedir. Bunlar ise; ödeme, zamanaşımı, takas, terkin, uzlaşma, ölüm, ceza indirimi, vergi afları, yargı kararları ve vergi hatalarının düzeltilmesi şeklinde bahsi geçen hallerde vergi borcu ortadan kalkmaktadır.

2.1. Vergilendirme Süreci

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının gerçekleşmesiyle başlar. Vergi borcu (alacağı) meydana gelmesi için vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmesi gerekir. VUK'un 19. maddesinde *"vergi alacağı vergi kanunlarınca vergiyi bağladıkları olayın tekemmül etmesiyle doğar"* denilmektedir. Bu alacak devlet açısından geliri ifade ederken mükellef açısından vergi borcunu ifade etmektedir. Vergiyi doğuran olay sebep unsuruna dayanmaktadır ve idari düzenlemelerden değil kanunda yer alması gerekmektedir. Aynı zamanda vergiyi doğuran olayın cezai nitelik taşıması, ahlaka aykırı olması gibi nedenler vergilendirme sürecinin başlamasına engel değildir. VUK 9/2. maddesinde bahsi geçen *"vergiyi doğuran olay kanunlarla yasak edilse bile mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu sona erdirmez."* şeklinde hüküm konulmuştur. Bu tür yasak faaliyetlerin vergilendirme dışında tutulması vergilerin "genelliği" ve "eşitliği" bozulmakla birlikte verginin adaletine de aykırıdır (Özcan, 2017:162). Vergilendirme sürecinin başlangıcı vergiyi

doğuran olayın meydana gelmesi ile başlamakta olup ve bunun kanunlarda yasak edilmemiş olması gerekmektedir.

Vergilendirme süreci tarh ile vergi yükümlüsünün ödemesi gereken vergi borcu hesaplanmaktadır. Vergi dairesinin yaptığı tarh sonucunda mükellefe haberdar edilerek tebliğ edilmesi gerekir. Tahakkuk aşaması verginin ödenebilecek duruma gelmesi iken son aşama tahsil ile vergilendirme süreci sonlandırılmaktadır. Aşağıda vergilendirme süreci sırasıyla açıklanmaktadır.

2.1.1. Tarh

Vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarh müessesesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlamaktadır. Tarh müessesesinde mükellefin vergi borcunun kanuna uygun surette hesaplanmasıdır. Bu şekilde mükellefin vergi borcu miktar veya tutar olarak belirlenir (Özcan, 2017:163). Tarh kavramı mali terminolojide vergilendirme, vergi borcunun yasalara uygun vergi idaresince hesaplanmasıdır (Güney, 2019:14). Vergilendirmede tarh kavramı, vergi oranlarını matraha uygulamak ve ödenecek vergi borcunun vergi idaresi tarafından kesilmesidir. Hesaplanan vergi borcu sübjektif ve bireysel işlemdir. Yani tek bir vergi mükellefinin vergi borcu için işlem tesis edilmektedir.

Tarh müessesesi VUK'un 20. maddesinde şöyle ifade edilmektedir; *" verginin tarh edilmesi vergi alacağının kanunlarında gösterildiği gibi matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesince hesaplanarak bu alacak tutarının miktar olarak tespit edilmesi"* işlemidir. Kısaca soyut vergi borcunun vergi idaresince hesaplanarak somut vergi borcu haline getirilerek hesaplanmasıdır.

Türk vergi sisteminde uygulanan tarh usulleri; beyan usulü ve vergi idaresince tarh olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi idaresi tarafından yapılan tarh işlemleri ikmalen (tamamlayıcı), re'sen ve idarece tarh olmak üzere kendi içinde üçe ayrılmaktadır.

2.1.1.1 Beyan Üzerine Tarh

Türk vergi hukukunda esas alınan "beyan üzerine tarh" yöntemidir. Mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından vergi idaresine bildirimde bulunması üzerine verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Vergiye dair tüm bilgilerin kapsayıcı beyanname hazırlayarak vergi idaresine 'itiraf' niteliğinde yazılı delil sunulmasıdır. Vergi idaresi ise mükellefin beyanına ilişkin vergi matrahına dair delillerin gerçeğe uygunluğunun denetimini yapmakla yükümlüdür (Güney, 2019:14).

Hukuk devleti olma bilincine sahip demokratik ülkelerde beyan usulüne dayalı tarh yöntemi vergi sistemine katkı sağlamaktadır. Örneğin kendi bürosu olan serbest çalışan muhasebeci mali müşavir, avukat, doktor, mühendis, veteriner hekim gibi dönem sonunda elde ettiği kazancından dönem giderini düşerek vergiye tabi beyannamesini hazırlar ve vergi idaresince vergisi tarh edilir. (Güney, 2019:46). Beyanname usulünde bu şekilde vergi ödemekle yükümlü olanlar ödenmesi gereken vergi matrahını hesaplayıp vergi idaresine bildirirler.

Beyanname usulüyle vergilendirilen tarh ve tahakkuk işlemleri birlikte gerçekleştirildiğinden mükellefe genellikle vergi borcu tebliğ edilmez. Şöyle ki; mükellefin beyanı doğru varsayılmakta ve kendi beyanına itiraz edemeyeceği bilinmektedir. Vergi borçlusu veya sorumlusunun beyanı üzerine 'tahakkuk fişi' kesilip verilmektedir (Bilici, Bayraklı ve Saban, 2012:46). VUK'un 25. maddesinde beyan üzerine alınan vergilerde "*vergi kanunları uyarınca tahakkuk fişi düzenlenerek tarh ve tahakkuk ettirilmektedir*." Buna göre vergi dairesi beyannameyi aldığı andan itibaren tahakkuk fişi düzenler. Bunun bir nüshasını mükellefe ya da beyannameyi mükellef adına vergi dairesine verene verilmesiyle vergi tahakkuk eder. Tahakkuk fişinin verilmesiyle nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçmektedir. Gerek duyulan hallerde beyana dayanan vergilerde tahakkuk fişi yerine "ihbarname" ile de tebliğ edilmektedir. Ayrıca kanunen belli durumlarda *"tekalif cetvelinin ilanıyla"* da tebliğ yapılmaktadır.

Tahakkuk fişine ilişkin olarak VUK 27. maddesinde vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine veren kişinin tahakkuk fişini almaması, beyannamede belirtilen

yazılı matrahın tarh edilmesi gereken verginin tahakkuk etmesine engel değildir. Bu takdirde bir nüshası mükellefe verilecek tahakkuk fişinin VUK'un 28. maddesinde belirtildiği üzere *"mükellefe posta ile gönderilir."*

2.1.1.2. Vergi İdaresince Tarh

Beyana dayalı tarh yönteminin uygulanamadığı hallerde, VUK'ta uygulanması öngörülmüş istisnai usuller düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi mükellefi ya da sorumlusunun beyan ettiği matrah bilgileri yerine, idarenin belirlemiş olduğu matrah bilgileri üzerinden vergi hesaplanır (Güney, 2019:49). Beyan usulünden farklı olarak, idarenin verdiği matrah bilgileri üzerinden vergi borcu hesaplanmaktadır. Bunlar; ikmalen, re'sen ve idarece tarh yöntemleridir.

2.1.1.2.1 İkmalen (Tamamlayıcı) Vergi Tarhı

İkmalen tarh VUK'un 29. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; ikmalen vergi tarhına *ilişkin "vergi tarh edildikten sonra her ne şekilde olursa olsun bu vergiye ilişkin meydana gelen defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanarak miktarı tespit edilmiş matrah ve matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir"*. Özel kanunlarda belirtilen ikmalen tarha ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Vergi tarh edildikten sonra defter, belge, kanuni ölçülerin matraha ilişkin rakamların yanlış veya eksik hesaplanması ve tamamlayıcı nitelikte tekrar tarhiyat yapılmasıdır. Yukarıda örneğimizde beyana dayanan vergilerde kendi ofisi olan serbest çalışan meslek mensupları beyanname verip vergisinin tarh ettirilmesine rağmen, eksik olan kısımlar için vergi idaresi tarafından ikinci kez tarhiyat yapılmasıdır. İkmalen vergi tarh edilmesi için daha öncesinde verginin tarh edilmiş olması gerekmektedir.

İkmalen vergi tarhında mükellef veya sorumlu vergi ödevlerini yerine getirmekte ve bununla beraber defter, kayıt, belgeler kanuni ölçülere dayanarak hesaplayabilmektedir (Öner, 2018:129). Bu tarh yönteminde ödenmesi gereken vergiye esas teşkil eden matraha ulaşılmakta ve kanuni ölçülere dayanarak yeniden tespit edilebilmektedir.

2.1.1.2.2. Re'sen Vergi Tarhı

Re'sen vergi tarhında, vergi mükellefi veya sorumlusu vergi ödevini kanunlara uygun surette yerine getirmediğinden hukuka uygunluk meydana gelmemektedir. Böylelikle defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanarak tespit edilememekte bundan dolayı vergi matrahı vergi idaresi tarafından tespit edilmektedir. Yapılan bu tarhiyat işlemine re'sen vergi tarhı denilmektedir (Öner, 2018: 131). Vergi borcu altında olanlar vergisel ödevlerini kanuna aykırı olarak yerine getirmeleri hukuka aykırılık oluşturur ve bunun sonucunda vergi idaresi tarafından yeniden hesaplama yapılmaktadır.

Nitekim idarece vergi tarhında hukuka uygunluk söz konusudur. Re'sen vergi tarhında ise hukuka uygunluk durumu söz konusu değildir ve aynı zamanda idare tek taraflı tarh işlemini gerçekleştirmektedir (Öner, 2018: 131). İdarece ve re'sen vergi tarhı arasında fark verginin kanunlara, hukuka uygun surette yerine getirilip getirilmediğidir.

Re'sen tarh işleminde vergi matrahının tespiti iki şekilde yapılmaktadır. İlki takdir komisyoncuları ikincisi ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme sürecinde elde ettikleri matrahtır. Bu iki durumda da tarh vergi idaresince yapılmaktadır (Bilici, Bayraklı ve Saban, 2012:47). Bu tarh yöntemi VUK'un 30. maddesinde şöyle ifade edilmektedir; *"vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanarak tespit edilemeyen durumlarda takdir komisyonlarınca ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında gösterilen matrah ve matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesi"* dir.

Re'sen ve ikmalen vergi tarhında tarh ve tahakkuk aşamaları ayrı ayrı gerçekleştirilir oysa beyana dayalı vergi tarhında bu aşamalar birlikte gerçekleştirilmektedir (Güney, 2019:58). Tarh usullerinden beyana dayalı vergiler diğerlerinden farklılık göstermekle birlikte tarh ve tebliğ beraber gerçekleşmekte, istisnalar dışında doğrudan tahakkuk etmektedir. Bu bağlamda VUK'un 34. maddesinde verginin tebliğinin ilgililere "ihbarname" düzenlenmek suretiyle tebliğ

olunacağı belirtilmiştir. Esasen ikmalen ve resen tarh edilen verginin ilgililere tebliğ edilmesi, o vergiler için muhataplarına haber verilerek tahakkuk aşamasından önce idari işlemin bir defa daha kontrol edilmesini sağlamak için ihdas edilmiştir. Bir başka ifade ile muhataplara, idarenin gerçekleştirdiği icrai ya da etkili bir işlemin idari yargıya da konu edilebilmesinin olanağı sunulmaktadır. Zira tebliğde mutlak surette bir hüküm ifade eden hususun varlığı gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki ihbarnameye bağlanan ikmalen ya da resen tarh işlemleri bakımından benzer düzenlemenin VUK'un "ihbarnamenin muhteviyatı" başlıklı 35. maddesinde bütünüyle yer almadığıdır. VUK'un 35. maddesi *"ihbarnamenin içeriğinde hangi hususların olduğunu tek tek sıralarken ihbarnamenin düzenlenmesini gerekli kılan önceki işlemlerin de eklenmesi gerektiğini"* belirtmiştir. Ancak VUK'un 35. maddesinin son fıkrasında *"dayanak belgelere bakıldığında resen takdiri gerektiren takdir komisyonu kararının ve resen takdiri içeren vergi inceleme raporunun ekleneceği belirtilmiş fakat bir eksiklik olarak ikmalen tarhiyatı içeren vergi inceleme raporunun eklenmesi gerektiği belirtilmemiştir."* Uygulamada ise tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve ekleri, takdir komisyonu kararı, tutanak, yoklama fişi, düzeltme fişi gibi belgelerin birer örneği eklenmektedir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Madde:86).

Sonuç olarak ikmalen ve re'sen vergi tarhını; beyana dayanan tarhtan ayrılan yanı ihbarname konusu verginin yalnızca tarhının yapılmasıdır, söz konusu tarh işlemine dava açılması halinde tahakkuk aşamasına geçilmez. Beyana dayalı vergide tarh işleminin yanında tahakkuk aynı zamanda gerçekleştirilir. Sonuç olarak vergi mükellefi ya da sorumlusunun yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu değerlendirilme süresi otuz gündür. Dava hakkının kullanılma durumuna göre dava açıldıysa davanın neticesine göre dava tahakkuk eder ve tarh kesinleşir. Tersi durumdaysa tarh işlemi iptal edilir ve vergi borcu silinir (Güney, 2019:58). Yapılan bu işlemler neticesinde hukuka uygunluk denetimi yapılır. Ayrıca dava açılıp açılmama durumuna göre yapılan tarh işlemi iptal edilerek vergi borcu terkin edilir ya da vergi borcu tahakkuk edilerek tarh kesinleşir.

2.1.1.2.3. İdarece Vergi Tarhı

İdarece vergi tarhı VUK'un mükerrer 30. maddesinde yer almaktadır. VUK'un 29 ve 30. maddeleri kapsamı dışında kalan mükelleflerin vergi tarhı için "*vergi kanunlarına göre zamanında müracaat etmemeleri ya da aynı kanunlara göre yükümlü oldukları vergi mecburiyetini yerine getirmemelerinden dolayı verginin zamanında tarh edilememesi halinde idarece belli matrahlar üzerinden tarh edilmesi*"dir. Kanunun devamında "*bu şekilde tarh edilen vergiler ve cezalarına dair ihbarnameler bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile gönderilir; diğer taraftan mükellefe ait ad, soyad, hesap numarası, iş, adres tarh edilmiş vergi ve kesilen cezaların miktar ve cinsini gösterecek şekilde ilan vergi dairesince ilana mahsus alana asılır"* denilmektedir.

Vergi mükellefi veya sorumlusu vergiye dair ödevlerini yerine getirmesiyle vergi dairesi ile arasında hukuki ilişki meydana gelmektedir. Yerine getirilmediği takdirde vergi dairesi tarafından işveren hizmet erbapları adına tarh ve tebliğ edilir. Vergi cezası olduğu takdirde işverenden tahsil edilir (Öner, 2018: 131). Bu tarh yöntemi gelir vergisi, emlak vergisi gibi sınırlı alanlarda uygulama alanı bulmaktadır.

2.2. Tebliğ

Bilindiği üzere tarh aşaması ödenmesi gereken verginin hesaplanmasıdır. Bu hesaplamada olası hataları tespit etmek, varsa bunları bertaraf etmek, mükellefe kontrol hakkının verilmesidir. Tarhiyat bireysel idari işlemdir ve hüküm ifade edebilmesi için vergileme sürecinde belgelerin tebliğ usulüne uygun vergi yükümlüsüne bildirilmesi gerekir (Durmaz, 2019: 40-41). Mükellef bildirilen tutarı ya öder ya da itiraz edip dava yoluna başvurmaktadır (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:110-121). VUK'un 21. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir; *"vergilendirme ile ilgili önem arz eden hususların yetkili makamlarca mükellef ya da ceza sorumlusuna yazıyla bildirilmesidir. Sözü edilen tebliğde beyana dayanan tarhiyat işlemi için tahakkuk fişi ayrıca tebliğ edilmesi gerekmez."* Şöyle ki VUK'un 25. maddesinde *"vergi kanunu uyarınca beyan üzerinden alınan vergilerde "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir",* (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:110-121) şeklinde ifade edilerek beyana

dayalı vergilerin ayrıca tebliğ edilmesine yer olmadığına ilişkin olup ayrıca tahakkuk fişi düzenlemesine gerek yoktur.

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda VUK hükümleri uygulanır, fakat yargı aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda İYUK'un 60. maddesine göre tebliğ hükümleri esas alınmaktadır (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:110-121). Vergiye ilişkin idari uyuşmazlıklarda VUK hükümleri esas alınırken, İYUK mad. 60'a göre Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerince yürütülen tebliğler "Tebligat Kanunu"na (TK'ya) göre yapılır, ücretler ise ilgilerden peşin alınmaktadır.

VUK 94. maddesine göre *"kural olarak tebliğ yapılabileceklere ilişkin; mükellefler, kanuni temsilciler, umumi vekiller veya vergi cezası kesilenlerdir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğlerde ise bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılmaktadır. Tüzel kişilerde birden fazla müdür veya kanuni temsilcisi olması durumunda tebliğ bunlardan birine yapılması yeterlidir."*

Tebliğin yapılmasına ilişkin düzenlemeler ise VUK'un 93. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: *"Tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden yazı ve vesikalar adresleri belli gerçek ve tüzel kişilere ilmühaberli taahhütlü olarak posta ile tebliğ edilir, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilir."*

Posta yoluyla tebliğ, daire veya komisyonda yapılan tebliğ, memur eliyle tebliğ, aracı (vasıtalı) tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve son olarak elektronik tebliğ yapılmasına ilişkindir. Yabancı ülkede bulunanlara tebliğe ilişkin özel düzenleme getirilmiştir. Bazı durumlarda ise hatalı tebliğ söz konusu olmaktadır. Hatalı tebliğe ilişkin düzenleme de VUK'ta yer almaktadır.

2.2.1. Posta Yoluyla Tebliğ

VUK'un 99. maddesinde posta ile yapılacak tebliğlerde *"HMB'nın tespit ettiği özel zarflarda, tebliğ edilecek vesikanın kapalı olarak postaya verilmesi"*dir.

Kanun devamında 100. maddesinde *"bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresinin muhataba teslim etmesi ile tebliğ edilmiş olur."*

2.2.2. Daire veya Komisyonda Yapılan Tebliğ

Bu tebliğ usulü istisnai bir tebliğ usulüdür. VUK 93/2. maddesine göre; *"ilgili kişi kabul ettiği takdirde tebligat daire ve komisyonda yapılabilecektir."* Şu kadar ki, vergi mükellefi ya da sorumlusu vergi dairesi ya da komisyonda bulunduğunda kendisine imza karşılığı tebliğ edilmesidir. Tebliğin geçerliliği ise kabul şartına bağlıdır. Tebliğin bu şekilde daire veya komisyonda yapılmasının amacı yükümlünün düşünme ve tavır alma hakkından vazgeçmiş olmasıdır. Bu şekilde bürokrasinin işleyişi hızlanmaktır. (Güney, 2019:67). Tebliğ edilen kişi isterse belgeyi kabul etmeyebilir, imzalamayabilir. Bu tebliğin işleyişinde amaç süreci hızlandırmaktadır.

2.2.3. Memur Eliyle Tebliğ

Asıl tebliğ usulü posta yoluyla tebliğ olmasına rağmen bazı durumlarda HMB memurları vasıtasıyla tebliğ yapılacağı öngörülmüştür. VUK 107. maddesinde *"bakanlık posta yerine memurları aracılığıyla da tebliğ yaptırmaya yetkilidir"* şeklinde tebliğe ilişkin HMB memurları yetkili kılınmıştır. Bu tebliğ yöntemi ivedi durumlarda öncelikle uygulanmaktadır ve bu durumlar idarenin yapacağı yoruma bağlıdır. Genellikle aynı yerleşim birimindeki vergi mükellefi veya vergi sorumlusuna acele durumlarda tebliğ yapılır. VUK 107/2. maddesinde *"bu madde hükmünün uygulanmasıyla da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur."* (Güney, 2019:66).

2.2.4. Aracı (Vasıtalı) Tebliğ

VUK 96. maddesinde *"aracı tebliğlerde kara, deniz, hava ve jandarma eratlarına ilişkin tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst aracılığıyla yapılır. Üst bu evrakı derhal vermediği takdirde tazminatla yükümlüdür ve bu durum tebliğ edilen evrakta yazılıdır. Askeri idarelere tebliğin direk yapılamadığı durumda en yakın üst aracılığıyla yapılır. Aracı üst evrakın tebliğ edilecek kişiye teslimden sorumlu olur, aksi halde tazminle yükümlüdür."*

2.2.5. İlan (Duyuru) Yoluyla Tebliğ

Normal yollarla tebliğin yapılamadığı en son uygulanması gereken durumlarda ilan yoluyla tebliğe başvurulur. Bu yola başvurmak için tüm tebliğ yollarının uygulanması ve herhangi bir sonuç alınmamış olması kesin olarak belirlenmelidir (Güney, 2019:68). Bu durumda vergi dairesinin tebliğ konusu belge ve bildirimleri posta ile vergi mükellefine veya sorumlusuna bildirmesi gerekir (Görkemli, 2017:119).

VUK 103. maddesinde hangi durumlarda ilan yoluyla tebliğe gidileceği yer almaktadır. Buna göre; *"muhatabın bilinen adresi yoksa bilinen adrese tebliğin yapılamaması hali, adres kayıt siteminde kayıtlı adresi bulunmazsa, yabancı memlekette bulunup tebliğ yapılmasına imkanı bulunmazsa, diğer hallerde tebliğ yapılma imkanı yoksa"* ilan yoluyla tebliğ yapılacaktır.

Yapılan ilanın ardından vergi mükellefi gerçek kişi veya tüzel kişiler ilanı yapan yetkili makama bizzat veya vekil vasıtası ile müracaat etmeleri gerekir. Bunun yanında taahhütlü mektup veya telgrafta açık adreslerini bildirmeleri de yeterlidir. İlana cevaben idareye müracaat edene yerinde, açık adres bırakanlara ise posta yoluyla tebliğ edilir. İlan tarihinden itibaren verilen bir aylık süre içinde vergi dairesine müracaat etmemiş, adres bildirmemiş olanlara verilen bir aylık sürenin bitiminde tebliğ yapılmış kabul edilecektir (Görkemli, 2017:119). İlan yoluyla tebliğ usulünde tebliğ yapılacak kişiye ulaşılamadığı takdirde başvurulur. İlanın ardından bir aylık sürenin ardından müracaatta bulunulmadığı, adres bildirilmediği takdirde tebligatın yapılmış olduğu kabul edilir.

2.2.6. Elektronik Tebliğ

VUK 107/A'da bahsi geçen elektronik tebliğ yapılacak kimselere VUK 93. maddesine bağlı olmaksızın, *"tebliğe uygun şekilde elektronik adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılır."* Yapılacak tebliğ vergi mükelleflerine, kanuni temsilcilere, umumi vekiller ya da vergi cezası kesilmiş olanlara tebliğ yapılabilecek olanlara elektronik adresleri aracılığıyla tebliğ yapılabilmektedir (Görkemli,

2017:118). Elektronik tebliğe ilişkin olarak tahakkuk fişi düzenlemesi gerekmeksizin, tebligatın elektronik olarak tebliğ edilmesi usulüdür.

VUK 107/A'da tebligatın elektronik olarak tebliğ edilmesi durumunda, tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaşmasını izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. HMB elektronik tebliğlerle ilgili olarak altyapının sağlanması ya da kurulmuş olanları kullanabilme, tebliğe uygun olarak elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme ve kendisine elektronik olarak yapılacak tebliğleri ve elektronik tebliğe dair usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Tebliğin elektronik olarak yapılması durumunda ayrıca posta yoluyla tebliğ yapılmaz.

Bu tebliğ usulünde yalnızca kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve meslek kazançları açısından gelir vergisi mükellefi olanlara (basit usulde vergilendirilenler ile gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler hariç) yapılabilir. HMB bu kişilere Nisan 2016'dan beri elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek adres kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan bu yeni düzenleme ile vergi ve ceza ihbarnamesi, tebliği gereken ödeme emri gibi elektronik imzalı evrak, vergi idaresince elektronik tebligat sistemi kullanmak suretiyle elektronik olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğ edilmesi gereken evrak muhataplara elektronik tebliğ sistemi yanında VUK'ta yer alan tebligat usullerinin de uygulanması söz konusudur (Öner, 2018:135). Zorunlu tebliğ usulünde elektronik tebliğ adres bilgilerini kullanma şartı getirilmiştir.

İsteğe bağlı elektronik tebligat usulünde ise elektronik tebligatın yapılmasını talep edenler de elektronik tebligat adresi almaları ve bu şekilde elektronik tebligat sistemi kullanmaları zorunludur. Bu sistem ise isteğe bağlı elektronik tebligat usulüdür. Elektronik tebligat sistemi zorunlu tutulanlardan bakanlıkça getirilen sisteme uymayanlar VUK mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük cezası uygulanır (Öner, 2018: 135). İsteğe bağlı tebligat usulünde ise talep söz konusudur ve burada da kurallara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilir.

2.3. Tahakkuk

Vergilendirme sürecinin üçüncü aşaması tahakkuk aşamasıdır. Diğer hukuk sistemlerinde tahakkuk aşamasına ayrıca yer verilmemiştir, dolayısıyla Türk hukukuna özgü bir kavram olarak yerini alır. Tahakkuk aşaması vergilendirme tekniği yönünden ayrı bir idari işlem olarak sayılmamaktadır. Kanunumuzda VUK 22. maddesinde *"bahsi geçen tarh ve tahakkuk etmiş verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir."* hükmünde açıklanmıştır. Bu aşamada vergi borcu kesinleşir ya da tam tersi vergi borcunun kesinleşmemesi aşamasıdır. Genel olarak verginin tahakkukunun gerçekleşmesi "tebliğ yolu ile" ya da "tahakkuk-tahsil fişi kesinleşmesiyle" yapılmaktadır (Güney, 2019:70-71). Vergileme sürecinin üçüncü aşaması olan tahakkuk vergi borcunun ödenebilecek aşamaya gelmesidir. Burada söz konusu tahakkuk eden verginin kesinleşmektedir.

Tebliğ ile tahakkukta iki farklı şekilde vergi borcunun kesinleşmesi ya da kesinleşmemesi söz konusudur. Tebliğ edilen vergi borcuna dair mükellef herhangi bir itirazda bulunmazsa otuz günlük dava açma süresinin sonunda vergi borcu aynı anda hem tahakkuk eder hem kesinleşmiş olur. Tebliğ edilen vergi borcuna dair itiraz etmesi durumunda idari ya da yargısal çözüme gidebilir. Mükellefin ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesine 30 günlük süre içinde başvurur. Vergi mahkemesi mükellefin lehine karar vermesi durumunda vergi borcu düşer. Vergi mahkemesi mükellefin aleyhine karar vermesi durumunda mükellef kanun yollarına başvurmazsa vergi borcu tahakkuk eder ve kesinleşir. Mükellef vergi mahkemesinin olumsuz kararına tebliğden itibaren otuz gün içinde bir üst mahkeme olan Bölge İdare Mahkemesine istinaf başvurusunda bulunur. Ancak, konusu yirmi bin Türk lirasını aşmayan vergi davalarında, tam yargı davalarında ve idari işlemlere karşı açılan iptal davalarında vergi mahkemesi tarafından alınan kararlar kesindir, bu kararlara karşı istinaf yoluna gidilemez. Konusu yirmi bin Türk lirasını aşan ve beş yüz seksen bir Türk lirası arasında davalar için istinaf yoluna Bölge İdare Mahkemelerine[11] gidilebilir. Burada

[11] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu Ek madde 1 uyarınca kanunda yer alan parasal sınırlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca ilan edilecek yeniden değerleme oranında artırılmaktadır. 2023 yılı için esas alınacak yeniden değerleme oranı 542 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile

mahkemenin verdiği kararlar kesin olup, temyiz yoluna gidilemez. Bu durumda dava sürecinde vergi borcu sadece tahakkuk etmiş olur, ama kesinleşmez. Vergi borcunun kesinleşmesi için başvurulan üst derece mahkemelerinden hangisine başvuruldu ise o mahkemenin olumsuz karar vermesi ile vergi borcu kesinleşir (Öner, 2018: 82-83). İşte bu durumla vergi burcunun tahakkuk etmesi ile kesinleşmesinin farklı dönemlerde olduğu tek durumdur.

2.4. Tahsil

Konumuzun ana bölümünü oluşturan tahsil aşaması üçüncü bölümde ayrıntısıyla ele alınacaktır. Genel olarak ele alacak olursak VUK 23. maddesinde *"verginin tahsilini kanuna uygun surette ödenmesidir"* hükmünde açıklanmıştır. Vergi borcu kesinleştiğinde idarenin alacağını mükelleften tahsil etmesidir.

2.4.1. Ödeme Süresi

6183 S.K.'nın 37. maddesinde *"verginin normal ödenme süresi kendi vergi kanunlarının ilgili bölümlerinde yer almaktadır. Bu sürede ödeme yapılmadığında HMB'nca yapılan tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir"* (Ayaz, 2021:23-24). Bu sürede ödeme yapılmadığında Bakanlığın yapacağı tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.

Ödeme mükellefin maddi ödevi olarak yer almaktadır ve bağlı olduğu vergi dairesi adına, tahsile yetkili kuruluşlara yapılmaktadır (Ayaz, 2021:23-24). Bu şekilde ödenecek verginin herhangi bir kuruma değil yetkili kuruluşlara yapılması gerektiğidir.

2.4.2. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Ödeme

Verginin tahsili için öncelikle tarh, tebliğ, tahakkuk ve son olarak tahsil aşamalarından geçmesi gerekmektedir. Fakat tahakkuku tahsile bağlı vergilerde bazı

%122,93 olarak belirlenmiştir. Bu değerleme oranına göre 2023 yılı idari yargıda parasal sınırlar; İstinaf için 20.000 TL, Temyiz için ise 581.000 TL olmuştur.

vergi ve harçlar doğrudan tahsil edilebilmektedir. Yani tek bir seferde tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil edilebilmektedir (Danıştay, 1984:97). Görüldüğü üzere tahakkuku tahsile bağlı vergilerde uzunca işleyen vergileme süreci yoktur, tümü için söz konusu olamayıp bazı vergi ve harçlar için söz konusu olmaktadır.

VUK'un 24. maddesinde *"tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde, verginin tahsil edilmesi tahakkukunu da kapsar"* şeklinde açıklanmıştır. Bu türde vergiye örnek verecek olursak damga vergisi ve belediyelerin tahsil ettiği eğlence vergisi bununla beraber adı vergi olarak geçmemekle beraber peşin tahsil edilen imtiyaz ve ruhsat harçlarıyla beraber diğer harçlarında tahakkukların tahsilinden sonra verildiği için tahakkuku tahsile bağlı vergiler olarak alabiliriz (Danıştay, 1984:97).

2.5. Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Haller

Vergi borcunun oluşması vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlar. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle mükelleflerin vergisel işlemleri neticesinde devlete ödenmesi gereken vergi borcu oluşur. Devlet bazı durumlarda vergi alacağından vazgeçmekte ve vergi borcu son bulmaktadır. Vergi borcunu sona erdiren bazı durumlar ise şunlardır; ödeme, zamanaşımı, takas (ödeşme), terkin (silme), uzlaşma, ölüm, ceza indirimi, vergi afları, yargı kararları ve vergi hatalarının düzeltilmesi gibi haller baş göstermesi hallerinde vergi borcu sona ermektedir.

2.5.1. Ödeme

Vergi borcunu sonlandıran en doğal neden ödemedir. VUK 23. maddesinde belirtildiği üzere *"kanuna uygun surette ödenerek yetkili vergi dairesine yatırılmasıyla vergi borcu sona erer"*. Verginin tahsil edilebilmesi için aynı zamanda muaccel hale gelmiş olması gerekir. Karal olarak vade tarihinde ödenen vergiler muaccel hale gelmişse vade tarihinden önce de ödenebilir (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:140). Kanunumuz VUK'un 110. maddesinde *"vergi borcunu mükellef bağlı olduğu belediye sınırları dışında da vergi dairelerine ödeyebilir. Bu şekilde belediye sınırı dışında yapılan ödemelerde, yapılan ödeme tutarının hangi vergi dairesinin hesabına*

yatırıldığının bildirilmesi gerekir" (Öner, 2018:85). Kanuna uygun surette yetkili vergi dairesine yapılan ödeme ile vergi borcu sona ermektedir.

2.5.1.1. Ödeme Zamanı

Özel hukukta borçların ödeme zamanı taraflarca serbestçe belirlenir. Vergi hukukunda ise borcun ödenmesi tarafların iradesine bırakılmamış, vergi kanunları ile ödeme zamanları tespit edilmiştir. Verginin kanuni ödeme zamanı VUK'un 111. maddesinde bahsedildiği üzere *"vergiler kanunlarında belirlendiği sürelerde ödenir, son ödeme günü vergilerin vade tarihidir"* (Öner, 2018:143). Özel hukukta eşit durumda yer alan taraflar ödeme zamanlarını serbestçe belirleyebilirken, kamu hukukunda ise üstün ve ayrıcalıklı konumda bulunan devlet ödeme zamanını belirlemektedir.

2.5.1.2. Özel Ödeme Zamanları

VUK 112. maddesinde özel ödemeye ilişkin olarak: *"İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit döneminden evvel tahakkuk etmişse taksit döneminde, taksit dönemi kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler tahakkuktan başlayarak bir ay içinde ödenir. Memleketi terk etme, ölüm gibi mükellefiyetin sona ermesi halinde beyan üzerine tarh edilen vergiler, beyanname verme sürelerinde ödenir. Fakat burada 6183 S.K.'ya göre teminat gösterilmesi halinde VUK ile belirlenmiş taksit süresine kadar ve taksit süresi geçmiş ise üç ay uzatılır."* Vergi mahkemesine dava açılması halinde İYUK'un 27/3. maddesi uyarınca *"tahsili durdurulmuş vergilerden taksit süresi geçenler vergi mahkemesince hesaplanmış olan vergi ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir aylık süre içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda dava konusu yapılmamış tarhiyatlarda vadeden itibaren son tarhiyatın yapıldığı tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır. Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmı normal vade tarihinden yargı kararının tebliğine kadar geçen süreler için 6183 S.K.'ya göre gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanır ve bu sürede ödenir"* (Ayaz, 2021:23-24). Ayrıca gecikme faizi hesaplamasında ay kesirleri dikkate alınmamaktadır.

2.5.1.3. Amme Alacaklarında Ödeme Zamanı ve Önce Ödeme

Vergi borcu normal vade tarihinden önce ödendiği takdirde sona ermektedir. 6183 S.K.'nın 37. maddesinde yer alan tahsil aşamasında mükellef ya kendi rızası ile vergi borcunu öder ya da ödemediği takdirde idarece cebren tahsil edilir. Verginin normal ödeme süresi, kendi vergi kanunlarında ilgili bölümlerinde yer almaktadır. Bu sürede ödeme yapılmadığında HMB'nın yaptığı tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (Ayaz, 2021:23-24). Bu bağlamda vergi borcu ödenecek aşamaya geldiğinde mükellefin rıza ile ödemesidir. Ödemediği takdirde devlet cebren tahsil yoluna gitmektedir.

