

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

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEMİNAT UYGULAMASI

GÜL SONER

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Ayşe GÜNAY BEKÂR

İZMİR-2012

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2010800138

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Gül SONER
Tez Başlığı : Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması

Savunma Tarihi : 13.07.2012
Danışmanı : Yrd.Doç.Dr.Ayşe GÜNAY BEKAR

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Yrd.Doç.Dr.Ayşe GÜNAY BEKAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Yrd.Doç.Dr.Burak PINAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

İmza

Oybirliği ☒ (X)
Oy Çokluğu ☐ ()

Gül SONER tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması**" başlıklı Tezi ☒ / Projesi ☐ () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Gül SONER

...../...../2012

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması
Gül SONER

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

Teminatın, kelime anlamı olarak ifade ettiği güvence teriminden anlaşılacağı üzere en temel fonksiyonu kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Borcun tecil ettirilmesi, iade mekanizmasının işlerliği ve bazı haklardan yararlanma imkanını sağlaması olan diğer amaçlarında da teminat müessesesinin dayandırıldığı düşünce, bu amaçları gerçekleştirirken kamu alacağının tahsilinde risk oluşturmamaktır.

Örneğin tecil edilen borcun ödeme zamanı geldiğinde miktar itibari ile eksiksiz elde edilebilmesi için teminat gösterilmesi gereklidir. İade talep eden mükelleflerini vergi incelemesi sonucunda haksız iade elde etmiş olmaları ve bu değer in daha sonra tahsilinin risk altına girmemesi için mükelleflere belli miktarlardaki iadelerin teminat karşılığı yapılması, güvencenin sağlanması unsuruna dayanmaktadır. Yine mükellefler yürütmenin durdurulması gibi bazı haklardan yararlanırken, dava halinin sonuçlanmasına kadar tahsili durdurulan alacağa karşılık teminat istenmesi, bu süreç içerisinde alacağın değer kaybına uğraması gibi oluşabilecek riskleri ortadan kaldırmaktadır.

Uygulama açısından kanuni düzenlemeler farklılıklar içerse de, teminat müessesesinin ulaşmak istediği nihai amaç devletin alacağının tahsilinin garanti altında tutulmasıdır. Böylece borçluya bir yandan borcunu ödemesi için şans verilmekte, diğer taraftan alacaklı idarenin alacağını tahsil edememesi halinde teminatın paraya çevrilmesi yolu ile gelir kaybının önlenmesi sağlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Teminat, Kamu Alacağı, Kanuni Teminat, İradi Teminat, Yargı Kararından Teminat, Teminatın Paraya Çevrilmesi.

ABSTRACT

Master's Thesis

The Guarantee Application at Turkish Tax Law

Gül SONER

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Fiscal Law Program

As can be understood literally from the word “guarantee”, the main function of it is to cover public credits. The other functions of this mechanism are deferring the debt, maintaining the functionality of refunding process and providing some other legal rights to both parts. In these circumstances, the main aim is to prevent public credits from substantial risks.

For instance; in time of payment of deferred debts, in order to fully collect the debt guarantee is needed for. In case of detection of unjustified benefits of payers claiming refunding during tax investigation and in order to prevent collection of payments from risks, in terms of covering the public debts, the payers are paid some refunds in turn for guarantee. In addition, in stay of execution payers may claim guarantees in turn for their credits and meanwhile the credit may depreciate, so in order to eliminate such risks the guarantee mechanism can be used.

Although practical differences in legal regulations, the core aim of guarantee mechanism is to guarantee the collection of public credits. Thus, in one hand the debtor has an extra payment opportunity and on the other the creditor, in case of problems in payment collection, can be prevented from revenue losses via turning the guarantee into cash.

Keywords: Guarantee, Public Credit, Legal Guarantee, Voluntary Guarantee, Juridicial Guarantee, Realization Of Guarantee

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEMİNAT UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
 GİRİŞ	 1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI VE TEMİNAT KAVRAMI İLİŞKİSİ

1.1. KAMU ALACAĞININ KAPSAMI	3
1.1.1. Asli Kamu Alacakları	5
1.1.2. Fer'i Kamu Alacakları	6
1.1.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları	7
1.1.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	7
1.1.5. Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları	8
1.1.6. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar	9
1.1.7. Özellikli Durum Taşıyan Bazı Alacaklar	10
1.1.7.1. Parafiskal Gelirler	11
1.1.7.2. Fonlar	11

1.1.7.3. Köy Gelirleri	11
1.1.7.4. Türk Ceza Kanunu İle Tahsil Şekli ve Hapse Çevrilmesi Öngörülen Para Cezaları	12
1.1.7.5. Borçlanmalar	12
1.2. KAMU ALACAĞI İLE VERGİ ALACAĞI ARASINDAKİ İLİŞKİ	13
1.3. KAMU ALACAĞI İLE ÖZEL ALACAK ARASINDAKİ İLİŞKİ	13
1.4. KAMU ALACAĞI İLE TEMİNAT MÜESSESESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ	15

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

2.1. GÜVENLİK ÖNLEMİ KAVRAMI	18
2.2. GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN SINIRI	19
2.3. GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	21
2.3.1. Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasına Yönelik Güvenlik Önlemleri	23
2.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Güvenlik Önlemleri	23
2.3.1.1.1. Vergi Denetimi Yolu ile Vergi Güvenliği Uygulamaları	24
2.3.1.1.2. Vergi Mükellefi Veya Sorumlusunun Faaliyetlerinin Takibi İle Vergi Güvenliğini Sağlamaya Yönelik Uygulamalar	28
2.3.1.1.3. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Düzenlemeler	32
2.3.1.1.3.1. Teminat	32
2.3.1.1.3.2. İhtiyati Haciz	35
2.3.1.1.3.3. İhtiyati Tahakkuk	37
2.3.1.2. Tarhiyat Sonrası (Tahsilat Aşaması) Güvenlik Önlemleri	38
2.3.1.2.1. Rüçhan Hakkı	39
2.3.1.2.2. İptal Davası	41
2.3.1.2.3. Sorumluluk Müessesesi	42

2.3.1.2.4. Ortaklığın Feshini İsteme	44
2.3.1.2.5. Mal Bildirimi	45
2.3.2. Kamu Alacağını Miktar İtibariyle Korumaya Yönelik Güvenlik Önlemleri	45
2.3.2.1. Gecikme Faizi	46
2.3.2.2. Gecikme Zammı	46
2.3.2.3. Tecil Faizi	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YOLLARINDAN BİRİ OLARAK TEMİNAT UYGULAMASI

3.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEMİNAT KAVRAMI	51
3.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEMİNAT UYGULAMASININ HUKUKİ DAYANAKLARI	51
3.3. TEMİNAT UYGULAMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ	53
3.4. TEMİNAT İSTEME NEDENLERİ	55
3.4.1. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Amacı	56
3.4.1.1. Teminat İsteminin Zorunlu Olduğu Haller	58
3.4.1.1.1. Vergi Ziyayı Suçunda Teminat İstenmesi	58
3.4.1.1.2. Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi	59
3.4.1.1.3. Vergi ziyayı ve Kaçakçılık Suçları Karşısında Teminat İstenmesinin Şartları	61
3.4.1.2. Teminat İsteminin İhtiyari Olduğu Haller	62
3.4.2. Kamu Borcunun Ödenmesinin Tecili (Ertelenmesi) Amacı	66
3.4.2.1. Kamu Borcunun Tecilinde “Teminat Uygulaması	67
3.4.2.1.1. Tecil Müessesesinde Teminat Koşulları	70
3.4.2.1.2. Tecil Müessesesinde Haczin Teminat Yerine Geçme Koşulları	72
3.4.2.1.3. Tecilli Borçlar İçin Alınmış Teminatların İadesi	73
3.4.2.2. Vergi Cezalarının İndiriminde “Teminat Uygulaması”	75

3.4.2.3. Özel Tüketim Vergisinin Tecilinde Teminat Uygulaması	76
3.4.3. İade Mekanizmasının İşleme Konulabilmesi Amacı	78
3.4.4. Diğer Bazı Haklardan Yararlanabilme Amacı	90
3.5. TEMİNATIN SINIFLANDIRILMASI	93
3.5.1. Teminat Konusuna Göre Teminat Türleri	93
3.5.1.1. Nakdi Teminat Türleri	95
3.5.1.1.1. Para	96
3.5.1.1.2. Bankalar ve Özel Finans Kurumları Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları	97
3.5.1.1.3. Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları	99
3.5.1.1.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller	100
3.5.1.2. Ayni Teminat Türleri	100
3.5.1.2.1. İlgililer veya İlgililer Lehine Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilen Taşınır veya Taşınmaz Mallar	101
3.5.1.2.2. Teminat Hükümünde Olan İktisadi Kıymetler	102
3.5.1.2.2.1. Teminat Hükümünde Olan İktisadi Kıymetlerin Özel Alacaklar Bakımından Sınırlandığı Durumlar	103
3.5.1.2.2.1.1. Kiralayanın Hapis Hakkı	103
3.5.1.2.2.1.2. Taşınmaz Sahibinin Demirbaş Eşyası	104
3.5.1.2.2.1.3. Misafir ve Kiracılara Ait Eşya	105
3.5.1.2.2.2. Teminat Hükümünde Olan İktisadi Kıymet Üzerinde İstihkak İddiasının Bulunması	105
3.5.1.2.2.2.1. Mülkiyeti Muhafaza Kaydı İle Satış	105
3.5.1.2.2.2.2. Taksitli Satışlarda Satıcının Mal Üzerindeki Mülkiyet Hakkı	106
3.5.1.3. Şahsi Kefalet	106
3.5.1.3.1. Şahsi Kefilin Taşınması Gereken Unsurlar	107
3.5.1.3.2. Şahsi Kefil Göstermenin Sonuçları	108

3.5.2. Teminatın Kaynağı Bakımından Sınıflandırılması	109
3.5.2.1. Kanundan Doğan Teminat	110
3.5.2.2. İradi Teminat	114
3.5.2.3. Yargı Kararından Doğan Teminat	118
3.5.3. Teminat Konusu Unsurların Nezdinde Bulunduğu Kişi, Kuruma Göre Teminat Sınıflandırması	119
3.5.3.1. Teminat Konusu Unsurların Vergi Dairesi Nezdinde Bulunacağı Durumlar	121
3.5.3.2. Teminat Konusu Unsurların Diğer İdareler ve Kurumların Nezdinde Bulunacağı Durumlar	122
3.5.3.3. Teminat Konusu Unsurların Vergi Borçlusuna Nezdinde Bulunacağı Durumlar	123
3.6. TEMİNAT USULÜ	125
3.6.1. Teminat Uygulamasının Tarafları	126
3.6.2. Teminat İsteme Şekli	127
3.6.3. Teminat İsteme Süresi	127
3.6.4. Teminat İle İlgili Özellik Taşıyan Durumlar	129
3.6.4.1. Teminatın Tamamlattırılması veya Başka Teminat İstenmesi	129
3.6.4.2. Teminatın Borçlu Tarafından Değiştirilmesi	130
3.6.4.3. Teminatın Korunması ve İadesi	130
3.7. TEMİNATLI ALACAKLARDA TAKİP	131
3.8. TEMİNAT UYGULAMASININ TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI	131
SONUÇ	133
KAYNAKÇA	138

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
DEFGEL	Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Otomasyon Projesi
E-VDO	Elektronik Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
HUMK	Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
İİK	İcra İflas Kanunu
İYUK	İdari Yargılama ve Usul Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVİRA	KDV İadesi Risk Analizi Projesi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TEK	Tahsili Emval Kanunu
VEDOP	Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 6183 sayılı AATUHK'a göre Kamu Alacakları	s. 5
Tablo 2: Kamu Alacağı- Vergi Alacağı İlişkisi	s. 14
Tablo 3: Kamu Alacağı ile Özel Alacaklar Arasındaki Farklar	s. 15
Tablo 4: Vergi Güvenlik Önlemleri	s. 23
Tablo 5: KDV İade-Mahsup Talebi İle Tecil-Terkin İşlemlerine Ait Bilgi Formu	s. 80
Tablo 6: KDV İade-Mahsup Talebi İle Tecil-Terkin İşlemlerine Ait Bilgi Formu	s. 88
Tablo 7: Teminatın Sınıflandırılması	s.129

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Teminat İstenmesini Gerektiren Durumlar	s. 57
Şekil 2: VUK'nda Kaçakçılık Fiilleri	s. 60
Şekil 3: Tecil Konusunun Kapsamı	s. 68
Şekil 4: 6183 sayılı Kanun'a göre Teminat Türleri	s. 95
Şekil 5: Teminat Uygulaması Bakımından KDVK	
Madde 55 – VİVK Madde19 Farklılıklar	s. 114

GİRİŞ

Devlet anlayışına ve biçimine göre, devlete yüklenen görevler zaman içerisinde değişiklik göstermiştir. Klasik iktisatçılara göre, devlet mümkün olduğunca ekonomik faaliyetlerin dışında tutulmaktaydı. Buna göre 'daha az kamusal faaliyet ve daha az kamusal gider' düşüncesi hakimdi. Bu nedenle kamu harcamalarının en temel finansman aracı olan vergiler yalnızca mali amaç taşımakta ve mümkün olduğu kadar az başvurulması gereken bir yol olduğu düşünülmekteydi.

Ancak toplum halinde yaşamının bir gereği olarak kamusal ihtiyaçların sınırsız olması, devletin yüklendiği genişleyen görevler sonucunda kamusal faaliyetler atılmış, bu faaliyetlerin finansmanı sorunu da büyümüştür. Devletin milli ekonomi içindeki payının artması ile birlikte vergiler daha önemli hale gelerek mali amaç dışında sosyal, hukuki ve ekonomik anlamda da gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamusal faaliyetlerin finansmanını sağlamak, gelir dağılımını düzenlemek gibi amaçlar altında hukuki cebire dayanarak, karşılıksız alınan değerlerdir.

Vergilerin karşılıksız olarak alınması ve bireylerin gelirlerinde azalmaya neden olması sonucunda vergi idaresi ile mükellefler arasında zaman zaman çıkar çatışmasına yol açmaktadır. Vergi idaresi tahsil edebileceği vergi oranını maksimize etmeyi, mükellef ise gelirinde azalmaya yol açan vergi giderini mümkün olduğunca minimize etmeyi amaçlamaktadır.

Mükelleflerin vergi vermekten kaçınma yönündeki eğilimleri, devletin gelir kaybına uğramasına neden olmakta bunun sonucunda toplumsal kalkınmayı sağlayacak olan kamusal faaliyetlerin sürdürülebilirliği engellenmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin vergiye olan dirençleri karşısında, devletin vergi alacağını tahsil edebilmesi için bir takım vergi güvenlik önlemlerine başvurulması ihtiyacı doğmuştur.

Vergi güvenlik önlemlerinin birinci basamağını teminat müessesesi oluşturmaktadır. Teminat vergi alacağını güvence altına almak amacıyla idarenin başvurduğu yöntemdir. Diğer güvenlik önlemlerinin temelini oluşturmaktadır.

Henüz kesinleşmemiş bir alacağın tahsilinin tehlikede olduğunun belirlenmesi halinde, alacağa karşılık teminat müessesesinden yararlanılarak, tahsil aşamasında mükelleflerin vergilerini ödememeleri halinde teminatın paraya çevrilmesi devletin alacağını elde edebilmesi bakımından oldukça önem arz eden bir vergi güvenlik önlemidir.

Teminat müessesesi, idare açısından alacağın tahsilini güvence altına almayı sağlarken, mükellef açısından da sonuçları daha ağır olabilecek cebren tahsil yollarının uygulanmasını da engellemektedir. Eğer mükellefler teminat göstermezlerse, devlet alacağını tahsil edebilmek için cebri yollardan olan ve sonuçları oldukça ağır olan haciz ve iflas yollarına başvuracaktır.

Daha kolay ve daha az masraflı olan teminat müessesesi ile, borçlunun borcunu zamanında ödemesi amaçlanmaktadır. Çünkü alacak daha tahsil aşamasına gelmeden garanti altına alınarak, zamanı geldiğinde ödenmediği takdirde, derhal paraya çevrilerek devletin gelir kaybı olmadan alacağın hazineye dahil edilmesi sağlanır. Ancak diğer tahsil yollarından olan haciz, iflas gibi müesseselerin sonuçlanmasının oldukça uzun bir zaman dilimini kapsaması, bu aşamaya gelmiş olan kamu borçlularının, borçlarını karşılayabilecek para veya mallarının kalmaması olasılığının oldukça yüksek olması ve yine bu aşamada olan borçluların devlet dışında da birçok alacaklısı olması, alacağın tahsilini oldukça güçleştirmekte ve devletin alacağını uzun yıllar alamamasına neden olmaktadır. Bunun yanında mükellefler için de oldukça yıpratıcı bir süreçtir. Teminat müessesesi ile bütün bu süreçlerden önce mükelleflere borçlarını ödemeleri konusunda son bir şans tanınmaktadır.

Teminat müessesesinin temelini, geniş anlamda kamu alacağının dar anlamda da vergi alacağının koruma altına alınması amacı oluşturmaktadır. Bu nedenle Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması başlıklı tez çalışmasının birinci bölümünde kamu alacağı kavramının, kapsamının, vergi alacağı ve özel alacaklarla ilişkisinin ve farklarının ve teminat müessesesi ile bağlantısının açıklanmasına, ilerideki bölümlerin daha iyi anlaşılabilmesi açısından önem verilmiştir.

Vergi alacağını korumaya yönelik teminat müessesesinin yanında, kamu alacaklarının korunması yollarını içeren tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri, tarhiyat sonrası (tahsilat aşamasındaki) güvenlik önlemleri ile gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi, pişmanlık zammı olan kamu alacağını miktar itibarıyla korumaya güvenlik önlemleri de, çalışma konusuna bütünlük ve genel bir bakış açısı sağlamak için tez çalışmasının ikinci bölümünde ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise teminat kavramı, hukuki dayanakları, amaçları, sınıflandırılması, usulü ve sonuçları ile detaylı olarak Türk vergi sistemi içerisindeki kanunlar çerçevesinde incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI VE TEMİNAT KAVRAMI İLİŞKİSİ

Artan toplumsal ihtiyaçlar sonucunda devletin kamusal faaliyetlerinin artması kamu harcamalarını da arttırmaktadır. Bu nedenle bu faaliyetlerin finansmanının sağlanması günümüz devletlerinin birinci seviyede önem verdikleri bir konu haline gelmiştir. Devletlerin kamu harcamalarını karşılamak için başvurdukları ilk yol egemenlik yetkilerine dayanarak tahsil edilen kamu alacaklarıdır. Bu durum da kamu alacaklarının tahsili konusunu önemli hale getirmektedir.

Kamu hizmetlerinin aralıksız ve etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için, hizmetlerin finansmanını sağlayan kamu gelirlerinin, diğer bir ifade ile kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Kamu alacaklarının nitelik itibarıyla özel alacaklardan farklı olması, bu alacakları özel hukuk alacaklarının takip ve tahsil usulünden ayırmakta ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) çerçevesinde takibini gerektirmektedir¹.

BAYRAKLI'ya göre kamu alacağı, devletin kamu gücü sonucu ortaya çıkan alacağıdır². ONAR'a göre ise, kamu alacakları, devletin, kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir³. ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU'nun yaptığı diğer bir tanımda ise kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır şeklinde ifade edilmiştir. Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir⁴.

1.1. KAMU ALACAĞININ KAPSAMI

6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsil esaslarını düzenleyen bir kanundur.

¹Yusuf Yiğit, **Kamu Alacaklarının Korunması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul, 2005, s.1.

²Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afonkarahisar,2009, s.14.

³Siddik Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960, s. 1647.

⁴Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara 2011, s. 159.

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde kamu alacağının kapsamı belirtilmiştir. Buna göre; *“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile, bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur”*.

Bir alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olarak değerlendirilebilmesi için Devlete, il özel idarelerine veya belediyeye ait olması gerekmektedir birlikte, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılmış diğer alacaklar da bu kanun kapsamında takip ve tahsil edilir.

Genel bütçeli idareler dışında, kamu kesimi içerisinde yer alan diğer kamu idarelerinin cebri nitelikteki alacakları kamu alacağı olsa dahi, şayet özel Kanunlarında 6183 sayılı Kanuna bir atıf mevcut değilse, 6183 sayılı Kanun kapsamında takibi ve tahsili mümkün değildir⁵.

O halde kamunun sahip olduğu her alacağın takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun'la yapılmaz. Kamu alacağının kapsamına, vergi, resim, harçlar gibi klasik kamu gelirlerinin yanı sıra, gümrük ve tekel idarelerince tahsil edilen vergiler, cezalar, ecrimisil*ler, parafiskal gelir*ler, idari sözleşmelerden doğan alacaklar ve fon gelirleri dâhil edilebilir. Bu çerçevede kamu icra hukukunca tahsil edilen/edilmesi gereken alacakları kamu alacağı olarak nitelendirmek mümkündür⁶.

6183 sayılı Kanun'un güvencesinde olan kamu alacakları iki kısma ayrılabilir. Birincisi, yasanın asıl kapsamında olan vergi, resim, harç ve bunların uzantıları ve yasada gösterilen alacaklar iken, ikincisi ise, özel yasalarında 6183 sayılı Kanuna göndermeyle tahsili öngörülen alacaklardır. 6183 sayılı Kanun kapsamında olmayan kamu alacaklarının takip ve tahsili özel hukuk usulleri çerçevesinde yapılmaktadır⁷.

⁵ Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbalcı, **“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları”**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988, s.44.

* Ecrimisil: Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalden önceki hâliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak İdarece talep edilen tazminattır.

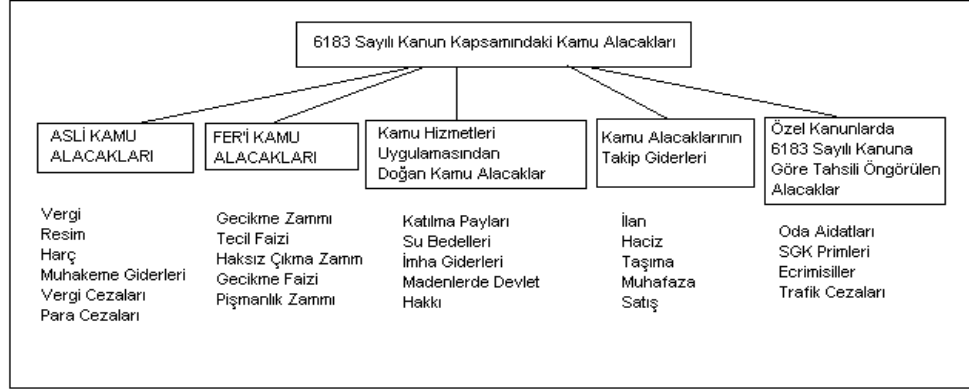
⁷ Parafiskal Gelir: Devletin kendilerine verdiği yetkiye dayanarak ticaret odası, tabipler odası gibi kamu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sosyal güvenlik kuruluşları tarafından tahsil edilen ancak devlet bütçesine dâhil edilmeyen kamu geliri türü. Parafiskal gelirlerin vergiye benzeyen yönü, bunların vergi gibi cebri bir yükümlülük olmasıdır.

⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuk**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.570.

⁷ Selahattin Özmen, **Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Kılavuzu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1996, s.9.

6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir,

Tablo 1: 6183 Sayılı Kanun’a Göre Kamu Alacakları



Kaynak: Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.5.

1.1.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları kamu alacaklarının temelini oluşturan asıl alacaklardır. Buna göre; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme giderleri, vergi cezaları* ve para cezaları* asli kamu alacaklarıdır.

Burada dikkat edilmesi gerekli önemli hususlardan biri, vergi resim ve harçlar yönünden kanunun herhangi bir ayırım yapmamış olmasıdır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına girmeyen Gümrük Kanunu'na tabi vergilerin takip ve tahsilinin de 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılacağıdır⁸.

Diğer bir önemli husus ise; muhakeme giderlerinin, takip giderleri ile karıştırılmaması gereğidir. Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan

* Burada bahsi geçen vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu VUK kapsamında yer alan vergi ziyası, özel ve genel usulsüzlük cezalarının zamanında veya bunların kanuni temsilcileri tarafından da ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edileceklerdir.

* Cezalar ana kanun olarak Türk Ceza Kanunu (TCK) 'nda düzenlenmiştir. Para cezaları; tüm kamu tüzel kişilerin toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla kişi ve kurumlara yaptırım uygulanmasını sağlamak amacıyla uygulanan idari para cezaları ile adli nitelikteki suçların karşılığı olarak verilen gerçek para cezası niteliğindeki adli para cezalarıdır. (T.Polat İšoğlu, **Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Adli Para Cezası**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2008, s.29). Burada önemli olan husus, TCK dışındaki ve tahsil şekli gösterilmemiş para cezalarının ancak 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsilatının yapılabilecek olmasıdır. (BAYRAKLI, s.9.).

⁸ Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (SORUMLULUK), s.47.

giderlere karşılık olan kısımdır. Takip giderleri ise ilam alındıktan sonra icraya ait olan giderlerdir⁹.

1.1.2. Fer'i Kamu Alacakları

Kamu hizmetlerinin aksamaması ve bu hizmetlerin gerektirdiği masrafların süratli ve zamanında tahsil edilmesi gereklidir. Asli kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi sonucu alınacak olan gecikme zamları ve faizler fer'i kamu alacakları sınıfına girmektedir. Fer'i kamu alacakları, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlerden 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, gecikme zammı, haksız çıkma zammı, tecil faizi ile VUK düzenlenen gecikme faizi ve pişmanlık zammıdır.

Gecikme zammı; kamu alacağının zamanında ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun'un 51. ve 53. maddesi hükümlerine göre uygulanan bir müeyyidedir. Tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bir kamu alacağının, vadesinde ödenmemesi nedeniyle vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır¹⁰. Gecikme faizi; zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için sonradan yapılan, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda verginin normal tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır. Tecil faizi; asıl kamu alacaklarının ödenmesinin ertelenmesi dolayısı ile devlete ait paranın kullanılması karşılığında başvuru tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan alacaktır¹¹. Haksız çıkma zammı; kendisine gönderilen ödeme emrine itiraz eden borçlunun haksız çıkması üzerine, hem kamu alacağının tahsilinin gecikmesinin önlenmesi hem de yargı organlarının yükünü hafifletmek amacı ile itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağının % 10'udur¹². Pişmanlık zammı; VUK hükümlerine göre pişmanlık beyannamesinden yararlanmak için vergi dairesine başvuran mükelleflerin, pişmanlık müessesesinden yararlanabilmeleri için, vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanacak olan alacaktır¹³.

⁹ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s.25.

¹⁰ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.6.

¹¹ Gerçek, s.6.

¹² Hakan Arslaner, **6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s.48.

¹³ Gerçek, s.6.

1.1.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları

Bu gruptaki alacaklar **Devlet, il özel idare ve belediyelerin** akitten, haksız fiil* ve haksız iktisap*tan doğan alacakları dışındaki kamu hizmeti uygulamaları sonucu doğan her türlü alacaklardır¹⁴.

Kamu hizmeti her zaman kamu idare ve kurumları tarafından yapılmaz, özel kurumlar “idare” kavramının içerisinde yer almamalarına rağmen, kamu hizmeti sunabilirler. Bunlara örnek olarak Kızılay, özel öğretim kurumları, özel hastanelerin verdikleri hizmetler verilebilir¹⁵. Ancak 6183 sayılı Kanun’da yer alan “devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait ...” ifadesi, bu idarelerin gözetimi altında bulunan kurumlarca yapılan faaliyetleri kapsamadığından 6183 sayılı Kanun’da kamu hizmeti kavramı dar anlamda kullanılmıştır¹⁶. Kamu hizmetinden yararlanmanın şekil ve şartlarından doğan alacaklardan büyük bir bölümü idari sözleşmelere bağlı alacaklardır. Bir sözleşmenin idarî sözleşme sayılabilmesi için, sözleşmenin taraflarından birinin kamu idaresi, kurumu ya da kuruluşu olması; sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili bulunması, kamu gücüne dayanarak ve kamu yararı üstün tutularak yapılan idari sözleşmeler sonucu ortaya çıkan ödemelerin olması ve yönetime özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler tanınması koşullarının varlığı gereklidir¹⁷.

1.1.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Asli ve fer’i kamu alacakları ile kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacaklarını cebren tahsili sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. giderler takip giderlerini oluştururlar. Bu giderler 6183 sayılı Kanun’a göre takip ve tahsil edilirler. Takip giderlerinin takip ve tahsilini 6183 sayılı Kanun’dan ayrı bir rejime tabi tutmak, rasyonel ve mantıklı bir çözüm yolu

*Haksız Fiil: Hukuka aykırı olarak bir kimsenin şahsına veya mal varlığına zarar veren fiile haksız fiil denir. Haksız fiil borç kaynaklarından birisi kabul edilmiş olup, zararı veren tazminle sorumludur. Haksız fiil sorumluluğu, akit dışı, hukuka aykırı, kusurlu bir davranışla bir kimseye verilen zararın giderilmesi demektir.

*Haksız İktisap: bir kimsenin haklı bir sebep olmaksızın başkası zararına iktisapta bulunması ve zenginleşmesidir. Borçlar Kanunu md.61’e göre haksız iktisaptan doğan borç ise geri verme borcudur.

¹⁴ M. Cengiz Ünlü, Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1995, s.43.

¹⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Yayınları, 2009, s.48.

¹⁶ Çelik, s.27.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 09.12.1994, E.1994/43, K.1994/42-2. [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1142&content=\(16.04.2012\)](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1142&content=(16.04.2012)).

olmayacaktır. Sözü geçen alacaklar*, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı sayılması ve asıl alacağın tabi olduğu usule göre takip ve tahsil edilmeleri usul ekonomisi açısından daha yerindedir¹⁸.

1.1.5. Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları

Kanun koyucu 6183 sayılı Kanun'un 2. maddesinde; *"Muhtelif Kanunlarda Tahsili Emval Kanununa* (TEK) göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu Kanun hükümleri tatbik olunur"* diyerek bu Kanunun yürürlüğe girmesi ile kaldırılan, farklı Kanunlarda atıfta bulunulan ve tahsili, TEK'e göre yapılan kamu alacaklarını da kapsama almaktadır. Ancak TEK aracılığıyla 6183 sayılı Kanun'dan yararlanan kuruluşlar ve alacaklar sınırlı sayıdadır. Bu alacaklardan bazıları kamu alacağı niteliğinde değildir. Dolayısıyla kamu geliri de sayılmazlar. Çünkü temelde kamu işlerinin sürekliliği ve zorunluluğu açısından kamu alacağı

* Muhakeme/yargılama giderleri, 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (HUMK) 323. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre

- a) Celse, karar ve ilam harçları.
- b) Dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri.
- c) Dosya ve sair evrak giderleri.
- ç) Geçici hukuki koruma tedbirleri ve protesto, ihbar, ihtarname ve vekâletname düzenlenmesine ilişkin giderler.
- d) Keşif giderleri.
- e) Tanık ile bilirkişiye ödenen ücret ve giderler.
- f) Resmî dairelerden alınan belgeler için ödenen harç, vergi, ücret ve sair giderler.
- g) Vekil ile takip edilmeyen davalarda tarafların hazır bulundukları günlere ait gündelik, seyahat ve konaklama giderlerine karşılık hâkimin takdir edeceği miktar; vekili bulunduğu hâlde mahkemece bizzat dinlenmek, isticvap olunmak veya yemin etmek üzere çağrılan taraf için takdir edilecek gündelik, yol ve konaklama giderleri.
- ğ) Vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti.
- h) Yargılama sırasında yapılan diğer giderler, muhakeme ve yargılama giderlerini oluşturmaktadır. Bu tür alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olup, takibi ve tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılır.

¹⁸ Acar Oltulu, **6183 Sayılı Kanun Kapsamına Giren Kamu Alacakları**, Yayınlanmamış Rapor, Ankara, 1979, s. 23.

* TEK, sınırlı sayıda vergiyi kapsamı içerisine almakta, borçlu, borcu nedeniyle hapis cezasına çarptırılabilmekte ve borçlulara tebligat cetveller şeklinde ilan edilmekteydi. Ayrıca bu kanun 1950 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan yeni vergi kanunlarına uyum sağlayamamaktaydı. 1.1.1954 tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile kamu alacağını güvence altına alan kurumlara yer verirken diğer taraftan da modern ödeme yöntemleri getirilmiştir. Günümüzde 6183 sayılı Kanun yürürlükte olup, zaman zaman bazı değişikliklere gidilmiştir (Bayraklı, ss.17 – 18.).

düzeyinde ne etkinliği ne de sürekliliği söz konusudur. Buna rağmen istisnai olarak 6183 sayılı Kanun kapsamındadırlar¹⁹.