2.5.1.4. Ödeme Yeri

6183 S.K.'nın 39. maddesinde *"kendi kanunlarında ödeme yeri gösterilmeyen amme alacakları, borçlunun ikametgahının bulunduğu yerdeki tahsil dairesine ödenir. Kendi kanunlarında ödeme yeri gösterilsin veya gösterilmesin borçlunun alacaklı tahsil dairesi hesabını diğer tahsil dairelerine bildirerek de ödeme yapabilir."* Bu fıkra hükmüne göre yapılacak ödemeler tahsildarlara yapılamaz (Ayaz, 2021:23-24). Kısaca ödeme yerleri gösterilmeyen durumlarda borçlunun ikametgahındaki tahsil dairesine ödeme yapılır. Borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirmek kaydıyla diğer dairelerine de tahsil yapılabilir. Fakat tahsildara ödeme yapılamaz.

2.5.1.5. Ödeme Şekli, Makbuz

Ödemeler 6183 S.K. 40'ıncı maddesinde belirtilen ödeme, *"alacaklı tahsil dairesi memuru tarafından verilen makbuz karşılığında yapılır. Makbuzların saklanma süresi tahsil zamanaşımı[12]"* süresidir.

[12] Tahsil zamanaşımı 6183 S.K.'nın 102'nci maddesinde düzenlenmiştir. Kamu alacağının, vadesini rastlayan yılı takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmediğinde zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait kendi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri saklıdır.

2.5.1.6. Hususi Ödeme Şekilleri

6183 S.K.'nın 44'üncü maddesinde yer alan hususi ödemeye ilişkin "*HMB'nca düzenlenen çizgili çek ile ödeme, bankalar arası havale, vergi dairesi veya merkez bankasına yatırılarak, postane vasıtası, banka kartı, kredi kartı, benzeri ödeme araçları ile ödemenin yapılması sağlanmaktadır."*

2.5.2. Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı özel hukuktaki borç alacak ilişkisinden farklı olarak, kamu hukukuna ilişkin düzenlemelere yer verilir. Bu yolla devlet verginin tarhı, ceza kesilmesi ile bunların tahsil edilmesini ortadan kaldırmaktadır (Bayraktar, 2015:1). Zamanaşımı müessesesi kamu hukukunun içinde yer almakta ve süreç özel hukuktan farklı şekilde ilerlemektedir.

Zamanaşımı müessesesi ile devlet alacaklarının takip ve tahsil süreci hızlanmakta böylece uzun yıllara sarkması önlenmektedir. Devlet tarafından resen uygulanmakta mükellefin idari ya da yargı yoluna başvurmasına gerek kalmamaktadır (Bayraktar, 2015:1). Zamanaşımı ile hızlanan süreçte kamu yararının yanı sıra bireysel yarar da sağlanmaktadır. Şöyle ki, vergi idaresi alacağını verimli ve etkili şeklide tahsil etmekte, devlet ile vergi borçlususun uzun yıllar süren alacak borç ilişkisi sonlanmaktadır. Kamu açısından düşünüldüğünde yargı organlarının yükünün azalmasını sağlamaktadır. Bunun yanında bireyler için mükellefler yıllarca defter, belge saklama yükünden kurtulmakta, yıllarca askıda kalan vergi süreci sonlanmaktadır (Turna, 2014:14-17). Zamanaşımı ile uzun yıllar alan yargılama süreci son bulmakta, devlet alacağını daha kısa yoldan tahsil imkanı sağlamaktadır.

Vergi hukukunda zamanaşımı; Tarh zamanaşımı, ceza kesmede zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere üç farklı zamanaşımı türüne yer verilmiştir. Tarh zamanaşımı ve ceza kesme zamanaşımı VUK'ta düzenlenmişken, tahsil zamanaşımı ise 6183 S.K.'da düzenlenmiştir (Bayraktar, 2015:1). İdari nitelikteki vergi suç ve cezalarına ilişkin VUK ve 6183 S.K. uygulanırken, ayrıca kabahatler kanunu

hükümleri de değerlendirilecektir. Cezai nitelikteki cezalar için ise TCK uygulanmaktadır.

2.5.2.1. Tarh Zamanaşımı

VUK'un 113. maddesinde zamanaşımına ilişkin *"sürenin geçmesi halinde vergi alacağının sona ermesidir"*. Aynı kanunun 114. maddesinde zamanaşımı süresine ilişkin "*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıllık süre içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar"*. Söz konusu vergiyi doğuran olayın tespiti için hangi vergi türüne ait olduğunun bilinmesine ilişkindir. Örneğin KDV'de vergiyi doğuran olay malın satıcı tarafından tesliminde söz konusu olurken, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK'da) vergiyi doğuran olay malın teslimi, ilk iktisabı veya ithalatında ortaya çıkmaktadır. Bazı vergilerde ise vergiyi doğuran olay belli olmamaktadır. Örneğin GVK'da gerçek kişilerin gelir elde etmesi olmaktadır (Akbaşoğlu, 2018:13). Görüldüğü üzere tarh zamanaşımının hesaplayabilmek ve vergi türünün tespiti için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda zamanaşımı hukuk kuralları ile kişilere bir takım haklar tanımıştır. Bu hakların kazanılması veya kaybedilmesi ancak zamanaşımı süresine bağlıdır. Hukuk düzeninde haklar süresinde kullanılmadığında bazı sonuçlar doğurmaktadır. Bu süreler hak düşürücü sürelerdir. Böylece zamanaşımında dava ve talep hakkı sona ermektedir. Şartların sağlanması halinde alacaklının alacağını tahsil etmesi için zamanaşımını durduran ve kesen haller olmak üzere güvencelerle alacağın imkanına olanak sağlanmıştır. Zamanaşımı durması ile işlemekte olan süre durur, sebebin ortadan kalması ile kaldığı yerden devam eder. Zamanaşımı kesilmesinde ise önceden işlemekte olan süre sıfırlanır, sebep ortadan kalkması ile baştan itibaren işlemeye devam eder (Bayraktar, 2015:22). Zamanaşımının geçirilmiş olması vergi alacağına engel olmaktadır. Zamanaşımı süresinin geçmesiyle dilerse borçlu borcunu ödemiyorum diyebilmektedir.

Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi dairesi ve alacaklının vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkileri sona ermektedir. Artık borçluya ödeme emri ve vergi

ihbarnamesi gönderilemez. İhbarnameni gönderilmiş olması halinde zaman itibariyle yetkisizlik sebebiyle işlem iptal ettirilebilmektedir. Vergi dairesi zamanaşımına uğramış bir alacak için ödeme emri gönderdiği takdirde, borçlu on beş gün içinde vergi idaresine *"böyle borcum yoktur, zamanaşımına uğramıştır."* gerekçesiyle dava açabilmektedir (Karagöz, 2008:130-135). Bu yüzden tarh zamanaşımına uğrayan bir verginin tahakkuk etmesi halinde borçlu "vergi hataları" olarak başvuramaz.

2.5.2.2. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Vergi cezalarında zamanaşımı hem vergi suçları hem vergi kabahatleri açısından söz konusu olmaktadır. Adli para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar suçlara karşı uygulanırken, kabahatler ise idari para cezalarının kapsamındadır. Vergi kabahatlerinde zamanaşımı VUK'un 374. maddesinde düzenlenmiştir, suçlarda ise zamanaşımı bakımından ayrı düzenlemeye yer vermemiş, burada da VUK'un zamanaşımı ile ilgili hükümleri uygulanmıştır (Karagöz, 2008:206-208).

Kesilen cezaların tahsilini sağlama ise 6183 S.K. uygulanacaktır. 6183 S.K.'da tahsile ilişkin hususlar ilerleyen bölümde ayrıntılı anlatılacaktır. Bu kısımda VUK kapsamında ceza kesme zamanaşımı ele alınacaktır (Akbaşoğlu, 2018:36-46). Böylece VUK devletin vergilendirmeye ilişkin suç ve cezalara ilişkin yaptırımları vergi hukukunda yerini almaktadır. Ancak suç ve cezalar vergi hukukunda uygulanırken ceza hukuku temel alınmaktadır. Vergi kanunları incelendiğinde, devletin iki amacı olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki; ülkede uygulanan hukuk kurallarında adaleti sağlamak, ikincisi ise vergilendirmede istenmeyen davranışları engellemektir (Karagöz, 2008:206-208).

Vergi kabahatlerinin işlenmesi halinde VUK'un 374. maddesi uygulanacaktır ve burada cezanın zamanaşımı süreleri içinde kesilmesi gerekir. Bu sürenin geçirilmemesi aksi halde vergi idaresi işlenen kabahate ceza kesme olanağı kalkar. Kabahatlere yaptırım olarak idari para cezaları uygulanır. Cezalar, vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılmıştır ve usulsüzlüklerde genel ve özel usulsüzlük cezaları olarak kendi arasında ikiye ayrılmıştır (Akbaşoğlu, 2018:36-46).

Vergi ziyaı cezasında kabahatin yaptırımı yönünden kural olarak ziyaa uğratılan verginin aslının bir katı oranında (kaçakçılık fiili ile birlikte kabahatin işlenmesi durumunda 3 katı) ceza öngörülmüştür. Zamanaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olayın başlangıcından itibaren takip eden yılın başlangıcından itibaren 5 yıllık süre dolduktan sonra vergi ziyaı cezası kesilemez (Akbaşoğlu, 2018:36-46). İdari para cezalarından vergi ziyaı cezasında zamanaşımı 5 yıl olarak belirlenmiştir, bu sürenin dolmasından itibaren ceza kesilemez.

Usulsüzlük cezalarında zamanaşımı ise yaptırımı zorunlu uyulması gereken şekli ödevlere aykırı fiillerin işlenmesi durumunda fiilin ağırlığına göre genel ve özel usulsüzlük şeklinde ikiye, ardından genel usulsüzlük ise birinci derece usulsüzlük ve ikinci derece usulsüzlük olarak ikiye ayrılmaktadır. Özel usulsüzlükte zamanaşımı süresi kabahatin işlendiği yılı takip eden takvim yılın başından itibaren beş yıldır. Diğer usulsüzlük cezalarında zamanaşımı kabahatin işlendiği yılı takip eden takvim yılın başından itibaren iki yıldır. Usulsüzlükte iki yıllık zamanaşımına tabi kabahat fiilliyle beraber vergi ziyaına da sebep olunduğu takdirde kanun gereği usulsüzlük cezası da vergi ziyaı ile ilgili zamanaşımına tabidir (Akbaşoğlu, 2018:36-46). İdari para cezalarından genel usulsüzlük cezalarında zamanaşımı iki yıl olarak belirlenmiştir, bu süre vergi ziyaına sebebiyet verdiği takdirde vergi ziyaı cezasında uygulanan beş yıllık süre esas alınır ve bu sürelerin dolmasından itibaren ceza kesilemez. Özel usulsüzlük cezası ise belirtildiği üzere beş yıl olarak uygulanmaktadır.

Zamanaşımı sürelerine ilişkin olarak ise burada da süreyi kesen haller söz konusudur fakat ceza zamanaşımını durduran haller söz konusu değildir. Ceza zamanaşımın kesilmesi mahkumiyet kararının verilmesinin ardından üst sınırı iki yıldan fazla kasıtlı suçtan hapis cezası alması durumunda ceza zamanaşımı kesilecektir (Akbaşoğlu, 2018:36-46).

2.5.2.3. Tahsil Zamanaşımı

Kamu alacaklarının takip ve tahsil edilmesini sağlayan 6183 S.K.'ya dayanarak kamu gücünü kullanarak alacakların hukuki güvencesini sağlar. 6183 S.K.'nın 102. maddesinde tahsil zamanaşımına ilişkin kamu alacağının vadesinin

başladığı takvim yılının başından itibaren beş yılda tahsil edilemezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ilişkin kendi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri saklıdır. Ancak TCK, kabahatler kanunu (KK) ve diğer kanunlardaki para cezaları bu hükmün dışındadır. Tarh zamanaşımından farklı olarak her türlü alacakları kapsar. Bu alacaklar devlet, belediye, il özel idareleri için geçerlidir. Bunların dışında kamuya ait iktisadi teşebbüsler, sosyal sigorta, fon ve köy gelirleri bu tahsil zamanaşımımın içinde değildir (Özcan, 2018:65-87). Tahsil zamanaşımının içeriği daha geniştir. Ödeme zamanı belli olmayan, tespit edilmemiş amme alacaklarında ise HMB'nca usulüne göre çıkarılacak tebliğe göre bir ay içinde ödenir.

Tahsil zamanaşımı 6183 S.K.'nın 1. maddesine göre;

- *Devlet, vilayet ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza soruşturma ve takip giderlerine ait mahkeme masrafları, vergi ve para cezası gibi asli kamu alacaklarını,*

- *Gecikme zam ve faizi gibi fer'i kamu alacaklarını,*

- *Aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisap dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamalarından doğan diğer alacaklar,*

- *Yukarıda bahsedilenlerin takip masrafları girmektedir.*

Tahsil zamanaşımının söz konusu olması için vergi alacağının doğması ve bu alacağın tarh ve tahakkuk etmiş olması fakat tahsil edilmemiş olması gerekir (Özcan, 2018:65-87). Tahsil zamanaşımının gerçekleşmesinin ilk koşulu vergi alacağının tahakkuk etmesi, kısaca tahsilat öncesi tüm aşamaların bitmiş olması gerekir.

Beyana dayalı vergilerde tahakkuk fişinin vergi mükellefine verilmesi ile kesinleşir, burada söz konusu kişinin kendi verdiği beyana karşı (ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ile düzeltmeye ilişkin hükümler hariç) itiraz (dava açma) hakkı yoktur. Burada tarh ve tahakkuk beraber gerçekleşir. Bazı vergi türünde ise örneğin damga vergisi gibi tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tarh edildiği anda tahakkuk da edilebilmektedir. Bir diğer durum kendiliğinden tahakkuk eden vergilerdir, en yaygın olanları MTVK ve EVK'dur. Bu vergilerde vergi, mükellefine ayrıca tebliği

edilmez tahakkuk ettirildiğinde tebliğ de edilmiş sayılır. Tahakkukun en yaygın görülen bir diğer durumu ise re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilmesi usullerindedir. İdarece uzunca bir süreçte tek taraflı olarak gerçekleşen bu tarh usulünde vergi mükellefi veya ceza muhatabına vergi veya ceza ihbarnamesi yoluyla tebliğ edilir. Tebliğden itibaren otuz günlük süre içinde dava açılmadığı takdirde, süre bitiminde tahakkuk etmektedir (Özcan, 2018:65-87).

2.5.2.3.1. Tahsil Zamanaşımının Durması

6183 S.K.'nın 104/1. maddesinde "*borçlu yabancı memlekette bulunması, hileli iflası veya terekenin tasfiyeye uğraması dolayısıyla hakkında takibat yapılamazsa bu halin devam etmesi süresince zamanaşımı işlemez*". 104/2. maddesinde ise "*zamanaşımının işlememesi sebeplerinin sona erdiği günün bitmesinden itibaren başlar veya zamanaşımının durmasından önce başlamış olanlar devam eder."*

2.5.2.3.2. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi

6183 S.K.'nın 103. maddesinde zamanaşımının kesilmesinin başlıcaları; *"ödeme, hacze gidilmesi, cebren tahsil ve takibe alınması gibi nedenler sonucunda yapılan her çeşit tahsilatlardır. Ödeme emri tebliğ edilmesi, mal bildirimi, mal edinme ve artmalarının bildirilmesi, kefil ya da yabancı şahıs ve kurumlar müesseselerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, kamu alacakları için ilgili birimlerce bozma kararı verilmesi, kamu alacağının teminata bağlanması, ilgili birimlerce icranın ertelenmesi, iki kamu idaresi arasında mevcut borçtan dolayı alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazıyla müracaatta bulunması, Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanmasıdır."*

Kesilmesinin ardından izleyen takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak yeniden zamanaşımı işlemeye başlar. Fakat zamanaşımı bozma kararı verilerek kesilmesi halinde yeni zamanaşımının başlangıcı olarak vade gününün rastladığı; kamu alacağının teminata bağlanması hali ya da icranın ilgili merciler

tarafından durdurulması halinde zamanaşımının başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı yılı takip eden takvim yılının ilk günüdür (Özcan, 2018:65-87).

2.5.2.3.3. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları

Tahsil zamanaşımı vergilendirme sürecinde tahakkuktan sonraki aşamadır. Tarh zamanaşımında kamu alacağından olan vergi hukuk aleminde doğmamakta, tahsil zamanaşımında ise kamu alacağının söz konusu olmakla birlikte borç tahsil edilememekte eksik borç niteliği kazanmaktadır. Alacaklı vergi dairesi mükellefi borç ödemeye zorlayamaz. Cebren tahsil söz konusu olmayıp rızai ödeme söz konusudur. Böylece tahsil zamanaşımında kamu alacaklısının tahsil olanağı ortadan kalkmakta ve talep edilemez duruma gelmektedir (Özcan, 2018:65-87). Asli alacak zamanaşımı ile birlikte fer'ileri de son bulmaktadır. Bu zamanaşımında uğramış davada ödeme emrine karşı borcun zamanaşımına uğradığının yargı organlarınca re'sen dikkate alınmaktadır.

2.5.3. Takas (Ödeşme)

Borçlunun borcunu sona erdiren nedenlerden biri de takastır. Takas sistemi çoğunlukla mahsupla karıştırılmaktadır. Mahsup vergileme sürecinde vergi borcunun tarh aşamasında yapılırken ve takas ise tahsil aşamasında gerçekleşir. Takas; daha önceden ödenen verginin, toplam vergi tutarından indirilmesi yani alacak ve borç tutarını belirleme işlemidir. Konumuz olan takas kamu alacağını ilgilendirir ve kamu alacağın tahsilini sağlayan koruma yöntemidir. Bu sistemde aynı cinsten, karşılıklı, muaccel iki borcu daha küçük olan borç oranında sonlandıran hukuki sitemdir. Diğer fark mahsup işlemi tarh aşamasında gerçekleşirken, takas ise tahsil aşamasında meydana gelmektedir (Taner, 2016:20). Her iki işlemde görüldüğü üzere vergilendirme sürecinin farklı aşamalarındadır ve takas kamu alacağını koruma yöntemi iken mahsupta kamu alacağını korumasıyla ilgili değildir.

6183 S.K.'nın 23. maddesinde takasa ilişkin *"tahsil edilip bazı kanuni sebeplerle reddedilen kamu alacakları istihkak sahiplerince reddeden kamu kurumuna*

olan muaccel borçları ile mahsuplaştırılarak reddedilir. Umumi bütçeden reddedilen paraların idarelerle belediyelere ait olan kısımları reddedilen ve mahsup edilen tutarlar senette belirtilerek bu idarelerin nam ve hesabına Hazine tarafından alıkonulur. Burada sözü edilen mahsup işlemi borcun takas edilebilecek kalemlerin azı oranda sonlandırmaktır." Bazı durumlarda takası mümkün olmayan alacaklar da söz konusudur.

Takas işleminde gerekli mahsuplar yapıldıktan sonra hatalı yapılan ödemeler düzelteme fişi ile düzeltilir (Öncel, 1978:10). VUK'un 120. maddesine göre vergi hataları mükellef adına yapıldı ise verginin aşan kısmı için aynı fişle terkin edilir, tahsil edilmesi durumunda mükellefe iade edilir. Mükellef tebliğinden itibaren bir yıllık süre zarfında para iadesi için başvurmadığı takdirde alacak hakkı sona ermektedir. Bu süreçte mükellefin ödenmeye hazır vergi borcu varsa bu tutarda başvuru üzerine iade edilecek tutar kadar takas edilir. Fakat VUK'un 121. maddesinde re'sen düzeltmeye dair idarece tereddütsüz açık ve mutlak vergilemeye ilişkin hatalar varsa re'sen düzeltilir. Mükelleflerin aleyhlerine karşı yapılan düzeltmelere vergi mahkemesine dava açma hakları saklıdır (Taner, 2016: 40-41). Takasta da hatalı ödemeler söz konusu olduğu takdirde, bunlar için öncelikle tahakkuk fişi düzenlenir. Böylelikle hatalı ödenen fazla tutarlar bir yıllık süre içinde talep etmesi halinde mükellefe iadesi söz konusudur.

2.5.4. Terkin (Silme)

Kamu otoritesince yetkili idare tarafından uygulanan idari nitelikte işlemdir. Verginin terkininde, tahakkuk ya da tahsil edilen vergi alacağının, tahakkuk kaydının iptal edilmesi, tahsil edilmiş verginin ise mükellefe iade edilmesidir. Böylece vergi alacağını idarenin mükelleften almamasıdır. Bu şekilde hukuki sorun çözülmektedir. Vergi hukuku açısından terkin sebepleri doğal afetler, vergi hatalarının düzeltilmesi, yargı kararları sebebiyle terkin, mali af sebebiyle terkin, vergi tahsilini sağlamak adına yapılan giderlerin vergi borcundan fazla olması gibi durumlarda vergi terkin edilir (Yurtsever, 2007:13). Doğal afetlerin sebep olduğu yıkım ve zararlarda terkin VUK'un 115. maddesinde *"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve benzer sebepler yüzünden, bu afetlerden dolayı*

varlıklarının üçte birini kaybeden mükellefler afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları, bunların vergi borç ve cezaları terkin olunur", 6183 S.K.'nın 105. maddesinde ise terkin *"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanı kararıyle kısmen veya tamamen terkin olunur"* düzenlenmiştir. Doğal afet durumunda mahsulünün en az üçte birinin ziyan olması durumunda, bu duruma maruz kalan kişinin 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazılı talepte bulunmalıdır. Tahsil alacağın imkansız olduğu hallerde veya yapılan masrafların alacağı karşılayamaya yetmediği durumda uygulanır.

VUK'un 116. maddesinde yer alan vergi hataları nedeniyle terkin durumunda ise *"vergilemede veya hesaplamada hata yapılması, alınması gereken vergiden daha fazla veya eksik vergi alınması durumudur"* (Perçin, 2006:20). Mükellefe ait hatalı vergileri bazen idare bazen de mükellef bulmaktadır. Böylece hatalı vergiler düzeltilirken, tahsil edilen vergiler ise mükellefe iade edilerek, bunun sonucunda mükellefin idareye olan güveni artmaktadır.

Yargı kararları sebebiyle terkinde ise sadece beyana dayalı vergilerde ihtirazi kayıtla verilenler için geçerli olmaktadır. İdarenin yaptığı tarhiyata karşı vergi mahkemesine dava açılarak kullanılmaktadır. Mükellef idarenin yapmış olduğu işlemin haksız olduğunu öne sürüp verginin tebliğinde itibaren, otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Dava sonucuna göre mükellefin haklı olması durumunda vergi terkin edilecektir. Mükellefin haksız olması durumunda dava tahakkuk etmekte, fakat kesinleşmemektedir. Bu durumda mükellef temyize başvurabilecektir. Temyiz neticesinde mükellefin haklı olduğu anlaşılırsa vergi borcu terkin edilecektir (Ardan, 2019:21). Yargı organlarının vergi veya ceza terkini yapması halinde, bunun vergi dairesi tarafından mükellefe veya ceza muhatabına ihbarname ile tebliğ edilmelidir.

Mali af sebebi ile verginin terkin edilmesi halinde, kanuna uygun olarak tarh edilen vergi ve cezaların, vergi ve cezayı doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra bir

başka kanunun yürürlüğe girmesi ile ortadan kalkmasıdır (Ardan, 2019:21). Mali af çıkarma yetkisi ise TBMM'ne aittir. TBMM ise bu yetkiyi Anayasa'dan almaktadır. Böylece devlet mali af yetkisine dayanarak cezalardan vazgeçebilmektedir.

Çeşitli kanunlarda terkin işlemi yer alır, bunlardan 6183 S.K. ve VUK'ta yer aldığı durumlardan bahsettik. Bazı hallerde verginin tahsili için yapılan masraf vergi alacağını aşabilmektedir. Bu hallerde devlet alacağından vazgeçmekte, vergi borcu terkin edilebilmektedir.

Yapılan terkin işlemi ile mükellef açısından vergi borcu, idare açısından vergi alacağının hukuki sonuçları ile birlikte son bulmaktadır (Taşkın,2019:36). Terkin ile alacaklı kamu idaresi alacağından vazgeçmekte, borçlu konumda olan mükellefin ise şartları taşıdığı takdirde vergi borcu sona ermektedir.

2.5.5. Uzlaşma

Vergi idaresi ile mükellef arasında yaşanan uyuşmazlığın yargı yoluna başvurmadan önce idari yollardan çözümünü amaçlar. Özellikle vergi cezalarında anlaşmanın sağlanması ve vergi alacağının sağlıklı şekilde tahsil edilmesini sağlayan düzenlemedir. İdarenin mükellef ile verginin ödenmemesi konusunda kanaate vardığı takdirde bu kısım için vergi borcu sona ermektedir (Yurtsever, 2007:13). Uzlaşma müessesesi ile vergi borcu yargıya başvurmadan idari aşamada çözülmüş olur. Böylelikle mükellefi ve devleti yıllar süren davalardan kurtularak ve yargının yükünü hafiflemektedir.

2011 yılından itibaren yapılan düzenlemeyle uzlaşma tarhiyat öncesi ve sonrası olarak farklı dönemlerde tahsilat gerçekleştirilecektir. Bu şekilde gerek mükellef gerek kamu idaresi açısından çeşitli fayda sağlamaktadır (Karakuş, 2020:4). Bunlardan ilki "tarhiyat öncesi uzlaşma" diğeri ise 'tarhiyat sonrası uzlaşma" olarak ikiye ayrılır.

2.5.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

İlk olarak inceleyeceğimiz tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, vergi incelemesine bağlı olarak matrah farkı tespit edilmesi üzerine verginin tarh edilmesi ve kesilen cezaya ilişkin uygulamaya alınan özel uzlaşma türüdür. Burada kesilen cezalar usulsüzlük ve vergi ziyaı cezalarıdır. Bu uzlaşma türünde uygulanacak usul ve esaslara ilişkin HMB'nca uygulanan yönetmelikte düzenlenmiştir (Öner, 2019:38). Vergi incelemesine bağlı olarak matrah farkları çıkması üzerine başvurulur, yargı yoluna gidilmeden idari usullerle alacağın tahsili amaçlanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebiyle temel amaç, tarh yapılmadan önce vergi idaresinin mükellef ile uzlaşıp süreci hızlandırmak (Karatay, 2013:54) ve idarenin alacağının bir an önce tahsil edilmesini sağlamaktır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farkı yanı, tarhiyat öncesi uzlaşmada yalnız vergi incelemesine bağlı tarh edilecek vergi, resim, harçlar için söz konusudur. Bu uzlaşma türünde VUK'a göre incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılır. HMB'na bağlı Vergi Dairelerinin tarh edebileceği vergi, resim ve harçlar için söz konusudur, İl Özel İdaresi ve Belediyelerce tarh edilemez. Vergi incelemesi yapmaya yetkili komisyonlarca[13] yerine getirilir ve bu komisyonlar 3 kişiden oluşur[14] (Aslan, 2018:71-80). Burada söz konusu kişinin kendi beyanına karşı ve vergi ziyaına neden olan kaçakçılık fiiline teşkil etmesi durumunda uzlaşma kapsamı dışındadır (Öner, 2019:38). Tarh usulünün HMB verilmiş olup, yetkili komisyon üyelerince yürütülmektedir ve verginin hesaplanması aşamasında başvurulan yoldur.

Bu uzlaşma türünde farklı olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da uzlaşma talebinde bulunulabilir. Yalnız her iki uzlaşma türünde de kaçakçılık suçunda ve kaçakçılığa iştirak cezası alması durumunda vergi ziyaı cezasında

[13] Vergi incelemeye yetkili olanlar, VUK'un 135. maddesinde belirtilmiş olup vergi müfettiş ve yardımcıları, ilin en büyük mal memurları vasıtasıyla (Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan yerlerde Vergi Dairesi Başkanı, bulunmayan yerlerde Defterdar), Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdürlük yapanlar, VUK'un 74'üncü maddesindeki görevleri nedeniyle yine VUK'un 72'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonları, Bağlı vergi dairesi bulunan yerlerdeki mal müdürleri, Vergi dairesi müdürleri yetkilidir.

[14] Uygulamada komisyon üyeleri artık beş kişiden oluşturulmaktadır.

uzlaşama talebinde bulunulamaz, talep reddedilir. Uzlaşma günü, saati gibi hususlar ise taraflara on beş günden az olamamak kaydıyla taraflara önceden tebliğ edilir (Aslan, 2018:71-80). Uzlaşma kapsamının alanı usulsüzlükler ve kaçakçılık suçuna sebebiyet vermemek kaydıyla vergi ziyaı suçu için başvurulabilir. Diğer yandan konusu 2023 yılı için 15.000 TL'sına kadar olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma talep edilemeyecektir. Konusunun (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının) bu tutarları aşması halinde uzlaşmanın talep edilebileceğini belirtmek gerekmektedir.

Uzlaşma sonunda tutanak düzenlenir, bu tutanağa bağlı kararlar kesindir. Alınan kararlar vergi dairesince uygulanır. Üzerinde uzlaşma sağlanan durumlar hakkında hiçbir mercie şikayette bulunulamaz ve dava açılamaz. Ayrıca VUK'un indirim hükümleri uzlaşılan vergi ve cezalar bakımından uygulanamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlananlar, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz. Üzerinde uzlaşma sağlanan kısım için vergi ve cezalar gecikme faiziyle ödenir. Bu ödemeler vade tarihinde, süresi geçenler ise bir ay içinde ödemesi yapılır (Aslan, 2018:71-80). Kanunda VUK'un 376/7. maddesinde *"tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulduğu takdirde uzlaşma sağlanırsa süreç sona erer."* Uzlaşmanın sağlanamadığı durumda tutanağın tebliğinden itibaren uzlaşma talebinde bulunduğu tutarlar için dava açabilir. Dava açma süresi on beş günden az kalmışsa on beş gün süre uzatılarak verilir. Uzlaşma vaki olursa üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkı ile vergi cezalarının yüzde yetmişbeşi de ayrıca indirilmektedir.

2.5.5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmada yargı yoluna gitmeden mükellef ile idarenin çeşitli tavizler vererek karşılıklı anlaşmasıdır (Ulaş, 2019: 60-62). Amaç yargı yükünün hafiflemesi, idarenin alacağının daha az maliyetle daha hızlı tahsil edilmesi iken, mükellef ise uzun yıllar süren davaların takip yükünden kurtulmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilecek mükellefler veya kişilerin taleplerini yazılı olarak yapmaları gerekir. Bunun yanında taahhütlü posta ile de yapılabilmektedir. Tüzel kişilerin, tüzel kişiliği olmayan kurumların, küçük ve

kısıtlıların kanuni temsilcileri tarafından yapılır. Burada da uzlaşma taraflara on beş gün önceden tebliğ edilir (Aslan, 2018:66). Posta ile gönderilenler postanın varış tarihi esas alınır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayrılan yönü; tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesine dayanılarak oluşan matrah farkı ve cezalara ilişkindir. Burada söz konusu söz tarhiyat yapılmamış olmalıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise; ortada tarh edilmiş vergi ve kesilmiş cezanın bulunması, vergi dairelerinin ise bu vergi ve ceza ihbarnamelerini ilgili mükellef veya sorumlu kişilere tebliğ etmesidir (Ulaş, 2019: 60-62). Tarhiyat sonrası uzlaşmada verginin tarh edilmiş incelmelerin yapılmış olması gerekir.

HMB'nın çıkarttığı yönetmeliğe göre tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar VUK' un Ek 1. maddesinin son paragrafında düzenlenmiştir. Buna göre bakanlıkça çıkarılan yönetmeliğin kapsamı 2. maddede tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin *"ikmalen, re'sen veya idarece alınan bakanlığın tarh edilmesine yetkili olduğu vergi, resim, harçlar ile bunlara dair kesilecek vergi ziyaı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıyla beraber aynı kanunun 344/3 maddesinde vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyatlara dair vergi ve cezalar hariç olmak üzere)"* girmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanak üç nüsha halinde düzenlenir, mükellef veya vekilince imzalanarak vergi dairesine gönderilir. Taraf uzlaşmaya katılmazsa, tutanağı imzalamazsa veya ihtirazi kayıtla[15] imzalarsa uzlaşma vaki olmamış sayılır ve uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanak düzenlenir ve vergi dairesine gönderilir (Aslan, 2018:66). Uzlaşma sağlanamadığı durumda yeniden talepte bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili belirttiğimiz ve uzlaşma sınırı olarak belirlenen tutarlar tarhiyat sonrası uzlaşama için de geçerlidir. Dolayısıyla usulsüzlük

[15] Bahsi geçen ihtirazi kayıt belli hakların kullanma hakkının saklı tutulmasıdır. Örneğin, mükelleflerce beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı doğrudan doğruya dava açamazlarken, kanuni gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda ihtirazi kayıtla beyannamelerini vermeleri galinde dava açma haklarını kullanabilmektedirler.

ve özel usulsüzlük cezalarının toplam tutarı 2023 yılı için 15.000 TL'sını geçmeyen durumlarda uzlaşma talep edilememektedir.

2.5.6. Ölüm

VUK 372. maddesinde de belirtildiği üzere *"cezaların şahsiliği gereği ölüm vergi cezasını sonlandıran haller arasındadır."* Vergi borcu ise mirası kabul etmiş yasal ya da atanmış mirasçılara geçer. VUK 12. maddesinde *"mirasçıların sorumluluğuna ilişkin mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş olmak kaydıyla kanuni ve mensup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılar tek tek ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumludur."* (Yurtsever, 2007:14). Ölüm olması durumunda ölene ait vergi borcu mirasçılara geçmektedir.

Mükellefin ölümü halinde gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer-i alacaklar terkin edilmemektedir. Mükellefin ölümü durumunda genel ve özel usulsüzlük cezaları, idari para veya vergi ziyaı cezaları gibi cezalar silinir. (Yurtsever, 2007:14). Tüzel kişi ortakların ölümü durumunda vergi kanunlarının yanı sıra MK, TTK ve İİK hükümleri esas alınır (Gınalı, 20011:231-238). T.C. Anayasası 38/6. maddesine göre *"cezaların şahsiliğine"* ilişkin açıklık getirilmiştir. Cezalar asli borca bağlı olmakla birlikte "şahsilik" gereği mirasçılara geçmemektedir.

Küçük ve kısıtlılara ait ölümlerde cezaların muhatabı kanuni temsilcilere ait olduğundan, cezalar silinmeyecektir, fakat işyerinin kapatılması durumunda Danıştay kararında mükellefin ölümüyle ceza sona ermektedir (Yurtsever, 2007:14). TCK 64. maddesine göre sanığın ölmesi halinde kamu davasının düşeceği, yalnızca nitelik olarak müsadereye tabi eşyalar ve maddi menfaatler dolayısıyla yargılamaya devam edileceği, hükümlünün ölmesi halinde ise cezanın son bulmasına karar verilmekle beraber müsadere ve yargılamaya dair hükmün infaz edileceği şeklinde olmak üzere hükümlü ve sanığın ölümünün farkı sonuçlar doğuracaktır. Görüldüğü üzere TCK'ya göre hükümlünün ölmesi durumunda ceza sona ermekte, müsadere ve yargılama giderleri için yargılama süreci devam etmektedir.

2.5.7. Ceza İndirimi

Vergi borcunu sona erdiren durumlardan bir diğeri olan cezalarda indirimdir. Mükellef ya da sorumlular tarafından kullanılmaktadır. Vergi ziyaı cezası, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük ile vergi ziyaı cezasında belli tutarda indirim uygulanarak kalan tutarın ödenmesini sağlamaktadır. Böylece idare alacağının bir kısmından vazgeçer, bir nevi affeder. Cezalarda indirimden yararlanabilmek için daha önce dava açılmamış olmalı ve ceza tutanağının tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurulmalıdır. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerden veya vergi farklarından ve indirimlerden sonra artan tutarın vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vade tarihinde ödenmesi gerekir. 6183 S.K.'ya göre ise teminat gösterilmek şartıyla vade tarihinden itibaren üç ay içinde ödenmelidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020).

Cezalarda indirim talebinden yararlanmak vergi mükellefine tanınmış haktır, bu hakkı kullanmak idarenin insiyatifine bağlı değildir. Şartları taşıdığı takdirde cezalardan indirim talebinde bulunabilir. VUK 376. maddesinde yer alan yasal düzenlemeye göre *"vergi ziyaı cezasında ilk defa işlenip işlenmediğine bakılmadan yarısı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında şartları taşıması halinde yüzde yirmibeş oranında indirimden yararlanmasına imkan tanınmıştır"*. Mükellef veya vergi sorumlusu söz konusu vergi ve vergi cezasını ödeyeceğini bildirdiği halde yukarıda belirtilen süre içinde ödemezse ya da dava konusu yaparsa bu madde hükümlerinden faydalanamaz (Karakoç, 2015:371).

2.5.8. Vergi Afları

Vergi affı ile devlet vergi alacağından tek taraflı olarak vazgeçmekte ve tarh edilen vergiler süresi içinde ödenmesi durumunda bunlara ilişkin ceza veya gecikme zamları sona ermektedir. Af durumunda genel olarak cezaları sona ermekle birlikte bazı durumlarda vergi aslını da sona ermektedir (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985:180). Devlet alacak hakkından tek yanlı olarak vazgeçerek, vergiye ilişkin bazen asli vergi alacağı bazen de yan alacak hakkından vazgeçmektedir.

Mali af yani devletin vergi alacağından vazgeçmesi ile bir nevi terkin görevi görmektedir. Yasama tasarrufu ile mali yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden dolayı vergi cezaları sonlanarak terkin edilir (Yurtsever, 2007:17). Dolayısıyla devlet af ile vergi alacağından vazgeçmekte ve böylelikle vergi borcu terkin edilerek sonlanmaktadır.

2.5.9. Yargı Kararları

Vergilendirme işlemlerine mükellefin itiraz etmesi üzerine yargıya başvurması ve incelemelerinin ardından mükellefin haklı çıkması durumunda haksız alınan tutarın iade edilmesidir (Yurtsever, 2007:17). Vergi borcunu sonlandıran diğer bir neden ise yargı kararları olmakla birlikte mükellef vergi borcuna itiraz edip yargılama neticesinde mükellef haklı bulunursa bu tutar iade edilmektedir.

2.5.10. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatalarına dair VUK 116. maddesinde vergilendirmeye ilişkin hesaplamalarda veya süreçlerde yanlışlıkların olması ve bunun sonucunda haksız olarak fazla ya da eksik vergi alınması veya istenmesi halidir.

Vergilendirmede tutara ilişkin hatalar "hesap hataları", vergilendirme işlemine ilişkin hatalar ise "vergilendirme hataları" olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.5.10.1. Hesap Hataları

Vergilendirmede tutarı etkileyen maddi hatalar, yanlış hesaplamalardır. Bunlar matrah hataları, vergi miktarında yapılan hatalar ve mükerrer vergilendirme (Demirel, 2016:32) olmak üzere dörde ayrılır.

- **Matrah hatası:**

VUK mad. 117/1' de *"Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır"* şeklinde tanımlamıştır. Vergiye ilişkin matrahın eksik ya da fazla bildirilmesi sonucu verginin eksik ya da fazla ödenmesi hali matrah hatasıdır (Demirel,

2016:33). Örneğin inceleme raporuna dair düzenlenen tutanakta mükellefin kendi defterinde rakam hataları yapması matrah hatasıdır.

- **Vergi miktarında yapılan hatalar:**

VUK mad. 117/2'*de "Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır"* şeklinde açıklanmıştır. Bunun için vergi matrahının doğru hesaplanması belgelerde ise tutarın eksik veya fazla yazılmış olması gerekmektedir (Demirel, 2016:34). Örneğin gelir vergisi oranında kişinin kendi dilimine denk gelen oran yerine farklı orana göre hesaplama yapılması durumunda miktar hatası söz konusudur.

- **Mükerrer vergilendirme:**

VUK mad. 117/2 'te *"Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır"* şeklinde açıklanmıştır. Mükerrer vergilendirmeye ilişkin verginin dönemi, matrah, türü ve konusu aynı olması gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken mükerrer vergilendirmenin çifte vergilendirme ile yakın ama farklı kavramlar olduğudur. Çifte vergilendirme uluslararası kavramdan doğmaktadır, mükerrerde ise karşılıklı hükümler içerir (Demirel, 2016:35). Burada mükerrer vergi söz konusu olması için vergilendirme döneminin aynı olması ve aynı verginin birden fazla vergilendirilmesi söz konusudur.

2.5.10.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları VUK mad. 118'de dört başlık altında toplanmıştır. Mükellefin şahsında meydana gelen hata, mükellefiyette meydana gelen hata, verginin konusunda (mevzuda) meydana gelen hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde meydana gelen hata olmak üzere sıralanmıştır.

- **Mükellefin şahsında meydana gelen hata:**

VUK 118/1. maddesinde "*verginin asıl borçlu yerine başka birinden alınması veya istenmesi halidir, şeklinde asıl vergi alınması gereken kişiden değil, başka birinden vergi*

alınmasıdır" (Demirel, 2016:42). Kısacası vergiye tabi olmayan kişinin vergilendirilmesi durumudur.

- **Mükellefiyette meydana gelen hata:**

VUK 118/2. maddesinde *"açıkça vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır"*. Mükellefiyette hata vergiden muaf veya istisna edilmiş kişinin vergiye tabi kılınmasıdır (Demirel, 2016:44). Mükellefiyette hata olması durumunda söz konusu kişi olmakla birlikte vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf kişinin vergilendirilmesidir.

- **Verginin konusunda (mevzuda) meydana gelen hata:**

VUK 118/3. maddesinde *"açıkça vergi mevzuatına girmeyen veya vergiden müstesna edilmiş gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması halidir"*. Verginin konusu mükellefiyetin doğmasını sağlar ve verginin konusu kanunda açıkça gösterilir. Konusunun istisna edildiği durumun vergilendirilmesi ise vergi hatası meydana getirir (Demirel, 2016:45). Açıkça vergi konusuna girmeyen hallerin vergilendirilmesidir.

- **Vergilendirme veya muafiyet döneminde meydana gelen hata:**

VUK 118/4. maddesinde *"verginin ait olduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre olarak eksik veya fazla hesaplanmasıdır"*. Buradan verginin tarh ve tahsil döneme ilişkin vergilendirme dönemi yönünden değerlendirilir. Muafiyet döneminde hata ise verginin konusuna giren haller söz konusu olduğu halde belirli süre vergilendirilmemesi gereken durumdur (Demirel, 2016:45). Vergilendirilebilir olması için vergilendirme dönemlerinin doğru tayin edilmesi bu dönemlerin dışında vergi istenememesidir. Muafiyet döneminde hata ise vergilendirilmemesi verginin konusunun bazı hallerde vergi dışı tutulmasıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ TAKİBİ VE TAHSİLİ

Kamu harcamalarının finansmanı için sağlıklı bir takım gelirlere ihtiyaç vardır. Bu gelirler, devlet mekanizmasının bir tür can suyu gibidir. Bu sebeple egemenlik gücünden kaynaklanan hakkını kullanması bakımından gelir kaynaklarına yasal düzenlemelerle sahip çıkmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla devlet, alacağını zamanında tahsil edemediği takdirde cebren tahsil yoluna gitmektedir. Bu alacakların diğer (özellikle tarafların özel hukuk ilişkisine dayalı) alacaklardan ayırılan bazı üstün ve ayrıcalıklı yönleri vardır (Saraçoğlu, 2018:119).

Borçlunun vadesi gelen borcunu ödememiş olması durumunda alacaklı tahsil dairesi, alacağını cebren tahsil etme yetkisine sahiptir. Yani alacağın cebren tahsilinin başlatılmasının ön şartı vade tarihinin gelmesidir (Saraçoğlu, 2018:119). Bir başka ifade ile devlet alacağın vadesinin geçmesinin ardından cebren tahsil yoluna gidecektir ve vergi alacağını korumak maksadıyla tahsil hükümlerini uygulayacaktır (Batı, 2017:177).

Bölümümüzde kamu alacaklarının takip ve tahsilini sağlamaya yönelik üstün ve ayrıcalıklı durumda olan devletin alacaklarına yer verilmesi bakımından kamu alacaklarının takibini ve tahsilini sağlamaya yönelik tahakkuktan önce ve sonra alınabilecek bir takım önlemler, vergi alacağının değerini korumaya yönelik yöntemler, haczin hukuki nitelikleri ile haczin cebren tahsil şekilleri anlatılacaktır.

3.1. Kamu Alacağının Korunması Amacıyla Tahakkuktan Önce Alınabilecek Önlemler

Kamu harcamaları nüfus ve ihtiyaçlara paralel olarak artmaktadır. Bu harcamaları finanse etmek üzere devlet; topladığı vergilerin hasılatını artırmak için bir takım önlemler alabilmektedir. Bu bağlamda vergiye ilişkin konu ve matrahları kavramaya yönelik çalışma alanları büyütülmekte; vergiye dair her türlü indirim, istisna ve muafiyetin kapsamı daraltılarak vergi oranları artırılmakta, kimi zaman yeni

vergiler ihdas ederek vergi sahası genişletilmektedir. Böylece toplamda vergi yükü artırılarak kamu alacakları artırılmaktadır (Çelik, 2018:35). Kamu alacaklarının artmasıyla birlikte tahsili de tehlikeye girmektedir. Alacakların tahsili vade sonuna kadar beklemekte, vadesinde ödenmediği takdirde ise öncelikle cebri icra yoluna başvurmak yerine, kamu alacağının korunması yoluna gidilmektedir. Bu yöntem ile amaçlanan alacağın zamanında ve eksiksiz tahsilini sağlamaktır. Diğer taraftan cebri icradan önce korunma yoluna başvurulması, kamu borçlusu açısından da borcunu ödemesi bakımından teşvik edilmektedir (Uzun, 2008:20). Alacakların tahsili açısından kamu icra hukukunun uygulanması borçlu açısından sıkıntılı olmakla birlikte, günümüz sosyal modern devlet anlayışı bağlamında değerlendirildiğinde devlet-vatandaş anlayışını zedelemektedir. Diğer taraftan alacağın meydana gelmesiyle, kamu icra hukuku uygulamaları arasında geçen süre dikkate alındığında süreç uzamaktadır. Bu sürecin uzamasıyla kamu borçlularının mal varlıkları üzerindeki etkisi kötü niyetli tasarrufta bulunma riskini artırmasından ötürü cebri icranın başarısız olmasına neden olabilmektedir (Özdoğru, 20202:28). Bu tür kötü niyetli tasarruflara sebebiyet vermemek ve kamu alacağını korumak adına 6183 S.K.'da koruma tedbirlerine yer verildiği söylenebilir.

6183 S.K.'nın birinci kısmının ikinci bölümünde 9-16. maddeleri kamu alacaklarını korunmaya yöneliktir. Burada öne çıkan husus; korunma yöntemlerinin cebri icra ya da tahsil aşamalarından önce uygulanmasıyla amme alacağının tedbiren muhafazasına ilişkin bulunduğunun dikkate alınmasıdır (Saraçoğlu, 2018:24). Kamu alacaklısı devlet, alacağın tahsilinin tehlikeye girmesiyle birlikte bu alacak tutarını cebri icra yerine, öncelikle korumaya yönelik bazı tedbirlere başvurmaktadır. Kamu borçlusunun, alacaklı durumdaki devletin alacağını tahsil etmek amacıyla bu tür koruma yollarının olduğunu bilmesi, borcunu zamanında ve eksiksiz ödemesini de sağlayıcı rol oynamaktadır (Çelik, 2018:35). Bu şekilde koruma yöntemlerinin uygulanması, bir yandan borçlu durumda olan mükellefin borcunu zamanında ödemesini sağlarken diğer yandan da devlet açısından alacağına kavuşmasını temin eden bir işleve sahiptir.

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tahakkuktan sonra alınabilecek önlemler 6183 S.K.'nın 21 ila 34. maddeleri arasında düzenlenmiş olup; rüçhan hakkı, takas, hükümsüz sayılan tasarruflar, ortaklığın feshi, birleşme bölünme ve şekil değiştirme halleri olarak belirlenmiştir.

3.1.1. Teminat İsteme

Teminat doğacak zararı karşılamak amacıyla başlangıçta alınması öngörülen para ve benzeri araçlardır (Saraçoğlu, 2018:24). Genel anlamıyla hakkın güvence altına alınmasıdır ve teminat uygulanmasını gerektiren haller 6183 S.K.'nın 9. maddesinde gösterilmiştir. VUK'un 344. maddesinde "vergi ziyaı cezası kesilmesini" gerektiren haller ile kanunun 359. maddesinde "kaçakçılık fiillerine" temas eden vergi alacağının tahsiline dair çalışmalara başlanılması durumunda vergi incelemesine yetkililerin yaptıkları ilk hesaplamalara göre buldukları değer üzerinden ilgili alacaklı daire tarafından teminat istenebilmektedir. Bir başka ifade ile vergi incelemesi esnasında kaçakçılık ve vergi ziyaı suçlarına dair kesin kanaatin oluşması halinde doğru tutarı daha sonra tamamlanmak üzere tarhiyat aşamasından önce ilk hesaplama üzerinden kamu borçlusundan teminat gösterilmesi istenir (Kuru, 2018:46). Buna göre kamu alacağının salınması amacıyla gerekli işlemlere başlanıldığında vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplanan tutar üzerinden tahsil dairesi tarafından teminat istenir. Tahsil dairesinin istediği bu tutar tahmini tutardır (Batı, 2017:179). Yine durumundan kuşkulanılan ve Türkiye'de ikametgahı olmayan vergi borçlusundan da teminat istenebilir.

Teminat, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla amme borçlusuna ait malvarlığı değerlerinden kendi seçtiklerinin gösterilmesi suretiyle uygulanmaktadır. (Çelik, 2018:40). Görüldüğü üzere teminat ileride doğması muhtemel zararları karşılamak üzere alacağı garanti altına almak amacıyla alınmaktadır. Söz konusu teminat olarak kabul edilebilecek değerler ise para, süresiz teminat mektupları ile kefalet senetleri, devlet iç borçlanma senetleri, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilatlar, haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar olarak sayılabilir. Borçlunun üçüncü şahsa ait malı teminat olarak vermesi ve üçüncü şahsın da kabul etmesi durumunda imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine bizzat vermesi gerekir. Fakat

muvafakat yazısı üçüncü şahsın vermesi durumda imzalı ve noterce onaylı örneğini tahsil dairesine ulaştırmalıdır.

Sonradan teminat değerini kısmen veya tamamen kaybederse veya borcun tutarı artarsa bu durumda teminatın tamamlanması ya da yerine farklı bir teminat gösterilmesi istenir. Borçlu taraf isterse teminatı kısmen ya da tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir. Borçlunun teminat gösterememesi durumunda muteber birinin kefil olması istenir ve kefil vergi dairesinin inisiyatifine bağlıdır (Batı, 2017:179).

6183 S.K.'nın teminat hükümleri 9 ila 12. maddelerinde düzenlenmiş olup teminat istenebileceği durumları ve nelerin teminat olabileceği kanunda düzenlenmiştir (Saraçoğlu, 2018:24). Burada 6183 S.K.'nın 10. maddesindeki teminat şartlarını sağlayamayanlar, kanunun 11. maddesine (kabul edilmesi tahsil dairesine bırakılan) ithafen muteber şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilirler (Saraçoğlu, 2018:29). Aynı kanunun 57. maddesinde kefillerde bu kanun hükümlerine göre asıl borçluların tabi tutulduğu hükümlere tabidir. Kamu alacağının korunmasında gösterilen özenin şahsi kefalette de uygulandığı görülmektedir (Çelik, 2018:55). Teminat 6183 S.K.'da açıkça belirtilen durumlarda istenebilir. Teminata ilişkin bazı durumlarda ilave değerler eklenerek teminatın tamamlanması ya da yerine başkaca değerin konularak teminatın değiştirilmesi de söz konusudur. Uygulamada teminatın inceleme raporuna istinaden tahsil dairelerince yerine getirilmekte ve uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Bu tür uyuşmazlıklara sebep olmamak amacıyla 6183 S.K.'da belirlenen usullere riayet edilmesi gerekmektedir; şöyle ki öncelikle vergi incelemesi yapılmalı ve vergi müfettişlerinin vergi ziyaına dair hesaplama yapıldığında teminat istenmesi hali doğru olacaktır.

Kamu alacağının sağlanmasında teminat şartlarını sağlayamayanlar ise muteber şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Buna göre; kefilin kabul edilebilmesinin şartı muteber (itibar edilen), toplumda saygınlığı olan taahhütlerine sağdık ayrıca ekonomik durumunun kefil olmaya yeterli olması gerekmektedir (Saraçoğlu, 2018:29). Teminat gösterilmesi gereken durumunda

teminat gösterilmemesi halinde tahsil dairesince doğrudan ihtiyati haciz ile ilgili işlemlere başlanır, yükümlü teminat gösterdiği takdirde haciz işlemlerini durdurabilir.

Şahsi kefaletin geçerli olması için 6183 S.K.'nın 11/2'ye göre şartları sağlaması kaydıyla noterden tasdikli mukavele düzenlenir. Kanunun 11. maddesine göre şahsi kefalet tesis edilmesi durumunda taahhüt/şahsi kefalet senedinin, 14. maddesine göre ihtiyati haciz durumunda borçlunun göstereceği teminat ve 48. maddesine göre şahsi kefalet tesis edilmesi durumunda şahsi kefalet senedi düzenlenerek veya uygun belgelerin aranılması gerekir. Kefalet senedi gerekli şekil şartlarını taşımak kaydıyla belli miktarı içerir ve yazılı olarak hazırlanır. Alacaklı tahsil dairesinin ise kefaletin kabulüne ilişkin vereceği kararda serbesttir (Saraçoğlu, 2018:29-30). Burada taşıması gereken usuller borçluyu korumaya yöneliktir. Kefil ödeme yaptığı durumda ise belge düzenlenerek verilir.

3.1.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz müessesesi, alacağın tahsilini hızlandırmak amacıyla borçlunun mallarına geçici süreyle el konulmasıdır (Kuru, 2018:49). Uygulama alanı ise tahakkuk etmiş veya ileride tahakkuk edecek henüz alacağın vade tarihi gelmemiş ya da vade tarihi geçmiş olup ödeme emri gönderilmemiş olup alacağın tahsilini garanti almak üzere uygulanır (Eser, 2016:44). İhtiyati haciz aşaması, icrai hacizden önce gelen alacağı garanti altına alan bir tür emniyettir. Bu sayede borçlu ile malları arasında bağ koparılarak, ihtimaller dairesinde alacağa geçici tedbir konulur. Dolayısıyla ihtiyati hacizde alacağın tahsili değil, alacağın takip sürecinin başarılı olması önem taşır (Can, 2020:59-62). Kamu alacağının tahsilinin sağlanmasında kötü niyetli borçlulara karşı çeşitli önlemler alınarak güvence altına alınmasında hukukumuzda önemli yeri vardır.

İhtiyati haciz istenebilir duruma gelmesi için vade tarihinin gelmesi ve rehin ile teminat altına alınmamış olması yeterlidir. Vadesi gelmeyen kamu alacağına ihtiyati haciz uygulanabilmesi için 6183 S.K.'nın 13. maddesinde yer alan şartlardan bir ya da bir kaçını taşıması gerekmektedir. (Can, 2020:59-62). Bazı durumlarda vade tarihi geçen ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacaklarına da uygulanacağı kabul edilir. İhtiyati hacizde amaç alacağın tahsilini garanti altına almaktır. Böylece ihtiyati

haciz ile borçlunun tasarruf yetkisi kısıtlanmış olmaktadır. Ayrıca bu karar idare tarafından re'sen, icrai kararla alındığı için kamu alacağının tahakkuku kesinleşir (Yıldırım, 2021:12-13). Anlatıldığı üzere ihtiyati haciz müessesesinde ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına gerek yoktur.

İhtiyati hacze başvurulmasının nedenlerini 6183 S.K.'nın 13. maddesinde 7 bent halinde sayılmış nedenlerden birinin gerçekleşmesidir (Semiz, 2014:14). Kanuna göre bu değerler; ihtiyati hacze sebebiyet vermesi için teminat istenmesini gerektirecek halin olması, bilinen yerleşim yerinin olmaması, borçlunun mal kaçırma ya da hileli yollara başvurma ihtimali, alacaklı kamu idaresinin belirlediği sürede teminat vermemesi, kefil göstermemesi veya borçlunun gösterdiği kefilin reddedilmesi, borçlu belirlenen sürede mal beyanında bulunmaması veya eksik beyanda bulunması, borçlunun aleyhine para cezası gerektiren fiil nedeniyle kamu davası ikame edilmesi ve son olarak kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla tasarrufta bulunulması (Yıldırım, 2021:13) durumları ihtiyati haciz nedenleri olarak sıralanabilir.

İhtiyati haciz kararı borçlunun kaçma, mal kaçırma gibi ihtimallere karşı kamu alacağının tahsilini garanti altına almak için acilen uygulanır ve borçlunun hileli yollara başvurmasına karşı gizlilik esas alınır (Yıldırım, 2021:13). İhtiyati haciz kararı 6183 S.K.'da 13. maddesinde belirtilen hususlardan herhangi birinin olması halinde ihtiyati haciz kararını alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru kararıyla derhal uygulanır. (Yiğit, 2005:67). Mahallin en büyük memurundan anlaşılması gereken ise illerde valiler ilçelerde ise kaymakamlar değil ihtiyati hacizden sorumlu Vergi Dairesi Başkanıdır. (Varol, 2019:143). İhtiyati hacizde süreye ilişkin 6183 S.K.'da 13. maddesinde de bu konuda herhangi bir sınırlama yoktur. İhtiyati haciz kararı kaldırılıncaya dek ya da sonuca varılıncaya dek devam eder (Yıldırım, 2021:13) ve derhal uygulandığı için kamu alacağının sağlanmasında son derece etkili yöntemdir (Kuru, 2018:49). Son olarak ihtiyati hacze karşı borçlu ve üçüncü kişiler kararı veren mahkemeye on beş günlük süre içinde itiraz edilebilir.

3.1.3. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk hali ileride tahakkuk edebilecek kamu alacağının tahsilini sağlamak için yapılan tahakkuktur. Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayla

verginin tarh edilmesiyle başlayıp mükellefe tebliğ edilir. Tebliğe karşı süresi içinde dava açılmadığında ya da açıldı ise reddedildiğinde vergi tahakkuk eder. Tahakkuk eden verginin son aşaması tahsildir. Bu bağlamda sözü edilen tahakkuk VUK 22. maddesinde *"verginin tarh ve tebliğ edilmesiyle ödenecek aşamaya gelmesidir."* Mükellef vergiyi rıza ile ödemediğinde vergi icra hukuku hükümlerine göre alacağın takibi yapılır (Kuru, 2018:78-79). Söz konusu tahakkukta HMB tarafından çıkarılan ve 30/06/2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği'nde (Seri: A, Sıra No:1) GVK (geçici vergi dahil), KVK (geçici vergi dahil), KDVK, Damga Vergisi (DV), ÖTV, Özel İletişim Vergisi (ÖİV), Şans Oyunları Vergisi (ŞOV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında ihtiyati tahakkukun uygulanabileceği alanlardır (Baydere, 2019:4).

Kamu alacaklısı devlet ihtiyati tahakkuku birtakım vergiler için uygulamakta olup, 6183 S.K.'da kamu alacaklısı olarak tüzel kişilikleri bulunan il özel idareleri ve belediyelerin kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidemezler (Baydere, 2019:4).

Vergilendirme sürecinde ise alacağın tahsilini sağlamak açısından tahsil aşamasına kadar süreç oldukça uzundur (Kuru, 2018:78-79). Normal tahakkukta VUK hükümlerince verginin tarh, tebliğ aşamalarını geçmiş, itiraz edilmiş olması gerekmektedir. Süreç sonunda verginin tahakkuk etmesi sağlanacaktır (Özhan, 2010:80). İhtiyati tahakkukta uzun süreç işlemlerine gerek duyulmaksızın kötü niyetli borçlunun vergi alacağını engellemesini önlemek amacıyla henüz kesinleşmeyen vergi alacağının geçici süreyle tahakkuk ettirilmesidir (Kuru, 2018:78-79). Yalnız ihtiyati tahakkuk tüm kamu alacaklarını kapsamayıp sadece vergi alacakları için başvurulmaktadır (Özhan, 2010:80). Uygulama alanı yalnızca tahakkuk etmiş vergi ve resimlerden HMB tarafından tespit ve ilan edilenlerle bunların zam ve cezaları hakkında uygulanabilecektir (Baydere, 2019:4). Açıklamadan da anlaşılacağı üzere ihtiyati tahakkuk henüz tahakkuk etmeyen kamu alacaklarını koruma tedbiridir. Yani ihtiyati tahakkuk alacağın tahsilini güvence altına almak amacıyla olağan vergilendirme sürecini beklemeksizin verginin tahakkuk ettirilmesidir.

İhtiyati tahakkukun hukuki niteliği tartışmalı olmakla beraber 6183 S.K.'nın 17. maddesinde uygulama alanı bulan *"kamu alacağını koruma yöntemidir. Normal tahakkuktan farklı olarak yetkili idari makamların vergi alacağını olağan süreçten önce geçici olarak güvence altına almaktadır"* (Kuru, 2018:78-79). İhtiyati tahakkuk geçici koruma tedbiri olduğu için tek başına kesin borç doğurmaz, ihtiyati haciz ile uygulandığında işlerlik kazanacaktır. Borçlunun hileli işlemlerinin önüne geçmek, mal kaçırması, gizlemesi veya elden çıkarması gibi durumlarını önlemek amacıyla geçici koruma sağlamak amacıyla uygulanmaktadır (Özhan, 2010:80).

İhtiyati tahakkukun uygulama nedenleri ise 6183 S.K.'nın 17. maddesinin ilk bendinde bahsi geçen *"ihtiyati hacze neden olan haller aynı zamanda ihtiyati tahakkuka da yol açacağı"* söylenebilir (Özhan, 2010:80). 6183 S.K.'nın 17. maddesine göre *"ihtiyati tahakkukun yalnız HMB'nın belirlediği vergi ve resimler ile bunlara ilişkin zam ve cezalar hakkında uygulanabileceği"* hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre vergiden kastedilen dar anlamlıdır, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler hakkında ihtiyati tahakkuk kararı uygulama alanı bulmaz. 6183 S.K.'nın 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde ihtiyati hacze neden olan, 6183 S.K.'nın 9. maddesine göre teminat istenmesini gerektiren haller borçlunun belli ikametgahının olmaması, kaçması veya mallarını kaçırması, hileli yollara başvurma, mal bildirimine uymama, eksik bildirimde bulunma gibi haller ile 6183 S.K.'nın 110. maddesine göre *"amme alacağının tahsil edilmesine kısmen ya da tamamen engel olan borçlu hakkında takibe alınması suçu, teşebbüsün muvazaalı olması, gerçekte başkasına ait olan delillerin ele geçirilmiş olması"* olarak ihtiyati tahakkuk hallerini sayabiliriz (Baydere, 2019:4-8). Sonuç olarak ihtiyati tahakkukun tek başına anlam ifade etmemekte, ihtiyati haciz ile birlikte işlerlik kazanmaktadır.

3.2. Kamu Alacağının Korunması Amacıyla Tahakkuktan Sonra Alınabilecek Önlemler

Kamu alacaklarını koruma yöntemlerinden tahakkuktan önce koruma 6183 S.K.'da sıralanmıştır ve söz konusu yöntemler teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuktur. Tahakkuktan sonra başvurulacak koruma yöntemleri ise aynı kanunun 21 ila 36. maddelerinde yer almaktadır. Tahakkuktan sonra başvurulacak koruma

yöntemleri rüçhan hakkı, hükümsüz sayılan tasarruflar: iptal davası, ortaklığın feshi, birleşme bölünme ve şekil değiştirme halleri olarak sıralanabilir.

3.2.1. Rüçhan Hakkı

Rüçhan Arapça kökenli olup, "üstünlük, ayrıcalık, öncelik, yeğlik" gibi anlamlara gelmektedir (Özsoy, 2015:90). 6183 S.K.'da kamu alacaklarının haciz ve iflasta tahsil edilmesine öncelik sağlar (Özhan, 2015:89). Yani burada kamu alacaklarının diğer alacaklardan önceliğinin olmasıdır. Alacağın üçüncü şahıslara ait olası halinde ise kamu alacağını üstünlüğünü sağlar.

6183 S.K.'nın 21. maddesinde yer alan düzenlemeye göre rüçhan hakkı, *"üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde kamu alacağı için satılan malın bedelinin dağıtımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Mirasın reddi, borçlunun iflası ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde kamu alacağının sırası belirlenir"* (Özhan, 2015:89). Rüçhan hakkı kamu alacaklarını diğer alacaklardan üstün ve ayrıcalıklı kılan koruma müessesesidir. Burada mal haczedilip satılmış olsa dahi, alacağın tahsilinde bazı usul ve sıralama söz konusudur.

Alacağın takibi açısından incelendiğinde borçlu karşısında tek kişi bulunduğunda rüçhan hakkı kullanılamaz. Fakat birden fazla alacaklı varsa ve borçlunun malvarlığı alacakların tümünü karşılayamıyorsa, bazı alacakların diğerlerine göre önceliği vardır. Bu şekilde özel ve kamu hukukunda bazı alacakların taksim edilmesinde önceliğinin bulunmasına rüçhan hakkı denir. Kanunun 21. maddesinde de görüldüğü üzere *"rehinli alacaklar hariç olmak üzere icra ve iflasta geçerli kamu alacaklısına alacağını tahsil edilmesini sağlayan rüçhan hakkı tanınmıştır"* (Bay, 2020:117). Böylece devlet kendi alacağının erken tahsil edilmesini sağlama avantajına sahiptir. Böylece idari faaliyetler hukuka uygunluk şartını ve idarenin kanuniliği ilkesince sahip olduğu avantajları kanun ve hukuksal düzenlemeler ışığında kullanmak zorundadır.

Ayrıca GVK'a göre genel bütçe kapsamında gelir kaydedilen vergi, resim, harçlarla vergi cezaları ile bağlı feri alacakların rehinden evvel haciz konulmuş ise iştirak edebileceği, genel bütçe dışındaki kamu alacakları için (ecrimisiller, idari para

cezaları, belediye gelirleri, prim alacakları..) rüçhan hakkının uygulanamayacağı ifade edilmiştir (Yücelen, 2018;95-96). Dolayısıyla kamu alacaklarını koruma tedbirlerinin işlerlik kazanabilmesi için mükelleflerin malvarlığı durumunu iyi tespit edilerek, takip edilmelidir.

6183 S.K.'un 21. maddesi *"üçüncü şahısların haczettiği mallar paraya çevrilmeden evvel o malın üzerine kamu alacağı için haciz konulduğunda, bu alacak hacze iştirak edeceği ve satış bedelinin ise aralarında taksim edileceği"* hükmünde açıklanmıştır. Düzenleme sonrası, kamu alacağı için haciz işlemi, özel kişilerin haczinden sonra konulmuş olsa bile, alacaklı tahsil dairesinden satış tutarından garameten taksim ile pay alır. Garameten taksim ile anlatılmak istenen aynı derecede bulunan alacaklıların tümünü ödemenin mümkün olmaması halinde, ödeme alacaklılar oranında yapılır. Kamu alacaklarına rüçhaniyet tanındığı için, kamu alacakları korunarak hacze en son iştirak edilmesi durumunda dahi alacağı oranında pay alabilir (Yiğit, 2005:122). Burada şuna dikkat edilmesi gereken garameten taksimde kamu alacaklarının önceliği olmadığı, diğer alacakların önüne geçemediği, diğer alacaklarla aynı sırada olduğudur.

Haciz sonunda elde edilen alacak tutarı tüm alacakları karşıladığında taksimatın garameten değil, iştirak sırası gözetilerek sıra cetveline göre yapılacaktır. 6183 S.K.'nın 21. maddeye göre rüçhan hakkı, *"tahsil dairesince önceden açılmış hacze iştirak ederse"* kamu alacağının önceliği söz konusudur. Yani rüçhan hakkından söz edebilmek için, haciz başlatılması üçüncü şahıs tarafından olmalı, tahsil dairesi tarafından hacze iştirak üçüncü şahıstan sonra yapılmalı, tahsil dairesi alacağın tahsilini sağlamak için hacze iştirak etmiş olduğu alacağın 6183 S.K. kapsamında olması ve şartları gerçekleşmiş olmalıdır (Özhan, 2010:90). Haczedilen malın satışından elde edilen gelir alacağın tümünü karşılıyorsa paraların taksimi iştirak sırası gözetilerek sıra cetveline göre yapılır. Satış sonunda elde edilen tutar alacağı karşılamıyorsa taksimat garameten yapılmaktadır.

3.2.2. Hükümsüz Sayılan Tasarruflar: İptal Davası

Kamu borçlusunun, kamu alacağının tahsil edilmesini engellemesi ya da zorlaştırması gibi bir takım tasarruf işlemlerine girişmesidir. Alacaklı kamu idaresi ise

bu işlemlerin iptal edilmesine yönelik iptal davası ile alacağını koruma imkanına sahiptir (Saraçoğlu, 2018:49). İptal davasıyla amaçlanan borçlunun, alacaklının zararına yaptığı tasarrufları hükümsüz hale getirmek amacıyla açılır ve bu dava alacaklı tarafından borçlunun tasarruflarından yararlanan kişiye karşı kullanılır (Yiğit, 2005:110). Bu yönüyle butlan davalarından muvazaa ile iptal davası farklıdır.