Özel kanunlarında TEK'e yollama yapılmış olması nedeniyle 6183 sayılı Kanun kapsamına giren kamu alacaklarına birtakım örnekler vermek mümkündür*. Buna göre;

- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 88. maddesine göre mutemet avansları*,
- 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun' un 15. maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedelleri,
- 442 sayılı Köy Kanunu' nun 45. maddesine göre yolsuzca sarf edilen köy paraları,
- 2644 sayılı Tapu Kanunu' nun 19. maddesine göre alınan değer paha bedelleri,
- 2903 sayılı Kanun' un 7. maddesine göre pamuk ıslah masrafları,
- 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar,
- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu' nun 75/2. maddesine göre fuzuli şağil tarafından isteği ile ödenmeyen ecrimisiller 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir.

1.1.6. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

Bir alacağın kamu alacağı olarak 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsilâtının yapılması için alacağın, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekir. Eğer alacak devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışındaki kuruluşlara ait ise bu alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirilemez. Ancak devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışındaki herhangi bir kuruluşa ait olup, özel Kanunda bir düzenleme söz konusu olduğunda, o alacağın tahsilinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmasına rağmen bu alacaklar

¹⁹ Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996, s.6.

* Özel kanunlarında TEK'e yollama yapılmış olması nedeniyle 6183 sayılı Kanun kapsamına giren kamu alacaklarına verilen örnek kanunların bazıları şuan yürürlükten kaldırılmıştır veya yenilenmiştir. TEK'de geçen halleri ile direk alındığı için eski düzenlemeler şeklinde çalışmada yer almaktadırlar.

* Bu kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni hali 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'dur.

kamu alacağı niteliğini kazanmazlar²⁰. Özel kanunlarında 6183 sayılı Kanuna yapılan atıf ile söz konusu kuruluşlar alacaklarını 6183 sayılı Kanunla düzenlenen cebri tahsil yöntemleriyle kamu gücünü kullanma yetkisine sahip olurlar. Alacağın bu şekilde tahsil edilebilir olması alacağın kamu alacağı niteliğine büründüğünü ifade etmez. Sadece bu kuruluşlara alacaklarını tahsil etmeleri açısından bir imtiyaz sağlanır²¹.

Bu kapsamda tahsil edilen alacaklara örnekler aşağıdaki gibidir*:

- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu m.17/4'e göre, idari para cezaları;
- 1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu m.287, m.291, m.299, m.301'e göre alınacak para cezaları;
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu m.35/5'e göre mutemet* avansları;
- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ek.m.4'e göre para cezaları ve alacaklar;
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu m.35 ve m.115'e göre trafik cezaları ve hazine payları;
- 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu m.8'e göre tedavi masrafları;
- 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun m.15'e göre ödenmeyen dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi;
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre fon alacakları.

1.1.7. Özellikli Durum Taşıyan Bazı Alacaklar

Kamu alacakları, sadece genel bütçeye dahil kurumlara ve il özel idaresi ile belediyelere ait alacakları kapsamamakta, vergi, resim, harç, gecikme zammı, gecikme faizi gibi alacakların yanı sıra sigorta primleri ve diğer parafiskal gelirler ile fon gelirleri ve özel kanunlarında kamu alacağı olarak belirtilen alacaklar da, kamu alacağı kapsamında kabul edilmektedir²². Ancak kamu alacağı olmalarına rağmen 6183 sayılı Kanun kapsamında yer almayan bazı alacaklar mevcuttur. Bunlar; köy

²⁰Serkan Agar, “**Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s.24.

²¹Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, (AATUHK), s.46.

* Bu kapsamda tahsil edilen alacaklara örnekler verilirken 6183 sayılı Kanun'un oluşum aşamasındaki hali ile çalışmaya alınmıştır. Şuanda bazıları güncellenmektedir.

* Mutemet: Dairelerde, iş yerlerinde bazı para işlerine bakan görevli, kendisine inanılıp güvenilen kimsedir.

²² Arslaner, s.72.

gelirleri ve Türk Ceza Kanunu ile tahsil şekli ve hapse çevrilmesi öngörülen para cezalarıdır. Devletin gelir kaynaklarından olan zorunlu borçlanmalar ise 6183 sayılı Kanun kapsamında yer almamaktadır.

1.1.7.1. Parafiskal Gelirler

2006 yılında 5502 Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ile Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), Emekli Sandığı ve Bağ-Kur tek bir çatı altında toplanarak, ödenmeyen prim alacaklarının takibinde kurumlar arasındaki farklılıklar giderilmeye çalışılarak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmektedirler²³.

Ancak, parafiskal gelirler sadece sosyal sigorta kuruluşlarının gelirlerini kapsamamaktadır. Ticaret ve Sanayi Odaları, Ziraat Odaları, Barolar gibi kuruluşların aldıkları yetkiye dayanarak yapmış oldukları hizmet karşılığında üyelerinden veya hizmetten yararlananlardan almış oldukları aidatlar da parafiskal gelirlerdir. Bu gelirlerin takibi 6183 sayılı Kanun kapsamında değil, genel icra takiplerini düzenleyen İcra İflas Kanunu (İİK) hükümlerine göre yapılmaktadır²⁴.

1.1.7.2. Fonlar

Fonlar, devletin belirlediği bir amacı yerine getirmek için tahsis ettiği ekonomik kaynaklardır. Fon gelirleri, bütçe dışı imkanlardan elde edilmekte ve genel bütçe kalemlerinden ayrı yer almaktadır²⁵.

Türk Kamu Maliyesi sistemi içerisinde fonlar da bir tür kamu alacağı sayılmaktadır²⁶ ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümleri ile bankaların kendisine ödemek zorunda olduğu öz gelirleri ve fona devredilen bankaların alacakları 6183 sayılı Kanun çerçevesinde takip ve tahsil edilmektedir²⁷.

1.1.7.3.Köy Gelirleri

Köy gelirleri 6183 sayılı Kanun'un kapsamı dışında tutulmuştur. Köy tüzel kişiliğinin salma gibi kamusal nitelikte gelirleri olmakla birlikte, bunların tahsili 442

²³ Arslaner, s.62.

²⁴ Arslaner, s.63.

²⁵ Arslaner, s.69.

²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.161.

²⁷ Arslaner, s.71.

sayılı Köy Kanunu' na göre yürütülür²⁸. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesine giren bir kamu alacağının tahsili köyde söz konusu ise bu kanun hükümleri uygulanacaktır²⁹. Burada 6183 sayılı Kanun'un dışında kalan gelirlerden kast edilenler köy tüzel kişiliğine özgü gelirlerdir.

1.1.7.4. Türk Ceza Kanunu İle Tahsil Şekli ve Hapse Çevrilmesi Öngörülen Para Cezaları

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinin son fıkrası; *“Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur”*. Buna göre A seri ve 1 sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan açıklama ile Mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı, 6183 sayılı Kanun kapsamına göre değil, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmakta ve adli para cezalarının infazını Cumhuriyet Savcılıkları yerine getirmektedir. Ancak, anılan Kanun hükümlerine göre Cumhuriyet Savcıları tarafından infaz edilmek üzere hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde infaz; hapse çevrilemeyen para cezalarında bu cezaların tamamının tahsili, hapse çevrilerek infaz edilen adli para cezalarında ise hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili şeklinde yerine getirildiğinden, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 106. maddesinin 11. bendine göre, Cumhuriyet Başsavcılıklarınca 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezalarının bu Kanuna göre takip ve tahsili gerekmektedir.

1.1.7.5. Borçlanmalar

6183 sayılı Kanun kapsamı dışında kalan kamu alacaklarından birisi, borçlanma işleminden doğan alacaklardır. Devlet iki yolla borçlanma yapabilir. Bunlardan birincisi devletin özel hukuk tüzel kişisi sıfatıyla giriştiği zorunlu olmayan borçlanmadır³⁰. Bu borçlanma akitten doğan bir alacağa ilişkindir ve bu akit 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre kamu alacağı yaratmaz³¹. Diğer borçlanma yolu

²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.161.

²⁹ Çelik, s.33.

³⁰ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Turhan Kitapevi, Ankara, 1987, s.20.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.160.

ise zorunlu borçlanmadır. Bu borçlanmada kamu yükü ağır basmakta ve bu yolla borçlanmadan doğan gelirler kamu alacağı sayılmaktadır³².

1.1. KAMU ALACAĞI İLE VERGİ ALACAĞI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların devlet harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile doğru orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal değerlerdir.

Vergi alacağı, vergi kanunları ile doğan alacakları kapsar ve dayanağını Anayasa'dan alır³³. Vergi alacağı ile kamu alacağı ilişkisinde, vergi kamu alacağı çeşitlerinden biridir ve kamu alacağı geniş, vergi alacağı dar bir kavramdır³⁴.

Tablo 2: Kamu Alacağı- Vergi Alacağı İlişkisi

Benzerlikler	Farklılıklar
- Kaynakları devlet gücüdür. - Vergiler gibi diğer bazı mali yükümlülük kapsamındaki kamu alacakları da karşılıksızdır.	- Vergi alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı için alınmaktadır. Diğer kamu alacaklarının her biri farklı amaçlarla alınmaktadır. - Tahsili bakımından vergi alacağı ile diğer kamu alacakları farklılıklar arz etmektedir. - Vergiler kanundan doğarken, kamu alacaklarından biri olan idari sözleşmelerden doğan alacaklar, idari sözleşmelerden doğar.

Kaynak: Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi İcra Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, s.15.

1.2. KAMU ALACAĞI İLE ÖZEL ALACAK ARASINDAKİ İLİŞKİ

Kamu alacakları ile özel alacaklar dayanakları, tahsilat yöntemleri, karar ve yargılama mercileri gibi açılardan farklılıklar arz etmektedirler. Bu nedenle Türkiye dahil birçok ülkede kamu alacakları ile özel alacakların tahsilatını düzenleyen yasalar birbirinden ayrılmaktadır³⁵.

³² Çelik, s. 31.

³³ Gerçek, s.3.

³⁴ Bayraklı, s.15.

³⁵ Gerçek, s.18.

Tablo 3: Kamu Alacağı İle Özel Alacaklar Arasındaki Farklar

Kamu Alacağı	Özel Alacaklar
- Amaç kamu yararıdır. - Kamu alacağı karşılıksız olabileceği gibi, bir hizmet karşılığında da alınabilir. - Kamu alacağının dayanağı kanundur. Bu alacaklar kanundan, yani devletin egemenlik hakkından doğar. - Kamu alacağının bir tarafı alacaklı kamu idaresidir, diğer tarafta ise gerçek ya da tüzel kişiler yer almaktadır. Bu nedenle dikey ilişkiler mevcuttur. - Kamu borcunun ödeneceği yer ve vadesi kanunlarda açıkça düzenlenmektedir. - Henüz kesinleşmemiş alacaklar için de güvenlik önlemleri alınır. - Kamu alacağının tahsili için AATUHK hükümleri uygulanır. - Takip ve tahsiline yönelik kararlar doğrudan tahsil dairesi tarafından alınmaktadır. - Uyuşmazlıklar idari mahkemelerce çözümlenmektedir. (Vergi mah., Bölge İdare Mah., Danıştay).	-Amaç çıkart ve kardır. (Özel alacaklarda amaç kişisel tatmindir). -Özel alacaklar karşılıklıdır. Bir değişimin ya da bir zararın, haksız kazancın karşılığı olarak alınır. -Özel alacaklar ise akitten, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden doğar. -Özel alacaklarda taraflar eşit düzeyde olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Dolayısıyla yatay ilişkiler mevcuttur. -Borcun ödeneceği yer ve vadesi alacaklı ve borçlu tarafından birlikte tayin edilmektedir. -Ancak kesinleşmiş alacaklar için güvenlik tedbirlerinin alınması mümkündür. -Özel alacakların tahsilinde İİK hükümleri uygulanır. -Takip ve tahsili için bağımsız mahkemelerin kararı gerekmektedir. -Uyuşmazlıklar adli mahkemelerce çözümlenir.

Kaynak: Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.18.

Tablo 3'te de görüldüğü gibi kamu alacakları ile özel alacaklar arasında birçok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Kamu alacakları, özel alacaklar karşısında imtiyazlı bir yapıya sahiptir. Bu nedenle devlet egemenlik hakkına dayanarak, kendisi için önem arz eden alacakların takip ve tahsilinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve etkin yöntemleri içeren özel bir takip ve tahsilat yöntemi geliştirmiştir³⁶.

³⁶ Onar, ss.1648-1649.

1.3. KAMU ALACAĞI İLE TEMİNAT MÜESSESESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Teminatın kelime anlamı olarak tam karşılığı güvencedir³⁷. Teminat kavramı daha geniş olarak ifade edilecek olursa, olabilecek zararı gidermek için alınan karşılıktır. Hukuk dilinde ise, elde edilememe riski taşıyan bir alacak için alınan güvenceyi ifade eder³⁸. Bankacılık dilinde teminat ise; borcun geri ödenmemesi riskine karşılık banka alacağının tamamen veya kısmen güvence altına alınmasını sağlayan her türlü varlık, garanti ve kefaletler ile sözleşmeden doğan haklar olarak tanımlanmıştır³⁹.

Bu tanımlardan yola çıkılarak teminatın temel amacının alacağın tahsilinin garanti altına alınması olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısı ile kamu hukuku alanında teminatın işlevi de, devletin kamusal faaliyetlerini sürdürebilmesine finansman olan kamu alacaklarının tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak amacıyla, kamu alacağına karşılık olarak istenen güvenceyi ifade etmektedir.

Teminat müessesesi gücünü, kamu yararından alır. Dolayısı ile kamu alacağının devlet için önemi ayrıca kamu alacağını güvence altına alma fonksiyonu gereği teminat müessesesinin de önemini oluşturmaktadır.

Devletin topluma sunduğu hizmetlerde meydana gelen artış, kamu harcamalarının artmasına, dolayısıyla da harcamaları finanse eden kamu alacaklarına, özellikle de vergilere olan ihtiyacı arttırmıştır. Tarihsel süreç içerisinde kamu harcamalarında meydana gelen bu artış, harcamaların finansmanında kullanılacak olan kamu alacaklarının tahsil ve takibinin üzerinde titizlikle durulmasını gerektirmiştir. Çünkü süresinde ödenmeyen bir kamu borcunun zaman içerisinde maliyeti artmakta ve borçlusu tarafından ödenmesi zorlaşmaktadır. Bu bakımdan, kamu borçlusunun anapara borcunu dahi ödemediği bir durumda borcun fer'i alacaklarıyla artması, borçlunun ödeme kabiliyetini daha da sınırlamakta, dolayısıyla bu durum kamu finansmanı için kullanılması planlanan alacakların tahsil edilebilme şansını da düşürmektedir⁴⁰.

Bunun yanında devletin kamu alacağını çabuk ve tam olarak tahsil etme amacı ile bireylerin gelirlerinde azalma yaratan kamu borçlarını ödemeye direnç göstermesi, devlet ile yükümlülük sahibi kişiler arasında çıkar çatışmasının yer almasının bir sonucudur. Bireyler mal varlıklarını azaltmak, kaçırmak, doğru beyan

³⁷ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (06.02.2012).

³⁸ Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s.639.

³⁹ Servet Taşdelen, **Bankacılık Kanun Şerhi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006, s.538.

⁴⁰ Arslaner, s.25.

etmemek gibi yollarla kamu alacağının tahsilini risk altına sokmak eğilimindedirler. Bu nedenle kanun koyucu bu risklerin önlenmesi ve kamu alacağının takip ve tahsilinin gecikmeden yapılabilmesi için Türk vergi sisteminde yer alan vergilendirme aşamalarının her birinde kamu alacağını güvence altına alacak yöntemlere başvurmaktadır.

Bu yolların başında teminat müessesesi gelmektedir. Teminat müessesesinin çıkış noktası ve dayanağı, kamu alacağının takip ve tahsilinin gecikmeden ve tam olarak sağlanarak devlet faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi ve gelir dağılımında etkinlik sağlanarak düşük gelirli kimselere kamusal hizmet sunumunun sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesidir.

Teminat müessesesinin kamu alacağını korumak amacı yolunda en önemli özelliği olan ve aynı zamanda kamu hukuku açısından teminat müessesesinin özel hukuk alacaklarından farkını oluşturan husus ise; kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girme riski var ise, kamu borcu kesinleşmese bile devlet alacağını güvence altına almak için teminat isteme yoluna başvurabilmesidir. Ancak söz konusu özel alacak olduğunda alacağın güvence altına alınabilmesi için miktarı itibari ile kesinleşmiş bir borcun var olması gerekmektedir. Bunun nedeni kamu alacakları tahsil edilirken kamu yararı düşüncesi hakim olduğundan ve kamu hukukundan doğduklarından imtiyazlı alacaklardır ve tahsillerinde öncelik ve ayrıcalık tanınmaktadır. Yani eğer kamu borcu kesinleşmeden, idare tarafından alacağın tahsilinde risk ve belirsizlik oluşturacak durumlar belirlenirse, borç kesinleşmeden bu risklerin ortadan kaldırılabilmesi için kamu alacağı, teminat alınarak koruma altına alınır.

Kamu alacağının korunması yollarından biri olan teminat konusu, çalışmanın ana temasını oluşturması sebebiyle üçüncü bölümde daha detaylı olarak incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en geniş ve en sağlam olanı vergilerdir. Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır. Vergi, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak yakından ilgilendiren önemli bir mali araçtır⁴¹.

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre; “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları” kamu alacağı olarak ifade edilmiştir. Kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliği ve egemenlik hakkına dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı amacı ile koyduğu mali yükümlülüklerden doğan ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır ve devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemler ile sağladığı kamu gelirleridir⁴². Bu tanımlara göre vergi alacağı da bir kamu geliri olmaktadır⁴³. Kamu gelirleri, devletin topluma sunmak zorunda olduğu hizmetlerin yeterli ve kaliteli bir şekilde sağlanabilmesi için önem arz etmektedir. Bu nedenle kamu alacaklarının takip ve tahsilinin gecikmeden gerçekleştirilmesi esastır⁴⁴.

Türk Vergi Sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Gelir, kurumlar, gider, veraset ve intikal vergileri mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur. Beyan esasında verginin tarhına esas alınacak matrah unsuru, mükellef tarafından vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesi ödenecek verginin tutarını kanundaki oran

⁴¹ DPT, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001, s.7.

⁴² Arslaner, s.27.

⁴³ Akın Gencer Şentürk, “Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden “Teminat İsteme” Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk - İhtiyati Haciz Müesseseleri ile Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz, 2009, Sayı:67, s.266.

⁴⁴ Muhsin Koçak, **Vergi İcra Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s.80.

üzerinden ve bildirilen bu matrahı esas almak suretiyle hesaplar⁴⁵. Bu nedenle; beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarısının, mükelleflerdeki vergi bilinci kadar, vergi idaresi ve yargısının etkinliğine de bağlı olduğu hususunda genel bir görüş birliği vardır. Mükelleflerin beyanlarına dayanılarak alınan vergilerin, gerçeğe uygunluğunun vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından etkili bir şekilde ve süratle sağlanamaması halinde vergilerin, kamuoyunu rahatsız edici bir keyfiliğe dönüşmesi ve elde edilmek istenen amaçların gerçekleştirilememesi kaçınılmazdır⁴⁶.

Ancak Türk Vergi Sistemindeki, vergi kaçakçılığına ilişkin yaptırımların yetersizliği, vergi kanunlarındaki boşluklar, siyasi nedenlerle idari örgütün iyi işletilememesi, yargı organlarının yavaş işlemesi, kamuoyunun bu konudaki eğitimsizliği, mükelleflerin vergiden kaçınma eğilimleri gibi sebeplerle mükellefler tarafından verilen vergi beyanlarının doğruluğu tartışılabilir hale gelmiştir ve bu durumda vergi güvenlik önlemlerinin önem ve gerekliliği sonucunu ortaya çıkarmıştır⁴⁷.

Ayrıca vergi alacağının borçlusu olan kişi ya da kurumlar, çeşitli şekillerde kamu alacağının tahsilini zorlaştırmak için, mal varlıklarını azaltmak, kaçırmak veya başka bir şahsın üzerine geçirmek gibi çeşitli yöntemlere başvurmaktadırlar. Bu nedenlerle, bu riskin ortadan kaldırılması veya en aza indirilebilmesi için vergi hukukunda güvenlik önlemlerine ilişkin düzenlemeler oluşturulmuştur⁴⁸.

2.1. GÜVENLİK ÖNLEMİ KAVRAMI

Güvenlik önlemi kavramı dar ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dar anlamda güvenlik önlemleri; bir verginin konulmasındaki amaca uygun olarak düzenli ve optimum seviyede hasılatın elde edilmesini sağlayacak tedbir mekanizmalarıdır. Geniş anlamda ise; vergi hasılatının* belli bir sınır altına

⁴⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Kanunu**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2011, (VUK), s.88.

⁴⁶ Hasan Hüseyin Savaş, "Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı", **Mevzuat Dergisi**, Aralık, 2000, Sayı:39, s.1, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm> (10.02.2012).

⁴⁷ Harun Yeniçeri, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s.24.

⁴⁸ Koçak, s.80.

* Vergi hasılatı, vergilendirme kapasitesi sınırları içinde ve yasalar çerçevesinde öngörülen miktara yaklaştıkça vergi güvenliği de dolayısıyla optime ulaşmış olacaktır. Bu konuyla ilgili olarak hasılatın belli bir sınırın altına inmemesi amacı geniş anlamda ele alındığında vergi idaresinin maliyetleri yanı sıra vergi yükümlülerinin vergilendirme dolayısıyla yaptıkları harcamaları da yakından ilgilendirmektedir. Çünkü söz konusu vergilerin ödenmesi için yükümlüler muhasebe, defter ve belge gibi işlemler nedeniyle değişik tutarlarda maliyetlere katlanmaktadırlar (Yenal Öncel, Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39. Seri, 2001, s.39).

inmemesini sağlayacak uygulamaların yanı sıra vergi idaresinin etkinliğinin sağlanmasını da içermektedir⁴⁹.

Başka bir ifadeyle güvenlik önlemleri; bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde gerçekleşmesi beklenen ya da gerçekleşmiş vergi alacağının hazineye zamanında aktarılmasını sağlayacak koşulların oluşturulması için kullanılan araçlardır. Bunun için öncelikle doğru bir vergi tarhiyatını gerçekleştirebilecek bir zemin hazırlanması daha sonra ise tahakkuku gerçekleşen vergilerin tahsilatının vadesinde gerçekleştirilmesini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir⁵⁰.

Bu şekilde etkin işleyen bir vergi yönetiminin sağlanabilmesi için güvenlik önlemleri; vergilerin konulmasındaki mali, ekonomik ve sosyal amaçlara uygun olarak optimal hasılayı sağlayacak sistemde oluşturulmalıdır⁵¹. Dolayısıyla güvenlik önlemlerinin sınırını vergileme kapasitesi* oluşturmaktadır. Yani vergilemede keyfiliği önleyen vergilendirme yetkisinin sınırları, güvenlik önlemleri ile teminat altına alınacak vergi miktarının da sınırını oluşturmaktadır.

2.2. GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN SINIRI

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken yasal ve ekonomik sınırlara bağlıdır. Vergileme, anayasal ve yasal sınırlar içinde kaldığı ve yasaların öngördüğü ilkelere uygun olduğu ve ekonomik sınırları aşmadığı sürece verimlidir. Vergilemenin ekonomik sınırı, bir ülkeye ilişkin vergileme kapasitesinin (potansiyelinin) ekonomiye zarar vermeden en yüksek verimlilikte kullanılmasıdır. Bu sınırın aşılması, üretimin ve gelir dağılımının ciddi zarar görmesi yönünden ekonomik; sosyal direnişlere ve karşı koymalara neden olması açısından da siyasal sonuçlar doğurur. Bu nedenle bu sınıra vergilemenin güvenlik sınırı denmektedir⁵².

Bu sınır, verginin marjinal sosyal faydasının, marjinal sosyal maliyetine eşit olduğu noktadır. Yani vergi yükümlülerinin devlete ödeyeceği en son birim verginin, kendilerinin devlet hizmetlerinden elde edecekleri en son birim faydaya eşit olmasıdır⁵³. Bu noktanın aşılması vergilendirme yetkisine sahip devletin gücünü

⁴⁹ Yenal Öncel, "Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Araştırma Merkezli Konferansları**, 39. Seri, 2001, s.39.

⁵⁰ Yeniçeri, s.24.

⁵¹ Öncel, s.38.

* Vergileme kapasitesi; bir ülkenin üzerinde daha fazla vergi yükü taşıyamayacağı sınırı ifade etmektedir. Diğer bir tanımla, ülke düzeyinde tüm mükelleflerin vergi ödeme gücünün toplamıdır. (Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara,2009,(KM) s.182).

⁵² Yılmaz Aliefendioğlu, **Vergilemenin Ekonomik Sınırları**, s.596, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/akif-erginay-armagani/aliefendioglu.pdf> (11.02.2012).

⁵³ Yeniçeri, s.11.

kullanarak keyfiliğe kaçmasına ve bireylerin ödeme güçlerinin üstünde vergi yüküyle karşı karşıya kalmasına yol açacaktır.

Türk vergi sisteminde vergilemede keyfiliği ve vergileme kapasitesinin aşılmasını önlemek için vergileme yetkisinin sınırları anayasal güvence altına alınmıştır.

Vergiyle ilgili olarak Anayasa’da yer alan en önemli düzenleme; “Temel Haklar ve Ödevler” başlığını taşıyan ikinci kısmın, “Siyasi Haklar ve Ödevler” alt başlığının dördüncü bölümündeki “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddedeki düzenlemedir. Bu maddeye göre;

- *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

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

- *Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

- *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.”*

Bu düzenleme; birinci fıkra ile kamu geliri sağlama amacı gören verginin mali amacı, ikinci fıkra ile birinci fıkrada da değinilen “mali güce göre dağılım” ifadesiyle verginin sosyal amacı, ekonomi politikasının geliştirilebilmesi için kullanılabilme özelliği nedeniyle ekonomik amacı, üçüncü fıkra ile de, kanunîlik ilkesi, ortaya konulmak suretiyle vergiyle ilgili temel amaçlar ve ilkeler şekillendirilmiştir⁵⁴.

Vergilerin anayasa ve kanunlara dayandırılması, güvenlik önlemlerinin de dayanağını ve sınırını oluşturmaktadır. Çünkü güvenlik önlemleri, vergi alacağının miktarı ile sınırlıdır ve bu alacakları korumaya, tahsilini güvence altına almaya yöneliktir. Egemenlik gücünü elinde bulunduran devletin, vergi alacağını korumak amacıyla anayasal ve kanuni sınırları aşarak kendi çıkarları doğrultusunda yükümlülerin mal ve haklarına güvence tedbiri koymasının önüne geçilmesi gerekmektedir.

⁵⁴ Murat Özgür, “Vergi Hukukunun Kaynakları, Vergide Yeni Bir Düzenleme Alanı; Beyanname Düzenleme Rehberi ve Bağlayıcılığı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2007, Sayı:45, ,s.1.

Eğer devletin bu yetkileri anayasal güvence altına alınmazsa, vergilerin en önemli özelliği olan kamu yararı özelliği ile çelişkili bir durum ortaya çıkacaktır. Mükelleflerin vergilemede keyfilik sonucu zor durumda bırakılması, hayatını idame ettirmesine engel olunması, devletin alacağından fazla miktar için güvenlik tedbirlerine başvurulması, kamu hizmetlerinin finansmanına kaynak sağlayan yükümlülerin vergilerini ödeyemeyecek duruma gelmelerine ve devletin gelir kaybına neden olacaktır. Bu sebeplerle hem bireyin refahı hem de toplum refahı için vergi sisteminin anayasal dayanaklara oturtulması oldukça önem arz etmektedir.

2.3. GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Kamu alacaklısının kamu alacaklarını⁵⁵ korumak ve tahsil edebilmek için alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekmektedir. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun'un çeşitli hükümlerinde kamu alacağını koruyucu düzenlemelere yer verilmiştir. Örnek olarak teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, sorumluluk müessesesi, iptal davası, rüçhan hakkı gibi müesseseler verilebilir. Ancak tahsilat aşamasından önce de yani tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri mevcuttur. Bunların büyük bir kısmı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Örneğin; vergi denetimi, yoklama, inceleme.. gibi⁵⁶.

Bu açıklamalar sonucu kamu alacağını güvence altına alma amacına yönelik güvenlik önlemlerini tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası (tahsilat aşamasındaki) güvenlik önlemleri olarak iki ayrı başlıkta sınıflandırmak mümkündür⁵⁷.

⁵⁵ Güvenlik önlemlerinin sınıflandırmasında hem VUK hem de 6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeler ele alınacağı için, anlam karmaşasını önlemek amacıyla çalışma içerisinde güvenlik müesseselerinin kapsamına göre bazı yerlerde vergi alacağını da içine alan kamu alacağı kavramı kullanılmıştır.

⁵⁶ Yiğit, s.37.

⁵⁷ Yeniçeri, s.24.

Tablo 4: Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri
 Vergi Usul Kanunu kapsamındaki düzenlemeler
-Vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama, -Vergi kimlik numarası uygulaması, -Vergilerin açıklanması, -Vergi levhası, -Vergi istihbarat arşivi, -Belge düzeninin işletilmesi, -T.C. Kimlik Numarası, -Elektronik Vergi Dairesi Otomasyon (E-VDO), -KDV Risk Analizi Projesi (KDVİRA), -Vergi Dairesi Başkanlığı/ Defterdarlık Otomasyon Projesi (DEFGEL), -E-Beyanname, -Kredi kartıyla vergi tahsilatı projesi.
 6183 sayılı Kanun kapsamındaki düzenlemeler
-Teminat, -İhtiyati haciz, -İhtiyati tahakkuk,
Tarhiyat sonrası (tahsilat aşaması) güvenlik önlemleri
-Rüçhan hakkı, -İptal davası, -Sorumluluk müessesesi, -Ortaklığın feshini isteme, -Mal bildirimi.

Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda yer alan güvenlik önlemlerinin temel amacı kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Ancak kamu alacağının tahsilini güvence altına alan güvenlik önlemlerinin yanı sıra, zamanında ödenmeyen, yanlış veya eksik ödenen kamu alacaklarının tahsil sürecine kadar değerlerinin korunmasına yönelik bir dizi güvenlik önlemi de vergi sistemi içinde yer almaktadır. Bunlar, gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi, pişmanlık zammı gibi kamu alacağını miktar olarak korumayı amaçlayan güvenlik önlemleridir.

Bu açıklamalara göre güvenlik önlemleri iki ana sınıfa ayrılır. Bunlar, alacağın tahsilini güvence altına alan önlemler ile kamu alacağını miktar itibariyle korumaya yönelik önlemlerdir.

- Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik güvenlik önlemleri,
 - o Tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri,
 - o Tarhiyat sonrası (tahsilat aşamasındaki) güvenlik önlemleri,
- Kamu alacağını miktar itibariyle korumaya yönelik güvenlik önlemleri,
 - o Gecikme faizi,
 - o Gecikme zammı,
 - o Tecil faizi.

2.3.1. Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasına Yönelik Güvenlik Önlemleri

Vergi borcunun alacaklısı olan devlet açısından, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyip tahsil gerçekleşmez ise cebri icra yollarına başvurmak yerine vergi alacağını koruyucu bazı önlemlerin bulunması, alacağın daha kısa zamanda ve eksiksiz elde edilebilmesi yönlerinden daha avantajlıdır. Vergi borçlusu açısından ise vergi alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklara sahip olduğunun bilinmesi, vergi borcunun zamanında ödenmesini sağlayıcı bir faktördür⁵⁸.

2.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Güvenlik Önlemleri

Vergilendirme süreci, devletin egemenlik gücü altında önceliğe sahip bir kamu alacağı olan verginin doğması ile başlar. VUK'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay; *“vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülüdür”*, şeklinde ifade edilmiştir.

Vergilendirme sürecinin ikinci aşaması olan vergi matrahı*; gerekli indirim, istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu ortaya çıkan, üzerinden vergi salınacak değerdir. Verginin doğmuş olması tek başına yeterli değildir. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte vergi borcu doğmuş olsa bile verginin hesaplanması ve ödenecek aşamaya gelmesi için vergi matrahının sağlıklı bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir⁵⁹.

Vergi matrahının tespiti ile birlikte vergilendirme sürecinin üçüncü aşaması olan verginin tarhının gerçekleştirilmesi işlemine sıra gelmektedir. VUK' nun 20. maddesine göre; *“Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir”*.

⁵⁸ Çelik, s.47.

* Vergi matrahı spesifik ve advalorem matrah olarak ikiye ayrılmaktadır. Spesifik matrah; sayı, adet, metre, litre gibi miktarlarla ifade edilebilen değerlerin ölçüt alındığı bir matrah türüdür. Örneğin ÖTV ve MTV hesaplanırken spesifik ölçütler kullanılır. Advalorem matrahta ise, fiyat gibi ekonomik değerler ölçüt olarak alınır. Örneğin gelir ve kurumlar vergisi matrahları gibi.

⁵⁹ Tosuner, Arıkan, VUK, s. 82.