İptal davalarına dair 6183 S.K.'da 24 ila 31. maddelerinde düzenlenmiş olup, buna göre borcunu ödemeyen borçlunun malı olmadığı ya da borcu ödemeye yetmediğinde, kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsiline imkan bırakmamak amacıyla borçlunun yapmış olduğu işlemlerin hükümsüzlüğünü sağlamak ve böylece ödenmeyen kamu alacağının tahsilini sağlamak amaçlanmaktadır (Saraçoğlu, 2018:49). İptal davası ile alacaklı malın mülkiyetini değil malın değeri üzerinden alacak hakkı elde eder. Malın mülkiyeti ise sahibinin şahsında kalmaya devam eder. İptal davası açılması ile alacaklı ise mal sanki borçluya ait gibi malı haczettirip, paraya çevirebilmektedir.

İptal davası açabilmek için borcun tahakkuk etmiş, vadesinin gelmiş ve ödenmemiş olması halinde kamu alacakları güvence altına alınabilir. Takibat sonucunda iptal davasına konu dışında malvarlığı olması veya teminat göstermesi durumunda iptal davası sona erer (Yiğit, 2005:110). Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk sonucu, alınan ihtiyati haciz kararıyla uygulanan ihtiyati hacizde kamu alacaklarının durumu kesinleşmediği için iptal davası uygulanamayacaktır.

İptal davası uygulaması kamu alacaklısı lehine olması davaya konu taşınır ya da taşınmaz mallar, malların borçluda olması ya da üçüncü kişide bulunmasına bakılmaksızın haczedilir ve satış gerçekleşir. Haczedilirken kamu alacağının parasal tutarı aşmayacak miktarı gerçekleştirilir. Dava açılmasıyla istenilen malın mülkiyetini elde etmek değil borçlunun tasarrufunun geçersizliğini ispatlayarak kamu alacağının tutarı kadar karşılığının tahsilini sağlamaktır. Eğer dava kamu alacaklısı aleyhine sonuçlanırsa dava açıldığında idarenin aldığı ihtiyati haciz kararı derhal kaldırılmalıdır. Fakat dava kamu idaresi lehine sonuçlanmışsa 6183 S.K.'nın 110. maddesine göre kamu alacağının tahsil edilmesini önleme suçundan altı aydan üç yıla

kadar hapisle tazyik olunur (Özdoğru, 2020:43). Taşınmaz mallarda tasarrufun iptali davası kazanılsa bile, malın mülkiyeti üçüncü kişide kalmaya devam etmektedir.

3.2.3. Ortaklığın Feshi

6183 S.K.'nın 34/1. maddesine göre *"borçlunun kamu alacağını karşılayamadığı ve malvarlığı bulunmadığı veya yahut ortaklık veya borçlu tarafından bu kanun uyarınca teminat gösterilmediği hallerde borçlunun sermayesi paylara bölünmüş olmayan ortaklıktaki hisselerinden, kamu alacağının tahsili için genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshi istenebilir."* Kanunun devam eden maddesinin 34/2'de ise *"sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının borçlarından bu madde hükmünce belirtilen şirketler hakkında da uygulanacağı"* ifade edilmiştir Kanunda ifade edildiği hükümde kamu idarelerinin alacaklı oldukları tutarları borçlunun ortaklıktaki hissesinden tahsilini sağlamak için, ortaklığın feshini isteyebilecektir (Saraçoğolu, 2018:66). Bu fesih hakkı ile tahakkuk etmiş ve vadesi gelen ancak henüz ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almaktadır. Yani ortaklığın feshiyle tahakkuk eden kamu alacaklarının korunması amaçlanmaktadır.

Ortağın şahsi borcundan ortaklığın feshinin istenebilmesi durumunda bazı şartları sağlaması gerekir. Böylece borçlu ya sermayesi bölünemeyen bir ortaklıkta hisse sahibi olmalı veya sermayesi bölünen komandit şirketin komandite ortağı olmalı, borçluya ait mal olmamalı ve kamu alacağını karşılamamış olmalı (bu haller 6183 S.K.'nın 75. maddesine göre *"aciz fişi ile tespit edilmiş olmalı), borçlu ya da ortaklıkça teminat gösterilmemiş olmalıdır (gösterilen teminat kamu borcunu karşılamaya yetmelidir)"* (Yiğit, 2005:124).

Alacaklı kamu idaresinde ortaklığın feshini isteme hakkında takdir yetkisi vardır. 6183 S.K.'da fesih isteme talep süresine dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanaatimizce alacaklı kamu idaresinin isteyebileceği bu süre borçlunun borçlu olduğu durumu devam ettiği, alacaklının ise ortaklıkta ortaklığın devamı süresince devam edecektir (Yiğit, 2005:124).

Fesih isteminin TTK'nın 191. maddesine göre *"genel hükümlerin dikkate alınması"* gerekmektedir. Bununla beraber kamu alacakları açısından ortağın, ortaklıktaki payı için haciz ya da ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Fakat şirketin bilanço durumuna göre ortağa düşmesi gereken kar payına ya da tasfiye payına ihtiyati haciz ancak genel hükümlere göre uygulanır. Şirketin ortağının diğer alacaklıları daha öncesinde fesih istediği durumda alacaklı kamu idaresi bu fesih istemine iştirak edebilir. Burada 6183 S.K.'nın 21. maddesinde *"üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde kamu alacağı için satılan malın bedelinin dağıtımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Mirasın reddi, borçlunun iflası ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde kamu alacağının sırası belirlenir"* rüçhan hakkına göre işlem görmektedir.

Vergi idaresince yürütülen uygulamada ortaklığın kamu borcu tutarında teminat göstermesi gerektiğidir. Ortağın borcundan dolayı alacaklı kamu idaresinin ortaklığa yönelmek konusunda takdir yetkisi vardır. Birden fazla ortaklıkta istediğine başvurma hakkı vardır. Ortaklıktan teminat istenmesi durumunda, ortaklığın vergi mahkemesine otuz gün içinde dava açma hakkı vardır. Dava açma gerekçesi ise borçlunun malı olduğu için şirketten teminat istenmemesi ya da teminatın ortağın hissesi ile sınırlı olduğu gerekçesidir. Fesih talebi ise TTK'da belirtilen hükümlerce adli yargıda karara bağlanacaktır (Özhan, 2010:113). Bu bağlamda ortağın borcu için ortaklıktan teminat istenmesi durumu ve istenen teminat tutarının borç tutarı sınırlandırılacağı mı ya da ortağın şirketteki hissesi oranında mı olacağı hususu önem arz etmektedir.

Anonim ve limited ortaklıklar ise, sermayesi paylara bölündüğünden kamu borçlarından dolayı şirketin feshini isteyemezler (Saraçoğlu, 2018:66). Çünkü şirketin ortaklarının alacaklıları, borçluların hisselerinin haczini ve satışını talep edebilir.

3.2.4. Birleşme Bölünme Ve Şekil Değiştirme Halleri

Ticaret şirketleri zamanla yapısal değişikliklerle birleşme, bölünme ve tür değişikliği hallerine gidebilmektedir. Bu yapısal değişiklerdeki amaçlanan rekabet gücünü artırarak mali durumu iyileştirerek şirketlerine yeni bir boyut kazandırmaktır. (Varol, 2014:28). 6183 S.K.'nın 36. maddesinde *"birleşme, devir, bölünme ve şekil*

değiştirme hallerine yönelik kamu alacağının tahsil edilmesinde yürütülecek takip ve tahsil aşamalarının hangi tüzel kişiye yönelik yapılacağını açıklığa kavuşturmak amacıyla bu konuda oluşabilecek belirsizliklerin önüne geçilmekte ve böylelikle kamu alacakları güvence altına alınmaktadır." Devamında şöyle açıklanmıştır. *"İki ya da daha fazla şahsın aktiflerini ve pasiflerini birleştirmek kaydıyla yeni tüzel kişi oluşturmaları durumunda bu yeni tüzel kişiliğin, oluşturulan tüzel kişi tüm malvarlığıyla diğer tüzel kişiye devredildiğinde devralan tüzel kişi, bölünme durumunda bölünen şahsın varlıklarını devralmakla hükümlü şahıslar ve tüzel kişinin şekil değiştirmesi durumunda yeni tüzel kişinin birleşen, bölünen, devralınan, bölünen veya şekil değiştiren kişi ya da kişilerin yerine geçer"* (Özhan, 2010:113). Bu kapsamda yeni YTTK'ya (Yeni Türk Ticaret Kanunu) birleşme, bölünme ve tür değişikliği hallerinde önemli değişikliğe gitmiştir. Bu şekilde şirketlerin iflas ettirilmesi ile tasfiyeye gitmeden ortakların pay ve alacak haklarını koruyarak sürekliliğin devamını sağlayacak şekilde yapısal değişime gitmek amaçlanmaktadır.

Bu bağlamda yeni tüzel kişiler eski tüzel kişi ya da kişilerin kamu alacağına tekabül eden borcuna karşı sorumludur ve bu borcu zamanında ödemekle yükümlüdürler. Aksi durumda kanunun 6183 S.K.'nın 54. maddesi uyarınca takip ve tahsil edilirler. Madde içeriğinde *"tüzel kişilerin birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde, tüzel kişiliğe sahip olmayan adi ortaklıklar için uygulanamaz."* Ayrıca kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişiliklerde birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde KVK'da esaslara uyulup uyulmadığı kontrol edilmelidir. Kolektif ortaklıklar ve adi komandit şirketler gibi şahıs ortaklıklarının da tüzel kişiliği olduğu için, 6183 S.K.'nın 36. maddesi hükmüne göre bu sayılan ortaklıklara da uygulanmaktadır (Özhan, 2010:113). Görüldüğü üzere şirketler hukuki varlıklarında değişikliğe giderek yeni bir boyut kazanabilmektedir. YTTK'da bu alanda düzenlemeleri mevcuttur.

3.3. Vergi Alacağının Değerinin Korunması

Kamu alacaklarının ödemesinin gecikmesi iki durumda ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki kamu alacağının vadesi geçtiği halde ödenmesinde gecikme olmasıdır. İkinci ise, kamu alacağı zamanında tahakkuk edilmemiş olması nedeniyle vadesinde

ödenememesidir. O halde vade tarihi ile son uygulanan tarhiyatın tahakkuk tarihi arasındaki zaman farkına gecikme faizi uygulanacaktır (Çelik, 2018:189). Gecikme zammı uygulaması ise vergisini zamanında ödemeyen borçlulara ilişkindir. Burada gecikme faizi uygulaması vergisini zamanında tahakkuk ettiren mükellefler karşısında eşitliğin sağlanması amacıyla gereklilik arz etmektedir (Bilici, 2018:140). Kamu alacaklarının değerini korumaya yönelik farklılık 6183 S.K.'ya göre gecikme zammı ve VUK 'a göre gecikme faizi uygulanmaktadır.

3.3.1. Gecikme Zammı

Gecikme zammı, kamu alacakları vadesinde ödenmediği hallerde süresinde ödenmeyen kısmı için her ay ayrı ayrı ödenen 6183 S.K.'nın 51. maddesi hükümlerine göre aylık %2,5 oranında uygulanmaktadır. VUK'un 8. maddesine göre, *"kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında VUK hükümleri"* esas alınır. Gecikme zammı hesaplanırken ay kesirleri de dikkate alınarak hesaplanır. Şöyle ki, mükellefin borcunu 2 ay 1 gün geçmesi halinde uygulanacak gecikme zammı 2 ay 1 gün olarak ve aylık % 2,5 olarak hesaplanır (Batı, 2017:186). Gecikme zammı 6183 S.K.'nın 51/3. fıkrasına göre *"vergi ziyaı cezalarında ilgili maddede belirtilen oranda mahkemeler tarafından verilir. Ceza mahiyetinde olan vergi ziyaı cezasında uygulanacak gecikme zammı ise; mahkeme aleyhe karar vermesi halinde, verdiği kararın vergi idaresine tebliği ve idarenin de mükellefe tebliğinden sonra süre işlemeye başlayacaktır. Tebliğ edilen cezayı mükellefin 1 ay içinde ödememesi halinde, 1 aylık sürenin bitmesinin ardından gecikme zammı işlemeye başlayacaktır"* (Bilici, 2018:140). 6183 S.K.'nın 51/3'te VUK'a göre uygulanan vergi ziyaı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda mahkemelerce verilen ve ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanacaktır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarında gecikme zammı uygulanmaz (Saraçoğlu, 2018:109).

6183 S.K.'nın 52. maddesine göre gecikme zammının uygulanma süresi; *"tecilin yapıldığı, iflasın açıldığı ve aciz durumunun kesinleştiği güne kadar uygulanabilecektir. Yani kamu alacağı tecil edildiyse kamu alacağının vade tarihi ile tecil talebinin kabulü arasında geçen süre, iflas halinde kamu alacağının vade tarihi ile iflas masasının kurulma tarihi arasındaki geçen süre, aciz halinde ise kamu*

alacağının vade tarihi ile aciz belgesi düzenleme tarihi arasında geçen süreye kadar uygulanması" hükme bağlanmıştır (Çelik, 2018:192). Saydığımız hallerin çıkması ile gecikme zammı uygulaması sona ermektedir.

3.3.2. Gecikme Faizi

Gecikme faizi 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir ve verginin tahakkuku ile ilgilidir. Yani vergileme sürecinde tahsil aşamasından önce tahakkuk aşamasında gerçekleşir. Tahsil aşamasına gelen vergiler ve verginin tahsilinin gecikmesinden kaynaklanması durumunda gecikme faizi uygulanamaz. Gecikme faizinde uygulanan oran ise 6183 S.K.'da düzenlenen gecikme zammı oranı ile aynıdır. Buna göre gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı % 2,5 oranında uygulanacaktır (Batı, 2017:186).

Verginin tahakkukunun gecikmesi halinde re'sen, ikmalen veya idarece tarh uygulamasına gidilmektedir. Bu şekilde tarh edilen vergi ve cezaya dair ilaveten gecikme faizi de uygulanacaktır (Bilici, 2018:140).

Gecikme faizinin uygulanacağı süre hesaplanmasında dava konusu olmadan kesinleşmiş vergi borcu var ise faiz, o verginin normal tarhının ilgili olduğu vadeden itibaren, son yapılmış tarhiyatın tahakkukuna kadar geçen süre için hesaplanır. Örneğin 28 Şubat 2023'te verilmesi gereken KDV beyannamesi verilmemiş ve vergi kaybına neden olduğunu varsayalım. Vergi dairesi ise, Nisan 2023'te re'sen vergi tarhı uygulayarak 15 Nisan'da mükellefe tebliğ edilmiştir. Bu durumda mükellef dava açmadığı takdirde; istenilen vergi 30 günlük sürenin geçmesinden sonra yani 15 Mayıs 2023 günü mesai saatine kadar tahakkuk edecektir. Gecikme faizinin uygulanacağı dönem de, 1 Mart 2023 ile 15 Mayıs 2023 tarihleri arasında kalan süreler için hesaplanacaktır. Bu şekilde iki tarih arasında 2 ay 18 günlük süre kapsar ve 18 günlük süre için VUK 112/3'e gereğince gecikme faizi istenmeyecektir (Bilici, 2018:140).

Gecikme faizinin uygulanacağı süre hesaplanmasında dava konusu olmuş vergilerde ise faiz, o verginin normal tarhının ilgili olduğu vadeden itibaren, yargı organı kararının tebliğ ettiği tarihine kadar süre için hesaplanır. Tarh edilen vergilere karşı yargıya gidilmesi verginin tahakkuku vergi mahkemesi kararına kadar

ertelenmektedir. Mükellefin vergi mahkemesinin verdiği karar neticesinde davayı kaybetmesi halinde vergi tahakkuk eder. Bu durumda uygulanacak gecikme faizi hesaplanırken VUK 112'ye göre, sözü edilen verginin normal vade tarihi ile mahkeme kararının vergi idaresine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre aralığı için hesaplanır (Bilici, 2018:141). Mahkeme kararının tebliğ edilmesi üzerine, vergi idaresi ihbarname düzenleyerek gecikme faizi hesaplar ve mükellefe bildirilir. Yalnız uzlaşma istenilmesi durumunda gecikme faizi normal vade tarihi ile uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uygulanacaktır.

3.3.3. Gecikme Zammı İle Gecikme Faizi Arasındaki Farklar Ve Benzeyen Yönleri

Gecikme faizi ile gecikme zammı farklı kanunlarda düzenlenmiş olup bazı ortak ve ayrı yönleri bulunmaktadır (Batı, 2017:186).

Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Arasındaki Farklar;

- Gecikme faizi 213 sayılı VUK'da düzenlenirken gecikme zammı ise 6183 S.K.'da düzenlenmiştir.
- Gecikme faizi verginin tahakkuk aşamasında uygulanırken, gecikme zammı uygulaması tahsil aşamasında uygulanır.
- Gecikme faizi tarhiyatın gecikmesi sebebiyle ödemenin gecikmesi durumunda uygulanırken, gecikme zammı tahakkuk etmiş kamu alacağının vadesinin geçmesi halinde uygulanır.
- Gecikme faizi uygulamasında ay kesirleri dikkate alınmazken, gecikme zammında ay kesirleri hesaplanır.
- Gecikme faizi yalnızca vergilere uygulanırken, gecikme zammı tüm kamu alacaklarına uygulanır.
- Gecikme faizi yalnız verginin aslımdan alınırken, gecikme zammı ise vergi aslı ve vergi ziyaı cezasının toplam tutarı üzerinden hesaplanır.
- Gecikme faizi vergi cezalarına ve mahkemelerce verilen adli para cezalarına uygulanmaz iken gecikme zammı vergi ziyaı cezasında ve mahkemeler tarafından verilen adli para cezalarına uygulanır.

- Gecikme faizinin asgari tutarı yoktur, gecikme zammının asgari tutarı belirlenmiştir. (1TL)
- Gecikme faizini durduran haller düzenlenmemiştir, gecikme zammını durduran haller ise düzenlenmiştir. (tecil uygulanması, iflasın açılması, aciz halinin tespit edilmesi)
- Gecikme faizi ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat türlerinde uygulanırken, gecikme zammı her tarhiyat türünde uygulanır.
- Gecikme faizi farklı bir oran ve hesaplama yöntemine yer vermezken, gecikme zammında köylerde tahsildarlar tarafından tahsil olunacak kamu alacakları için farklı bir oran ve hesaplama yöntemi uygulanır.
- Gecikme faizinde kanunda borçluya önceden bildirilmesine dair ibare bulunmazken, gecikme zammında kanunda önceden borçluya bildirilmesinin gerekli olmadığına dair ibare vardır.

Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Arasındaki Benzerlikler;

- Her iki düzenlemede fer'i alacaktır.
- Gecikme faizi de gecikme zammı gibi aylık oranı aynıdır. (aylık % 2,5)
- Her ikisinde de bileşik gecikme zammı ve faizi uygulanmaz
- Ceza niteliğinde değildirler.
- Her iki düzenleme de de ölüm halinde sona ermeyip mirası reddetmeyen mirasçılara geçer.
- Her iki düzenleme de zamanaşımı süresine tabidir. Borcun aslı silinmesi durumunda ikisi de silinir.

(Çelik, 2018:192).

3.4. Haczin Hukuki Niteliği

İdari işlemlerin hukuka uygun olarak yerine getirilebilmesi için, yapılan işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarına uygunluk aranır. Bu unsurlarda hukuka aykırılık halleri oluşturduğunda işlemlerin iptal edilmesini ya da yok hükmünde sayılmasını gerektirir. Anayasanın 125. maddesine göre *"idarenin*

yapmış olduğu her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" (Erdoğdu, 2009:94).

Devletin koyduğu mali yükümlülükler kanuna dayanılarak koyulur, yerine getirilmediğinde kamu gücüne dayanılarak alınır. Uygulanan haciz işlemi de idari işlem olmakla birlikte, bu işlemler tek yanlıdır ve kamu yararı esas alınır. Kanuna uygun olarak yapılan bu işlemler, işlem yapıldıktan sonra herhangi yargı kararı gerekmeksizin uygulanırlar (Özvatan, 2014:112). İdari işlemler idare hukukuna dayanan yalnızca yargılama hukukuna dayanan işlemler olmayıp, idari usul kanunlarıyla kurallaşan, idari faaliyetlerin düzenleme ve denetlenmesine dayanan kurallardır.

Haczin hukuki niteliği değerlendirildiğinde kamu borçlusu kesinleşmiş kamu borcunu ödeme emrine rağmen ödemezse alacaklı kamu idaresi cebri icra takibine başlayarak malları satışa çıkararak alacağını tahsil edebilir (Özvatan, 2014:112). Burada cebren tahsilde ana kural malların paraya çevrilmesidir. Böylece alacaklıya malların mülkiyetini vermeyip ayni olarak devredilemez ve malları kullanma yetkisi vermez. Kural olarak satış bedelinden alacağın tutarı tahsil edilmektedir.

Aşağıda idari işlemlerin unsurları olan yetki, şekil sebep, konu ve amaç unsuru açıklanmaktadır.

3.4.1. Yetki Unsuru

İdari işlemin unsurlarından olan yetki unsurunda karar alma yetkisi, Anayasa ve kanunlar ile bazı makam, organ veya kamu görevlilerince kullanılmasıdır. Yetki unsuru da kendi içinde kişi, konu, yer ve zaman yönünden yetki olarak ayrılmıştır. Kişi yönünden yetki unsurunda, idari makamın görev alanına giren konuda idarenin irade açıklaması ve işlem tesis etmesidir. Konu yönünden yetki, idarenin karar alması gereken konularda hangi idari makamların karar alabileceğine ilişkindir. Yer yönünden yetki, idari makamlar yetkili oldukları konularda aldıkları kararları uygulayabilmek için yetkili oldukları coğrafi alandır. Zaman yönünden yetki ise, idari makamlarca konu yönünden yetkilerini kullanabilmeleri için hangi süreyle sınırlı olduklarını belirler (Erdoğdu, 2009:15-16).

Ödeme emri işlemi 6183 S.K.'na göre kamu idaresine verilmiştir. Bu yetki bağlı yetki olmakla birlikte kanunun birinci maddesine göre alacaklı kamu idaresi, devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmıştır (Özvatan, 2014:112), 6183 S.K.'na göre ise *"kamu idaresinin görevli dairesi, servis, memur ya da memurlarını kapsamaktadır"* (Özvatan, 2014:112). Tahsil işlemi yetkisiz makam ya da görevli tarafından yapıldığında işlem yetkisizlikten dolayı sakat olur iptal edilebilmektedir.

3.4.2. Şekil Unsuru

Şekil unsuru idari işlemin belirli usul, düzen, sıra gerektiren dış görünüşü diyebiliriz. Devlet aldığı idari işlem ve kararlarında şekil kurallarını esas alarak ilerler ve işlemin kronolojisi açısından önemlidir (Erdoğdu, 2009:17). Örneğin ödeme emri düzenlenmesinde uyulması gereken şekil şartları vardır. Bu şekil şartlarının bir veya birkaçına uyulmadığı takdirde ödeme emri hukuka aykırılık oluşturur ve iptal edilir (Karakuş, 2009: 93-94). İdari işlemlerin hukuki sonuç doğurmadan evvel hazırlanma ve incelenme süreçlerine tabidir. Bu süreçte usulüne uygun geçen işlemler geçerli olur, bu işlemlerde eksiklik ve hukuka aykırılıklar idari işlemlerin iptal sebebidir.

3.4.3. Sebep Unsuru

Sebep unsuru idari işlemin uygulanma amacını ve dayanağını oluşturur. Bu unsur hukuksal işlem ya da olay olabilir (Erdoğdu, 2009:14). Örneğin ödeme emri açısından sebep öğesi vadesinde ödenmemiş kamu alacakları oluşturur (Özal, 2017:78). Tahsil işleminin sebep unsuru ise 6183 S.K.'na göre işlemlerin tarh ve tahakkuk aşamalarını tamamlamış olmalarıdır. Nitekim tarh ve tahsil aşamaları birbirinden ayrı şeyleri ifade etmekle birlikte tamamen bağımsız olmayıp aralarında sebep-sonuç ilişkisi barındırmaktadır (Özvatan, 2014:113).

İdari işlem olan ödeme emri düzenleme alacaklı tahsil dairesinin dayandırdığı sebep unsuru 6183 S.K.'nın 55/1'de gösterilmiştir. Buna göre kamu alacağının hukuka uygun, tahsil edilebilir olmasına rağmen özel kanunlar ve 6183 S.K.'nın 37. maddesi uyarınca "*tebliğden itibaren alacağının vergi dairesine süresinde ödenmemiş olmasıdır"* (Özvatan, 2014:113). Fakat alacak hukuken var olmazsa veya var olup kamu alacağı niteliği taşımıyorsa; örneğin özel alacaksa; kamu alacağı olup tahsili

olanaksızsa, tahsili olanaklı olup vadesi gelmemişse ya da vadesinde ödendiyse düzenlenen ödeme emri sebep unsurundan kaynaklı hukuka aykırı olacaktır.

3.4.4. Konu Unsuru

Hukuk düzeninde meydana gelen değişiklikte diyebileceğimiz konu unsurunda tasarrufun varlık olarak değerlendirilmesi için konusu olması gerekir (Erdoğdu, 2009:17). Hukuk aleminde yaratılmak istenen sonuç işlemin konusu oluşturur. Örneğin, 6183 S.K.'nın 1 ve 2. maddelerinde ödeme emrinin konusunu oluşturan alacaklar sıralanmıştır. Bunların dışındaki sayılan alacaklar ödeme emrinin konusunu oluşturmadığı için konu unsuruna aykırılık oluşturur (Karakuş, 2009: 95).

İdari işlemlerde konu unsuru işlemin özünü oluşturur. Ödeme emrinin konusu 6183 S.K.'nın 1. ve 3. maddelerinde VUK ve Gümrük Kanunu (GK) kapsamında takip ve tahsili gerekli kamu alacağını oluşturur. Burada öncelikle kamu alacağının nelerden oluştuğunu belirler (Özvatan, 2014:115). Gönderilen ödeme emri ile alacağın kamu alacağı olmadığı tespit edilirse, idari işlemin unsurlarından konu unsuruna aykırılık oluşturacak ve yapılan işlem hükümsüz sayılacaktır.

3.4.5. Amaç Unsuru

Amaç unsuru idari işlemden olması beklenilen nihai sonuçtur (Erdoğdu, 2009:18). İdari işlemi yapanın ulaşmak istediği amaçtır ve sübjektiftir (Özal, 2017:77). İdari işlemin amacı kanunlarda açıkça gösterilmemiş olsa dahi, kamu hizmetlerinin gereğine uygun yerine getirilmesidir. Bu bağlamda tahsilde amaçlanan kamu yararını esas alarak idarenin alacağının tahsilini sağlamaktır, amaç dışına çıkılması hukuka aykırılık oluşturur ve yapılan işlemlerin iptal edilmesine neden olur. Hacizde amaçlanan ise kamunun finansman kaynağını oluşturan kamu alacağının bir an önce tahsilini sağlayıp hazineye intikal ettirilmesidir. Amacı dışında kullanıldığında aykırılık oluşturur ve iptal sebebidir (Özvatan, 2014:116).

3.5. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsil Şekilleri

Zamanında kamu alacağını ödememiş kamu borçlularına yönelik çeşitli yollara başvurarak cebren tahsil yöntemleri ve yaptırımlar uygulanmaktadır. Cebren tahsil yöntemleri ise 6183 S.K.'nın 54. maddesinde üç usul öngörülmüştür. Bunlardan ilki teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi, ikincisi haciz yapılması ve üçüncüsü ise borçlunun iflasının istenmesidir.

Cebren tahsil sürecinde ilk olarak ödeme emrine karşı dava açılması davanın reddedilmesi ve buna rağmen borcun ödenmemesi halidir. Buna göre zamanında ödenmeyen kamu alacakları, tahsil dairesince cebren tahsil edilir (Batı, 2018:187). Mükellef ödeme emri tebliğ edildikten sonra borcunu ödemezse cebren tahsili istenerek borçlunun haczi istenecektir.

6183 S.K.'nın ikinci kısmı cebren tahsil usulleri düzenlenmiştir ve bu kanunun 54, 55, 56 ve 57. maddelerinde kamu alacağının tahsili açıklanmaktadır. Buna göre yasal yükümlülükler yerine getirilmek şartıyla teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi yoluyla tahsil edilecektir. Tahsil edilemediği durumda borçlunun haczedilecek mallarına karşı belli usul ve şekil kurallarına riayet edilmek suretiyle cebren tahsil sürecine başlanacaktır (Özer, 2019:129). Bu bağlamda borçlu borcunu rıza ile ödemediği takdirde cebri icra süreci başlayacak olup alacağın tahsili sağlanacaktır.

3.5.1. Ödeme Emri Tebliği

Ödeme emri ilamsız takip ve kambiyo senetlerinde takip konusu borcun süresinde ödemeyen borçluya; borcunu ödemesini, itirazı varsa itiraz etmesi aksi halde mallarının haczedileceği ihtar edilir.

Ödeme emri tebliği ile kamu borçlusunun vereceği karara göre kamu alacağının tahsili sağlanır. Ödeme emri gönderilen borçlu borcunu ödeyebilir, borcunu ödemeyip mal bildiriminde bulunabilir ya da gönderilen ödeme emrine itiraz edebilir. Sayılan bu yolların dışında ödeme emrine karşı düzeltme talebinde de bulunulabilir (Polat, 2014:64). Buna göre ödeme emri tebliğ edilmesinin ardından borçlunun

izleyeceği yola göre süreç devam etmektedir. Borçlu borcunu ödemeyip mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde çeşitli hukuki ve cezai yaptırımlarla karşılaşabilir.

Normal şartlarda ödeme emri gönderilmesi ile borcun tahakkuku kesinleşmiş ve vadesi dolmuş kamu alacaklarının ödenmesi gerekir. Görevli ve yetkili mahkemeye 6183 S.K.'nın 58. maddesine göre ödeme emri gönderilen kamu borçlusu üç nedenden ötürü ödeme emrine karşı 15 gün içinde dava açabilir. Birincisi borcun olmadığı iddiası, ikincisi borcun kısmen ödenmesi hali, üçüncüsü ise zamanaşımına uğradığıdır (Erdoğdu, 2009:100).

Burada bir hususu da belirtmek gerekmektedir. Ödeme emrine karşı dava açanların kısmen ya da tamamen haksız çıkması halinde haksız çıkılan kamu alacağının ayrıca yüzde onu oranında haksız çıkma zammı uygulaması söz konusuydu. Anayasa Mahkemesi'nin 21.04.2022 tarih ve 2021/119 Esas, 2022/48 karar sayılı kararı[16] ile haksız çıkma zammını düzenleyen 6183 S.K.'nın 58. maddesinin 5. fıkrasının Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile iptaline karar vermiştir. Artık bu iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 02.08.2022 gününden itibaren haksız çıkmaz zammı uygulamasına sona ermiştir.

3.5.2. Teminatlı Alacaklarda Takip Ya Da Kefilin Takibi

Hacze yönelik ilk yapılacak işlem teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi suretiyle cebri icra süreci başlamaktadır.

3.5.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

6183 S.K.'nın 56. maddesi uyarınca *"ödeme emri tebliğ edildiği halde zamanında borçlarını ödemeyen kamu borçlarının, şartları sağladığı takdirde teminat paraya çevrilerek alacak tahsil edilecektir."* Bu maddeye göre kamu alacaklarından teminat gösterilmiş olanlar 15 gün içinde ödemesi, aksi durumda teminat paraya çevrileceği ya da cebren tahsiline devam edeceği borçluya yazıyla bildirilir. Kısaca 15 günlük süre zarfında borç ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilerek kamu

[16] 02.08.2022 tarih ve 31911 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

alacağının tahsili sağlanır (Özer, 2019:129). Teminatlı alacaklarda ayrıca ödeme emri tebliğ edilmesine gerek olmayıp borç ödenmediği veyahut teminatın borcu karşılamaya yetmediği durumda da cebren tahsil işlemi başlatılacaktır.

Kamu alacağı için teminatı paraya çevirmede gösterilen teminatın türü önem taşır. Teminat türü para gösterilmişse, irat olarak kaydedilir; banka teminat mektubu gösterilmişse, mektubun alındığı bankanın ödeme yapması istenir; menkul ve gayrimenkul gösterildiği takdirde, haczedilen bu menkul ve gayrimenkullerin paraya çevrilmesindeki usul uygulanır. Birden fazla menkul ve gayrimenkulün teminat olarak gösterilmesi durumunda hangisinin öncelikle paraya çevrileceği alacaklı tahsil dairesinin takdirine bağlıdır (Özvatan, 2014:52).

3.5.2.2. Kefil Veya Yabancı Şahıs Veya Kurumlar Temsilcilerini Takip

Borçlunun borcuna karşılık 6183 S.K.'nın 10. maddesinde istenen teminatlardan birini göstermediği durumda, aynı kanunun 11. maddesine göre *"şahsi kefalet"* göstermesi istenir (Özvatan, 2014:52). Kefilin kanun gereğince müşterek ya da müteselsil olması ve 6183 S.K.'nın 56. maddesi uyarınca yazılı bildirimin kefile de yapılması gerekir. Kefile de yazıyla bildirim yapılmasına rağmen 15 gün içinde borcunu ödemediği takdirde 6183 S.K.'nın 62. maddesi uyarınca haciz uygulanır. Çünkü aynı kanunun 57. maddesinde kefil ve yabancı şahıs kurum ve temsilcileri de borçlunun tabi olduğu hükümlere göre takip edilecektir. Sözü edilen yabancı şahıs kurum ve temsilcileri ile kastedilen ise bu şahıs ve kurumları Türkiye'de temsil edenlerdir. (Yıldız, 2010:29-30). Bu bağlamda TBK'nın 487. maddesine göre borçlunun borcunu yerine getirmediği takdirde kefil hakkında da doğrudan takibata geçilebilecektir.

3.5.3. Haciz Yapılması

Haciz aşaması da ödeme emri gibi idari işlem niteliğinde olup, 6183 S.K.'nın 62. ve devam eden maddelerinde "*borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlusu için beyan ettiği veya idarece tespit edilen taşınır, taşınmaz, alacak ve haklarından kamu alacağını karşılayacak kadarına hukuken ve fiilen el konulmasıdır"* (Özer, 2019:129).

Haciz işlemi idari işlem niteliğinde olup borçlu ya da üçüncü kişilerin ellerindeki maddi, gayri maddi mal ve alacaklarına kamu alacaklarının asli, fer'i ve takip masraflarını karşılayacak kadarına el konulur (Karakuş, 2009:135). Kamu alacaklısı bunları satarak nakde çevirip kamu alacağı cebren tahsil etmektedir. Nitekim burada haczedilen mallar doğrudan borçluya verilmemekte, mal bedeli paraya çevrilerek borcu karşılayacak tutarı alacaklıya verilmektedir. Diğer bir önemli husus ise haciz yoluyla takipte borçlunun bireysel olarak alacağını talep etmekteyken, iflas yoluyla takipte ise tüm alacaklılar borçluya karşı beraber hareket etmektedir.

Ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile dava açıldığında tahsilat kendiliğinden durmaz, tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmediğinde haciz işlemi uygulanır. Burada haciz işleminin başlaması için ödeme emrinin tebliğini izleyen 15 gün içinde ödenmemesi, dava açıldıysa teminata bağlanmaması aksi halde teminata bağlanmışsa teminat paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilir (Özer, 2019:129). Ödeme emri tebliğ edilmesi ile dava açıldığı takdirde tahsilat süreci devam eder fakat yürütmenin durdurulması talepli iptal davalarında ise mahkemece kabul edildiği takdirde tahsilat süreci durmaktadır (Karakuş, 2009:135). Ödeme emri tebliğ edilmesi ile tahsilat süreci başlamakta olup, borçlu ancak yürütmenin durdurulması davası açarak, davanın kabulü halinde tahsil işlemleri durmaktadır.

3.5.3.1. Hacze Yönelik Genel Kurallar

Genel anlamda hak, hukuk düzeni tarafından tanınan, korunan menfaat olarak tanımlanır. Dolayısıyla maddi hukuk tarafından korunan her hak menfaati de içinde barındırır, böylece hak ve menfaat birbirinden ayrılmaz işleve sahiptir. Maddi hukuk alanında kişilerin hakları cebri icra kuralları çerçevesinde yürütülür. Bu alan alacaklı ve borçlu menfaatlerinin çatıştığı mücadele alanıdır (Özvatan, 2014:122-124). Burada alacaklının hakları kamu gücüyle korunmakta, borçludan tahsil edilirken malvarlığı ve şahıs varlığı zarar görmeden alacak tahsil edilmektedir.

İcra müdürü haciz işlemi sırasında borçlunun mal, alacak ve haklarını haczederken, haczedilmezlik kurallarına riayet etmesi gerekir. Zira İİK'nın 82. maddesi uyarınca bazı hak ve alacakların tamamının haczedilmeyeceği, devamında 83. maddesinde bazı alacakların kısmen haczedilebileceği hükme bağlanmıştır

(Özvatan, 2014:122-124). Kamu tahsil dairesinin amacı borçludan alacağını tahsil etmektir. Fakat uygulamada borçluyu borcunu ödemesine zorlamak ve alacağın tahsilini hızlandırmak amacıyla borcu aşan hacizler yapılmaktadır. Kanunun bu konu hakkında Danıştay kararlarına rağmen, ufak meblağlardaki borçlar için de kişilerin tüm malvarlığına haciz uygulandığı sıkça rastlanmaktadır (Yıldız, 2010:40-43).

Vergi dairesi isterse mal bildiriminde belirtilen mallarla sınırlı kalmayacağı, isterse kendisinin belirlediği mallar üzerine de haciz uygulayabilmektedir. Ancak vergi dairesi o anda bulunan mal ve alacaklar için haciz işlemi uygulayacaktır. Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği'ne göre ileride doğma ihtimali bulunan mal ve alacaklara haciz uygulanamayacaktır (Özvatan, 2014:122-124). Buradan anlaşılıyor ki tahsil dairesi mal bildiriminde bulunulan mallarla sınırlı kalmayacağı dilerse kendi belirlediği malları da haczedebilecektir. Fakat tahsil dairesi haciz uygulanırken alacaklı, borçlu ve kamu idaresinin menfaatlerini mümkün olduğu ölçüde dengelemelidir (Yıldız, 2010:40-43).

Bunun yanında kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı ile kamu borçlusunun daha önce üçüncü kişilerce haczedilmiş mallar paraya çevrilene dek, alacaklı kamu idaresi tarafından haczedilebilmektedir. Böylece satıştan elde edilen para haczi ilk koyduran üçüncü kişi ile hacze sonradan iştirak eden kamu alacaklısı arasında her bir alacağın toplam alacak içerisindeki payı oranında paylaştırılır (Özvatan, 2014:122-124). Yine 6183 S.K.'da borçlunun mülkiyetini başkasına ait olduğunu bildirdiği veya mülkiyetinin ihtilaflı olması veya ihtiyati haciz konusu olan mallar haciz sırasında en sona bırakılmalıdır (Yıldız, 2010:40-43). Bu şekilde mallar haczedilirken belli ilke ve kurallara riayet edilmektedir.

6183 S.K.'nın 65. maddesinde köylerde ve Köy Kanunu uygulanan yerlerde bucaklarda menkul malların haczi haciz varakası düzenlenerek köy ihtiyar kurulları tarafından yapılır. Gerekli hallerde HMB tespit ve ilan ettiği vergiler muhtar ya da ihtiyar kurulu üyelerinden birinin katılması ile tahsil dairesine menkul malların haczini yaptırmaya yetkili vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde vergi dairesi müdürü yetkili kılınmıştır (Yıldız, 2010:40-43). Haciz yapılırken vergi dairesinin de uyması gereken bir takım yükümlülükler vardır. Tahsil dairesi haczi kabil

malları haczetmelidir. Kısmen haczedilen gelirlerden de kanunda gösterilen oranda haciz yapılır ve haczedilecek bu malların seçiminde paraya çevrilebilirliği, saklanması ve taşınması kolay olan mallar önceliklidir.

3.5.3.2. Haciz Usulü

Kamu borçlusunun borcunu rızaen ödemesi ile kamu alacağı olağan olarak sona ermektedir. Ancak borçlu her zaman borcunu zamanında ödememektedir. Kesinleşen kamu alacağını ödememekte direndiğinde yani ödeme emrinin tebliğine rağmen borcunu ödemediğinde ve mal bildirimi süresi sonunda dava yoluna gitmediğinde ya da dava açma yoluna gitmekle beraber alacaklı tahsil dairesi lehine sonuçlanmış olması halinde borçlu hakkında hacze başlanacaktır (Arslaner, 2010:216).

Haciz işleminden borçluya ait mal, alacak ve haklarının paraya çevrilerek alacaklı tatmin edilecektir. Fiili hacizde satışa konu mallar tahsil dairesinin hakimiyetine girmekte ve haciz varakası düzenlenmektedir. Haciz varakası ile fiili haciz işlemleri gerçekleştirilir, borçluya ait haczedilebilecek mal, alacak ve haklar elde edilerek mallar satılır ve kamu alacağı tahsil edilir (Arslaner, 2010:216). Uygulanan hacizde kurallara bağlı kalınır ve belirli sıra izlenerek yapılmaktadır. Borçluyu ekonomik olarak zorlamadan, alacağın tahsilini sağlamak önemlidir. Bu nedenle yeterli tutarda alacağa haciz yapılır ve değeri fazla olan alacaktan borçlunun az kullandığı alacağa doğru sıralanır. Bu şekilde belli sıra izlenerek mallar "hacizde tertip" usulüne göre haczedilmektedir.

3.5.3.2.1. Mal Varlığının Araştırılması

6183 S.K.'nın 62/1. maddesinde, *"borçlunun mal bildiriminde gösterdiği ya da tahsil dairesinin tespiti üzerine borçlu veya üçüncü şahısların ellerinde bulunan menkul ve gayrimenkullerin, hak ve alacaklarından, kamu alacağını karşılayacak kadarı tahsil dairesince haczedileceğine ilişkindir."* 6183 S.K.'nın 62'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre HMB, *"kamu alacağı takibinde haczedilecek malların tespiti için malvarlığı araştırmasının kapsamı, şekli, alanı ile araştırma konusu kamu alacaklarının tür ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki kamu idaresi itibarıyla da*

kullanılabilecektir." (Saraçoğlu, 2018:137-138). HMB söz konusu yetki dahilinde tahsil dairelerinin zaman ve işgücü kaybının önüne geçmek, kırtasiye ve posta masraflarını en aza indirmek mal varlığı araştırmasını belirli usul ve esaslara göre yapmaktadır (Vural, 2018:45). Görüldüğü üzere malvarlığı araştırması yapılırken verilen kayıpların en aza indirgenmesi amaçlanmaktadır.

6183 S.K.'nın 62/3. maddesi uyarınca borçlunun başkasına ait olduğunu beyan ettiği ya da üçüncü şahsın ihtiyati haciz veya istihkak iddia edilen malların haczi en sona bırakılmaktadır. 6183 S.K.'nın 62'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre ancak haczedilen gayrimenkul artırmaya çıkamadan, borçlu borcun ödenmesine yetecek kadar menkul mal veya vadesi gelen sağlam alacak gösterdiği takdirde menkul veya alacak da haczedilir. 6183 S.K.'nın 62/5. maddesi bu şekilde hacizli gayrimenkul idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine tahsil dairesince müdahale edilmemektedir. 6183 S.K.'nın 62/6. maddesince alacaklı konumda tahsil dairesi kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini dengelemelidir (Saraçoğlu, 2018:137-138).

3.5.3.2.2. Haciz Varakası

6183 S.K.'nın 4108 S.K.'nın 14'üncü maddesiyle değişik 64'üncü maddesi uyarınca haciz işlemleri tahsil daireleri tarafından düzenlenir ve alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru ya da tevkif edeceği memurun onaylayacağı haciz varakasına dayanılarak yapılır ve bu varakaların içeriği HMB tarafından belirlenir. Hacizde haciz varakası düzenlenmeden uygulandığı takdirde kamu borçlusunun mallarına hukuka aykırı el atma sonucu ortaya çıkar (Yıldız, 2010:43). Düzenlenen haciz varakaları borçluya tebliğ edilmez, yalnız haciz memuru fiili hacizde düzenlediği haciz zaptında 6183 S.K.'nın 78/2. maddesine göre göre haciz varakasına ait tarih ve numarasını belirtmek zorundadır (Arslaner, 2010:214-220). Böylece borçlunun haberdar olması haciz varakası ile değil haciz zaptıyla haberdar olur. Borçlu fiili hacizde haciz varakasında kendisine ait bilgilerin olmadığını, varaka düzenlenmeden haciz yapıldığı yönünde iddiaları varsa dava yoluna gidebilmektedir.

Bu bağlamda dava açma yolunda yetkili merciler mahallin en büyük memuru vali ve kaymakamlardır ve isterlerse vali ve kaymakamlar yetkilerini devredebilirler. Kanunda yetki devredilerek memur seçme hakkı kısıtlanmamıştır. Haciz varakasında

yetki devrolunan makamın mührü olduğu takdirde, bu mühürle, aksi halde devreden makamın mührü ile mühürlenir (Yıldız, 2010:43). Haciz varakasının ardından en büyük mülki amirin veya vekalet verdiği kişilerin onaylaması ile haciz için harekete geçilecektir (Arslaner, 2010:214-220). Onaylama işleminde mahallin en büyük amiri olması şart değildir, yetkili makam yetkisini devredebilir.

Haciz evrakının 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu (EİK) uyarınca elektronik imza kullanılarak da imzalanması mümkün kılınmaktadır (Yıldırım, 2021:41). Haciz varakaları ilgililere tebliğ edilmez, borçlular ancak haklarında alınan haciz kararlarını mal, alacak ve hakları haczedilirken öğrenirler.

3.5.3.3. Haczedilmeyecek Mallar Ve Alacaklar

6183 S.K.'nın 70. maddesi *"haczedilemezlik müessesesi"*, İİK'nın 82. maddesi ile paralel düzenlenmiştir. Bu amaçla kamu düzeninin korunması, yaşama hakkı, meslek ve sanatı yapabilme, aile bütünlüğünün korunması gibi sayılabilecek temel haklar yer almaktadır (Yıldırım, 2021:53). Düzenlemenin amacı kamu düzeni ve sosyal adaleti sağlamaktır ve bundan dolayı bazı mal ve haklar haczedilemez. Özellikle belirtmek gerekir ki başkasına devredilemez mal ve hakların devri yasaktır (Çelik, 2018:217). Bu bağlamda, alacağın tahsil edilmesine yönelik cebri icra usulü getirilmiştir. Cebri icra uygulanırken her mal ve alacak için uygulanmayıp bazıları kapsam dışı bırakılmıştır ve devredilmez bu haklarında kanuna dayanması gerekmektedir.

Başkasına devredilemeyen mali alacakların haczedilebilmesi de mümkün değildir. Örneğin şahsa bağlı haklar kanundan doğar ve başkasına devredilemez. Taraflar aralarında anlaşarak başkasına devredilemeyeceğini bildirdiği hakların haczi mümkündür (Yıldırım, 2021:53). Ayrıca bir malın haciz konusu olup olamadığı konusunda uyuşmazlık çıktığı takdirde, bu uyuşmazlığın vergi mahkemesinde çözülmesi gerekir. Aksi takdirde hacze konu olmayan malların haczedilmesinde haciz memuru sorumlu olacaktır (Çelik, 2018:217).

6183 S.K.'nın 70. maddesinde haczedilemeyecek mallar ve alacaklar düzenlenmiştir. Bu mallar ve alacaklar ise şunlardır:

- Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyalar,
- Borçlu ve ailesi için gerekli yatak takımları, ibadete özgü eşyaları ve kitapları,
- Devlet malları ve kanunlarında haczi kabil olamayan mallar,
- Vazgeçilemeyen mutfak takımları ve pek lüzumlu ev eşyası,
- Borçlu ve ailesi çiftçiyse kendisi ve ailesinin geçimi için gerekli olan arazi, hayvan, taşıt ve teferruatları,
- Borçlu meslek ve sanat sahibi ise sanatı ve mesleği için lüzum görülen alet, edavat ve kitapları,
- Arabacı, kayıkçı, hamal gibi taşıt sahiplerinin geçimlerini sağladıkları vasıtalar,
- Yardım kuruluşu veya derneğin hastalık, sakatlık, vefat gibi durumlar için bağladığı yardım aylıkları,
- Borçlu ailesinin geçimlerini sağladıkları bir süt veren ineği veya mandası, ya da üç keçi ya da koyunu ve tüm bunların üç yıllık yem ve yataklıkları,
- Borçlu çiftçiyse mahsul için sakladığı tohumluk,
- Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları,
- Borçlu bağ, bahçe, sebze, meyve yetiştiricisi ise, kendisi ve ailesinin geçimi için tarım işlerinde kullanabileceği malzemeler, fide, tohum, alet, edavat gibi gerekli malzemeler,
- Borçlunun vücudunda ve sağlığında meydana gelen zararlar nedeniyle borçluya ya da ailesine ödenecek tazminatlar,
- Mamul olmaktan emekli olan ordu ve zabıta görevlilerine bağlanan emekli aylıkları ve yakınlarına ödenen dul ve yetim aylıkları,
- Ordunun denizaltı ve hava mensuplarına ödemiş olduğu dalış ve uçuş ikramiyesi,
- Şehit yetimleri ile askerlik malullerine ödenen savaş malullüğü zammı,
- 1485 kanun kapsamında verilen tekel satış payları
- Harcırah kanununa göre ödenen tutarlar,
- Borçlunun haline münasip evi,
- 2022 sayılı kanun kapsamında 65 yaş üstünde güçsüz, muhtaç ve kimsesizlere Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına bağlanan aylıklar.

3.5.3.4. Kısmen Haczedilebilen Gelirler

6183 S.K.'nın 71. maddesi, İİK'nın 83. maddesine paralel düzenlenmiş olup (Çelik, 2018:220) Kısmen haczedilebilen gelirler; 6183 S.K.'nın 71/1. maddesi uyarınca aylıklar, emeklilik aylıkları, her çeşit ücretler, ödenekler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olamayan nafakalar, sigorta ve emekli sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczedilir. Sayılan bu gelirlerin dışındakiler kısmen haczi söz konusu olamaz (Saraçoğlu, 2018:145). Sayılan bu gelirler kısmen haczedilebilecektir. Örneğin TMK'ya göre 804 ve 805. maddelerine göre intifa hakları kişiye bağlı hak olup haczi söz konusu değildir. Buna göre intifa hakkı sahipleri, intifa haklarını başkasına devredemez ve kural olarak da haczedilemez. İntifa hakkının kısmen haczin konusu olması ise, İİK'nın 83. maddesine göre *"kar payı, intifa olan şeyin hasılatı, semereleri ve muaccel kiralarıdır."* Kısmen haczedilebilen intifa hakları ise kişiye bağlı olmayan intifa haklarıdır.

Yine aynı 6183 S.K.'da haczedilecek gelirlerin haciz tutarı sınırlandırılmıştır. Haciz uygulanacak tutar bu gelirlerin üçte birinden çok dörtte birinden az olmayacaktır. 6183 S.K.'nın 71'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "*asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerinin ise onda birinden fazlasının haczi kabil değildir"* (Saraçoğlu, 2018:145). Bu şekilde kısmen haczedilebilmenin amacı borçlunun ve aile fertlerinin yaşamalarının devamına imkan sağlayabilmeleridir. Böylece kanun koyucu borçlu tarafın tamamen mağdur olmasını engelleyerek hacizde sınırlama getirmiştir.

3.5.3.5. Yetişmemiş Mahsullerin Haczi

Yetişmemiş mahsuller, toprak ve ağaçta yetişen olgunlaşma zamanını tamamlamayan ekonomik değerlerdir. Yetişmemiş mallar, haczedilebilen taşınmazların bütünleyici parçasıdır, yani mütemmim cüz'ileridir. Bunun için taşınmazın üzerindeki mahsullerle beraber haczedilir (Yıldırım, 2021:52). Yetişmemiş mahsullerin haczi İİK'nın 84. maddesine paralel düzenlenmekle birlikte 6183 S.K.'nın 72/1. maddesinde yetişmemiş mahsullerin haczedilebileceği belirtilmiştir. Oysa TMK'da doğal ürünler başlığı altında yer alan 685. maddesine göre, bir şeye malik olan onun ürünlerinin de malikidir. Ürünler ise dönemsel olarak elde edilen doğal ve

hakiki ürünler ile özgülendiği şeyin amaca göre adetler gereğince o şeyden elde edilmesi uygun görülen ürünlerdir. Doğal ürünler ise bağlı olduğu asıl şeyden ayrılana dek onun bütünleyici parçalarıdır (Çelik, 2018:221).

Bu hükümle alacağın gayrimenkul rehniyle mütemmim cüz'ü olarak yetişmemiş mahsuller üzerinde gayrimenkulün haciz hakkını kaldırmamaktadır. Yalnız alacaklı rehnin paraya çevrilmesi amacıyla mahsullere yetişmeden önce takip isteğinde bulunulmalıdır (Saraçoğlu, 2018:145).

6183 S.K.'nın 72. maddesi uyarınca her tür toprak ve mahsulleri, yetişme zamanından geriye iki ay içinde haczedilebilir. Böylece haczedilen mahsulleri borçlu başkasına devredilmesi, haciz yapan tahsil dairesine karşı hükümsüzdür ve takibat devam etmez (Saraçoğlu, 2018:145). Bu hükümde toprağı kiracının işletmesi ve mahsul alınması halinde önemlidir. Çünkü borçlu olan kişi toprağın sahibinin işletmesi halinde alacaklı tahsil dairesince tarlaya haciz uygulanır ve (Çelik, 2018:221) bu durumda yetişmemiş mahsullerde tarlayla haczedilecektir.

Toprağı kiracının işletmesi halinde ve toprak sahibinin borçlu olması durumunda alacaklı tahsil dairesi yalnızca tarlayı haczedebilir. Kiracının borçlu olması halinde alacaklı tahsil dairesi mahsule haciz uygulayabilecektir (Çelik, 2018:221). Görüldüğü üzere mahsul ya da tarlanın haczinde borçlunun ve tarla sahibinin kim olduğu önemlidir.

6183 S.K.'nın 72/2. maddesinde alacağını gayrimenkul rehniyle saklayan alacaklının, gayrimenkulün mütemmim cüz'ü olarak yetişmemiş mahsuller üzerindeki hakkını kaldıramaz. Ayrıca bu hakkın devam etmesi için alacaklı, rehin paraya çevrilmeden evvel mahsullerin yetişmesinde önce takip isteğinde bulunmalıdır (Çelik, 2018:221). Böylece gayrimenkul rehin sahibi, mahsuller yetişmeden evvel paraya çevirmek amacıyla icra takibi başlatmadıysa yetişmemiş mahsulleri daha önce haczeden tahsil dairesine talepte bulunamaz.

Rehinli alacaklar, diğer alacaklardan önceliklidir ve rehinli alacaklar, kamu alacaklarından önce mahsul bedelinden tahsil edilir. Ancak bunun için rehinli alacaklarda borçlunun yapacağı takibe bağlıdır. 6183 S.K.'nın 72/2'de yer alan bu hüküm dışında tutulmuştur (Çelik, 2018:221). Çünkü burada amaç kamu alacaklarını

korumaktır. Fakat borç miktarınca özel hukuk alacaklısının rehinle güvence altına alınan hakkını ortadan kaldırdığı noktasında eleştirilir.

3.5.3.6. Hacizde İstihkak İddiası

İstihkak kelime anlamı "hak kazanma" olarak tanımlanır. İstihkak iddiasında bulunmak ise haciz konulan mala ilişkin alacaklı ve borçlu dışında başka bir kişinin hak sahibi olduğunu ileri sürmesidir. Bir diğer ifadeyle haczedilen malın üçüncü kişiye ait olması ya da üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığının iddia edilmesidir. İstihkak iddiasının konusu taşınır, taşınmaz, malvarlığı ve haklardır. Davayı üçüncü kişi ve alacaklı açabilir. İstihkak davasını açan öne sürdüğü hakkın mevcudiyetinin tespit edilmesini istemektedir. Bu açıdan bakıldığında istihkak davası bir tür tespit davası niteliğindedir. Malın kendisine ait olduğunu iddia eden açısından istihkak davasında üçüncü kişi açısından ise olumlu tespit davası iken, mal üçüncü kişinin olmadığı iddiasıyla açıldığında istihkak davasında alacaklı idare için olumsuz tespit davasıdır (Özvatan, 2014:140).

6183 S.K.'nın 62/2. maddesine göre istihkak iddiası haczi engellememekle birlikte istihkak iddiası olan malın haczi sona bırakılmaktadır. İstihkak iddiasının olduğu haciz zaptında bulunmalıdır ve haciz varakasına yazılması ispat hukukuna göre önem arz etmektedir. Haciz varakaları aksi ispat edilene kadar geçerli resmi belge niteliği taşır (Yıldız, 2010:53). 6183 S.K.'nın 69. maddesi uyarınca her bir kamu idaresi başka bir kamu idarelerince yapılan hacizlerde, hacizden önce tahakkuk etmesi şartıyla alacağın tahsili haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilene dek hacze iştirak edebilecektir (Saraçoğlu, 2018:143).

Kamu idarelerin arasında hacze iştirak edilmesi halinde hacizli malın bedelinden evvela haczi başlatan dairenin alacağı tahsil edilir. Artan tutarı ise iştirak tarihine göre alacaklarına mahsup edilmek kaydıyla hacze iştirakte bulunan diğer dairelere ödenir (Saraçoğlu, 2018:143). Bu şekilde alacaklı kamu idarelerince "garameten taksim" ilkesi uygulanmamaktadır. Özetle istihkak davalarında haczi engelleyici etkisi yoktur, istihkak iddiası olan malın haczi en sona kalmalıdır. İcra memurunca veya tahsil dairesince istihkak iddialarını değerlendirememekte, yalnızca istihkak sürecini başlatır. İstihkak iddiasında haczi yapan memur tutanağa geçirilerek

sürelerin hesaplanmasında ve istihkak davasını açan açısından önem taşımaktadır. İstihkak iddiasında malların borçlunun veya üçüncü kişinin elinde olma durumuna göre ayrı hukuki prosedürler uygulanacaktır.

3.5.3.6.1. Borçlu Elinde Haczedilen Mallara Karşı Hacizde İstihkak İddiası

Asıl borçlunun elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiasında, malın borçlunun ya da üçüncü kişinin üçüncü kişiye ait olduğunu ileri sürmektedir (Yıldız, 2010:53). Borçlunun elinde haczedilen mallara karşı hacizde istihkak iddiası 6183 S.K.'nın 66/1. maddesinde düzenlenmiştir. Borçlunun elinde olan hacze konu mallar üzerinde üçüncü kişilerin mülkiyet ve rehin hakkı olduğuna dair istihkak iddiası olması halidir. Borçlu ancak iki halde elinde bulunan mallar için istihkak iddiasının olduğunu ileri sürebilir. Birinci neden borçlunun elinde bulunan mal için üçüncü şahsın mülki ya da rehni olarak göstermesi ikinci hal ise üçüncü şahsın o mal üzerinde mülkiyet ya da rehin hakkının olduğu iddia edilmesi hallerinde borçlunun elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddia edebilecektir. İddiada borçlu bulunuyorsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs iddiada bulunuyorsa borçluya bildirilir. Haczi yapan memur bunları haciz zaptına geçirir (Özvatan, 2014:140-141). Yalnız şahıslar dışındaki kişilerin istihkak iddiasını ileri sürmesi mümkün değildir (Bozdoğan, 2002:108). Örneğin, haczedilirken borçlu arkadaşı, malın borçlunun olduğunu öne sürmesi geçersiz istihkak iddiası olmaktadır.

Yalnız haczin borçlunun yokluğunda yapılması halinde borçlunun haczi öğrenmesinden itibaren 7 gün içinde istihkak iddiasında bulunabilir. Burada belirtilen 7 günlük süre iddiada bulunulan bildirimin tahsil dairesine yapılma tarihinden başlayacağı öngörülmektedir. Şöyle ki; tahsil dairesi istihkak iddiasını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde reddetmediği durumda kabul ettiği varsayılarak mal üzerindeki haciz kalkar. Tahsil dairesinin istihkak iddiasını kabul etmediğinde üçüncü kişiye 7 gün içinde mahkemeye başvurması gerektiği tebliğ edilir. Aksi halde mahkemeye başvurmadığı takdirde iddiasından vazgeçmiş kabul edilerek ve bu süreden sonra dava açması halinde geçersiz kılınmaktadır (Yıldız, 2010:55).

İstihkak iddialarının bulunması halinde ilke olarak icra takibatı durmadığından, takibatın durması için ayrıca yürütmenin durdurulması davası açılması gerekmektedir. Bu dava istihkak iddiasında bulunanın üçüncü kişi tarafından açılabilecektir. İstihkak davasında amaç haczedilen mal adına icra takibatının devamına ilişkindir. Şöyle ki istihkak davası reddedilirse hacizli mal adına icra takibine devam olunur. Yürütmenin durdurulması kararında ise üçüncü kişinin ileri sürdüğü istihkak iddiası reddedilirse, üçüncü kişi davalı taraf kamu idaresine %10 tazminat ödeyecektir (Özvatan, 2014:140-141). Haciz sırasında ileri sürülen istihkak iddiası haczi engellememekle birlikte haczi yapan memurun bu durumu tutanağa bildirerek derhal tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdür. Bunun yanında mal borçluda mı üçüncü kişide mi bulunduğu da tutanakta belirtilmelidir. Çünkü davanın ilerleyen zamanlarında davanın tehiri, tarafları, süreler gibi prosedürlerde malın kimde bulunduğu önem arz etmektedir (Bozdoğan, 2002:108). Tutanaktaki istihkak iddiaları, iddia eden tarafa göre üçüncü şahıs ileri sürerse borçluya, borçlu tarafından ileri sürüldüğünde ise üçüncü şahsa bildirilir. Ayrıca düzenlenen haciz tutanakları delil niteliğinde belge sayıldığı için aksi kanıtlanana kadar istihkak iddiasının bildirilme durumu bu tutanağa göre kanıtlanmaktadır.

3.5.3.6.2. Üçüncü Şahıs Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiası

Üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara karşı mal üçüncü kişinin elinde haczedilmekte ya da bu kişi malın kendisinin olduğunu öne sürmektedir. Hacizde istihkak iddiasını borçlu yaptığı takdirde üçüncü şahsa, üçüncü şahıs yapmış ise borçluya bildirilmelidir (Yıldız, 2010:53). Kısaca 6183 S.K.'nın 67/1. maddesinde *"borçluya ait mal üçüncü kişilerin elinde bulunması halinde yapılacak işlemlere ilişkindir"* (Özvatan, 2014:140-141). Üçüncü şahsın malın kendisine ait olduğunu iddia etmesi halinde, bu durum haciz tutanağına geçirilir.

Haczi yapan memur malın borçluya ait olduğunu düşünüyorsa ve üçüncü şahıs da haczedilen malın kendisine ait olduğunu ve mal üzerinde rehin hakkını öne sürmektedir. Böylece haczi yapan memur 6183 S.K.'nın 66. maddesi uyarınca bu durumu zapta geçirerek vergi dairesine verir. Alacaklı kamu idaresi zaptın kendisine

bildirilmesinden itibaren 15 günlük sürede inceler ve tahsil dairesinin bulunduğu yer olan yerel mahkemede dava açılmadığında istihkak iddiası kabul edilir (Özvatan, 2014:142). Bu şekilde malın haczedilmesi önlenir. İstihkak davası tahsil dairesine üçüncü kişilerce açıldığı takdirde üçüncü kişi haczedilen malın kendisine ait olduğunu ve borçluya iade etmek zorunda olmadığını ispatla yükümlüdür. Bu hükümde amaçlanan mal üzerindeki istihkak iddiasını dava yoluyla kamu idaresini ispat külfetinden kurtarmaktadır.

6183 S.K.'nın 24. maddesi uyarınca vergi dairesi üçüncü kişinin istihkak iddiasını kabul etmezse, bu durumun tebliğinden itibaren 15 gün içinde adli yargıda iptal davası açmalıdır (Özvatan, 2014:142). Dava açıldığı takdirde diğer davalardan öncelikli olarak görülür. Bu sürede dava açılmadığında istihkak davası kabul edilmiş sayılır ve mal üzerindeki haciz kalkar.

6183 S.K.'nın 68/3. maddesine göre istihkak iddiasında bulunan üçüncü kişi haksız çıkması durumunda, mahkeme verdiği kararda hacizli malın değerinin %10 tutarında tazminatına karar verir. İstihkak iddiasında bulunan kişi mahkemece haksız görülmekle birlikte tazminata hükmedilmediyse, tahsil dairesi tazminat istemi için temyize gidebilecektir (Arslaner, 2010:387).

Borçlunun anne, baba, kardeş gibi hacizli malı üçüncü kişilerle ellerinde bulundurmaları halinde, 6183 S.K.'nın 67/2. maddesince mal borçlunun elinde haczedilmiş kabul edilir. Böylece istihkak davası açma külfetini borçlu ve beraberinde elinde mal bulunan anne, baba, kardeş gibi üçüncü kişilere düşmektedir (Özvatan, 2014:142). Böylece istihkak iddiası davalarında mal üçüncü kişiye aitse kanıtlamak tahsil dairesine düşmektedir. İstihkak iddiasında bulunabilmek için yazılı veya sözlü usul kullanılır. Sözlü yapıldığı takdirde haciz zaptında belirtilmelidir. Haciz tutanağı, bir nevi delil niteliğindedir (Yıldız, 2010:57). Dolayısıyla kamu borçlusunun anne, baba, kardeşleri gibi benzeri şekilde yakın çevresiyle aynı evin paylaşılması halinde borçlunun yakınları da haczedilen mal üzerinde istihkak iddiasında bulunabilir. O halde 6183 S.K.'nın 67/2. maddesi düzenlenmiş olup, aynı kanunda 67/1 hükümsüz hale gelerek haczedilen mal borçlunun elinde sayılmıştır. Dolayısıyla bu şahıslar 6183 S.K.'nın 66. maddesi uyarınca istihkak davası açabilecektir (Bozdoğan, 2002:108). Bu

şekilde düzenleme ile kanun koyucu borçlu ile aynı evde yaşayanlarla düzenleme yapmasının amacı borçluların malın kendisine ait olduğunun ispatının, kamu idaresinin malın borçluya ait olduğunu ispatından daha kolay oluğu düşüncesidir.

3.5.3.6.3. Rehinli Alacaklar Karşısında Kamu Alacağının Durumu

Kamu alacakları da dahil olmak üzere tüm alacakların karşısında rehinli alacakların önceliği bulunmaktadır. Bu hükme dayanarak istisna tutulan kamu alacağı rehninin aynından kaynaklanan gümrük vergisi, gümrük resmi (GR), EVK, MTV, VİV gibi sayılabilecek vergiler ve bunların gecikme zammı ve faizleri, tecil faizleri gibi eşyanın veya gayrimenkulün kökeninden kaynaklı vergiler ve kamu alacakları eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan öncelikliydi. Fakat, 2018 yılında 6183 S.K.'da değişiklik yapılarak eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının rehinli alacaklardan sonra geleceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca hacizli malın satış tutarından satış ve haciz masrafları indirildikten sonra rehinli alacak olmuş olsa da, öncelikli olarak malın aynından doğan kamu alacakları ödenmekteydi. 2018'de İİK'da yapılan düzenlemeyle 7101 sayılı yasayla değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle malın aynından doğan kamu alacakları için mal satış tutarından tahsil edildiğinde rehinli alacaklardan sonra geleceğine dair düzenlenmiştir. 6183 S.K.'nın 29. maddesine göre rehinli alacaklar kamu alacağından öncelikli olması için borç ilişkisi kurulurken rehin hakkı da kurulmalıdır (Yıldırım, 2021:74). Fakat burada kamu alacağının engellemek amacıyla kötü niyetli yapılan rehinler hükümsüzdür. Rehinli mallara ilişkin kısaca hacizli malda ilk önce rehinli alacak varsa malın satış tutarından öncelikle tahsil edilir. Kalan tutar diğer alacaklara paylaştırılır. Buna göre alacak tutarınca geride kalan alacakları arasında ya da ikinci sıradaki özel alacakla kamu alacağı arasında paylaştırılır. Geriye kalan satış tutarı alacağa göre belirlenecek orana göre hesaplanır ve garameten paylaştırılır.

3.5.3.6.4. Borçlunun İflas Yolu ile Takibi, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulmasında Kamu Alacağının Öncelik Hakkı

6183 S.K.'nın 21. maddesi uyarınca kamu alacakları İİK'nın 206. maddesine göre imtiyazlı alacaklar arasındadır. Bu alacakları ise imtiyazlı alacaklar gibi işlem

görür. Mirasın reddi, terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulmasında kamu alacağının önceliği ve borçlunun iflas yolu ile takibi hallerinde; tahsilat genel tebliği 235'e göre, kamu alacaklarının imtiyazlı olarak İİK'nın 206. maddesinin 3. sırasında düzenlenmiştir. Bu sıranın önceliğinde alacağın bulunması halinde ise kamu alacakları da öncelikli alacaklarla aynı sırada yer alır. Bu alacakların tamamen tahsil edilmeden diğer imtiyazlı alacaklara pay verilemez. Elde edilen tutar kamu alacağı ve öncelikli alacak toplamından az olduğunda bu sıraya ayrılan tutar garameten paylaştırılır. Öncelikli alacak bulunmadığı durumda üçüncü sıradaki alacaklar kamu alacağı ile aynı işleme tabi olup garameten paylaştırılır. Özel kanunlarda kamu alacağı üçüncü sıradaki imtiyazlı alacaklardan öncelikli olduğu yönündeki düzenleme varsa kanunun özelliğine göre işlem yapılır (Yıldırım, 2021:70).