Türk vergi sistemi, esas olarak beyana dayalı tarh* işlemine dayanmaktadır. Beyana dayanarak yapılan tarhiyatta mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceği vergiyi, beyannamesinde hesaplayıp vergi dairesine vermektedir ve vergi dairesi tarh işlemini mükellefin beyanına göre gerçekleştirmektedir⁶⁰. Verginin mükellefler üzerinde yük oluşturmaları nedeniyle genel olarak vergiden kaçınma ve vergiyi kaçırma eğiliminin bulunması sonucu verginin zamanında ve esiksiz olarak tahakkuk ettirilebilmesi ve tarh işleminin sağlıklı gerçekleştirilebilmesi için bir dizi güvenlik önlemlerine ihtiyaç duyulmuştur.

Tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri üç başlık altında sınıflandırılabilir;

- Vergi denetimi yolu ile vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik uygulamalar,
- Vergi mükellefi veya sorumlusunun faaliyetlerinin takibi ile vergi güvenliğini sağlamaya yönelik uygulamalar,
- 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki düzenlemeler.

Gümrük vergilerinin VUK kapsamına girmemektedir. Bu nedenle VUK kapsamında yer alan tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri gümrük vergilerini kapsamamaktadır.

2.3.1.1.1.Vergi Denetimi Yolu İle Vergi Güvenliği Uygulamaları

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir. Geniş anlamıyla vergi denetimi; vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır⁶¹.

Vergi denetimin en önemli amacı vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlayarak vergi gelirlerinin artırılmasını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır. Vergi denetimi aynı zamanda mükelleflerin eğitilip vergi bilincinin

* Beyana dayalı tarh, olağan tarhiyat yöntemidir. Türk vergi sisteminde beyana dayalı tarhiyat dışında olağandışı tarhiyat yöntemleri de bulunmaktadır. Bunlar; ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyattır.

⁶⁰ Tosuner, Arıkan, VUK, s. 165.

⁶¹ Burak Alihan TECİM, **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Kaçağının Önemi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2008,s,55.

artmasını, hedeflenen mali ve ekonomik politikalara daha çabuk ve daha rahat ulaşılmasını sağlamaktadır⁶².

Vergi denetimi bünyesinde birçok denetim türünü barındıran geniş bir kavramdır. Genellikle vergi incelemesi kavramı ile aynı anlamda kullanılıyor olsa da vergi incelemesi de, vergi denetiminin bir alt koludur. Vergi incelemesi dışında; yoklama, arama, bilgi toplama da vergi denetimi türlerindendir.

Vergi denetim yöntemleri içerisinde en önemli ve en kapsamlı denetim yöntemi vergi incelemesidir. **Vergi İncelemesi**; içinde bulunulan dönemin ve kapanmış hesap dönemlerinin vergiye tabi faaliyetlerle ilgili işlemlerinin tamamlanması ve elde edilen gelirin ilgililerce beyan edilmesinden sonra beyan edilen vergilerin, defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi, araştırılması varsa hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik bir denetim şeklidir⁶³.

Vergi incelemesinin en önemli özelliği, sadece defter ve belgelerin değil, VUK'nun delil serbestisine* ilişkin hükümleri kapsamında bulunan her türlü delilin, mükellefin nezdinde derinlemesine araştırılmasıdır.

Vergi incelemesi vergi güvenliğini sağlama amacıyla dört fonksiyona hizmet etmektedir. Bunlar mali, ekonomik, sosyal ve hukuki fonksiyonlardır⁶⁴.

- Vergi güvenliğinin sağlanmasında, vergi incelemesinin **mali fonksiyonu**, vergi kaçakçılığının yarattığı gelir kaybını önlemektir. Ayrıca potansiyel vergi kaçırma eğilimlerinin tespiti suretiyle de katkısı oldukça büyüktür.

- Kayıt dışı ekonominin neden olduğu bütçe açıkları ve bütçe açıkları sonucu oluşan enflasyonist etkilerle savaşmak, kayıt dışı ekonominin incelemeler sonucu tespit edilerek vergi gelirlerinin artırılması amacı ise vergi incelemesinin **ekonomik fonksiyonuna** hizmet eder.

- Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması, anayasal güvence altına alınmıştır. Buna göre gelir elde eden herkesin bu gelir ile orantılı bir şekilde vergi ödemesi ve vergi kanunlarına tam uyumun gerçekleşmesi etkin bir vergi

⁶² Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.46.

⁶³ Tekin, Çelikkaya , s.155.

* VUK'nun 3. maddesinde delil serbestisi ilkesi tanımlanmıştır. Buna göre; “*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*”. Buna göre vergilendirmede ispat, biçimsel delillerle sınırlandırılmaz. Ancak maddede bu duruma, vergiyi doğuran olayla açık ilişkisi bulunmayan delillerin ispat aracı olarak kullanılamayacağı hükmüne bağlanarak delil serbestisi ilkesine istisnalar getirilmiştir. Bunlara örnek olarak yemin ve tanık beyanının ispat aracı olarak geçersiz sayılması gösterilebilir.

⁶⁴ Tekin, Çelikkaya , s.46.

incelemesinden geçmektedir. Bu yönüyle vergi incelemesi, vergi güvenliğinin **sosyal fonksiyonuna** hizmet etmektedir.

- Vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamak, kanunlara uymayanların bu durumdan kazançlı çıkmalarını engellemek açısından önemlidir. Vergi kanunları ile emredilen yükümlülüklerin yerine getirilmesinin sağlanmasının en etkin yolu vergi incelemesidir. Vergi incelemesinin bu amacı, **hukuki fonksiyonun** gerçekleştirilmesi amacını taşır.

Katma Değer Vergisi (KDV) sisteminin vergi hukuku literatürüne girmesi ile birlikte, vergi güvenliğine yönelik olarak vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak vergi incelemelerinin yanı sıra, cari yıl içinde yapılacak vergi denetimine yardımcı olacak diğer denetim türlerine ağırlık verilmesi gereği ortaya çıkmıştır⁶⁵.

Bu amaçla uygulanan vergi denetim yollarından biri **yoklamadır**. Sözcük anlamı olarak muayene, kontrol, sınav gibi anlamlar taşıyan yoklama; mükelleflerin faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dahilinde yapıp yapmadıklarının, bildirimlerini zamanında ve eksiksiz gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin, vergi yasalarından doğan belge, kayıt ve benzeri işlem ve uygulamalarla ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırıldığı bir vergi denetim tekniğidir⁶⁶.

Yoklamanın yaygın ve yoğun bir denetim tekniği olmasından dolayı vergi güvenlik önlemleri içinde önem arz eden bir uygulamadır. Yaygın ve yoğun bir denetimin amacı anında yapılacak denetimlerle geliri doğuran olayın maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulmasını sağlamak ve vergi ziyaına neden olacak suçların zamanında tespit edilip önlenmesini sağlamaktır. Suç fiilinin işlenmesinden bazen yıllarca sonra yapılmakta olan vergi incelemesi, vergi ziyayı ile ilgili delil ve izlerin bu süreçte ortadan kaldırılabilmesi ihtimali sonucu suç tespitinde ancak belli ölçüde yeterli olabilmektedir. Bu nedenle vergi ziyaına ilişkin delil ve izler ortadan kalkmadan anında yapılacak yoklamalarla vergi alacağı güvence altına alınmaktadır⁶⁷.

Vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasına yardımcı olacak ve denetimin gücünü arttıracak diğer bir müessese de **bilgi toplamadır**. Bilgi toplama*, belirli bir

⁶⁵ Metin Meriç, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s.44.

⁶⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara,2003, (VERGİ), s.42.

⁶⁷ Meriç, s.45.

* Bilgi toplama müessesesi VUK'nun 148. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit*

amaca yönelmiş ve bir yönetim uğraşısı olarak toplanan bilgilerin düzenlenmesidir. Diğer bir deyişle yönetim örgütündeki çeşitli birimlerin, birbirleriyle olan ilişkilerinde kullanılması nedeniyle oluşturulmuş bir sistemdir. Bilgi toplama sistemi, yalnız bilgileri toplayıp depo etme gibi işlemlerin yanında elde edilen bilgi yığını ve işlenmemiş ham veriler, sonuç çıkarılabilecek anlamlı bilgiler haline dönüştükten sonra, kaydetme, sınıflandırma, düzene koyma, hesaplama, özetleme, depolama, canlandırma, çoğaltma, rapor verme gibi aşamaları da içerir⁶⁸.

Sağlıklı bir vergi uygulaması bakımından bilgi toplama müessesesi büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemlerin izlenmesi, elde edilen sağlıklı bilgilerin, vergi ile ilgili ödevlerin gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin araştırılması bakımından tüm çağdaş vergi sistemlerinde bilgi toplama sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve işletilmesi amaçlanmaktadır⁶⁹.

Gerçekleştirilmesi ve sonuçları itibariyle büyük öneme sahip bir diğer vergi denetimine yardımcı müessese **arama**dır. Arama*, vergi suçuna ilişkin delillerin gizlenmesi suretiyle işlenen bir vergi suçuna ait delillerin suçu işleyen, suça iştirak eden veya yardım eden veya ilgisi bulunan diğer kişilerin işyerlerinde, ikametgahlarında veya bu kimselerin üzerlerinde aranıp meydana çıkarılması veya elde edilmesi amacıyla başvurulmuş bir müessesedir⁷⁰.

Aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgelerin ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilmesi yöntemi ile arama yapılan hallerde incelenmenin çabucak ve her işten önce halledilmesi hüküm altına alınmıştır. Buna göre arama, bir yandan arama müessesesinin niteliği bakımından bir yandan da mükellefin işlerinin aksamamasının ve idari açıdan sorun yaratabilecek işlerin bir an önce sonuçlandırılmasının sağlanması yönleriyle önem taşıyan bir müessesedir⁷¹.

ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar”.

⁶⁸Asena İlhan, **Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007,s.3.

⁶⁹ Akdoğan, VERGI, s.45.

* Arama yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi ve sulh yargıcından karar alınması gereklidir.

⁷⁰Ali Dayıoğlu, “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, Vergi Sorunları, vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4301 (19.04.2012).

⁷¹ Akdoğan, (VERGI), s.45.

2.3.1.1.2. Vergi Mükellefi Veya Sorumlusunun Faaliyetlerinin Takibi İle Vergi Güvenliğini Sağlamaya Yönelik Uygulamalar

Vergi güvenliğinin sağlanmasında doğrudan denetime yönelik olan vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama ve arama müesseselerinin yanında, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergiyi doğuran olaya neden olan faaliyetlerinin takibini kolaylaştırıcı uygulamaların varlığı da büyük önem taşımaktadır.

Buna yönelik uygulamaların başında olan ve en önemlisi **vergi kimlik numarası** uygulamasıdır. Bütün kişi ve olayların sayısal bir sisteme oturtularak izlenmesi teknolojinin ortaya çıkardığı bir zorunluluktur. Bu nedenle vergi idaresinin milyonlarca mükellefini izleyebilmesi hem bu kolaylıktan yararlanmasını hem de teknolojik zorunluluğa uymasını gerektirmektedir. Vergi numarası uygulamada sicil numarası adı altında 1950'li yıllardan beri kullanılmaktaydı. Ancak bir yasa hükmüne dayalı olarak değil, dar anlamda mükellefiyetler için bir başka ifade ile vergi dairesinin dosya ile takip ettiği mükellefiyetler için kullanılmaktaydı. Oysa önce 4008 Sayılı Kanun'la eklenen ve daha sonra 4108 Sayılı Kanun'la değiştirilen VUK'nun 8. maddesinin son fıkrası Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan herkese bir vergi numarası verilmesi mecburiyetini getirmektedir. Bu anlamda vergi numarası verilecek kişiler önceden uygulandığı şekliyle dar anlamda mükellefler değil, VUK'nun 8. maddesinde tanımlandığı üzere geniş anlamda mükellefler* ile mükellef olması beklenen kişilerdir⁷².

Kayıt dışı ekonomi ülkemizin en önemli sorunlarından biridir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin mali idarenin bilgisi içine alınması ancak ekonomik faaliyetlerde vergi kimlik numarasının kullanımı ile mümkündür. Finansal işlemlerde vergi kimlik numarasının kullanılması ile mal hareketi yanında nakit hareketleri daha kolaylıkla izlenebilmektedir. Bilgisayar teknolojisinin hızlı gelişimi mali idarelere milyonlarca işlemi izlemek, çok kısa zamanlarda çok büyük hesaplamaları yapabilmek imkanını sunmaktadır. Böylece, bazı işlemler otomatik olarak kontrol edilebilmektedir. Dolayısı ile vergi ödemekten kaçınan mükellefler vatandaşlık görevlerini yerine getirmek zorunda kalmaktadırlar. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi vergi tabanının genişlemesi sonucunu doğurur. Böylece kayıt dışı ekonominin

* Mükellef, kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmakta ve beyanname verme zorunluluğu olmasa veya süreklilik kazanmasa bile hemen herkes vergi borcu nedeniyle mükellef addedilmektedir. Mesela ehliyet alınırken ödenecek harç için veya motorlu taşıt iktisabı nedeniyle taşıma alım vergisi için mükellefiyet doğmaktadır.

⁷² M. Ali Özyer, "Vergi Kimlik Numarası", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran, 1998, Sayı: 66, s.1.

yarattığı haksız rekabetin ortadan kalkması kolaylaşır⁷³. Ayrıca devlet de vergi alacağını kolayca takip ederek daha etkin bir şekilde tahsil edebilme imkanına kavuşur.

Gerçek kişi mükelleflere yönelik olarak vergi kimlik numarası yerine **T.C. kimlik numarasının** kullanılmasına 2007 yılında geçilmiş ve bu amaçla MERNİS sistemi* aracılığı ile mevcut kişi ve mükelleflerin vergi kimlik numaraları T.C. kimlik numaraları ile eşleştirilmiştir⁷⁴.

Diğer bir vergi güvenliğini sağlama aracı **elektronik vergi dairesi otomasyon (E-VDO)*** uygulamasıdır. Eski adı **vergi dairesi tam otomasyon projesi (VEDOP)'dir**. Vergi uygulamalarında, verginin tahakkuku, tahsili ve denetimi vergi idaresinin en çok zaman kaybı yaşadığı vergilendirme aşamalarıdır. Bu aşamaların verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi verginin konusu olan ekonomik faaliyetlerin izlenebilmesine bağlıdır. Bu amaçla oluşturulmuş olan E-VDO uygulaması ile birlikte, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayar ortamında yapılarak iş yükünün azaltılması, verimlilik ve etkinliğin artırılması sağlanmaktadır. Örneğin, bu proje ile birlikte Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), kurumlar vergisi, gecikme zammı hesaplamaları, vergi kimlik numarası sorgulama gibi işlemler internet üzerinden kolaylıkla yapılabilir hale gelmiştir⁷⁵.

Kaliteli ve hızlı bir vergi sistemi amacına yönelik çalışmalardan bir diğeri ise; 2010 vergilendirme döneminden itibaren uygulanmaya başlanan **KDV İadesi Risk Analizi Projesi (KDVİRA)'dir**. Bu sistem ile KDV iade işlemleri açısından yurt çapında uygulama birliğinin sağlanmasını ve asgari bir standart geliştirilmesini amaçlanmaktadır⁷⁶. Bu proje kapsamında bütün iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade - mahsup taleplerine ilişkin listelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermeleri sağlanmış, önceden vergi dairesi personeli tarafından manuel olarak yapılan ve uzun zaman alan kontroller ve analizlerin tamamına yakını sistem tarafından otomatik olarak yapılarak vergi dairelerine rapor edilmeye başlanmış ve bu suretle KDV iadesi talep eden mükellefler ve vergi daireleri kırtasiyecilikten çok büyük oranda kurtarılarak iade işlemlerine de hız

⁷³ Namık Kemal Uyanık, “ Vergi Kimlik Numarasının Kullanımı ve Kayıt Dışı Ekonomi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 2001, Sayı: 105, s.46.

*Mernis, merkezi nüfus idare sisteminin kısa proje adıdır. Amacı nüfus kayıtlarının bilgisayar ortamına aktarılması ilçe nüfus veri tabanlarının oluşturulması ve hizmetin modernizasyonunun sağlanmasıdır.

⁷⁴ Maliye Bakanlığı, 2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara, 2011, s.121.

* 447 vergi dairesi, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 585 malmüdürlüğü otomasyon kapsamında bulunmaktadır (2012Yılı Bütçe Gerekçesi, s.123).

⁷⁵Yeniçeri, s.159.

⁷⁶ 2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, s.120.

kazandırılmıştır. Ayrıca iadelerde tedarikçilerin vergisel uyumları takip edilip mükellefler detaylı analizlere tabi tutularak haksız iadelerin önüne geçilmiştir⁷⁷.

KDVİRA kapsamında yapılacak sorgulamalarda yararlanılacak veri tabanının oluşturulması için izlenecek mükelleflerin vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde Defterdarlıklar tarafından **Vergi Dairesi Başkanlığı/ Defterdarlık Otomasyon Projesi (DEFGEL)** uygulaması için çalışmalar yapılmıştır ve çalışmalar bugün de devam etmektedir. DEFGEL otomasyon sistemi ile Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık Gelir Müdürlükleri bünyesinde gerçekleştirilen evrak, anlaşmalı matbaalar, tarhiyat öncesi/sonrası uzlaşma, genel yazı oluşturma ve yaygın yoğun denetim işlemlerinin otomasyon kapsamına alınarak iş yükünün azaltılması, çalışmalarda etkinlik ve verimliliğin artırılması hedeflenmektedir⁷⁸.

Devletin vatandaşlara karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetler ile vatandaşların devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesi şeklinde tanımlanabilecek **“E-Devlet”** uygulamalarının kapsamında olan uygulamalardan biri de **E- beyannamedir**⁷⁹. E- Devlet kavramının hayata geçirilmesinde önemli adımlardan biri olan E- Beyanname⁸⁰ uygulaması ile modern teknolojinin olanakları, idare yanında, mükelleflere de sunularak işlemlerde zaman ve enerji tasarrufu sağlanması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi ve mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanarak devlet gelirlerinin tahsilinin artırılmasıdır⁸¹.

Mükelleflerin takibinin otomatik olarak gerçekleştirilmesi ve işlemlerde kayıtlılığın artırılmasına yönelik olarak **kredi kartıyla vergi tahsilatı projesi**, 2008 yılından itibaren Türk vergi sistemi içerisinde yerini almıştır. Bu projenin amacı, MTV, trafik idari para cezaları, geçiş ücreti idari para cezaları ve Karayolları Taşıma Kanunu idari para cezalarının, protokol imzalanan bankaların kredi kartı ile www.gib.gov.tr adresinden ödenebilmesidir⁸².

Bir diğer mükellef işlemlerinin takibini kolaylaştırıcı araç **vergilerin açıklanmasıdır**. VUK'nun 5. maddesinde “vergi mahremiyeti” konusu hüküm altına alınmış olmakla birlikte, vergi kaybını önleme ve vergi mükelleflerini vergi ödemeye

⁷⁷ http://www.alomaliye.com/2011/talha_apak_elektronik.htm (19.6.2012).

⁷⁸ 2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, s.125.

⁷⁹ T. Tolga Kalkan, “E-Beyanname Uygulamasında Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart, 2007, Sayı: 171, s.1.

⁸⁰ Beyannameler 2004 yılından itibaren internet üzerinden alınmaktadır. E- Beyanname sistemi ile beyanname gönderme oranı %99 olup, 6111 sayılı Kanun kapsamında alınan beyannamelerin %99,85'i E-Beyanname ile alınmıştır(2012 yılı Bütçe Gerekçesi, s.127).

⁸¹ Semih Öz, “E-Devlet Uygulamaları Çerçevesinde İnternette Beyanname Alımı”, **Vergi Sorunları**, Kasım, 2004, Sayı: 194, s.15.

⁸² 2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, s.130.

zorlama açısından ve vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla yönelik olarak bir kısım bilgilerin kamuya açıklanması mahremiyetin ihlali sayılmamıştır⁸³. VUK'nun 4. maddesinde mükelleflerin vergi beyanı ve vergi borcu olanların açıklanması, mahremiyetin ihlali sayılmayan haller olarak düzenlenmektedir. Buna göre; mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı'nca açıklanabilmektedir. Vergilerin açıklanmasına örnek olarak vergilerin ilanı* ve **vergi levhası** uygulamaları verilebilir. Vergilerin ilanı, yükümlülere birbirlerini kontrol ederek dolaylı yoldan vergi kaçakçılığını önlemek için mükelleflerin ne miktarda vergi ödediklerinin açıklanmasıdır⁸⁴. Vergi levhası, mükellefin kimliğinin ve bir önceki gelir veya kurumlar vergisi dönemindeki beyanının yer aldığı özet bir mükellefiyet tanıtım tablosudur. Vergi levhasında, mükellefe ve bağlı olduğu vergi dairesine ilişkin bilgilerin yanında, gelir ve kurumlar vergisi matrahları ile hesaplanan vergiler yer almaktadır. Eski uygulamada mükelleflerin işyerlerinde vergi levhası asma zorunlulukları bulunmaktaydı. Bunun amacı, mükellef üzerinde psikolojik baskı yaratarak yüksek vergi ödemesini sağlamaktır. 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu vergi levhasının işyerinde asılı olma zorunluluğu kaldırılmıştır. Yapılan değişiklik sonrası asma zorunluluğu yerine işyerinde bulundurma ve istendiğinde ibraz zorunluluğu getirilmiştir⁸⁵.

Türk Vergi Sisteminin beyan esasına dayanması sonucu, mükellefler tarafından verilen beyanların doğruluğunun çeşitli yöntemlerle kontrolünün sağlanması gereklidir. Bu amaçla oluşturulan vergi güvenlik önlemlerinden biri de **vergi istihbarat arşividir**. Etkin bir vergilemenin ve denetimin yapılabilmesi için bilgilerin sürekli olarak vergi yönetimine aktarılması gerekmektedir.

Bu uygulamalar vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin daha kolay saptanabilmesinin ve izlenebilmesinin sağlanması açısından önem arz eder*.

⁸³Tosuner, Arıkan, VUK, s.80.

*Yapılan ilanlarda mükelleflerin ticari ve mesleki sırları gösterilmeyerek, yalnızca vergi miktarı açıklanmaktadır.

⁸⁴Yeniçeri, s.161.

⁸⁵ Erhan Gümüş, "Vergi Levhası İle İlgili Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **E- Yaklaşım**, Ekim, 2011, Sayı: 226, s.1.

* VUK'nun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, vergi istihbarat arşivinin oluşturulması için önemli adımlar atılmıştır. İlk kez 10 Mayıs 1989 günü ve daha sonra yayınlanan tebliğlerle bu konuda bir dizi tedbir yürürlüğe konulmuştur. Bu tebliğlere göre bazı meslek gruplarından veya kamu kurum ve kuruluşlarından düzenli olarak belli dönemler itibarıyla bilgiler alınmaktadır. Sürekli bilgi vermek zorunda olanlar VUK'nun 149. maddesinde belirtilmiştir.

2.3.1.1.3. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Düzenlemeler

Tarhiyat öncesi güvenlik önlemlerinden 6183 sayılı Kanun kapsamında yer alanlar;

- Teminat,
- İhtiyati haciz,
- İhtiyati tahakkuktur.

Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin, tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri başlığı altında ele alınmasının sebebi, henüz kamu alacağı kesinleşmeden, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına yönelik olarak alınan tedbirler olmalarından kaynaklanmaktadır⁸⁶.

Teminat ile ihtiyati haciz müessesesinde uygulama alanı olarak kamu alacağının aşamalarında farklılıklar bulunmaktadır. Teminat müessesesi doğrudan henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının gelecekte tahsilatını güvence altına almak için düzenlenmiş kanuni bir müessesedir. Ancak ihtiyati haciz müessesesi henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarına uygulandığı gibi tahakkuk etmiş ancak vadesi gelmemiş ve vadesi geçmesine rağmen ödeme emri gönderilmemiş kamu alacaklarına da uygulanmaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken husus; mükellefe ödeme emri tebliğ edildikten sonrada ihtiyati haciz uygulamasına gidilebileceğidir. Şöyleki, eğer mükellef kendisine gönderilen ödeme emrine karşı dava açarsa ve bu dava sürecinde yürütmenin durdurulmasını talep ederse, bu talebinin gerçekleştirilebilmesi için mükelleften teminat istenecektir. Eğer süresinde teminat gösterilmezse, yürütmenin durdurulması kararı ile tahsili geciktirilen borç miktarı kadar idare ihtiyati haciz uygulamasına gidebilecektir.

2.3.1.1.3.1. Teminat

Kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat müessesesi gelmektedir⁸⁷. Teminat kelime anlamı olarak güvenceyi ifade etmektedir. Vergi icra hukuku açısından ise; kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belli sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi

⁸⁶ Arslaner, s.147.

⁸⁷ Çelik, s.35.

üzerine, kamu borçlusunca, borcuna karşılık olarak kanunda öngörülen değerleri güvence olarak göstermesi anlamına gelir⁸⁸.

Teminat müessesesi, kamu alacağının güvence altına alınması sonucu, hem Devletin haklarının korunması hem de yükümlü hakkında zor kullanmaya yol açan diğer önlemlere başvurulmasını gereksiz kılmak bakımından önem arz eder⁸⁹.

Teminat müessesesinin diğer bir önemli özelliği ise; kendine özgü bir yöntemle paraya çevrilebildiği için, alacaklının daha çabuk bir şekilde alacağını tahsil edebilmesine imkan vermektedir. Ayrıca teminat istenmesi, diğer güvenlik önlemlerine göre kamu alacağının daha az masrafla tahsil edilebilmesini sağlamaktadır⁹⁰.

6183 sayılı Kanun ve diğer kanunların teminat ile ilgili düzenlemelerinde temel amaç kamu alacağının tahsilini güvence altına almaktır. Ancak teminat uygulaması bakımından, bazı düzenlemeler kamu alacağını güvence altına almanın yanı sıra mükellefin bazı haklardan yararlanmasını sağlama amacını da gütmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde ayrıntılı düzenlenme alanı bulan 'teminat' kavramı tamamen kamu alacağının güvence altına alınması amacını taşımaktadır. 6183 sayılı Kanundaki 9. maddeyi diğer teminatla ilgili maddelerden ayıran en önemli özellik teminat isteminde ilk harekete geçen tarafın vergi dairesi olmasıdır⁹¹. Vergi dairesinin teminat istemiyle kamu alacaklarının kesinleşmesi durumunda, zamanında tahsilatın sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi dairesinin teminat isteyebilmesi için kanunda sayılan teminat istenilmesini gerektirecek hallerin meydana gelmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre teminat istenilmesini gerektirecek haller şunlardır;

- VUK'un 344. maddesinde belirlenen vergi ziyai cezası kesilmesi gereken haller,
- VUK'un 359. maddesinde belirlenen kaçakçılık suçlarını oluşturan haller,
- Türkiye'de ikametgahı bulunmayan bir kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tehlikede olduğunu gösterdiği haller.

⁸⁸ Fethi Heper, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Web-ofset, Eskişehir, 2006, s.241.

⁸⁹ Şimşek, s.82.

⁹⁰ Gerçek, s.126.

⁹¹ Bayraklı, s. 32.

Teminat istenmesini gerektiren bu üç durumun ilk ikisi; VUK kapsamındaki nedenlerdir. Bu nedenler genel düzenleme olarak adlandırılır ve sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Ancak kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının olmaması durumunda teminat müessesesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dahil, tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu durum ise özel düzenleme olarak adlandırılmaktadır⁹².

Vergi dairesi; vergi inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplara göre alacağı karşılayacak miktarda ve kanunda gösterilen ekonomik değerler itibariyle teminat isteminde bulunabilmektedir. Vergi dairesinin teminat istemi için, vergi inceleme elemanlarınca incelemeye başlanılmış olması yeterli değildir. Bunun yanında bir inceleme raporu ile vergi kaybının ispatlanmış olması gerekmektedir⁹³.

6183 sayılı Kanun’un 9. maddesi dışındaki düzenlemelerde teminat isteminde ilk harekete geçen taraf vergi dairesi olmamaktadır. Vergi kanunlarında kamu borçlusunun borcunu ifa ederken bazı imkanlar sağlayabileceği düzenlemeler mevcuttur. Devlet mükellefe bazı imkanlar sağlarken bir yandan da kamu alacağını tehlikeye atmamak zorundadır. Bunun için kamu borçlusu ancak teminat göstermesi şartı ile bu imkanlardan yararlanabilecektir. Dolayısı ile bu gibi durumlarda ilk harekete geçen taraf borçlu olmaktadır. Çünkü bu imkandan yararlanıp yararlanmamak borçlunun iradesine ait bir durumdur. Oysa 9. maddede vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinin vergi inceleme elemanınca rapora bağlanması halinde vergi idaresi harekete geçerek teminat isteminde bulunmak zorundadır. Kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının bulunmadığı hallerde kamu alacağının tehlikede olduğunun tespiti halinde ise vergi dairesinin teminat isteme zorunluluğu olmamasına rağmen takdir yetkisi yine vergi dairesine bırakılmıştır. 9. maddenin tersine kamu borçlusunun ilk harekete geçtiği durumlara örnek olarak, kamu borçlusu borcunu ödediği takdirde zor duruma düşecek ise teminat göstermek şartı ile borcunu erteletme imkanından yararlandığı tecil müessesesi verilebilir. Diğer bir örnek ise; kamu borçlusunun itiraz ettiği bir kamu borcunun tahsilini durdurmak amacıyla yürütmenin durdurulması müessesesinden yararlanabilmek için teminat göstermesi gereğidir.

⁹² Candan, AATUHK, s.78.

⁹³ Mustafa Gülseven, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1999, s.79.

2.3.1.1.3.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz⁹⁴; ileride tahakkuk edecek olan ve henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz şeklinde tanımlanmaktadır⁹⁵.

Kamu alacaklarının özellikle vergi alacaklarının, alacaklı idarenin eline geçebilmesi için tamamlanması gereken oldukça uzun bir süreç vardır. Kamu borçlusuna karşı cebren takip ve tahsil yollarına başvurulabilmesi için öncelikle muaccel hale gelen bir borcun ödenmesi için bir ödeme emri tebliğ edilmesi ve bunun üzerine yedi günlük ödeme veya dava açma süresinin geçmesi gerekmektedir⁹⁶. Vergiler bakımından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan, tarh-tebliğ ve tahakkuk aşamalarını izleyen bu süreçte cebri icra aşamasında yeni safhalar eklenmektedir. Bu sürecin izlenmesi sırasında kamu borçlusu, mameleki üzerinde ilke olarak tam bir fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. Kötü niyetli bir borçlu bu yetkisini alacaklı tahsil dairesi aleyhine kullanarak cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına yol açabilir. Dolayısıyla cebri icra süreci sonunda kamu alacağının tahsiline imkan verecek, borçluya ait hiçbir mal varlığı bulunamayabilir. Bu tehlikeyi önlemek ve böylece cebri icra sürecini anlamlı kılabilmek amacıyla vergi icra hukukunda ihtiyati haciz kurumuna yer verilmiştir⁹⁷.

İhtiyati haciz uygulamasının ön koşulu bir kamu alacağının mevcut olmasıdır. Dolayısıyla ödenmiş, zamanaşımına uğramış, terkin edilmiş ya da affa uğramış vergi borçlarından dolayı ihtiyati haciz uygulanmaması gerekir. Buna karşın, kamu alacağının uyuşmazlık halinde olması ya da tahsil edilebilir duruma gelmemiş olması ihtiyati haciz uygulanmasına engel teşkil etmez. İhtiyati haciz müessesesinin uygulanabilirliği için 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen hallerin mevcut olması gerekmektedir. Bu haller gerçekleştiğinde idare derhal ihtiyati haciz uygulamak zorundadır ve ihtiyati hacizler belli bir süre için konulmayıp kaldırılmadığı müddetçe devam edecektir⁹⁸.

⁹⁴ 6183 sayılı Kanun'un 13.maddesinde ihtiyati hacze yol açan hallerden herhangi birinin olması durumunda ihtiyati haczin alacaklı kamu idaresinin mahallin en büyük memurunun kararı ile uygulanacağı belirtilmiştir. İhtiyati haciz uygulamasının muhatabı borçludur.

⁹⁵ Çelik, s.55.

⁹⁶ Gerçek, s.137.

⁹⁷ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1998, (İCRA), s.11.

⁹⁸ Dönmez, İCRA, s.20.

İhtiyati haciz uygulanmasını gerektiren haller 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde 7 bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar;

- Teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı;
- Kamu borçlusunun belirli bir ikametgahının olmaması;
- Kamu borçlusunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma olasılığının bulunması;
- Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belirli sürede teminat ya da kefil göstermemiş olması ya da gösterdiği kefilin kabul edilmemesi;
- Mal bildirimine çağırılan kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması ya da eksik bildirimde bulunması;
- Para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davası açılmış olması;
- Kamu borçlusunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarruflarının var olmasıdır.

Kamu borçlusundan istenilen teminatın gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Buna rağmen, ihtiyati haciz yoluna gidilmesi halinde, bu ihtiyati haciz işlemi sebep yönünden sakat olduğundan iptal edilmesi gerekir. Kamu alacağı teminat ile koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun seçilmesi zor durumlara neden olabilir. Ancak teminat istenmesi gereken bir durumda gösterilen teminatın alacağın tamamını karşılayamaması halinde, kamu alacağının teminatla korunmayan kısmı için ihtiyati haciz yoluna gidilebilir⁹⁹.