3.5.3.6.5. İstihkak İddiasında Yetkili Mahkeme ve Davanın Mahkeme ve Davanın Tehiri

İstihkak iddiaları İİK ve 6183 S.K. olmak üzere her iki kanunda da yer almıştır. Fakat iki kanuna ayrı mahkemeler bakmaktadır. İstihkak davalarında İİK'da görevli mahkeme icra mahkemesi iken, 6183 S.K.'da ise genel mahkemeler görevlidir. 6183 S.K.'nın uygulamasından doğan Yargıtay ve Danıştay kararlarında istihkak davaları adli yargıda görülecektir. Yani 6183 S.K.'nın 62. maddesinde hacizde istihkak iddialarını çözen yetkili mahkeme haczin uygulandığı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki sulh ve asliye hukuk mahkemeleri görevlidir (Yıldız, 2010:53). 6183 S.K.'nın 68/1. maddesinde bu iki mahkemeden davaya hangisinin bakacağına ilişkin kriter malın değeridir (Çelik, 2018:221).

6183 S.K.'nın 68. ve İİK 97/17. maddesi uyarınca istihkak davaları diğer işlerden öncelikle bakılarak süratle neticelenir karara bağlanır ve basit yargılama yapılır. Ayrıca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa (HUMUK) 176/11'e göre icra mahkemesi, sulh hukuk ve asliye mahkemelerine gelen bu davalar, diğer davalardan öncelikle bakılır ve bu tür davalara adli tatilde de ara vermeden süratle incelenerek görülür. Ayrıca dikkat etmek gerekir ki 6183 S.K.'nın 66/1. maddesinde mülkiyet ve rehin hakkı ifade edilmiştir. Ancak bu hakların dışında kalanların istihkak iddiasına konu olup olmayacağına dair çeşitli görüşler vardır (Yıldız, 2010:53).

İstihkak davası açılması ile cebri icra süreci durmaz, fakat yeterli delil ve teminat gösterildiği takdirde yürütmenin durdurulması istenebilecektir. 6183 S.K.'nın 68. maddesine göre istihkak davasında yürütmeyi durdurma kararı verildiğinde ve dava kaydedildiği takdirde dava konusu olan hacizli malın değeri oranında yüzde on oranında tazminata hükmedilir. İstihkak davasının sonucuna göre haciz kaldırılır. Fakat haciz konusu edilmiş üzerinde istihkak iddiası olan mallar dava sonuçlanana dek paraya çevrilemez. Hacizli malın satışı istemiyle açılacak iptal davalarında menkul mallar için vergi mahkemesi, gayrimenkul mallar için 6183 S.K.'nın 99. maddesinde adli yargıya açılacaktır (Yıldız, 2010:53). Görüldüğü üzere bu hükümle kamu alacaklarının tahsili hızlandırılmaya çalışılmaktadır. Üzerinde durulması gereken bir diğer önemli husus istihkak iddiası borçlu ve üçüncü kişilerce ileri sürülebilmektedir. Fakat istihkak davasını öne sürebilmek için hacze konu mal üzerinde hakkı olduğunu iddia eden kişi açabilmektedir, borçlu hiçbir durumda açamaz.

3.5.3.7. Alacaklı Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak

Kamu alacakları özel alacaklardan amaçları ve hukuksal boyutlarıyla ayrılır. Kamu alacakların tahsili 6183 S.K. uyarınca yerine getirilir (Arslaner, 2010:2014). Kanunda 6183 S.K.'nın 21 ve 69. maddelerinde düzenlenmiştir. 6183 S.K.'nın 21. maddesinde alacaklı kamu idaresinin kamu borçlusuna ait mallara üçüncü kişilerce hacze iştirak konulmasıdır. 6183 S.K.'nın 69. maddesine göre kamu idaresi başka bir kamu idaresine koyduğu hacze haciz tarihinden evvel tahakkuk etmesi şartıyla iştirak edebilir ve hacze iştirakte haczedilen mallar paraya çevrilene dek yapılabilir (Yıldız, 2010:57). Bu durumda ilk önce hacze iştirak eden dairenin alacağı karşılanır, geriye arta kalan tutar varsa iştirak tarihine göre diğer idarelere dağıtılır.

İİK'nın 100. maddesinde hacze iştirak, ilk haciz üzerine satılan mal tutarı icra veznesine girene dek mümkünken (Söylemez, 2003:73), 6183 S.K.'nın 21. maddesi uyarınca üçüncü kişilerin haczetmiş olduğu mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerinde kamu alacağının tahsili için haciz konulduğunda bu alacak da hacze iştirak etmiş olur satış tutarı ise aralarında garameten taksim olunur. Ancak kamu alacağı söz konusu olduğunda haczedilen mal paraya çevrilmeden evvel o mal üzerinde üçüncü şahsın haczi varsa aynı zamanda kamu alacağı da söz konusuysa kamu alacağı da

hacze iştirak etmiş olur. Bu durumda öncelikle kamu alacağı tahsil edilir (Yıldız, 2010:57). Çünkü kamu alacağına üçüncü bir kişinin iştiraki söz konusu değildir (Söylemez, 2003:73). Burada dikkat çeken husus ilk önce haciz şerhini kimin koydurduğudur. İcra Müdürlüğü haciz şerhi koymasına rağmen, idare malı haczederek sattığında garameten taksim yapılır. Fakat rehinli alacakların hakkı saklı tutulmuştur. Rehin hakkından önce gelenler yalnızca eşya ve gayrimenkulün aynından doğan borçlardır.

3.5.3.8. Menkullerin Haczi

Haczedilen menkul mallar öncelikli olarak borçlunun mal bildiriminde bulunduğu sırada bildirdiği mallar ile 6183 S.K.'nın 48. maddesine göre tecil ve taksitlendirme talebinde bildirilen mallardır. Bunun yanında idare mal varlığı araştırmasında trafik tescil şube müdürlükleri vasıtasıyla tespit ettiği araçları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü sicil kayıtları kanalıyla tespit edilmiş hava taşıtları ile denizcilik müsteşarlığı, belediyeler ve liman başkanlıkları sivil kayıtları vasıtasıyla tespit edilen deniz taşıtları haczedilebilmektedir. Bunların yanında üçüncü kişilerde olan mallar idareye bildirilen veya teslim edilen menkul mallar ile idarenin icra memurları veya tahsildarları kanalıyla borçluların iş yerleri ve ikametgahlarında tespit ettikleri menkul malları haczedilebilecektir (Özvatan, 2014:129). 6183 S.K.'da gayrimenkul ve gemiler dışında kalan menkul değerler haczedilebilecektir.

Kamu alacağının tahsilini sağlamaya yönelik yürütülen haciz sürecinde iki önemli nokta vardır. Birincisi kamu borçlusunun mallarını haczetmek ve diğeri ise haczedilenleri paraya çevirmektir. Kamu alacaklısı idare ile borçlusu arasında uyuşmazlık çıkması olası durumdur. Buna karşı yapılacak haciz işlemlerinin hukuka uygun yerine getirilmesi gereklidir (Arslaner, 2010:277). Burada her iki tarafa da görevler düşmektedir. İdare alacağın tahsilini zamanında sağlamak için kanunlara uygun hareket etmelidir. Diğer tarafta borçlu ise kamu alacağının tahsilini geciktirmeye yönelik eylemlerde bulunmaktan kaçınmalıdır.

3.5.3.8.1. Menkullerin Haciz Usulü ve Korunması

Haczedilen menkullerin malvarlığı araştırmasında tespit edilen malların sicil kaydı olanlar bu kayıtları tutan kuruluşlara haciz bildirisi gönderilir ve sicil kayırlarına haciz bildirisi işlenmiş olur. Sicil kaydı olmayan menkul mallarda ise haciz, icra memurlarının ya da tahsildarların düzenledikleri haciz tutanaklarına istinaden yapılmaktadır. 6183 S.K.'nın 77 ve 87. maddelerinde ve Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde kapsamlı düzenlenmiştir. 6183 S.K.'nın 77. maddesince kural olarak her türlü menkul mallar; cins ve nevileri, vasıfları, ayırıcı özellikleri, sayı ve miktarları ile tahmini değerleri haciz tutanağında gösterilerek haczedilir (Özvatan, 2014:128).

Haczedilen menkullerin korunmasına ilişkin 6183 S.K.'nın 82. maddesinde haczedilen menkul para, tahvil, hisse senedi, ticari senet, mücevher ve kıymetli maden gibi değerler vergi daireleri tarafından koruma altına alınarak, sözü edilen bu malların kayıp ya da değiştirilmelerinin önüne geçirilmesi gibi tedbirleri almak vergi dairelerinin görevidir. Bu türdeki değerler korumalı alanlarda ya da banka kasalarında saklanabilecektir (Olgun, 2022:307). Sayılanların dışında yer alan menkul değerler uygun yerde korunabilir, güvenilir kişiye verilebilir veya bu güvenilir kişinin kefil olması şartıyla borçlu ya da zilyede bırakılabilmektedir.

Teslim alınan menkul mallar, bu malları geri iade etme anında yerine getirmeyen borçlular, zilyetler veya üçüncü kişiler adına başlatılacak ceza takibi ile TCK'nın 289. Maddesinde göre *"muhafaza görevini kötüye kullanma"* cezası kastedilir.

3.5.3.8.2. Haczedilen Menkullerin Satışı

6183 S.K. uyarınca menkul malların satışı alacaklı tahsil dairesi tarafından yapılır. Köylerde ise köy ihtiyar kurullarınca haczin yapıldığı üçüncü gününden başlayarak üç ay içinde satışa çıkarılacaktır. Fakat haczedilmiş menkul mallar bu sürede satışa çıkarılmaması, süre sonunda satışa çıkarılmayacağı anlamına gelmez (Olgun, 2022:307). 6183 S.K.'nın 84. maddesi uyarınca menkullerin satışına ilişkin süre düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre haczedilen menkul mallar haczedildiği 3.

günden itibaren 3 ay içinde satışa çıkarılmalıdır. Bu süre borçlunun ödemede bulunması için tanınmış son süredir. Çürüme, bozulma gibi korunması pek mümkün olmayan sebeplerle uzun süre saklanamayan dayanıksız menkul mallar veya beklendiğinde değer kaybedecek menkuller derhal satılıp ve paraya çevrilmelidir (Yıldırım, 2021:58). Çürüme, bozulma gibi değer kaybedecek mallar doğrudan pazarlıkla da satılabilecektir. Hisse senedi, altın, zirai ürün gibi borsası bulunan menkul malların satışı borsa da yapılabilmektedir. Burada borçlu ve alacaklı tarafların menfaati gözetilerek açık artırma usulü uygulanmayabilir.

Kanunda yer alan 3 ay içinde satılıp paraya çevrilmesi emredici olmayıp, uygulamadaki gecikmelerin önüne geçmek adına düzenlenmiştir. Uyulmadığı takdirde yaptırımla karşılaşılmaz yani menkuller 3 ay sonra da satışa çıkarılabilir. İİK'da 106. maddesinde menkul mallarda satışın 1 yıl içinde istenmesi ve devamında 110. maddede süresinde satış istenilmediğinde haczin kaldırılacağı hükmü yer almıştır (Yıldırım, 2021:58). Bu da gösteriyor ki 6183 S.K.'nın da satış isteme süresi kesin olmayıp, süre geçirilse bile satış istenebilecektir. Bu durum İİK'da ise süreye ilişkin satış talebi kesin çizgilerle belirlenmiştir.

6183 S.K.'nın 85. maddesinde menkullerde uygulanan hacze ilişkin satış şekli, ihalesi, satış ilanları, satılamaması ya da alıcının almaktan vazgeçmesi gibi konular düzenlenmiştir. Haczedilen menkul malların satışı elektronik ortamda veya tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma usulü ve peşin parayla satılmaktadır (Olgun, 2022:307). Ancak menkul malın satış mahalline taşınması zorsa, nakliyesi sırasında değer kaybı söz konusuysa bu ve buna benzer durumlar söz konusuysa menkul mal alacaklı kamu idaresinin onaylaması ile mahallinde da satılabilecektir (Yıldırım, 2021:58). Menkul malların elektronik ortamda satışa ilişkin düzenlemede 7316 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1. maddesinde hayata geçirilmiştir. Bu elektronik satışa ilişkin kurallar 7316 sayılı Kanun'la 6183 Sayılı Kanun'la eklenen 97/A'da düzenlenmiştir (Olgun, 2022:309).

Menkul mallardan açık artırma ile satışına ilişkin, satışa çıkarma sonucunda üç kez yüksek sesle duyurularak, açık artırmada en yüksek fiyatı veren kişiye ihale

yoluyla açık artırmada satılacaktır. Haczedilen bu mallar ilk artırmada satılmadığı takdirde, ikinci artırma farklı il ya da ilçede yapılabilecektir. 7316 sayılı Kanun 1. maddesi ile 6183 S.K. 85/1'den sonra gelmek üzere yeni bir fıkra eklenmiştir. Böylece artırmaya katılacaklardan menkul mal değerinden yüzde beş oranında para teminat alınacaktır. Aynı maddede alacaklı vergi idareleri türü veya değer ile satış usulünü esas alarak teminat alınmayacak halleri belirleme ve paradan başka teminat mektubu alınmasına da karar verme yetkileri verilmiştir (Olgun, 2022:310).

3.5.3.8.3. Haczedilen Menkullerin Satılamamasının Sonuçları

6183 S.K.'nın 87. maddesinde satışa çıkarılıp satılamayan mallara dair yapılan düzenlemedir. Haczedilen menkul mallarda 6183 S.K.'nda biçilen değerin yüzde yetmiş beşinden az olması ve menkul mallara alıcı çıkmaması halinde mallar satılamayıp (Olgun, 2022:310) ilk seferde satılamayan menkuller, ikinci artırmadan itibaren on beş gün içinde tekrar satışa çıkarılır. İkinci artırma halinde mallara verilen bedele bakılmaksızın satış yapılacaktır.

Menkul mallar satış için farklı yerlere götürüldüğü takdirde yine de satılamadığında ya da taşıma maliyetlerinden dolayı başka yere götürülmediğinde on beş günlük sürenin bitmesiyle bir yıl içinde pazarlıkla satılabilecektir. Menkul mal bir yıllık sürede de satılamadığı takdirde borçluya geri iade edilir. Bu süre haczi kendiliğinden sonlandıran süre değildir, bir yıllık süre bitse de haciz devam edecektir (Yıldırım, 2021:58). Alacaklı tahsil dairesi bir yıllık süre bitmesine rağmen dilerse malı satabileceği gibi dilerse de borçluya geri iade edebilecektir.

6183 S.K.'da 7316 sayılı kanunla yapılan önemli değişikliklerden birisi de artırmada satış sonunda müşteri menkul malı almaktan vazgeçmesi durumunda uygulanacak yaptırımlara ilişkindir. Satış sonunda müşteri malı almaktan cayarsa ya da süresi içinde bedeli ödemezse ikinci artırmada en yüksek bedeli verene satılacaktır. Buna göre ilk artırmada kendisine mal ihale olan kişi, iki ihale arası ortaya çıkan fark ve zararlar ile ilk artırma ile ikinci artırma arasında oluşan farka tecil faizi oranında hesaplanan faiz, teminattan mahsup edilerek kalan bakiye 6183 S.K. hükümlerine göre tahsil edilerek, o mala yapılan her türlü masraflar vergi dairesinin yaptığı masraflar düşüldükten sonra mal kendisine bırakılacaktır. Nitekim ikinci artırmada malı almak

isteyen olmadığından dolayı ihale yapılmazsa, ilk artırmada mal kendisine ihale edilen ancak malı almaktan vazgeçmiş ya da o malın bedelinin tümünü ödememiş kimse, ilk ihalede belirlenen tutar ve zararlar ile ilk ihale bedeline hesaplanması gereken tecil faizi oranında faiz, başka herhangi hükme gerek duymadan, teminattan mahsup edildikten sonra kalan bakiye 6183 S.K.'ya göre tahsil edilip, kalan bakiye tutar vergi dairesinin yaptığı tüm masraflar alındıktan sonra mal kendisine kalacaktır). İkinci artırmada mal kendisine ihale edilen kişi malı almaktan vazgeçtiği takdirde ya da malın bedelinin tümünü ödemezse, bu kişiden ikinci ihale bedeli ve diğer zararlar ile ikinci ihale bedeli üzerinden tecil faizi oranı üzerinden faiz hesaplanarak, başka herhangi hükme gerek duymadan teminattan mahsup edildikten sonra kalan bakiye 6183 S.K.'ya göre tahsil edilip, kalan bakiye tutar vergi dairesinin yaptığı tüm masraflar alındıktan sonra mal kendisine kalacaktır (Olgun, 2022:3110-12). Mal bedeli ihale edilen kimseden tahsil edilmediği süre boyunca, asıl borçlunun borçluluk hali devam etmektedir. Ne zaman ki mal bedeli ihale edilen kimseden tümü tahsil edilirse, asıl borçlunun borçluluk hali sonlanacaktır.

3.5.3.9. Gayrimenkullerin Haczi

Taşınmaz mal olarak nitelendirilenler TMK'nın 704. maddesinde sayılmıştır, buna göre kat mülkiyetine sahip kayıtlı bağımsız bölümler, arazi ve tapu kütüğünden ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar taşınmaz mülkiyetini oluşturur (Yıldırım, 2021:50). Bu sayılan gayrimenkuller haczedilirken hakları ve menfaatleri de haczedilir.

3.5.3.9.1. Gayrimenkullerin Haciz Usulü

6183 S.K.'nın 88 ila 99. maddelerinde düzenlenmiş olup, gayrimenkulün paraya çevrilmesinde bu kanun hükümlerince hareket edilecektir (Arslaner, 2010:288). 6183 S.K.'nın 88. maddesinde gayrimenkul ve gemilerin haczi düzenlenmekte olup, haczi sicillerine işlenerek tapuya ya da gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliği ile yapılır.

6183 S.K. uyarınca bizim hukukumuzda gayrimenkuller menkullerden farklı olarak yalnız ihale usulüyle satılabilecektir (Arslaner, 2010:288). Menkullerde satış

usulü olarak pazarlık yöntemi gayrimenkullerde satış yöntemi olarak yapılamaz. Tahsil dairesinin tebliğleri alacaklı tahsil dairelerince, alacaklı amme idaresince ya da elektronik olarak bildirilebilir. Elektronik ortamda tebliğlerde elektronik olarak cevaplanmaktadır. Tebliğe ve verilecek cevaplara ilişkin usul ve esasları belirlemeye HMB yetkili kılınmıştır. Borçlunun geliri yoksa mahsulünün tümü haczedilmeyip borçlu ve ailesinin geçimine yetecek kadarı borçluya bırakılır (Özvatan, 2014:132). Ayrıca vergi icra hukukunda gemilerde gayrimenkul olarak kabul edilmekte, gayrimenkullerin tabi olduğu usullere göre haczedilmektedir. Gemilerin ve gayrimenkullerin haczinde alacaklı tahsil dairesi tarafların menfaatlerini gözetir ve gerekli tedbirleri almaktadır.

Kamu alacağı tutarı haciz tebliğlerine yazılmalıdır ve ayrıyeten düzenlenen haciz tebliğlerinde alacağın aslının faizi, gecikme zammı gibi fer'i alacakların da yer alması gerekir. (Özvatan, 2014:132). Ayrıca 6183 S.K.'nın 89. maddesine göre rehinli gayrimenkulün haczinde, gayrimenkul kendilerine rehnedilen alacaklılara tapu idaresince gayrimenkulün haczedildiği haberdar edilecektir (Olgun, 2022:312).

3.5.3.9.2. Haczedilen Gayrimenkullerin Satışı

Menkul mallara kıyasla gayrimenkullerin satışı daha hassastır. Borcunu ödemeyen borçlunun gayrimenkullerini genellikle rehne bağlamaktadır. Alacaklı kamu idaresi 6183 S.K. uyarınca gerekli dikkat ve özeni göstermelidir (Arslaner, 2010:288). Şöyle ki menkul mallar gibi saklama ve depolama imkanı olmadığından haciz işlemi genellikle şerhler vasıtasıyla kullanılır (Yıldırım, 2021:50). Kamu idaresi gayrimenkullerin haczederken, borçlunun borcu dolayısıyla koyduğu rehinlerle karşılaşması muhtemeldir.

Gayrimenkullerin satılırken bilirkişiler tarafından incelenerek görüş bildirirler ve komisyon toplanarak gayrimenkulün rayiç bedeli tespit edilir. Gayrimenkullerin satışı ise satış komisyonları tarafından açık artırma yoluyla yapılır. Bu komisyonda görev alanlar dört kişiden oluşur. İl ve ilçelerde en büyük mal memuru ya da vekilin tayin ettiği kişinin başkanlığında seçilecek bir kişi, belediye meclisinin kendi içinden seçeceği kişi, alacaklı kamu idaresinde belirlenen yetkili memur ve

gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya onun görevlendireceği kişinin bir araya gelmesiyle komisyon oluşturulur (Yıldız, 2010:64).

Haczedilirken taşınmaz malların bütünleyici parçaları dahil edilir. Fakat eklentiler bağımsız menkul mal olarak kabul edilir. Ancak TMK'nın 686. maddesine göre eklentiler, asıla bağlı tasarruf olduğundan, ayrı tutulabilmeleri için eklentilerin bağımsızlığına dair sicillerde belirtilmesi gerekir (Yıldırım, 2021:50). Uygulanmasında bu ayrıma dikkat edilmelidir.

İpotekli gayrimenkullerin haczi söz konusu olduğunda, ipotek alacaklılarını tapu idaresi haberdar eder ve bu alacaklılar yapılacak hacizden etkilenmezler. Malın satılması halinde ilk önce ipotek alacaklılarının alacağı karşılanır. Arta kalan tutar hacizli malda kullanılır (Yıldırım, 2021:50).

Hacizli malın satışına ilişkin tahsil dairesi, haciz ve satış masraflarını da göz önünde tutarak;

- Malların artırma usulüyle satılması halinde her bir mal için minimum satı fiyatı belirlenir,
- Malları devlet alması halinde ise (teferruğ) her mal için ödenecek bedel, belirlemelidir.

6183 S.K'nun 92. maddesinde haciz şartnamesinde yer alan hususlar şunlardır:

- Gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adres bilgileri,
- Gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası, durumu ve hususi vasıfları,
- Gayrimenkulün artırmaya esas olarak biçilen rayiç değeri,
- % 7,5 oranında teminat tutarı,
- Gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı,
- Gayrimenkulün rehnedilmesinden sonucunda sağlanan muaccel borçlar varsa bu borçların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden tercihan ödeneceği,

- Hangi giderlerin alıcıya ait olacağı.

6183 S.K.'nın 93. maddesi gayrimenkulün satış ilanına ilişkin olup, alacaklı tahsil dairesi, artırma tarihinden on beş gün önceden başlayarak ilan etmelidir. İlanda yer, gün, saat gibi vasıflar yer alır. İlanın birer örneği borçluya, vekil veya temsilcisine, tapu sicilinde hakkı olup adı yazılan ve adresi belli olanlara tebliğ edilir (Özvatan, 2014:134). Gayrimenkullerin satışı, satış komisyonunca ve açık artırma usulüne göre yapılmaktadır. Menkul mallarda uygulanan pazarlık yoluyla satılması gayrimenkullerde uygulanması mümkün değildir. Yalnızca iflas yoluyla takiplerde alacaklılar pazarlık usulüyle satılmasını kararlaştırabilirler (Vural, 2018:64). Buradan görülüyor ki menkul ve gayrimenkul malların satış isteme usulleri farklılık taşıyabilmektedir.

6183 S.K.'nın 94. maddesi uyarınca gayrimenkule biçmiş oldukları değerden yüzde yedi buçuk oranında teminat göstermelidir. Gayrimenkule değer biçilen değerden artırmaya sunulur, üç defa yüksek sesle bağırarak artırana satılır. Artırma bedeli için gayrimenkule biçilen değerin yüzde yetmiş beşi bulmuş olması gerekir. Fakat kamu alacağında rüçhan hakkı olan diğer alacaklar bu gayrimenkul için temin edildiyse, artırma tutarı rüçhanı olan alacakların tutarından fazlaysa yapılacak veya yapılmış masrafların karşılanması gerekir (Özvatan, 2014:134).

6183 S.K.'nın 95. maddesine göre artırmada tutar elde edilemediyse, en çok artıranın hakkı saklı tutularak artırma 7 gün uzatılır. 7. gün aynı saatte gayrimenkulü en çok artırana satılır. Gayrimenkulde hak sahibi olan kimse süresi içinde parayı ödemezse ihale feshedilir, gayrimenkul satış komisyonu 7 gün içinde tekrar artırmaya çıkar, en çok artırana ihale edilir (Özvatan, 2014:134).

3.5.3.9.3. Haczedilen Gayrimenkullerin Satış Bedelinin Ödenmemesi

Tahsil dairesine isteklinin müracaatta bulunup, bu müracaatı da alacaklı tahsil dairesi uygun bulması şartıyla, satışa dair 7 günlük ilana çıkılarak ve yine açık artırma usulünce en çok arttıran kişiye satılmaktadır (Özvatan, 2014:132). Gayrimenkul 6183 S.K.'nın 97. maddesine göre verilen süre içerisinde belirtilen yere ödenmesi zorunludur. Danıştay üçüncü dairesinde gayrimenkule biçilen değer karşılığında

borçlu teminat bedeli vermek isterse satış komisyonunca belirlenen sürede ihale bedelini nakden ödememesi halinde ihalenin feshine karşı açılan davada ilk derece mahkemesinde reddedilir (Mez, 2019:93). Ayrıca menkul ve gayrimenkul mallarda satış talep etme süreleri söz konusu bir yıllık süreye tabidir. Gayrimenkulün ihale edildiği kimse derhal veya süresi içinde teklif ettiği tutarı ödemediği takdirde ihale feshedilir, gayrimenkul satış komisyonunca 7 gün içinde derhal arttırmaya çıkarılır. Burada satış ise en çok arttırana ihale edilmektedir (Özvatan, 2014:132). Burada ihale bedelinin ödenememesinden anlaşılan husus nakden ödemedir. Yalnız günümüz şartlarında değerlendirecek olursak banka vasıtasıyla da ihale bedelleri ödenebilecektir. Yine kanunun açık lafzından ve Danıştay kararından anlaşılacağı üzere, ihale bedellerinin çek, hisse senedi, teminat mektubu gibi diğer ödeme araçlarıyla da tahsil edilmesi mümkün olmamaktadır.

3.5.3.10. Haczin Sonuçları

Vergi borcunu ödeyemeyen borçlunun mal, alacak ve haklarına haciz konularak amaçlanan vergi idaresinin bilgisi dışında hacizli mallar üzerinde tasarrufta bulunmasını engellenmektir. Borçlunun haczedilen mallar üzerinde tasarruf hakkının kalmaması, haczin en doğal sonucudur. Nitekim 6183 S.K.'nın 73. maddesinde mükellef alacaklı vergi dairesinin izni dışında hacizli malları üzerinde tasarrufta bulunamayacağı kanun hükmünde açıklanmıştır. Fakat vergi idaresi ya da vergi borçlusunun lehine olması veya alacaklı vergi dairesi tarafından izin verilmesi halinde vergi borçlusunun hacizli mallar üzerinde tasarrufta bulunabilir (Olgun, 2022:331). Şöyle ki vergi dairesinin izni halinde haczedilen ineğin sağımı, koyunun yününü alabilme ya da haczedilmiş evde oturma hakkı gibi tasarrufta bulunabilecektir.

3.5.3.11. Aciz Hali ve Aczin Sonuçları

6183 S.K.'nın 75. maddesinde düzenlenmiş olup kamu borçlusuna yapılan takip neticesinde borçlunun haczedilebilecek malının olmadığı veya elindeki malların da kamu alacağını karşılamaya yetmediği belirlendiğinde bu durumda borçlunun acze düştüğü kabul edilmektedir (Yıldırım, 2021:74). Bir diğer ifadeyle, mükellefin borcunu ödeyemediği, ödeme gücünün kalmadığı, çaresiz kaldığı durumdur. Özel

alacaklar açısından, borçlunun diğer alacaklılarınca genel icra dairelerinde düzenlenen aciz vesikaları ise 6183 S.K.'nın 75. maddesi gereği borçlunun aczini göstermemektedir.

Borçlu mal bildiriminde malının olmadığını bildirebilir ya da elindeki mallar kamu alacağını karşılayamadığı anlaşılır. Böylece icra dairesi borçlunun mallarını araştırır. Borçluya ait taşınır, taşınmaz, malvarlığı, haklar vs. incelenir. İnceleme sonucuna göre borçluya ait mal bulunmazsa ya da borçlunun belirlenen malları kamu alacağını karşılamaya yetmiyorsa borçlu aciz halinde olduğu kabul edilerek haciz tutanağı düzenlenir. Düzenlenen bu tutanak aciz fişi yerine geçer ve aciz fişinde bakiye borç kalanını gösterir. Aciz halindeki borçlu dilerse teminat ya da faiz aramaksızın aciz halini erteleyebilir. Fakat borçlunun yeni mal edindiği durumda aciz hali ortadan kalkarak, icra takibine devam olunur. Bu çerçevede alacaklı kamu idaresi borçlunun durumunu takipte kalmalıdır (Yıldırım, 2021:74). Yani borçlunun sonradan elde ettiği mallar veya gelirindeki artışları on beş gün içinde alacaklı tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdür. Aksi halde borçluya cezai yaptırımla karşılaşır. Erteleme halinde ise borçlu şartlara uygun ödemede bulunduğunda, yeni edindiği mallara haciz uygulanmaz.

Aciz fişine ilişkin 6183 S.K.'nın 75. maddesine göre, borçlu mükellef üçüncü kişilerden borç alacak ilişkisi olması halinde genel icra takiplerinde mükellef adına aciz fişi düzenlenmesi aciz hali olarak nitelendirilmemektedir. Bundan dolayı genel takip sonucu düzenlenen aciz fişi aciz halini göstermediğinden ötürü vergi borçları için gecikme zammı uygulanacaktır. Fakat 6183 S.K.'nın 75/1. maddesine göre tespit edilerek, aciz hali kesinleşirse 6183 S.K.'nın 52. maddesi uyarınca aciz halinin devamı süresince gecikme zammı hesaplanmayacaktır (Olgun, 2022:325). Fakat vergi daireleri aciz halindeki vergi borçlularının aciz hallerini tespit etmekten kaçınmakta, böylelikle mükelleflerin mevcut borç tutarları artmaktadır.

6183 S.K.'nın 75/1'de bahsi geçen aciz halinin tespitinde borçlunun haczedilen malları satılmasından evvel 6183 S.K.'nın 77, 81 ve 91. maddelerine göre biçilecek bedelin takip konusu olan borcu karşılama ve karşılamama durumuna bakılacaktır (Olgun, 2022:326). Yukarıda bahsedilen aciz fişi düzenlenmemesi halinde

mükelleflere vergi borçları hesaplanacaktır, tersi durumda ise aciz fişi düzenlenmesi halinde vergi borçlarına gecikme zammı hesaplanmayacaktır. Burada aciz fişinin düzenlenme tarihi önemlidir. Çünkü aciz hali ilan edilene kadar vergi borçları gecikme zammı ile artmaktadır. Böylelikle mükellefin menfaatini gözeten, zor durumda kalmasını önleyen durumlar göz önüne alınır.

Devamında 6183 S.K.'nın 76. maddesinde aciz halinde olmak vergi borcunu sonlandıran durum olmayıp, alacaklı konumda vergi dairesi aciz halindeki vergi dairesinin mali durumunu zamanaşımı süresince takip edecektir. 6183 S.K.'nın 61. maddesine göre aciz halindeki mükellefler zamanaşımı süresince edindikleri mal ve gelirlerindeki artışlarını, artma tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Aciz belgesi düzenlenmesi zamanaşımını durduran veya da kesen neden olmadığı için tahsil zamanaşımı süresini de etkilemeyecektir. Fakat 6183 S.K.'nın 103/5. maddesine göre mal edinme artışlarının bildirimi ise zamanaşımı kesen neden olduğu için, bu gibi bildirimlerde tahsil zamanaşımı yeniden başlamaktadır (Olgun, 2022:326). Haciz varakasına istinaden alacaklı vergi dairesi zamanaşımı süresince borçlu mükellefin malvarlığı değerlerinde artış gözlemlerse haciz yapacaktır. Eğer haciz sonucunda malvarlığı değerleri borcu karşılarsa aciz hali sona erecektir.

Mükelleflerin aciz halinde olduğu tespit edilirse mükelleflerin vergi borçları 6183 S.K.'nın 48. madde hükmüne göre mükelleflerin yazılı talepleri doğrultusunda teminat ve faiz aranmadan tecil ve taksitlendirilebilir (Özdoğru, 2020:68). Tecil edilme durumunda zamanaşımı süresi etkilenmeyecektir. Aciz halinde olmalarından dolayı borçları tecil edilen mükellefler ise vergi borçlarını teminatsız ve faizsiz ödedikleri için mal edinme ve artışlarını da süresi içinde bildirmelidir (Olgun, 2022:326-327). Bildirim halince hacze geçilmez ve teminat da istenmeyecektir.

3.5.3.12. İflasının İstenmesi

Borçlunun iflas yoluyla takibinde 6183 S.K.'nın 54. maddesinin 1/3'e göre kamu borcu vadesinde ödenmediğinde başvurulacaktır. İflasta borçlunun borcunu ödemekten aciz olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilerek duyurulur (Özvatan, 2014:53). Kısaca İİK'ya tabi olup ticaret mahkemesi tarafından iflasına karar verdiği

borçlunun, haczedilebilecek tüm malvarlığı unsurlarının cebri icra yoluyla paraya çevrilerek, bu para ile bütün alacaklılarının tatminini sağlamaya yönelik külli bir takiptir (Özer, 2019:130). Cebri icra sürecinin hacizden sonra son aşaması iflas ile takip yoludur. Bu takip yoluna haciz yoluyla takip devam ederken başvurulabileceği gibi İİK hükümlerine göre doğrudan da iflas yoluyla takibi istenebilir.

İflas yoluyla doğrudan takip isteyebilmenin şartları ise (Özvatan, 2014:53);

- Borçlunun belirli bir ikametgahı yoksa,
- Borçlunun taahhütlerinden kurtulmak amacıyla kaçması,
- Alacaklı kamu idaresince borçlunun haklarını ihlal eden hileli işlemlerde bulunması veya teşebbüs etmesi ya da hacizde takip aşamasından mallarını saklaması,
- Borçlunun ödemelerini tatil etmesi,
- Konkordatonun tasdik edilmemesi veya sürenin kalkması
- İlama bağlanmış alacağın icra emriyle istenmesine rağmen ödenmemesidir.

İflas yoluyla takipte, yalnızca TTK hükümlerince tacir sayılan kişilerle özel kanunlara göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi olan kişiler hakkında uygulanacaktır. 6183 S.K.'nın 100'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, kamu alacaklarının tahsilinde İİK hükümlerince kamu borçlusunun iflası istenebilir (Özer, 2019:130). Şeklinde düzenleme getirerek kamu alacaklarının tahsil edilmesine yönelik İİK hükümleri uygulanacaktır. Kısaca özetlersek, borçluların borçlarını kendiliğinden ödemediği takdirde alacaklı kamu idaresi 6183 S.K. hükümlerine göre cebren tahsil etmektedir. Bu şekilde icra takibine rağmen kamu alacağı tahsil edilmediğinde 6183 S.K.'nın 100. maddesinde alacaklı kamu idaresi alacağı temin edebilmek için iflas idaresini görevlendirmekte, İİK hükümlerince kamu borçlusunun iflasını isteyebilmektedir. Burada iflas yoluyla alacak takip edilmekte ve İİK'ya göre kamu borçlarının tümü muaccel hale gelmektedir. Örnek verecek olursak kamu borçlarını ödemeyen gelir vergisi mükellefi mayıs ayında iflası kararlaştırılmış ise, Mart ayına ait ödenmesi gereken ilk taksitin yanında, Temmuz ayında ödenmesi gereken ikinci taksitte muaccel hale gelmektedir. Ayrıca iflas durumunda, iflas açıldığı tarihe kadar

tahakkuk eden kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanacaktır. İflas açıldıktan sonra gecikme zammı uygulaması son bulur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

CEBREN TAHSİLATTA YENİ EĞİLİMLER:

E-DEVLET, E-HACİZ

E-haciz enformasyonun ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle, kamu faaliyetlerinin etkinliği artırmakta ve devletin görevlerinde yeni olanaklar sunmaktadır. Teknolojiden yoğun olarak faydalanılan ve devlet faaliyetlerinde teknolojiyle bütünleşmiş ülkelerde kullanılmaktadır. Böylece burada amaçlanan yüksek verimlilik sağlamakta ve maliyetleri azaltmasıdır. ABD'de başlamakla birlikte AB ve OECD ülkelerini de kapsayarak yayılım alanı bulmaktadır (Yıldız, 2010:71). Yaşanan bilgi ve teknolojilerdeki bu gelişmeler kamu kesiminde bazı değişikliklere gidilmesini şart koşmuştur. Kamu hizmetlerini hızlı tahsil etmek ve verimli kullanmak amacıyla yapılan en önemli değişiklik elektronik devlet (e-Devlet) uygulamasının yaygınlaşmasıdır. E-devlet uygulaması ile e-haczi ön plana çıkarak vergi tahsilini hızlandırmak, vergi kayıp ve kaçakçılığını en aza indirmek, kayıt dışı ekonominin önüne geçerek vergi gelirlerini artırmak gibi amaçlarla uygulamaya konulmuştur (Aksümer, 2014:33). Böylece mükelleflerin banka hesaplarındaki paralar ve taşıt siciline kayıtlı araçlarını e-haciz yöntemi ile haczedilebileceği gibi daha öncesinde ülkemizde görülmemiş, kamuya emek ve zaman tasarrufu sağlamış uygulama açısından e-devlet çalışmaları oldukça başarılı olmuştur (Ayfer, 2015:57). E-devlet sistemi ile vatandaşlarına iyi hizmet sunmak adına vergi yönetimi anlayışında önemli gelişmeler kaydederek mükellefe veya vergi hizmetlerine teknolojinin gelişmesiyle beraber oldukça önem verdiğini göstermektedir.

Söz konusu e-haciz uygulamasına 6183 S.K.'da yer verilip verilmediğidir. 6183 S.K.'nın 62. maddesinde de "*menkul ve gayrimenkuller tahsil dairesince haczedilir*." Burada görülüyor ki e-haciz uygulanmasının önünde engel bulunmamaktadır (Yıldız, 2010:71-74). Tahsilin içeriğine ilişkin e- haciz uygulanmasının önü kapatılmamış, bu yönde kanunda aksi karar alınmamıştır.

Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin hızla artmasıyla gelişmeler mali alanda da kendini göstermiş ve çağa ayak uydurarak daha düşük maliyetli kamu yönetim mekanizması oluşturulmuştur. Bu mekanizma ile kamu alacaklarının takibi, tahsili ve idare ile ilgili kurumların iş yükü azaltılarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından haczin elektronik olarak yapılmasına imkan sağlanmıştır. Projede 5479 S.K. ile 6183 S.K.'nın 79. maddesinde yapılan değişiklikle *"üçüncü kişilerdeki varlıkların elektronik olarak haczine izin veren"* yasal düzenleme getirilmiştir. (Aksümer, 2014:32). Gittikçe yaygınlaşması ile kullanımı artan e-haciz uygulaması ile birtakım sorunlarda baş göstermiştir.

4.1. Elektronik Haciz (E-Haciz): Vergi İdarelerinin Dijitalleşmesi

Elektronik haciz 6183 S.K.'nın 62/1. maddesinde *"zamanında borcunu ödemeyen kamu borçlusunun beyan ettiği ya da idarenin tespit ettiği taşınır ve taşınmaz mal ile alacak ve haklarının kamu alacağını karşılayacak miktarına elektronik ortamda haciz uygulanmasıdır*." Söz konusu e-haciz uygulamasında alacağın üzerinde hukuki ve fiili yetkilerle sınırlamaktadır. İcra takip süreci sonrasında yapılacak hazırlık niteliğinde takip işlemidir (Özvatan, 2014:142). Bu yöntem ile kamu borçlusunun banka hesapları, tapu kayıtları ve trafik siciline uygulanabilmektedir. Böylece bankalara elektronik ortamda haciz tebliğ edilmekte ve kamu borçlularının banka hesaplarına blokaj konulabilmektedir. Bunun dışında kamu borçlularına ait taşınır ve taşınmazları ise tahsil dairesi ile Tapu ve Kadastro Müdürlüğü (TKGM) ve Emniyet Genel Müdürlüğü Trafik Tescil Sicil Müdürlüğü arasında kurulan elektronik bağlantılar vasıtasıyla haciz konulabilmektedir (Öztürk, 2014:94). Bunların yanında Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK), PTT ve bazı bankalar ile de protokoller imzalanmıştır (Olgun, 2022:297). Örneğin EGM ile imzalanan protokollerde araç satış ve devrini engelleme veyahut sınırlandırma amacıyla araç tescil kayıtlarına elektronik ortamda şerh koyma, kaldırma ya da muvafakat verme şeklinde uygulamalar kullanılırken, diğer kurumlarda yapılan protokoller ise, gönderilen e-haciz bildirilerine dayanarak ilgili kurumlarca yapılmaktadır.

4.2. E-Haciz Uygulamasının Yasal Dayanağı

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı kanunun 5. maddesi ile 6183 S.K.'nın 79. maddesinde değişikliğe gidilerek yapılan değişiklikle *"haciz bildiriminin posta yerine elektronik olarak tebliğ edilebileceği"* yasal olarak hükme bağlanmıştır. Elektronik tebliğ usulünde ise karşı tarafın elektronik adresine ulaştığını izleyen beşinci günün sonunda elektronik olarak tebliğ edilmiş sayılacaktır. Bu tebligatlara itirazlar yine 7 gün içinde elektronik ortamda yapılacaktır. Bildirimlerin usul ve esaslarını belirlemeye HMB yetkilidir. 6183 S.K.'nın 77. maddesinde *"menkul mallara ilişkin haciz bildirimleri elektronik ortamda tebliğ edilebilecektir eklenmiştir"*, aynı zamanda 6183 S.K.'nın 88. maddesi *"gayrimenkul ve gemilerin haczinde haciz bildirimlerinin elektronik olarak gönderilebileceği"* hükme eklenmiştir (Yıldız, 2010:71-74). Hacze ilişkin ise yapılacak hacizde tahsil dairesi borçlu ve kamu idaresinin karşılıklı menfaatlerini gözetmelidir; fakat unutulmamalıdır ki uygulama yeni olması dolayısıyla çıkabilecek problemleri kestirmek pek mümkün olmamaktadır.

6183 S.K.'nın 62. maddesinde *"kamu borçlusu mükellef mal bildiriminde gösterilen ya da tahsil dairesinin tespit ettiği borçlu ya da üçüncü şahıslardaki menkul, gayrimenkul malları, alacak ve haklarından, kamu alacağına yetecek kadarı tahsil dairesi tarafından haczedilir."* Ayrıca 5228 S.K. ile ikinci fıkra olarak eklenen HMB kamu alacağını takip etmek ve haczedilecek malları tespit etmek amacıyla malvarlığı araştırma şeklini, alan ve kapsamı ile araştırma yapılacak kamu alacaklarının türünü ve tutarını belirlemeye yetkili kılınmıştır (Aksümer, 2014:35).

HMB ile Ticaret Bakanlığı'nın (TB'nın) beraber çıkardığı tebliğler ile e-devlet vasıtasıyla düzenlemeler yapmıştır. Böylece e-defter ve e-fatura kayıtlarına ulaşılması mümkün olup haczedilebilmektedir. Mükelleflerin e-defterlerine alacaklının haciz istemiyle defterler ibraz edilemeyip, mücbir sebep hali olarak değerlendirilip, mükellefe hiçbir şekilde özel usulsüzlük cezası da dahil olmak üzere ceza kesilmeyecektir. Mükellefin iradesi dışında gerçekleşen e-defter kayıtlarının yok olması halinde ise GİB'den izin alarak yeniden defter tutabilecektir. Bu imkandan yararlanan mükellefler ise e-defterleri ibraz edilebilecektir (Fil, Fil, 2018:92).

Vergi dairesi tüm bu işlemlerde etkinlik ve verimliliği artırmak ve bilişim teknolojileri ile otomasyona geçerek iş yükü azaltılarak, sağlıklı karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşumu desteklenerek VEDOP-1 Projesi hayata geçirilmiştir. GİB bu VEDOP-1 ile e-kurum sürecini, VEDOP-2 ile e-devlete entegre sürecini tamamlamıştır. 2008 yılında uygulama geçilen VEDOP-3 ile tüm vergi daireleri web tabanına alınarak, işlemler anlık olarak izlenebilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairelerinin Reorganizasyonu Kapsamında VEDOP-1, VEDOP-2 ve VEDOP-3 kapsamına alınan E-VDO Projelerinin çalışmaları tüm illerde tamamlanarak, otomasyona geçmeyen vergi dairesi müdürlüğü kalmamıştır. VEDOP-3 projesi kapsamında HMB 2009 yılından itibaren pilot uygulamada e-haciz ile vergi mükelleflerinin banka hesaplarına haciz konulabilmektedir. Kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmak, takip masraflarının ve idareyle ilgili iş yükünün azaltılması, zamandan tasarruf etmek amacıyla haczin elektronik yapılmasına izin veren e-haciz projesi uygulamaya geçirilmiştir (Aksümer, 2014:34-35). VEDOP projesi öncesi mükelleflerin adres, yetersizliği veya değişikleri sebebiyle mükelleflere ulaşılamaması nedeniyle vergi tahsil edilememekte, haciz aşamasındaki vergi borçlarının asılları ve gecikme zamlarının hesaplanması için mükellef vergilendirme servisine gönderilir. VEDOP projesi sonrası borçların vergi asılları ve gecikme zamları bilgisayar sistemi ile otomatik olarak hesaplanmaktadır (Özvatan, 2014:143). Söz konusu uygulama ile vergi daireleri işlemleri hatasız ve hızlı yapabilmektedir. Böylece üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda hacze müsaade eden yasal düzenleme hayata geçirilerek, söz konusu projede taraflardan bankalar ile görüşmeler sonucu projenin altyapısı oluşturulmuştur. Bu bağlamda e-haciz uygulaması GİB'in kullandığı VEDOP-3 projesinin bir bileşeni olarak Haziran 2009'dan beri kullanılmaktadır.

4.3. E-Haciz Sorgulamasının Yapılması

E-haciz sorgulaması e-devlet aracılığıyla GİB panelinden yapılır. Bu panele girildiğinde doğrudan interaktif vergi dairesine yönlendirilir. Burada banka hesaplarına ve taşıtlarına e-haciz uygulanıp uygulanmadığı sorgulanır. Bu şekilde elektronik ortamda erişim sağlanarak borç olup olmadığı hakkında bilgi sahibi olunabilir (Uzun, 2021).

4.4. E-Haczin Uygulanacağı Kişiler

GİB 2012 yılından itibaren e-haczin kapsamını genişleterek, İdare'nin 2011 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu'nda GİB, vergilerin kayıp ve kaçakçılığını önlemek, gelirleri artırmak, daha etkin denetimin sağlanması amacıyla bir takım tedbirleri uygulamaya koyacağını belirtmiştir (Özvatan, 2014:149). Devlet kurumlarına borçları olup, bunları ödemeyenler ve yapılandırmayanlara uygulanacaktır. E-haciz uygulaması bazı borçlarda geçerli olacaktır bunlar; tüm vergi borçları, mahkeme kararına göre verilen cezalar, karayolundan usule aykırı olarak geçilen para cezaları, trafik cezaları, RÜTÜK idari para cezaları, öğrencilere ait öğrenim kredi borçları, ödenmeyen sigorta primleri gibi online tahakkuk ve tahsilatlarının da içinde olduğu bir takım projelerin test faaliyetlerini tamamlayarak, Türkiye'de uygulanacağını belirtilmiştir (Uzun, 2021).

4.5. E-Haciz İşleyişi ve Paraya Çevirme

2000'li yılların başlarından itibaren vergi daireleri otomasyon konusunda önemli gelişmeler kaydetmiştir. Böylece vergi mükellefleri beyannamelerini elektronik ortamda verebilecek ve bunlarla ilgili tahakkuk ve tahsilatlarını bilgisayar vasıtasıyla gerçekleştirebilecektir. Vergi mükelleflerinin gelir, servet ve harcamaları bilgileri bilgisayarda toplayarak, vergi denetiminde bilgisayar destekli verilere ulaşılabilecektir. Bu yeniliklerde 21. yüzyılda kayıt dışı ekonominin azaltılması amaçlanmıştır. Çünkü bilgi işletişim destekli verilerle mükelleflerin gelirlerine ulaşılarak daha fazla vergi toplama imkanına sahip olmaktadırlar (Aksümer, 2014:34-35).

Hacizde olduğu gibi e-hacizde de öncelikle kamu alacağının kesinleşmiş ve muaccel olması ön koşuldur. Sonrasında mükellefe borcunu ödemesi için ödeme emri gönderilerek borçluya tebliğ edilmesi gerekmektedir (Özvatan, 2014:143). E-Haciz işleminin hukuki açıdan sorun doğurmaması açısından, alacaklı kamu idaresi ödeme emrinde, borcun ödenmemesi durumunda alacağın tahsili için e-haciz yapılabileceğini belirtmek yerinde olacaktır (Koyuncu, 2019:84). Ödeme emri sonrası borçlu dilerse borcunu yedi gün içinde ödeyebilir, mal bildiriminde bulunabilir, fakat bunları yapmak

yerine kaçmaya devam ederse vergi dairesi mükelleften kamu alacağını cebri icra tehdidi altında kamu alacağının tahsil yoluna gitmektedir. Ödeme emri borçlunun borcunu ödemesi için davet niteliğinde çağrıdır. Ödeme emri belgesinde borcun fer'ileriyle beraber içerik ve tutarı, nereye ödenmesi gerektiği, zamanında ödenmezse ya da mal bildiriminde bulunulmazsa borcun cebren tahsil edileceği ve mükellef borçluyu mal bildiriminde bulununcaya dek üç ayı aşmamak üzere hapisle tazyik edileceği, gerçeğe aykırı bildirimde bulunanların hapisle cezalandırılacağı yazılıdır (Özvatan, 2014:143-144). Borçlu ödeme emrine rağmen yedi günlük sürede borcunu ödemez ve mal bildiriminde bulunmazsa, cebri icraya başlayacaktır. Borçluya ait menkullerde fiili olarak mala el koyulurken, gayrimenkullerde ise tapuya haciz şerhi koydurarak haczedilecektir. Bunun yerine e-haciz uygulaması ile ödeme emri gönderildiğinde borçlu borcunu ödemediği takdirde banka hesaplarına, tapudaki gayrimenkulleri ve trafik sicil müdürlüğündeki kayıtlı motorlu taşıtlarına erişim sağlanarak tebliğ edilmekte, bu varlıklar haczedilebilmektedir. Böylece e-haciz ile takip masrafları azalmakta, bilgisayar sistemi üzerinden mükellefin mal varlığı elektronik olarak tespit edilerek anında haciz yapılabilmektir.

Alacağın tahsili açısından e-haciz kamu alacağının tahsilini hızlandırarak, takip işlemlerinde etkinliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Uygulamada e-hacizden bahsedecek olursak; genel olarak kamu borçlusu olan vergi mükellefinin bankalarda bulunan ticari veya şahsi hak ve alacaklarına yani her türlü haklarına haciz uygulanabilecektir. Bu haciz doğrudan mükellefin banka şubelerinde bulunan hak ve alacaklarına tebliğ edilebileceği gibi, aynı zamanda tahsil daireleri vasıtasıyla veya HMB'nın belirlediği tutarı aşan alacaklar için doğrudan banka genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilecektir. 6183 S.K.'nın 79. maddesinde e-haciz tebliğinde fiili hacizde olduğu gibi posta yoluyla tebliğ değil, elektronik olarak tebliğ edilmektedir (Koyuncu, 2019:84). VUK'un 107/A maddesine göre tebligatın elektronik olarak yapılması durumunda muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Böylece muhatap beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş kabul edilmektedir. Muhatap için işlemesi gereken süreler 5. günün geçmesiyle işlemeye başlayacaktır (Yılmaz, 2017:146-147). Ayrıca söz konusu tebliğde e-haciz bildirisi sisteminde yer alan banka genel müdürlükleri ve şubeleri ile

MKK zorunlu haller dışında haciz bildirilerini elektronik olarak yapabilecek, memur aracılığıyla ya da posta yolu ile tebliğ edemeyecektir (Taytak, Vural, 2018:83). GİB 2009 yılında Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemini (KEYS'i) kademeli olarak kullanılmaya başlanmıştır. Böylece dijital ortamda belge oluşturarak, belgeleri kayıt altında tutarak, arşivlenmesini sağlayarak teslim etmektedir.

E-tebligatın VUK'a dahil olmasıyla 456 Sıra No'lu VUK Tebliği yayınlanarak e-tebligat hükümlerinin nasıl uygulanacağı düzenlenmiştir. HMB VUK 107/A maddesine dayanarak, kendisine verdiği yetki ile bazı kimselerin e- tebligat yapmasını bu tebliğ ile zorunlu hale getirmiştir. E-tebligat yapılması zorunlu hale getirilen kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri ile kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan kişilerdir. Bunlar kendilerine e-tebligat yapılmasını sağlayacak ortamı hazırlamak zorundadırlar. Diğer mükellefler ise istedikleri takdirde e-tebligat hükümlerine tabidir (Yılmaz, 2017:146-147).

Ödeme emri tebliğ edilmesinin ardından, haciz varakası ve haciz bildirisi düzenlenerek vergi dairesi müdürlerince onaylanmalıdır. Vergi dairesi müdürleri onayladıkları bu bildirileri GİB'de havuzda toplanır. Bu havuzda haftalık olarak toplanan bildiriler sınırlı sayıda tutularak bir araya getirilir ve "haciz istek paketi" oluşturulur. GİB nezdinde tutulan bu haciz istek paketlerini resmi tatiller dışında haftanın beş iş gününde bankalara güvenli bağlantı kanalıyla gönderilmektedir. Bankalar istek paketlerini aldıktan yüz yirmi dakika sonra haciz bildirilerini bankalara tebellüğ edilmiş varsayılmaktadır. Bankalar bu haciz paketlerinin tebellüğ edildiği saat ve tarih takip eden yirmi dört saat içinde GİB'e cevap vermektedir. Bankalar cevapları GİB'e ulaştırmasının ardından GİB listeleri vergi dairelerine sunmaktadır. Vergi daireleri cevaplara hitaben hacze devam edebilir veya haczi kaldırılması taleplerini sisteme girer. Yani bankalar vergi dairesinin cevaplarına hitaben ya hacze devam eder ya da haczi sonlandırır. Hacze devem edilirse belirlenen tutar haczedilerek vergi dairesinin hesabına aktarılır (Olgun, 2022:297). Bu aktarma sırasında bankalar işlem ücreti adı altında farklı oranlarda komisyon kesmektedir. Borçlu mükelleflerden yapılan bu kesintiler mükelleflerin borçlarını daha da artırmaktadır.

4.5.1. Banka Hesaplarına ve PTT Nezdinde Elektronik Haciz Uygulaması

VUK ve diğer kanunlar uyarınca vadesi gelmiş ve ödeme emri gönderilmiş kamu alacakları ödenmediğinde 6183 S.K. uyarınca cebren haczedilir. E-haciz de bu uygulamalardan biri olup hesaplarında bulunan mevduatlarda haczedilebilmektedir. Banka ve PTT hesaplarına ait mevduatlara haciz şöyle gerçekleştirilebilecektir. Öncelikle normal hacizde olduğu gibi ödeme emri gönderilerek diğer işlemler tamamlanır. Buna rağmen borcunu ödemeyen mükelleflere vergi dairelerinin kullanmış olduğu VEDOP aracılığıyla tespit edilir. Vergi dairesi müdür/müdürleri borçlulara VEDOP ile banka hesaplarına e-haciz bildirisi göndermek istedikleri bilgisini girerler. Bu şekilde tüm Türkiye'de vergi dairelerinin düzenlediği haciz bildirileri mükelleflerin durumuna göre GİB bilgi işlem merkezinden banka genel merkezlerine, MKK A.Ş.'ye ve PTT Genel Müdürlüğüne elektronik imza (e-imza) tek seferde gönderilir. Haciz bildirini alan birimler ise borçlunun hesaplarını kontrol ederek para olup olmadığını GİB bilgi işlem merkezine bildirir ve burada haciz kesinleşmiş değildir, fakat borçluların hesaplarına bloke edilir. Bilgiler doğrultusunda VEDOP aracılığıyla haciz isteminde bulunan vergi dairelerine gösterilerek kesin haciz için onaylama yapılması istenir. Vergi daireleri müdür/müdürleri haczi kesinleştirmeyi sağlamak için onaylamaları gerekir ve kesin haciz gerçekleşir (Ayfer, 2015:58). Nitekim vergi dairesi müdür/müdürlerine mükellefin hesabında ne kadar tutar olduğu belirtilmemekte yalnızca "borca yetecek kadar mevduat vardır" gibi ifadelerle bilgi verilir. Borca yetecek mevduat olduğunda onaylandıktan sonra haczedilen tutar vergi dairesine aktarılmaktadır.

4.5.2. Taşıtlara Elektronik Haciz Uygulaması

Yukarıda da bahsi geçtiği üzere, vergi dairelerince tespit edilerek borçlular ve bunlardan borçlarını ödemeyenler düzenli aralıklarla takibe alınarak cebren tahsil yöntemi kullanılmaktadır. 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu kapsamında trafik şube ve bürolarında kayıtlı taşıtların haczine ilişkin (Taytak, Vural, 2018:83) ülkemizde 2015 yılında uygulanmaya başlanmış olup, haciz işlemi elektronik olarak şöyle gerçekleştirilir. Öncelikle normal hacizde olduğu gibi ödeme emri gönderilerek

diğer işlemler tamamlanır. Buna rağmen borcunu ödemeyen mükelleflere vergi dairelerinin kullanmış olduğu VEDOP aracılığıyla tespit edilir. Vergi dairesi müdür/müdürleri borçlulara VEDOP ile taşıtı olanlar tespit eder ve bu taşıtlarla ilgili olarak yapmak istedikleri işlemi (haciz, ihtiyati haciz veya yakalama kararı gibi) belirtirler. Burada EGM'ne haciz bildirisi gönderilmek üzere sisteme girilir (Ayfer, 2015:58). Böylece sistemde bulunan talepler toplanarak EGM'nin web servisleri ile anlık olarak bildirilir. Bu şekilde e-haciz uygulamasıyla yaşanan zaman ve maliyet sıkıntıları asgari düzeye indirilmiş haciz uygulanması ve kaldırılması da elektronik ortamda gerçekleştirilerek kısa sürede neticelendirilmektedir.

4.5.3. E-Haciz Uygulanamayan Mal Ve Haklar

E-haciz sistemi her ne kadar yasal zemine oturtulmuş olsa da uygulamada malvarlığı araştırması kapsamında tüm mal ve haklara uygulanamamaktadır. Fakat bu mal ve hakların kayıtlarının tutulduğu kurum ve kuruluşların GİB web tabanı ile uyum sağlaması ve kurumların yaptığı protokoller sonucunda adım adım e-hacze geçiş çalışmaları yapılmaktadır. E-haciz uygulanmayan ve geliştirme aşamasında olan mal ve haklar GİB'nın faaliyet raporlarından tespit edilen e-haciz uygulanamayan değerler de söz konusudur (Taytak, Vural, 2018:84). SGK alacakları ve nafaka borçları hariç olmak üzere hiçbir kimse ve kurum emekli (dul-yetim) aylığını haczedemeyecektir. Emeklinin açıkça izni olmadan hiç kimse veya icra müdürü emekli aylığına haciz koyduramaz. Fakat HMB emeklinin aylığına bloke koyarak haczettiği görülmeye başlanmıştır. Bu durumun düzeltilmesi amacıyla icra müdürlükleri bankalara yazı gönderirken değiştirerek "kamu alacağından daha fazlasına haczedilemeyeceği, emekli maaşı, dul, yetim aylıkları ve ücret maaşının tamamına ve haline münasip evine e-haciz konulamayacağı" bunlar dışındaki hak ve alacaklara haciz konulması şeklinde ibarenin eklenmesi yerinde olacaktır. Yoksa, borçlu olan emeklinin hacze ilişkin izni dahilinde yazı olmadan emekli aylığına haciz konulduğu takdirde, haczi koyduran icra müdürünü, o yerdeki cumhuriyet savcısına ve icra tetkik merciine şikayet edebilir (Buran, 2013:111). Günümüzde ülkemiz dünyada olan çalışmaları hızla takip etmekte devlet bilişim dünyasındaki gelişmeleri takip etmekte, bu bağlamda e-devlet uygulamaları ile dijital teknolojileri entegre etmektedir. Bunları yasal zemine oturtup

hemen uygulamak hiç kuşkusuz mümkün değildir. E-haciz sisteminde de bazı mal ve hakların haczi mümkün olmayıp, aşama aşama GİB web tabanı ile uyum sağlayarak gerçekleştirilecektir.

4.5.4. E-Haczi Taksitlendirme, Ödeme ve Kaldırma

E-haciz uygulanan borçlunun sık başvurdu yollardan biri taksitlendirmedir. Borcun tebliğ edilmesinden itibaren on beş gün içinde yapılması gerekir. İlk taksitin borç tutarının yüzde yirmisinin peşin ödenmesi, sonra kalan tutar belirlenen taksite göre ödenir. Öncelikle borçlu olunan kuruma başvurarak ilk taksit ödenir, ardından kalan taksitler için ödeme garantisi verilerek hesaptaki bloke kaldırılabilir. Borcun ödenmesi ise GİB'in sitesinden borcunu sorguladığı gibi aynı şekilde sistem üzerinden dilerse borcunu ödeyerek kaldırabilir (Uzun, 2021). Bunun için öncelikle borç miktarının bir kısmı ya da tamamının ödenmesi gerekecektir. Borcun tebliğinden itibaren on beş gün içinde ödendiği takdirde borç kendiliğinden otomatik olarak kalkacaktır. Yani uygulamada e-devlet üzerinden GİB'nın "ödeme ve borç işlemleri" sekmesinden yapılarak borç kaldırılır. Borcun taksitlendirilmesinde ise durum biraz farklıdır. Borcun taksitlerinin tümünün bitmesi ve ardından borçlu olunan kuruma borcun tamamını ödendiğine dair bilgilendirmeyi içeren dilekçe yazılır. İlgili kurumdan alınan bu dilekçe ile haciz kaldırılacaktır (https://www.elogo.com.tr/blog/e-haciz-nedir-e-haciz-sorgulama-nasil-yapilir/).

4.6. E-Haciz Uygulamasının İşleyişinde Karşılaşılan Sorunlar

E-haciz uygulamasında en sık karşılaşılan sorunların başında mükellefi bilgilendirmeden banka hesaplarına hızlıca aniden haciz konulmasıdır. Yani kamu borçluları için beklenmedik ve ani olarak gelişen haciz işlemidir. 6183 S.K. hükmünde mükellefe öncelikle ödeme emri gönderilmeden cebren tahsil yoluna gidilmeyecektir. Ancak, uygulamada alacaklı tahsil dairesi mükellefe ödeme emri göndermeden banka hesaplarını e-haciz ile haczedebilmektedir (Koyuncu, 2019:84). VUK'un 93. maddesine göre vergilendirmeye giren bütün vesika ve yazılar mükellefe tebliğ edilmelidir. Böylece mükellefin vergilendirilen işlemlerden haberdar olması ve

haklarını koruması açısından ödeme emri ile tebliğ edilmelidir. 6183 S.K.'da belirtilen usullere göre mükellefe ödeme emri tebliğ edilmelidir. Fakat mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeden banka hesaplarına haciz konulduğunda mükellefler açısından büyük sorun teşkil etmektedir. Çünkü bir başka yere ödeme yapması gerektiğinde haciz sürpriziyle karşılaşabilmektedir. Bu durumun önüne geçmek için mükellef tarh dosyasında belirttiği mevcut adreslerine ya da mükelleflerin Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi'teki (MERNİS'teki) adreslerine ödeme emri tebliğ edilmelidir. Fakat alacaklı kamu idaresi bunu yapmayıp, doğrudan banka hesaplarını haczedebilmektedir. Vergi dairelerinde bu durumu kontrol amaçlı düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır (Aksümer, 2014:39-40). Diğer sorun ise e-haciz uygulandıktan sonra hesaplar bloke edilmekte vergi dairesine aktarımını uzun sürmektedir. Öyle ki, banka hesaplarında bloke edilen paralar uygulamada altı ay gibi uzun süre beklediğine sıklıkla rastlanmaktadır. Örneğin: e-haciz uygulanmış bir mükellefin banka hesabında paralar bloke olarak kalmakta, para transferi vergi dairesine aktarılmamaktadır. Bankaya müracaat edildiğinde işlemler sonuçsuz kalmakta, vergi dairesine başvuru yapıldığında ise bir türlü sonuçlanmamaktadır. Sonuç olarak para sistemde blokeli şekilde askıda kalmaktadır. Yaşanan bu durum mükellefin banka hesaplarına erişimini engellemekte ve e-haciz sisteminin tam anlamıyla uygulanamadığını göstermektedir. Alacaklı tahsil dairesi ödeme emri göndermeden banka hesapların el koyarak, kamu borçlusunun ticari itibarını zedelemekte ve hukuki sorunlar doğurabilmektedir. Bu nedenle öncelikle mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeli, sonrasında e-haciz uygulaması yoluna gidilmelidir.

Elektronik haciz yapılırken gündeme ara ara yansıyan bazı sıkıntılar yaşanmaktadır. Bunlardan önemli olanlardan ikisini yazımızda değerlendireceğiz.

4.6.1. Borçtan Daha Fazla Tutarda Mevduata Bloke Uygulanması

Zaman zaman borçlunun haczedilmesi gereken tutardan daha fazlasına el konulabilmektedir. Şöyle ki, borçlunun vergi dairesine ödemesi gereken 10.000,00 TL borcu var diyelim. Borçlu mükellefin ise bankadaki hesabının 100.000,00 TL tutarında haczedildiğinden yakınmaktadır. Bunun banka ve vergi dairelerinden kaynaklanmak üzere iki sebebi vardır. Bankadan kaynaklanan sebebi, vergi dairelerinin yalnızca borç

miktarı kadar haciz için bildiride bulunmaları sistem gereği mümkün değildir. Fakat bazı bankalar haciz bildirisi aldıklarında hesapta bulunan tüm tutara bloke koyabilmektedir. Bunun sebebi ise kişinin önceden almış olduğu kredi gibi işlemler dolayısıyla bankaya borçlu olmalarıdır. Bankalar haciz bildirisini almalarının üzerinden kişinin riski müşteri kategorisinde değerlendirerek vadesi henüz gelmemiş ve düzenli olarak ödenen kredi vs. diğer borçlarının tümünü rehinli borç olarak değerlendirebilmektedir. Böylece kişinin hesabındaki tüm mevduatının muaccel hale kabul edilmekte olup, borçlunun tüm mevduatına bloke konulabilmektedir. Böylece mükellefin ekonomik faaliyetleri ciddi oranda sekteye uğrayabilmektedir. Diğer önemli husus ise vergi dairesinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki borçlarından ötürü bankalara haciz ihbarnamesi gönderilen mükelleflerin, birden fazla bankada borca yetecek tutarlar bulunması halinde vergi dairesi müdür/müdürleri VEDOP aracılığıyla ekranlarında banka cevap girişi yapmamaları ve haczi kesinleştirmemeleri ve diğer bankalardaki hacze gerek olamadığına dair karar verilmediği durumlarda tüm banka hesapları bloke edilmektedir. Böylece mükellefler mağdur olabilmektedir (Ayfer, 2015:59).

4.6.2. Borç Ödendiği Halde Hacizlerin Kaldırılmaması

Borçlu mükellefler borçlarını ödedikleri takdirde, bu durum vergi dairesi kayıtlarına işlenir ve vergi dairesi müdür/müdürleri vasıtasıyla haciz işlemi kaldırılır. Dolayısıyla borcun ödenmesi otomatik olarak haczi kaldırmamaktadır. Şöyle ki vergi dairesi müdür/müdürleri sistemden düzenli kontroller sonucunda borçlarını ödeyenler üzerindeki haczi kaldırmaktadır. Yapılan bu işlemi vergi mükelleflerinin tümüne uygulamalarına sistem izin vermektedir. Fakat vergi daireleri işlemleri yapmayı ihmal edip, haczi kaldırmadığı takdirde mükellefleri mağdur edebilmektedir (Ayfer, 2015:59). Böylece borç ödendiği halde mal üzerinde haciz kaldırılmamaktadır.