Borçlu tarafından Kanunda öngörülen süre içerisinde teminat veya kefil gösterilmezse ya da gösterilen kefil kabul edilmezse bunun yaptırımı ihtiyati haciz olacaktır¹⁰⁰. Teminat istenmesi durumunda bu işlemin sonucunun beklenmesi gereği vardır. Bu bent de sonucun olumsuz olması durumunda ihtiyati haciz uygulanacağını düzenlemektedir. Dolayısıyla teminat istendiğinde verilen süre dolmadan önce ihtiyati haciz uygulanamayacağını göstermektedir. Uygulamada teminat göstermesi istenen borçlu hakkında verilen süre dolmadan da ihtiyati haciz uygulaması yapılmaktadır. Bu bent hakkında önemli bir husus, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında gösterilmemiş olmasıdır. Buna göre teminat gösterilmesi gereken alacak henüz tahakkuk etmemiş bile olsa, borçlu süresinde teminatı göstermediğinde

⁹⁹ Bayraklı, s.45.

¹⁰⁰ 6183 sayılı Kanun'da yer almamıştır. VUK 14. maddesine atıf yapılmıştır, Bu maddeye göre idare tarafından belirlenecek sürelerin 15 günden az olamayacağı ifade edilmiştir.

ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan doğrudan ihtiyati haciz uygulaması yapılacaktır¹⁰¹.

6183 sayılı Kanun'un ihtiyati haciz ile ilgili son maddesi olan 16. maddesine göre borçlu, 10. maddede sayılan teminatlardan menkuller haricinde herhangi birisini teminat olarak gösterdiği takdirde, ihtiyati haciz, haczi koyan tahsil dairesi tarafından kaldırılacaktır. Gösterilecek teminatın kamu alacağını karşılayacak değerde olması önem arz etmektedir. Menkul mallar ihtiyati haczin kaldırılmasında teminat olarak kabul edilmemektedir. Buna neden olarak ihtiyati haciz uygulamasının teminat istenmesine göre daha ağır bir durum olduğu ve daha kuvvetli teminata gerek olduğu, ihtiyati haczin ne kadar süre ile devam edeceğinin belli olmaması sonucu vergi dairelerinin bu eşyayı kabulüne ve uzun zaman korumalarına olanak olmaması gösterilebilir. 6183 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre şahsi kefalet gösterilmesi de anılan 16. maddede belirtilmediği için ihtiyati haczin kaldırılmasına yol açmaz. İhtiyati haczin, bu haczi uygulayan tahsil dairesi tarafından kaldırılacağı 16. maddede ifade edilmiştir. Buna göre ihtiyati haciz niyabeten yapılmış ise bu haczin kaldırılması da niyabeten uygulamada bulunan tahsil dairesine ait bir işlemdir. İhtiyati haczin kaldırıldığı borçluya veya üçüncü kişiye tebliğ edilmesi gerekir¹⁰². Eğer ki kamu borçlusu usulüne uygun teminat göstermesine rağmen idare ihtiyati haczi kaldırmazsa bu işlem dava konusu yapılabilir. Dava idarenin aldığı açık ya da zımni red kararının hukuka uygun olup olmadığının incelenmesi ile sınırlıdır. Dava süresi ihtiyati haczin kaldırılması talebi açıkça reddedilirse red işleminin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gündür. İdare 60 gün içinde bir cevap vermezse zımnen reddedilmiş sayılır ve ilgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren 30 gün içinde idarenin zımnen red kararına karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler¹⁰³.

2.3.1.1.3.3. İhtiyati Tahakkuk

Kamu alacaklarının korunması için hukuk sistemimizin bir başka uygulaması da ihtiyati tahakkuk müessesesidir. İhtiyati tahakkuk, alacaklı kamu idaresi bakımından alacağın tahsilinin tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasını beklemeyip kamu alacağının güvence altına alınması açısından önemli ve etkin bir

¹⁰¹ Kazım Yılmaz, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Aralık,2006, s.169.

¹⁰² Pınar Yayar, **Kamu Alacaklarının Korunması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 74.

¹⁰³ Dönmez, (İCRA), s.94.

müessesedir. Kamu borçlusu açısından ise bu uygulamanın varlığı caydırıcı bir etki göstermektedir¹⁰⁴.

Sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için uygulanabilen ihtiyati tahakkuk müessesesi ile VUK'nda düzenlenen tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden mükellefin vergi borçları ihtiyaten tahakkuk ettirilir. Bu durumda mükellefin borçtan önce sorumluluğu doğmaktadır¹⁰⁵.

Vergi alacağının korunması için teminat istenmesi halinde, borçlunun doğrudan doğruya malvarlığının aktifini etkilememekte, sadece idari bir kararla bu malvarlığının pasifini etkileyecek nakdi, ayni ya da kefalet şeklinde bir teminat alınmaktadır. İhtiyati hacizde ise, idari bir kararla ve idari icra yollarıyla borçlunun malvarlığının aktifine giren bir unsura el konulmaktadır¹⁰⁶. Ancak ihtiyati tahakkuk müessesesinde alınan kararlar ve önlemler doğrudan doğruya vergi alacağının kendisine yöneliktir ve ihtiyati tahakkuk sonucu kesin bir borç söz konusu olmayıp, uygulamanın işlerliği ve etkinliği ihtiyati haczin uygulanması ile birlikte ortaya çıkmaktadır¹⁰⁷.

2.3.1.2. Tarhiyat Sonrası (Tahsilat Aşaması) Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat sonrası güvenlik önlemleri; tarhiyat işlemi gerçekleşmiş ve tahsilat aşamasına gelmiş olan verginin tahsilatının gerçekleşmesini sağlayan, vergi yasaları ve diğer yasalarda düzenlenmiş olan güvenlik önlemleridir¹⁰⁸.

Tarhiyat sonrası güvenlik önlemleri 6183 sayılı AATUHK kapsamında yer almaktadır. Buna göre, tarhiyat öncesi güvenlik önlemlerinden VUK kapsamında olanlar için, sadece kamu alacaklarından vergi gelirine yönelik olan bu önlemler tarhiyat sonrası aşamada 6183 sayılı AATUHK kapsamına giren tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır.

Kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tarhiyat sonrası güvenlik önlemleri¹⁰⁹;

- Rüçhan hakkı,
- İptal davası,
- Sorumluluk müessesesi,

¹⁰⁴ Cem Barlas Arslan, "İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım, 2010, Sayı: 215, s.1.

¹⁰⁵ Gerçek, s.159.

¹⁰⁶ Gerçek, s.160.

¹⁰⁷ Özbacı, s.254.

¹⁰⁸ Yeniçeri, s.24.

¹⁰⁹ Yigit, s.37.

- Ortaklığın feshini isteme,
- Mal bildirimidir.

2.3.1.2.1. Rüçhan Hakkı

Vergi İcra Hukuku uygulaması açısından rüçhan hakkı 6183 sayılı Kanun'un "Diğer Korunma Hükümleri" başlıklı 21. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Kamu yararı nedeniyle kamu alacaklarının diğer alacaklar karşısında korunmasına ve öncelikli olarak tahsilinin sağlanmasına yönelik olarak düzenlenmiş olan bir müessesedir. Devletin kamu alacaklarından yoksun kalmasının önlenmesi temel amacıdır¹¹⁰.

Rüçhan kelime olarak; öncelik, üstünlük, imtiyaz şeklinde tanımlanmaktadır. 6183 sayılı Kanun'a göre rüçhan hakkı, haciz ve iflasta, alacaklı olan kamu idarelerine alacaklarını öncelikli olarak elde edebilme hakkını vermektedir. Dolayısı ile rüçhan hakkı, üçüncü şahıslara ait alacakların söz konusu olması halinde kamu alacağını üstün kılan bir güvenlik müessesesidir¹¹¹.

6183 sayılı Kanun'un 21. maddesine göre rüçhan hakkı uygulaması, tahsil dairesinin daha önce açılmış bir hacze iştirak etmiş olması durumunda söz konusu olabilecektir. Diğer bir ifade ile haczin tahsil dairesince açıldığı durumlarda sair kamu alacaklıları dahil diğer tüm alacaklıların, satılan malların bedelinden kamu alacağının haczi yapan kamu idaresinin tamamının tahsil etmesinden önce bir pay almaları mümkün değildir¹¹².

Rüçhan hakkı, kamunun menfaati nedeniyle vergi alacaklarının diğer alacaklardan üstün sayılması ve bazı hallerde diğer alacaklardan öncelikli olarak tahsili yoluna gidilebilmesi açısından önem arz eder. Böylece devlet kamu alacaklarından mahrum kalmamak suretiyle kamu hizmetlerinin finansmanını daha kolay sağlayabilmektedir¹¹³.

Rüçhan hakkı müessesesinde kamu alacaklarının korunması amacına yönelik olarak üç şekilde düzenleme mevcuttur. Bunlardan biri; 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde yer alan; kamu alacağı için haciz kararı alınmış olması,

¹¹⁰ Bayraklı, .s.58.

¹¹¹ Selami Gür, "Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Rüçhan Hakkı", **E-Yaklaşım**, Kasım, 2011, Sayı: 227, s.1.

¹¹² Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, Adana, 2007, s. 41.

¹¹³ Bayraklı, s.58.

söz konusu kamu alacağının iştirak ettiği haczin, kesin haciz olması gereği* ve üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulması şartlarının sağlanması ile hacze iştirakin gerçekleştirilmesidir.

Hacze iştirak vergi alacakları için büyük önem taşımaktadır. Vergi borçlusunun borçları için mal varlığı üzerine konulmuş olan hacze iştirak edememesi veya iştirak etmesine rağmen öncelik hakkının olmaması vergi alacağının tahsil edilememesi sonucunu doğuracaktır. Rüçhan hakkı düzenlemesiyle kamu alacağının hacze öncelikle katılma hakkının elde edilmesi, vergi alacağı için bir güvence yaratmaktadır¹¹⁴.

Kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik ikinci bir düzenleme de kamu alacaklarının rehinli alacaklar karşısındaki durumudur. 5479 sayılı Kanun ile 2006 yılında yapılan değişiklik sonucu; rehinli alacakların kamu alacağına karşı öncelikli olabilmesi, tarih olarak ilk haczin rehinli alacak için koyulmuş olmasına bağlıdır. Buna göre; rehinli alacak tarih olarak ilk sırada ise, genel bütçe kapsamında olan* vergi, resim ve harçlar, rehinli alacağa karşı öncelik hakkını kaybetmektedir.

Ancak bu kuralın bir istisnası vardır. Kamu alacağı, malın aynından doğan bir alacak ise örneğin gümrük vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi, bu durumda malın aynından doğan alacakların üstünlük hakkı vardır ve rehinli alaktan önce alacağını tahsil etme hakkına sahiptir¹¹⁵.

Rehinli alacak birinci sırada yer almıyor ise, genel bütçe kapsamındaki alacakların imtiyaz hakkına sahip olması, idari para cezaları, ecrimisil ve SGK primleri açısından istisna tutulmuştur. Eğer kamu alacağı genel bütçe kapsamındaki idari para cezası, ecrimisil veya SGK prim alacağı ise, rehinli alacağın birinci sırada olup olmamasının bir önemi kalmadan bu imtiyazdan yararlanamaz.

Son olarak üçüncü düzenleme ise; borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması halinde kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak, diğer imtiyazlı alacaklar karşısındaki durumudur. Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada yer alacaktır. Üçüncü sırada, bu sıranın önceliğini alan bir alacağın bulunması halinde, kamu alacakları da öncelikli alacakla aynı sırada yer

* İhtiyati hacze iştirak mümkün değildir.

¹¹⁴ Bayraklı, s.59.

* Gelir, kurumlar, katma değer vergileri ile gelir vergisi stopajı, resim, harç, gecikme zammı, gecikme faizi gibi.

¹¹⁵ Bayraklı, s.62.

alacak ve bu alacaklar tamamen tahsil edilinceye kadar diğer imtiyazlı alacaklara bir pay ayrılmayacaktır. Öncelik hakkı bulunan alacak ile kamu alacağı toplamının, bu sıraya tahsis edilen tutardan fazla olması halinde ise tahsis edilen tutarın garameten taksim edileceği tabiidir¹¹⁶.

2.3.1.2.2. İptal Davası

Hukuki bir mahiyeti bulunan herhangi bir karar ve fiilin hükümsüzlüğünü sağlamak için açılan davaya iptal davası denir¹¹⁷. Kamu alacaklarının korunması amacıyla açılan iptal davası, borçlunun, alacaklıların zararına olarak yaptığı bazı tasarruflarını hükümsüz hale getirmek amacıyla açılan bir davadır¹¹⁸.

6183 sayılı Kanun'un 24. maddesinde bu amaçla yapılan düzenleme ile iptale konu olan tasarruflar; ivazsız tasarruflar, ivazsız sayılarak hükümsüz olan tasarruflar ve geçersiz sayılan başka tasarruflar olmak üzere üç grupta toplanmıştır:

- İvazsız tasarruflarla bağışlama sayılan tasarruflar, Kanunun 27. ve 28. maddelerinde düzenlenmiştir.
- Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar, ödeme güçsüzlüğü içinde iken yapılan tasarruflardır. Bu işlemler ise, 29. maddede düzenlenmiştir.
- Sonuncu grup ise, kamu alacağının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla, kamu alacağını ödemeyen kişilerce yapılan tasarruflardır. 30. maddede düzenlenen bu işlemler, borçlunun olağan durumlarda yapmayacağı şekilde mal varlığını azaltıcı yöndeki girişimleridir.

6183 sayılı Kanun'un 24. maddesinde sayılmış olan girişimler, vergi borçlusunun, yükümlülüklerini yerine getirmemek amacıyla kötü niyetli ve vergi alacağının tahsilini tehlikeye sokan tasarruflardır. İptal davası ile bu tasarrufların bazıları hükümsüz sayılmak bazıları da iptal ettirilmek suretiyle, işlem ortadan kaldırılarak kamu alacağının temini amaçlanmaktadır. İptale konu edilecek tasarruflar; görünürde karşılıklı işlem imajı taşıyan ancak karşılık olmaksızın yapılan işlemlerdir. Bu işlemlerin iptali ile hem vergi alacağının tahsiline imkan sağlanmakta hem de kötü niyetli tasarrufların kabul edilemez olduğu gösterilmiş olmaktadır¹¹⁹.

¹¹⁶ Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku Uygulaması, Makale / İnceleme ve Yorumlar**, İzmir, 2008, s.348.

¹¹⁷ Özbacı, s. 309.

¹¹⁸ Bayraklı, s. 60.

¹¹⁹ Bayraklı, s.67.

İptal davası, eşyanın doğrudan doğruya aynına taalluk etmez, alacaklıya sadece iptal edilen tasarrufa konu olan malların değeri üzerinden alacağını tahsil etmek yetkisini verir. Başka bir ifade ile alacaklı malın mülkiyetini elde edemez.

Borçlunun iptale tabi bir tasarrufla elinden çıkardığı mal, bu tasarruf sonunda mal sahibi durumunda olan şahsın mamelekinde kalmakta devam eder. Fakat iptal ile alacaklı o malı sanki borçluya aitmiş gibi haczettirmek ve paraya çevirmek hakkına sahip olur. Yani kamu alacağının karşılıksız kalması durumunda borçlunun tasarrufundan çıkmış olan varlıklara ilişkin borçlu ile üçüncü şahıs arasında yapılmış olan işlemin hukuki değerinin olmadığı ve dolayısı ile bu işlemlerin geçersiz kılındığı anlamında düzenlenmiş olan iptal müessesesi, bir yandan alacaklıyı korurken diğer yanda da kötü niyetli borçluların muvazaalı işlemlerini geçersiz kılmaktadır¹²⁰.

2.3.1.2.3. Sorumluluk Müessesesi

Vergi hukukunda bir vergi borcunun ödenmesi veya bununla ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesi sadece mükellefler üzerinde toplanmayıp birden fazla kişiye sorumluluk yüklendiği durumlara sıkça rastlanmaktadır¹²¹. Vergi sorumluları ve kanuni temsilcilerinin bu denli önemli olmalarının nedeni kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlamalarıdır.

Vergi hukukunda kanuni temsilciye yer verilmesinin üç önemli nedeni vardır¹²².

- Kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynağı olan vergilerin verimli bir şekilde tahsil edilmesi, vergi kanunlarında gösterilen ödevlerin mükellef veya vergi sorumluları tarafından zamanında ve tam olarak yerine getirilmesiyle mümkündür. Vergi hukukunda vergi mükellefiyeti veya sorumluluğu için fiil ehliyetine sahip olmak şart değildir. Vergi ödevini yerine getiremeyecek durumda olan yani fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin de vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde bu kişilerden vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilebilmesi için vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirecek kişilere verilmesi için kanuni temsilcilere ihtiyaç duyulmaktadır.