4.7. Üçüncü Kişilere Yapılan E-Haciz Bildirisine İtiraz

Haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs, tebliğden itibaren yedi gün içinde alacaklı kamu idaresine itiraz edebilir. Alacaklı kamu idaresi ise bir yıllık sürede genel mahkemelerde yapılan itirazın haksız olduğunu ispat etmelidir. Söz konusu hacze

itiraz edilecek merci alacaklı tahsil dairesi iken davayı açacak merci alacaklı kamu idaresi olmakla beraber bu birimler birbirleriyle koordinasyon halindedirler. Burada idarenin haklı çıkması halinde, üçüncü kişi beyanı gerçeğe aykırı yaptığı düşünülecek ve alacaklı kamu idaresinin şikayetiyle İİK 338. maddesi gereğince üç aydan bir yıla kadar hapsi istenebilecektir. Alacaklı idare şikayette bulunmadığı takdirde hapis cezası uygulanmayıp yalnızca borç tutarını ödemekle yükümlü kılınacaktır. Üçüncü kişinin menkul malın tesliminin olanaksızlığı halinde, malın değeri tahsil dairesine ödenecektir (Taytak, Vural, 2018:84)

4.8. E-Haciz Uygulamasına Yöneltilen Eleştiriler

Teknolojik gelişmelerin artmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsilinde değişikliğe gidildiği görülmektedir. Küreselleşmenin sonucu ülkelerin uluslararası veri tabanlarının oluşturularak bünyelerinde e-devlet projeleri geliştirilmiştir; Fakat mükelleflerin bilgileri depolanarak geniş kitlelere erişebilme imkanı vergi yönetiminde avantaj olarak görünse de "özel hayatın gizliliğini korumada" sakıncalar oluşturmaktadır. Şöyle ki, mükellefe hizmet sunmanın karşılığında, mükellefin mahremiyet hakları ihlal edilme gibi durumlar söz konusu olabilmektedir (Yıldız, 2010:74).

4.9. E-Haciz Uygulamasının Etkinliği

Uygulamanın etkinliğini değerlendirecek olursak en önemli faydası e-haciz ile kamunun alacağının hızlı tahsilini sağlaması, zaman, personel ve kaynak tasarrufu sağlayarak kamu iş yükünün hafiflemesidir. Özellikle banka hesaplarına haciz koyularak en üst seviyede etkinlik sağlanmaktadır. Etkinliği bankalar açısından değerlendirdiğimizde, günümüz şartlarında ekonomik kesimin banka ile yoğun çalışması ve sıkılıkla muhatap olması kaçınılmazdır. Mükelleflerin ekonomik hayatlarına devam edebilmeleri açısından vergisel işlemlere dikkat etmeli, vergiye gönüllü uyumu artırmaları şarttır. Aksi halde mükellefler bankanın gözünde "riskli müşteri" profiline girebilmektedir. Bundan dolayı sıradan banka işlemlerinde bile zorlukla karşılaşabilmekte ve ek teminatlarla karşılaşmaları olasıdır. Taşıtların haczinin etkinliğini değerlendirdiğimizde borcunu ödemeyen mükelleflerin taşıtlarına

noterde haciz konulabilmekte, böylece satış yapılamayıp, araçlarını muayene dahi ettiremezler, yakalama şerhi konulmuş olanlar ise emniyet mensuplarınca alıkonulma riskiyle karşılaşırlar (Ayfer, 2015:59). E-haciz uygulamasının etkinliğini değerlendirecek olursak, uzun süredir kullanılmasına rağmen istikrar sağlamamış, idare ise ara ara haksız ve yersiz yere e-haciz uygulamış vergi mükelleflerinin mağduriyetine neden olmuştur. Özellikle şirket kültüründe ortakların ayrılması durumunda ayrılan ortaklar tespit edilmeden e-haciz uygulandığı görülmüştür. E-haciz uygulanan mükelleflerin ticari itibarı zedelenerek, bankalar nezdinde kredi talepleri olumsuz sonuçlanmaktadır. Ayrıca e-haciz süresince finans kuruluşlarının mükelleflere karşı bakış açısı olumsuz olmakta ve ticari faaliyetlerini sekteye uğratmaktadır. Diğer bir önemli husus ise bankaya bildirilen e-haciz ile o tarihte hesapta bulunan mevduata haciz uygulanması gerekir. Oysa banka paranın tümüne haciz uygulanmış gibi davranmakta hatta ileri tarihte hesaba yatması muhtemel paraya dahi haciz uygulamaktadır. Burada sorunun bankadan kaynaklandığı görülmektedir. Banka ise üzerine sorumluluk almak istememekte hatta kamu alacağından daha fazla tutarı haczedebilmekte ve ileride gelecek paralara dahi haciz koymak istemektedir. Oysa haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarihte banka hesabında para varsa e-haciz uygulanması ve ileride muhtemel haciz işlemi için idare tarafından yeniden haciz bildirisi gönderilmesi gerekir (Çiçek, 2018). Bu sebeplerden ötürü mükellefler bankaya para yatıma konusunda tereddüt yaşamakta böylece kayıtdışına itilmektedir. Söz konusu e-haciz dikkatli uygulanması, alacağını tahsil ederken mükellefleri mağdur etmemelidir.

4.9.1. Vergi Dairesi Açısından E-Haciz Uygulaması

Vergi dairesi, kamu alacaklısı açısından e-haciz uygulamasında teknolojik gelişme ve çağa ayak uydurarak yönetim yapılarını gözden geçirmiştir. Bu amaçla kamunun etkini verimli çalışması ve hizmet kalitesini artırarak hesap verilebilir yönetim anlayışı benimsenmiştir. Böylece takip süreci hızlandırılarak verginin tahsil edilmesi sağlanmalıdır. Borçlu mükellefin borcundan daha fazla tutar haczedildiği takdirde ticari itibarı zedelenerek hukuka aykırı sonuçlar doğurabilir. Borç tutarından fazla haciz uygulandığında bu haciz derhal kaldırılmalıdır. Aksi halde idarenin

sorumluluğuna gidilerek tam yargı davaları ve idare tazminata mahküm edilecektir. Bu tür sonuçların önüne geçmek için kişinin doğru hak ve borçlarının olduğu banka hesaplarına erişim sağlanarak, o hesaplar üzerine e-haciz uygulanmalıdır (Özvatan, 2014:149). Vergi dairesi açısından avantaj sağlayan yönü tahsil dairesi ile bankalar arasında yazışma elektronik ortamda yapıldığından uzun süren bürokrasi, kırtasiyeciliğe, zaman kaybı yaşamadan çağın gereksinimlerine uygun olarak e-haciz yapılmaktadır. Ayrıca borçlunun banka hesapları, taşıtları ve gayrimenkul bilgisine de ulaşılarak borç takip sistemi oluşturularak, bunları elektronik ortamda takip edilmesine imkan tanınmıştır.

4.9.2. Mükellef Açısından E- Haciz Uygulaması

Kamu borçlusu, mükellef için sürpriz sonuçlar doğurabilmektedir. Bazen mükellefin mevduatlarının tümü bloke edilebilmekte bundan haberdar olmayan mükellefin ise ticari faaliyeti olumsuz etkilenmektedir. Şöyle ki mükellef kredi çekebilme, çek ya da senet kırdırma işlemlerini yapamamakta ticari faaliyeti sekteye uğramaktadır. Bazı durumlarda mükellefler bu durumla karşılaşmamak için başkalarının adına banka hesabı açarak kayıt dışılığına yönelmektedir. Mükellef açısından bakıldığında vergisini ödemeyen mükellef için haksız rekabeti ortadan kaldırmakta ve vergiye gönüllü uyumu artırmaktadır (Özvatan, 2014:150-151). Ticari hayatı bozmadan, mükelleflerin genel hayatın akışına uygun olarak e-haciz uygulandığında yararlı olacağını söyleyebiliriz.

4.9.3. E-Haciz Uygulamasının Malvarlığı Araştırması

6183 S.K.'nın 60. maddesine istinaden hacizden evvel ödeme emri gönderilen borçlu yedi gün içinde borcunu ödemezse ya da mal bildiriminde bulunmazsa, mal bildiriminde bulununcaya dek, üç ayı geçememek suretiyle hapisle tazyik olacaktır (Özvatan, 2014:145), şeklinde kanunda düzenlenmiştir. Fakat e-haciz uygulaması ile birlikte Tahsilat genel tebliğinde kamu borçlusu mükellefin mal varlığı araştırması elektronik olarak yapıldığından, mal bildirim beyanı vergi dairesince re'sen yapılmaktadır (Tahsilat Genel Tebliği, Seri A, Sıra No:5). Böylece borçlu mal

bildiriminde bulunmasına gerek olmayıp, kamu alacağının tahsili hızlıca sağlanmaktadır.

Aynı kanunun devamında 62/2. maddesinde *"HMB kamu alacaklarının takibinde haczedilecek malları tespit etmek amacıyla malvarlığı araştırması yapmaktadır."* Malvarlığı araştırmasında devlete ait HMB ya da TB bağlı olup tahsil dairelerince takip ve tahsil edilen kamu alacakları için ayrım yapılmaksızın ülke içindeki malvarlığı için araştırması yapılacaktır. Borçluya ait menkul ve gayrimenkulleri ile her türlü hak ve alacakları için borca yetecek kadarı borcun aslı ve fer'ileriyle birlikte belli tutarı aşacak kadarına haciz konulacaktır. Takip konusu alacak belli tutarın geçmediğinde malvarlığı araştırması yapılmayacaktır (Özvatan, 2014:161). Söz konusu haciz yapılabilmesini belli tutarı geçmesi gerekmektedir. Çünkü yapılan masraflar takip konusu alacağı karşılaması, aksi halde maliyetler alacak tutarından daha fazla külfete sebep olabilmektedir. E-hacizde ise takip yapılabilmesi için belli tutarın aşılmasına bakılmaksızın doğrudan haciz malvarlığı araştırması yapılabilecektir.

Bu araştırmanın alanı, şekli ve kapsamı ile araştırma konusu kamu alacaklarının tür ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Şöyle ki bu yetkiyi alacaklı kamu idaresi kullanabilecektir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliğinde değişikliğe giderek kullanmaktadır.

Yukarıda e-haczin hak ve alacaklara uygulandığından bahsettik. Bu alacaklardan kamu borçlusuna ait PTT'ye bağlı birimlerin yurt içinde tek merkezden sorgulanması mümkündür. Malvarlığı araştırması alacaklı tahsil dairesinin olduğu yerde PTT merkezinin olduğu yere haciz tebliğ edilecektir. Gayrimenkullere yönelik malvarlığı araştırması ise Tapu Sicil Müdürlüklerine haciz bildirisi tebliğ edilecektir. Gayrimenkullere ait bu kayıtlara elektronik olarak ulaşılması halinde alacaklı tahsil dairesince Tapu Sicil Müdürlüklerine doğrudan haciz tebliğ edilecektir. Taşıtlara ait malvarlığı araştırmasında ise Karayolları Genel Kanunu'na göre Trafik şube veya bürolarına kayıtlı taşıtlara haciz konulabilmesi için alacaklı tahsil dairesinin olduğu yerdeki şube veya bürolar vasıtasıyla araştırma yapılacaktır. Motorlu taşıtlara ait haczin elektronik ortamda tebliğ edilmesi halinde malvarlığı araştırması yazılı olarak

yapılmayacaktır. Bu sayılanlar dışında marka, patent, tasarım ya da telif hakkı veya maden işletme, radyo televizyon yayın hakları gibi malvarlığı araştırmalarında bu haklara sahip oldukları yönünde bilgi edinilenlerle, haklara sahip olan kamu borçluları hakkında yapılacaktır. Araştırmayı alacaklı tahsil daireleri hakların kayıtlı olduğu yerlere haciz bildirileri tebliğ edilmesiyle yapılır (Özvatan, 2014:162-163).

4.10. E-Haciz Sisteminin Değerlendirilmesi

Teknolojinin hızla gelişmesi sonucu gündeme gelen bir diğer uygulama ABD Vergi Mahkemesi'nin kullandığı elektronik yargılama (e-yargılama) yöntemidir. Söz konusu e-yargılamada özel teknolojik altyapı ile donatılan mahkemelerde bilgisayar ortamında sunum yapılarak iddia ve savunmalara ait bütün bilgi ve belgelerin mahkemeye etkin sunulmasını sağlar (Yıldız, 2010:74). Ülkemizde ise e-duruşmanın usul ve esaslarını belirleyen "Hukuk Muhakemelerinde Ses ve Görüntü Nakledilmesi Yoluyla Duruşma İcrası Hakkında Yönetmelik" ile 15 Eylül 2020'de uygulanmaya başlanmıştır. Tarafların ve avukatların yargılamaya uzaktan katılarak emek ve zamandan tasarruf etmeleri sağlanmıştır. Özellikle pandemi döneminde yaşanan fiziki temas ve seyahat engellerinin artması ile ciddiyeti giderek önem arz etmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2021). Sözü edilen e-yargılama gibi duruşmalı işlemlerin sanal ortamlara taşınması, hiç şüphesiz haczinde elektronik ortama taşınmasını olanaklı kılmıştır.

E-Haciz uygulamasıyla kamu alacakları kısa sürede tahsil edilerek, iş yükü ve takip masrafları düşürülmekte ve zaman kaybı en aza indirilerek alacağın tahsilinin hızlandırılması amaçlanmaktadır (Öztürk, 2014:94). Gelir idaresi e-haciz konusunda da geride kalmayıp uygulamaları geçmişte olduğu gibi günümüzde de yakından takip etmekte yeni çıkan düzenlemeleri uygulamaktadır. Şu anda e-haciz işlemi banka mevduatlarına ve trafik şubelerine kayıtlı taşıtlara uygulanabilirken, ilerleyen zamanlarda gayrimenkul malların kapsamı genişletilerek, hava ve deniz taşıtları son olarak ta oda siciline kayıtlı iş makinelerine haciz uygulamalarına geçilmesi cebri tahsil için gereklilik oluşturur (Ayfer, 2015:60).

E-Haciz uygulaması mülkiyet hakkını etkilemekle birlikte Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine eklenen 1 numaralı protokole göre değerlendirilebilir.

Protokolde herkesin mal mülk dokunulmazlığına saygı duyulmasını isteme hakkına sahip olduğu hükme bağlanmıştır. Fakat devletlerin vergilerin tahsili konusunda kanuni düzenlemeler yapma hakkının olduğu protokolde vurgulanmıştır. Protokolde mülkiyet hakkına müdahaleye ilişkin üç şartın varlığı aranır. Bunlar; kamu yararı amacı, kanuna ve hukukun genel ilkelerine uygunluk, bireylerin haklarıyla kamu yararı arasında orantılı olması aranır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne gelen davalarda bu şartların varlığına bakar (Üstün, 2010:34-35). Görüldüğü üzere devletlerin vergi alacağının tahsilinde birtakım hususlara dikkat etmekte, tarafların menfaatlerini sağladığı ölçüde, protokolde belirtildiği üzere adil denge sağlanmış olacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Geçmişten günümüze kadar baktığımızda devletler kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla vergi gelirleri başta olmak üzere kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu vergi gelirlerinin toplanması çeşitli yollarla sağlanmaktadır. Vergiler kamu giderlerinin tahsilini sağlamak amacıyla zora dayalı olarak alınan parasal ödemelerdir. Kamu alacakları zamanında ödenmemesi halinde cebren tahsil yollarına başvurulmaktadır. Böylece her ülke kendi kanunları uyarınca ödemelerin teminini kanuna uygun surette yerine getirilmesine yönelik birtakım düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda kamu hizmetlerinin aksatılmadan eksiksiz yerine getirilebilmesi, günün koşullarına uygun hizmetler sunulması hususu tüm dünyada önem arz etmektedir. Bu sebeple kamu alacaklarının tahsiline özel önem verilmektedir.

Çalışmamız dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilk bölüm genel olarak kamu alacaklarının içeriğine ilişkin olup, bunlardan hangilerinin kamu alacağı olarak nitelendirildiği kapsamlı olarak anlatılmıştır, ikinci bölümde ise vergilendirmeye ilişkin süreç ve devlet bazı durumlarda alacak hakkından vazgeçtiği haller incelenmiştir. Üçüncü bölümde kamu alacağı tahsil edilmediği takdirde, devletin kendi organları vasıtasıyla alacağı teminat altına alarak cebren tahsil süreci incelenmiştir. Böylece devlet alacağını garanti altına almak için aldığı önlemler anlatılmıştır. Son kısım ise günümüzde gittikçe önem kazanan e-haciz süreci anlatılmış olup, e-haczin ülkemizde gelişimi üzerinde anlatımda bulunulmuştur.

Cebren tahsilatı başlatan olay borçlunun vergi borcunu ödememesidir. Vadesi içinde ödenmeyen vergiler için vergi dairesi borçluya ödeme emri gönderilerek vergi borcunu hatırlaması sağlanmaktadır. Burada borçluya 15 gün süre verilerek bu sürede vergi borcunu ödememesi ya da mal bildiriminde bulunmaması durumunda cebri icra yöntemleri uygulanmaktadır. Mal bildiriminde bulunmazsa üç aya kadar hapis ve adli para cezası sözkonusu olmaktadır. Böylece mükellef verilen sürede vergi borcunu ödemediği takdirde kesinleşmekte ve cebren tahsil yolu açılmaktadır.

Konumuz olan “Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Tahsili” olup, 6183 S.K. hükümlerinden sıkça bahsedilmektedir. 6183 S.K. kapsamında kamu alacaklarının tahsil esaslarına değinilmiş olup, kamu alacağı ödenmediği takdirde cebren tahsil usulüne göre takibat yapılacaktır. 6183 S.K., 28.09.1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak 01.01.1954 yılı itibariyle uygulanmaya başlamıştır. İçeriğindeki birçok hüküm 1954 yılından kalmış olup, günümüz koşullarına uyarlanması hususunda bir hantallık içerdiği görülmektedir. Bu sebeple öncelikle 6183 S.K.’nun toptan ele alınarak güncellenmesi elzem görünmektedir. Bu anlamda köylerde uygulama alanı bulunan gecikme zammı ile diğer yörelerdeki gecikme zammı uygulama farklılığının giderilmesi ilk göze çarpan sorundur. Ulaşım ve iletişim olanaklarının arttığı günümüzde farklı uygulama alanı bulan sorunlu hususların yeknesaklaştırılması gerekmektedir.

Yine tüzel kişiler için uygulanan cebri icra yöntemlerinin etkinliğinin sorgulanması gerekmektedir. Özellikle limitet şirketlere ait borçlardaki sorumluluk müessesesinin karmaşasının giderilmesinde yarar bulunmaktadır. Amme borcunun tahsilinde limitet şirket ortakları ile kanuni temsilcileri arasında bir öncelik olmayıp tahsil dairesi tarafından müteselsil sorumluluk kapsamında istediğini muhatap alarak amme alacağının tahsili yoluna gitmesi mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla tahsil hususunda ciddi bir karmaşa oluşabilmektedir. Bu çelişkinin giderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Teknolojinin gelişmesine bağlı olarak kamunun otomasyona geçişi hızlanmakta, kurumların elektronik ortama geçmesi ile bilgi ve belge paylaşımı hızlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında mal bildirimi aşamasının zaman kaybına yol açması ve amme borçlularının tüm malvarlığını bildirdiğine yönelik kuşkuların artması noktasında kağıt ortamındaki mal bildirimi aşamasının etkinliği azalmaktadır. Teknolojik alt yapının kullanımının yaygınlaşması, bilgi teknolojilerinin artması mal varlığı araştırmasını saniyelere indirgediğinden ve borçluların tüm hak ve varlıkları otomasyon sistemi üzerinden takip ve tespit edilebildiğinden klasik yöntemlerle mal varlığı bildiriminin yapılmasının bir anlamı da kalmayacaktır. Bu sebeple mal bildirimi safhasının kaldırılmasının doğru olacağı düşünülmektedir. Böylelikle kamu

alacaklarının tahsili daha hızlı sağlanacak, mal bildiriminde bulunmadığından bahisle amme borçlularının gereksiz adli işlemlerle uğraşmalarının önüne geçilmiş olacaktır.

Elektronik haciz uygulaması ile devletlerin gelişen teknoloji ve çağa uygun ilerlemesi ile hantallaşan kalabalık bürokrasi ve kırtasiyecilik sürecinden kurtulunmakta, hızlı, dinamik ve seri işleyen cebri icra süreci başlamaktadır. Bunun için e-haciz süreci ile devletlere çağ atlatarak teknolojik yeniliklere ayak uydurulmaktadır. HMB'nca uygulamaya konulan VEDOP ile mali işlemlerin koordinasyon ve arşivi sağlanmakta, e-haczin etkinliği artmaktadır. Sistemin mevcudiyeti aynı zamanda çeşitli yanlışlıklar yapılarak sıkıntılar da meydana gelebilmektedir.

Amme alacağının tahsiline dair başkaca sorunların olduğu görülmektedir. Ödeme emirlerinin düzeltilmesi olanağının bulunmaması, e-haciz müessesesine ilişkin hükümlerin net olmaması, hukuki güvenlik ilkesine aykırı olarak tahsil zamanaşımını kesen hallerin belirlenerek ilelebet amme alacağının zamanaşımına uğratılamayacağı hususunun ortada durması, günümüz koşullarına uygun olmayan eski dönemlere ait hacizli malların paraya çevrilme usulünün devam ettiriliyor olması bu sorunların başlıcaları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmamız göstermektedir ki, ülkemizde kamu alacaklarının cebren tahsilde 6183 S.K. hükümleri hantal kalmakta ve etkinliğini yeterince sağlayamamaktadır. Üstelik teknolojik gelişmelere adapte olamamakla birlikte, kayıt dışı sektörlerin faaliyet göstermesi sebebiyle de amme alacağının tahsilinde oluşacak hasılat azalmaktadır. Bu nedenle 6183 S.K.'nın bütünüyle ve yeni baştan ele alınarak hukuki güvencelerle bezenmiş biçimiyle güncellenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

İnternet Kaynakları

Tanrıkulu, A. (1983). "Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum; İhtiyati Haciz- İhtiyati Tahakkuk", *Vergi Sorunları Dergisi*(11), (Ekim-Aralık). http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kamu-alacaklarinin-korunmasi-ile-ilgili-iki-onemli-kurum;-ihtiyati-haciz--ihtiyati-tahakkuk/4318 (25.12.2022).

Alparslan, N. G. "E-Haciz Hakkında İlginç Bir Açıklama", http://ngahukuk.com/makalelerimiz/e-haciz-hakkinda-ilginc-bir-aciklama (29.11.2022).

Çiçek, M. (2018). "E-haciz Mükellefleri Kayıtdışına İtebilir", https://www.andspica.com.tr/makaleler/e-haciz-mukellefleri-kayitdisina-itebilir (29.11.2022).

T.C. Cumhurbaşkanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu 2022, Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, https://Www.Sbb.Gov.Tr/Wp-Content/Uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-Ve-Beklentiler-Raporu-30072022.Pd (12.10.2022).

T.C. Resmî Gazete, Hukuk Muhakemelerinde Ses Ve Görüntü Nakledilmesi Yoluyla Duruşma İcrası Hakkında Yönetmelik, (31527), https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210630-9.htm, (30.06.2021).

Uzun, F.B. (2021). "E-Haciz Nedir? Nasıl Ve Kaç Günde Kaldırılır?", https://www.parasut.com/blog/e-haciz-nedir-nasil-ve-kac-gunde-kaldirilir (29.11.2022).

Dergiler

Aksu, H. (2019). "Amme Alacaklarının Korunmasında Hükümsüz Sayılan Tasarrufların İptali: İptal Davaları, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(187). (Temmuz), 113-127.

Aksümer, E. (2014). "E-Haciz Sisteminin Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu Dergisi*(177), (Haziran), 32-42.

Arıkboğa, Ü. (2016). Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi İstanbul Büyükşehir Belediyesi Gelirler Müdürlüğü Örneği, *Strategic Public Management Journal*, 2(3), 53-75.

Ayfer, Ü. (2015). "Elektronik Haciz Uygulamaları ve Yaşanan Bazı Problemler", *Vergi Sorunları Dergisi*(322), (Temmuz), 57-60.

Bağdınlı, H.İ. (2000). "Katma Değer Vergisi İadelerinde İhtiyati Haciz Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*(147), 62-67.

Barış,A.& Tırabzon, A. (2015). "Kamu Alacağının Güvence Altına Alınması Ve İhtiyati Tahakkuk Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*(324), (Eylül), 148-160.

Batı, M. (2020). "Bir Hukuk Garabeti: Hukuka Aykırı Alınan "İhtiyati Haciz" Kararları", *Yaklaşım Dergisi*(328), 30-40.

Bay, H. (2020). "Amme Alacaklarından Rüçhan Hakkı Uygulaması Ve Garameten Taksim", *Vergi Raporu*(245), 113-131.

Bayram, S. (2012). "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", *Bülten*(203), 29-31.

Bozdoğan, M. N. (2002). "6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*(168), (Eylül), 104-122.

Budak, T. & Benk, S. (2011). "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(2), C: 2, 61-76.

Can, H. B. (2020). "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında İhtiyati Haciz Konulması İşlemin Teminat Olarak Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*(336), 58-62.

Çavuşoğlu, M.A. (2004). "Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması", *Vergi Raporu*(77), (Ekim/Kasım), 19-24.

Çomaklı, Ş.Ş. & Yıldırım, K.E.(2013). "Ceninin Mirasçı Sıfatıyla Vergi Mükellefiyeti", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*(1), C.5, 30-40.

Duman, M. (2016). "Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*(134), (Mart-Nisan), 111-126.

Eser, Ş. (2016). "Vergi İnceleme Elemanlarının Talebi Olmadığı Durumlarda/ Hallerde/ İhtiyati Tahakkuk İhtiyati Haciz Uygulaması", *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*(619), (Eylül), 40-44.

Fil, M.& Fil. N. (2018). "Elektronik Defterlerin Haczedilebilmesi Ve Bunun Vergisel Sonuçları", *Vergi Raporu Dergisi*(220), (Ocak), 92-98.

Gerçek, A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi"*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(3), Cilt 54, (Haziran), 157-193.

Gınalı, A. (2011). "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu" *Mali Çözüm Dergisi*(103), (Ocak-Şubat), 231-237.

Görkemli, B. (2017). "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları" *Ankara Barosu Dergisi*(3), 103-127.

Gülçiçek, B. & Güler, E. (2012). "Kanuni Temsilcilerin 213 Sayılı V.U.K. ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Sorumluluklar", *Vergi Raporu Dergisi*(149), 45-47.

Karakoç, Y. (2015). "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(Özel sayı 2014), C.16, 3637-3739.

Kılıç, S. (2018). "Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden İhtiyati Haciz Kavramı Ve Süreci", *Vergi Raporu Dergisi*(221), 158-166.

Kuru, M. (2018). "Vergi Alacağına İlişkin Güvence Tedbiri Olarak İhtiyati Tahakkuk Müessesesinde İdari Başvuru Yolu", *Maliye Postası Dergisi*(901), (15 Mart). 77-82.

Öncel, M. (1978). "Türk Vergi Hukukunda Takas", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*35(1), 1-8.

Özcan, O. (2017). "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*(1), C: 75, 159-190.

Özsoy, Ş. (2015). "Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı", *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*(600), 90-95.

Taytak, M. &Vural, K. (2018). "Türk ve Alman Vergi Sistemleri Açısından Üçüncü Şahıslara Karşı Elektronik Haciz Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*(362), (Kasım), 79-91.

Tekin, C. (2002). "Amme Alacaklarının Korunma Hükümlerinden İptal Davasına İlişkin Usul Ve Esaslar", *Vergi Sorunları Dergisi*(167), (Ağustos), 91-99.

Tezsezen, C. (1995). "Vergi Alacağı Ve Muhasebe Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*(29), (Ocak-Şubat-Mart-Nisan), 57-59.

Üstün, S. (2010). "Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(2), (C:18), 9-37.

Varol, D. (2019). "İhtiyati Haciz Uygulamasında Yeni Dönem Mi?", *Vergi Dünyası Dergisi*(449), (Ocak), 141-145.

Yavuz, M. (2019). "Son Değişiklikler Ve Yargı Kararları Işığında Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı", *Vergi Sorunları Dergisi*(364), 115-121.

Yereli, A. B. (2004). "Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi", *E-Yaklaşım Dergisi*(11), Haziran.

Tezler

Akbaşoğlu, K. (2018). *"Vergi Hukukunda Zamanaşımı"*, (Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Akçil, Ç. G. (2018). "*Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi",* (Yüksek Lisans Tezi), Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bandırma.

Alkılıç Balcı, H. (2020). *"4857 Sayılı İş Kanunu'nda Müteselsil Sorumluluk Halleri",* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ardan, G. (2019). *"Vergi Hukukunda Terkin",* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arslaner, H. (2010). *"Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Takibi"*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Aslan, K. E. (2018). *"Türkiye'de Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi Ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi(2012-2016)",* (Yüksek Lisans Tezi), Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.

Ayaz, S.(2021). "*Vergilendirme Sürecinde Mükellefin Savunma Hakkı"*, (Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Baydere. C. (2019). *"Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi"*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bayraktar, İ.K. (2015). "*Vergi Hukukunda Zamanaşımı"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Buran, B. (2013). "*Türk Vergi Hukukunda Haciz Ve Elektronik Haciz Uygulaması"*, (Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Coşkun, N. (2015). *"Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Ödeme Emrine Dava"*, (Yüksek Lisans Tezi), Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.

Demirel, M. (2016). "*Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları",* (Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Durmaz, Ç. (2019). "*Gümrük İşlemlerinde Vergilendirme Süreci Ve Karşılaşılan Hukuki Uyuşmazlıklar",* (Yüksek Lisans Tezi), Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Erdoğdu, V. (2009). *"Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz Müessesesinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi"*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Erginay, M. (2012). "*Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu",* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Güney, H. (2019). "*Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Vergilendirme Süreci: Türkiye Cumhuriyeti Hukuku İle Karşılaştırmalı Bir İnceleme",* (Yüksek Lisans Tezi), Doğu Akdeniz Üniversitesi Öğretim Ve Araştırma Enstitüsü, Gazimağusa, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti.

İhtiyar, Önder. (2011). *"Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karakuş, M. (2020). *"Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu",* (Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

Karagöz, B. (2008). *"Vergi Hukukunda Zamanaşımı"*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karatay, A. (2013). *"Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi",* (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Kuru, S.M. (2018*). "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Yöntemlerinden İhtiyati Haciz Ve İhtiyati Tahakkuk Müesseselerinin İncelenmesi",* (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.

Mez, İ. (2019). *"Kamu Alacaklarının Tahsilinde Haciz Ve Haczin Paraya Çevrilmesi",* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Olgun, İ. (2022). *"Türk Vergi Hukukunda Tahsil"* (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Öner, B. (2019). *"Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi Ve Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi"*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Özal, İ.Ö. (2017). *"6183 Sayılı Kanun Kapsamında Ödeme Emrine Karşı Dava"*, (Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Özcan, U. (2018). *"Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi"*, (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.

Özdoğru, R. (2020). *"Vergi Tahsilâtında Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczinde Yaşanan İhtilaflar Ve Çözüm Önerisi",* (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Özer, M. (2019). *"Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Özhan, T. (2010). "*6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması",* (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özvatan, S.A. (2014). *"Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi"*, (Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Perçin, N. (2006). *"Türk Vergi Hukukunda Terkin"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Polat, A. (2014). *"Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması Ve Ödeme Emrine İtiraz"*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Rençber, A. (2012). *"Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Semiz. İ. (2014). *"Vergi İcra Hukukunda Teminat"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Söylemez, M. (2003). *"Vergi Yönetiminin Cebri İcra Yoluyla Tahsil İşlevinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi"* (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Şarlak, J.C. (2207). *"Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Ve İhtiyati Tahakkuk",* (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Taner, S. (2016). *"Vergi Hukukunda Takas",* (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Turna, F. (2014). "*Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı"*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ulaş, O. (2019). *"Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi",* (Yüksek Lisans Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.

Varol. S. (2014). *"6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sermaye Şirketlerinde Bölünme, Birleşme Ve Tür Değişikliği İle İlgili Yenilikler Ve Bir Uygulama",* (Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Antalya.

Vural, K. (2018). *" Türk Vergi Hukuku Kapsamında Haciz Ve Elektronik Haciz Uygulaması Ve Değerlendirilmesi",* (Yüksek Lisans Tezi), Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak.

Yıldırım, A. (2021). *"Vergi İcra Hukuku'nda Haciz Ve Elektronik Haciz Uygulaması",* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Yıldız, S. (2010). *"Vergi İcra Hukukunda Haciz",* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yılmaz, A. (2017). *"Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu"*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan.

Yiğit, Y. (2005). *"Kamu Alacaklarının Korunması"*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yurtsever, H. (2007). "*Vergi Hukukunda Terkin".* (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Yücelen, N. (2018). *"Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirlerin İncelenmesi Ve Etkinliği",* (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Yücesoy, U.İ. (2006). *"Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Sonuçları"*, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Kitaplar

Aykaç, Y. (1976). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Bilici, N. & Bayraklı, H. & Saban, N. (2012). *Vergi Hukuku*, (1.b.), Eskişehir.

Bilici. N. (2018). *Vergi Hukuku,* (45.b). Savaş Yayınevi, Ankara.

Batı. M. (2017). *Vergi Hukuku/ Türk Vergi Sistemi/ Kamu Maliyesi*, Radikal Akademi Yayınları, İzmir.

Candan, T. (2011). *Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun,* (2.b.), Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çelik, B. (2018). *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku,* (3.b.), On İki Levha Yayıncılık, İzmir.

Çolak, H. & Altun, U. (2007). *Türk Ceza Hukukunda Ceza ve Güvenlik Tedbirleri,* Bilge Yayınevi, Ankara.

Gerçek, A. (2015). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, (*4.b.), Ekin Basım Yayım, Bursa.

Güzel, A. &, Özdemir, M. (2007) *Amme Alacakları Tahsil Usul Esasları*. Adana Nobel Kitabevi, Ankara.

Karakoç, Y., (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku),* (3. b.) Yetkin Yayınları, Ankara.

Kızılot, Ş., Taş. M. (2013) *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* Gazi Kitabevi, Ankara.

Onar, S. S.(1952). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Marifet Basımevi, İstanbul.

Oktar, S. A. (2018). *Vergi Hukuku*, (13.b.), Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Öncel, M., Çağan, N.& Kumrulu, A.(1985). *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara.

Öner, E. (2018). *Vergi Hukuku,* (10.b.), Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Öner, E. (2018). *Vergi Hukuku (Çözümlü Örnek Olaylar),* (2.b.), Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti. Ankara.

Pehlivan, O. (2004). *Vergi Hukuku,* Derya Kitabevi, Trabzon.

Pehlivan, O. (2007). "*Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*", Trabzon.

Sonsuzoğlu, E. (2001). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Saraçoğlu, F. (2018). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması,* (2. b.), Gazi Kitabevi, Ankara.

Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2010). *Türk Vergi Sistemi*, (16. b.), Ekin Kitabevi, Bursa.

Üstündağ, S. (2004). *İcra Hukukunun Esasları*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Kanun

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

Dnş. 9. Dairesi 1984/97 E.No. 1984/3092 K.No'lu 5.11.1984 K. Tarihli Kararı.

Türk Borçlar Kanunu.

Türk Ceza Kanunu.

Türk Medeni Kanun.

Vergi Usul Kanunu.

İcra Ve İflas Kanunu.