¹²⁰ Koçak, s.152.

¹²¹ Gerçek, s.35.

¹²² Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 55.

- Tüzel kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde, bunların vergilendirmeye ilişkin kanuni ödevlerin yerine getirilmesi için kanuni temsilcilere ihtiyaç vardır.

- Tüzel kişiliği olmayıp ancak vergi mükellefi veya sorumlusu olabilen bazı ortaklık veya mal topluluklarının vergilendirmeye ilişkin kanuni ödevlerin yerine getirilebilmesi için kanuni temsilcilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu hem VUK'nun 10. maddesinde hem de 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Mükerrer 35. maddenin amacı, VUK'nun kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu kanunun 10. maddesi gereğince sorumlu tutulan kanuni temsilcilerin, diğer kamu alacaklarının ödenmesinden de 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi gereğince sorumlu tutulmasıdır. Kanuni temsilcilerin diğer kamu alacaklarının ödenmesinden 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi gereğince sorumlu tutulmalarının nedeni, VUK kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil imkanı bulunmadığında kanuni temsilcilere başvurulmasının mümkün olmadığı yönünde yargı kararları olması ve vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulan kanuni temsilcilerin diğer kamu alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamaktır.

Kanuni temsilciler vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmiş olsalar dahi, kamu alacağının vergi mükellefi veya sorumlularının malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması halinde de sorumluluk söz konusudur¹²³.

Sorumluluk müessesesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun yanında vergi alacağının güvence altına alınmasına yönelik bir diğer önemli düzenleme de limited şirket ortaklarının* sorumluluklarına aittir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre limited şirket ortağı taahhüt ettiği sermaye miktarını koymakla birlikte, hem şirkete hem de şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu sona ermektedir. İlke bu olmakla birlikte, limited şirketin borcu, kamu borcu ise ortakların sorumluluğu farklılaşmakta ve gerekli nedenler meydana

¹²³ Abdullah Kiraz ve Halil İbrahim Özdemir, "VUK ve AATUHK Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları", **Vergi Sorunları**, Ocak, 2004, Sayı: 184, s. 84.

* Limited şirket ortaklarının her birinin vergi ve cezalardan sorumluluğu ortağın şirket sermayesindeki oranı kadar olur. Bu durumda sorumluluk mükellefin vergi borcunun tamamını değil belirli bir kısmını kapsadığı için sınırlı sorumluluktur. Bu sorumluluğa ortak sorumluluğu adı da verilir.

gelmişse¹²⁴, sermayeyi koymuş bile olsa amme borcundan sermaye hissesi oranında sorumlu olabilmektedir¹²⁵.

Limited şirketlerde, ortakların kamu borçlarından sorumluluğu konusunda yapılan düzenlemenin temel nedeni, kamunun alacağının güvence altına alınmasıdır. Yapılan düzenleme sonucunda, limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunun yapısında önemli olarak nitelendirilebilecek düzenleme gerçekleştirilmiştir. Ortakların buradaki sorumluluğu “müteselsil” değil, “müşterek” sorumluluktur. Dolayısıyla her bir ortak borcun tamamı için değil, sadece hissesi oranındaki kısım için takip edilebilir. Örneğin 1 milyon TL vergi, ceza ve gecikme zammı veya faizi borcu bulunan limited şirketin yüzde 40 oranında hissesi olan ortağı, bu borcun şirketten tahsil edilmemesi halinde, borcun yüzde 40’ı olan 400 bin TL için 6183 sayılı Kanuna göre takip edilebilir. Buradaki sorumluluğun doğması, borcun şirketten tahsil edilememesi koşuluna bağlıdır¹²⁶.

2.3.1.2.4. Ortaklığın Feshini İsteme

6183 sayılı Kanun’un 34. maddesi gereğince; ortağın şahsi borcu dolayısı ile ortaklığa yönelmek için; borçluya ait mal bulunmaması veya borçlunun malının borcu karşılamaya yetmemesi, yahut borçlu veya ortaklığın bu kanuna göre teminat göstermemiş olması gerekir. Borçlunun malı olmadığı veya malının borcunu karşılamadığı normal olarak ödeme emrinin çıkarılmasından sonra mal beyanı yapılması ile belli olacak bir husustur. Bu açıdan, ortaklığa yönelmenin genelde, ödeme emrinin çıkarılmasından sonra cebren takibat safhasında olacağı düşünülebilir. Ancak, bunun yanında borçlu veya ortaklık tarafından bu kanuna göre teminat gösterilmemiş olan haller de ortaklığa yönelme sebepleri arasında sayılmıştır. 34. maddeden anlaşılabileceği üzere, ortağın şahsi borcu için ortaklık payı üzerine haciz veya ihtiyati haciz uygulanamaz. Alacaklı kamu idaresinin ortaklığa yönelmesi sadece, genel hükümler dairesinde ortaklığın feshini isteme imkanı verir.

¹²⁴ 1) Limited şirket vergi borcunu ödememiş olmalıdır.

2) Vergi alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Her ne kadar şirket vergi borcunu ödememiş ise de, bunun şirketten tahsili imkanı varsa, ortağın takip edilmesine gerek kalmaz. Öncelikle şirket cebri icraya tabi tutulmalıdır.

3) Vergi borcunun tahakkuk ettiği sırada, kişinin ortaklıkta ortak statüsünde olması gerekir. Eğer ortaklığı devretmiş ise, payı devreden ve devralan kişiler şirketin devir öncesindeki kamu borcu için müteselsilen sorumlu olurlar. Kamu borcunun doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olması halinde, kamu borcunun ödenmesinden müteselsilen sorumlu olurlar.

¹²⁵ Bayraklı, s. 87.

¹²⁶ Fatma, Ozansoy, **Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2008, ss. 24-25.

Şirket ortağının diğer alacaklıları daha önce şirketin feshini istemişlerse, alacaklı kamu idaresi bu isteme iştirak edebilir. Bu takdirde 6183 sayılı Kanunun 21. maddesindeki esaslar dahilinde işlem yapılır

2.3.1.2.5. Mal Bildirimi

Kamu alacağının cebren tahsilatının hızlandırılması amacıyla borçlunun malvarlığının izlenebilmesi oldukça önemlidir. Bunun sağlanabilmesi için vergi kanunlarında bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülükler içinde borçlunun malvarlığını bildirmesi ve bildirilen malvarlığındaki değişmelerden tahsil dairesini haberdar etmesi yer almaktadır¹²⁷.

Mal bildirimi, mutlaka bir malın bildirilmesini ifade etmez. Haczi kabil malı olmayan mükelleflerin malları olmadığını bildirmeleri de mal bildirimi hükmündedir¹²⁸.

Mal bildirimi ile kamu görevlileri ve kamusal işlerde çalışanların belli aralıklara ve/veya belli koşullarda yapmak zorunda oldukları mal beyanı (servet beyanı) ile karıştırılmaması gerekir. Mal beyanında tüm mal, hak ve alacakların beyanı zorunluluğu söz konusu iken, mal bildiriminde asıl olan, “borcu karşılayacak miktarda” mal bildiriminde bulunmaktır¹²⁹. Yani esas olan borcu karşılayacak miktarda malın bildirilmesi yeterlidir. Borçlunun daha fazlasını bildirmeye zorlanması kanun maddesinin özüne aykırıdır*. Ancak, bildirilen malın borcu karşılayıp karşılayamayacağının takdirinin tahsil dairesine ait olması nedeni ile tahsil dairesi mal bildirimindeki malların borcu karşılamayacağına veya haciz ve satışının güç olacağına kanaat getirirse borçludan ilave bildirimde bulunmasını isteyebilir¹³⁰.

2.3.2. Kamu Alacağını Miktar İtibariyle Korumaya Yönelik Güvenlik Önlemleri

Alacaklının, alacağını zamanında elde edememesi sonucu, geç elde etme nedeniyle ekonomik kayıplar meydana gelmektedir. Kamu alacakları bakımından, ekonomideki dalgalanmalar nedeniyle alacağın miktar itibari ile değerinde azalmalar

¹²⁷ Gerçek, s.189.

¹²⁸ Özbacı, s.651.

¹²⁹ Bumin Doğrusöz, “Mal Bildiriminde Özellikli Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 2010, (BİLDİRİM), Sayı: 212, s.1.

* Mal bildiriminde bulunmamanın cezai yaptırımı olan 3 aylık hapsen tazyik, Anayasa Mahkemesi kapsamında uygulanmamaktadır. Bunun nedeni Anayasa’nın 38. maddesine göre hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonamayacağıdır.

¹³⁰ Ünlü, s.590.

meydana gelmesi sonucu devletin alacağını geç tahsili, devlet hazinesini kayba uğratmaktadır. Mükellefler açısından bakılır ise, vergilerin kanunda öngörülen süreler içerisinde ve tüm mükellefler tarafından usulüne uygun olarak ödenmesini gerekli kılar. Mükelleflerden bir kısmı bu ödevini usulüne uygun yerine getirirken bir kısmının ödevlerini zamanında yerine getirmemesi, vergi adaletini ve vergilemede eşitlik ilkesini bozar. Bozulan bu dengenin düzeltilebilmesi, zamanında vergisini ödemeyen mükellefe ekonomik yaptırımlar uygulanması gereğini doğurur¹³¹.

Vergi alacağının miktar itibari ile kayıplarının telafisi amacıyla bazı hukuki müesseseler oluşturulmuştur. Bunlar;

- Gecikme faizi,
- Gecikme zammı,
- Tecil faizidir.

2.3.2.1.Gecikme Faizi

Gecikme faizi, VUK'nun 112. maddesinde düzenlenmiştir. Gecikme faizi, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle (re'sen, ikmalen ve idarece) olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrı tahsil edilen bir ek yükümlülüktür. Gecikme faizi, vergilendirmenin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkmaktadır.

VUK'nun 112. Maddesinin 3. fıkrasına göre gecikme faizi, 6183 Sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı oranındadır. Bu oran Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte olup, en son aylık % 1.40 olarak uygulanmaktadır. Gecikme zammının hesaplanmasında, ay kesirleri dikkate alınırken, gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz. Örneğin, gecikme süresi 3 ay 20 gün ise gecikme faizinin hesaplanmasında sadece 3 ay hesaba katılacak ve 20 günlük ay kesri dikkate alınmayacaktır.

2.3.2.2. Gecikme Zammı

Devlet kamu hizmetlerini yerine getirmek için kamu harcamalarında bulunur. Bu harcamalarda bulunabilmesi için de kamu alacaklarının vergi kanunlarında belirtilen sürelerde ödenmesi gerekir. Belirtilen zamanlarda ödenmeyen kamu alacaklarının telafisi için gecikme zammı uygulanır.

¹³¹ Bayraklı, s.124.

Dolayısıyla gecikme zammı, vergi borcunun zamanında ödenmemesinin bedelidir. Gecikme zammı tahsil aşamasına gelmiş kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi durumunda uygulanır. Henüz ödeme aşamasına gelmemiş kamu alacağına gecikme zammı uygulanmaz.

Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarına vade tarihinden alacağın tahsil edildiği tarihe kadar geçen süre için uygulanacak gecikme zammı tam aylar için aylık esasa; ay kesirleri için de günlük esasa göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamalarda vade tarihi süreye dahil edilmezken, ödeme tarihi süreye dahil edilir.

Gecikme zammı ve gecikme faizi, devletin alacağının vadesinde ödenmemesi sebebiyle uğramış olduğu gelir kaybı nedeniyle alacağın parasal değerinde enflasyon sebebiyle oluşan azalmanın karşılığı olduğundan gecikme zammı ve faizi hukuki bir yaptırım olup cezai niteliği yoktur¹³².

Gecikme zammının bir ceza olmadığını düşünen birçok yazara göre, gecikme zammı vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına uygulanan fer'i bir kamu alacağıdır. Bu niteliğiyle özel hukuktaki temerrüt faizine benzemektedir. Gecikme zammının bir ceza niteliğinde olduğunu düşünen yazarlara göre ise, gecikme zammı için öngörülen faiz oranlarının yüksek olması gecikme zammına cezai nitelik kazandırmaktadır. Gecikme zammı oranı paranın zaman değerinin çok üzerinde belirlendiği için caydırıcılık fonksiyonunun ön plana çıktığı, ceza niteliğine büründüğü ifade edilmektedir¹³³.

2.3.2.3. Tecil Faizi

Tecil faiz oranı yıllık olarak belirlenmektedir. Tecil faizi, basit faiz usulü uygulanarak ve müracaat tarihinden ödeme tarihine (bu tarihler dahil) kadar geçen günler için ödenecek taksit tutarları üzerinden hesaplanacaktır. Kamu borçlusunun, vade tarihinden önce veya vade tarihinde yaptığı müracaatlar üzerine tecil edilen kamu alacaklarına uygulanan tecil faizinin hesaplanmasında ise, vade gününü takip eden tarih esas alınmaktadır¹³⁴.

Maliye Bakanlığı tarafından 21.10.2010 tarihinden itibaren uygulanacak tecil faizi oranı yıllık %12 olarak belirlenmiştir.

¹³²Candan, AATHUK, s. 247.

¹³³M. Erkan Üyümez, "Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği", **Vergi Sorunları**, Ekim, 2009, Sayı: 253, s.111.

¹³⁴ Gerçek, s.93.

$$\text{Tecil Faizi} = \frac{\text{Taksit Tutarı} \times \text{Yıllık Tecil Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.000}$$

A seri ve 1 sıra no'lu Tahsilat Genel Tebliği'ne göre; tecil faizinin borcun tamamı üzerinden değil, her taksit için öngörülen tutar üzerinden hesaplanması gereklidir. Her taksit için gün sayısının hesaplanmasında, müracaat tarihi esas alınmakta ve ödeme günü dahil her geçen gün sayısı belirlenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YOLLARINDAN BİRİ OLARAK TEMİNAT UYGULAMASI

Kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat yolu gelmektedir. Teminat uygulaması, borçluya külfet yüklemektedir. Ancak bu külfet vergi ziyai miktarı ile sınırlıdır. Bu nedenle kamu borcunu yerine getirmeyen kişiler için uygulanması, kamu borcunu zamanında ve eksiksiz yerine getirenler bakımından adaletli ve önemli bir uygulamadır¹³⁵. Eğer kamu borcunu yerine getirmeyen kişiler için bu borcu güvence altına alacak veya yaptırım uygulayacak müesseseler var olmazsa, borcunu yerine getiren mükellefler tarafından tepki doğacaktır ve bu tepkiler vergiden kaçınma veya vergiyi kaçırma şeklinde olacaktır.

Vergilerin kamu üstünlüğüne sahip devlet geliri olması nedeniyle bu alacağın teminat altına alınması Türk vergi hukuku açısından önem arz etmektedir. Hemen hemen bütün vergi kanunlarında uygulamasına sıklıkla rastladığımız teminat kavramı sadece güvence fonksiyonu ile sınırlandırılırsa bazı uygulamaları göz ardı edilmiş olunur. Çünkü teminat kavramının vergi kanunlarında uygulama alanlarına bakıldığında mükellefin lehine olarak bazı yerlerde erteleme bazı yerlerde belli imkanlardan faydalandırma gibi fonksiyonları ile karşımıza çıkmaktadır.

6183 sayılı Kanun' un 9. maddesinde teminat müessesesi düzenlenmiştir. Bu madde dışında vergi uygulaması ve genel olarak kamu alacağının tahsili ile ilgili durumlar için; Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 376. maddesi, İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'nun 27. maddesi, 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 19/3 maddesi uyarınca teminat istenmesi veya gösterilmesi konusunda özel hükümler bulunmaktadır¹³⁶. Bu kanunlar dışında örneğin Hukuk Muhakemeleri Kanunu' da (HUMK), İcra ve İflas Kanunu'nda (İİK), Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'da ve Devlet İhale Kanunu', Gümrük Kanunu'nda da teminat ile ilgili hükümler bulunmaktadır¹³⁷.

¹³⁵ Gerçek, s.126.

¹³⁶ Gerçek, s.127.

¹³⁷ Çelik, s.37.

Güvence tedbirlerinin en başında gelen teminat isteme yolu; kamu alacaklısı bakımından alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil* aşamasına kadar bekleyip tahsil gerçekleşmeyeceğinin kesinleşmesi ile cebri icra yoluna gitmek yerine, alacağını garanti altına alınıp daha kısa zamanda ve tam olarak sağlanması yönünden avantajlıdır. Kamu borçlusu açısından ise kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunu bilmesi, onu kamu borcunu zamanında ve eksiksiz ödemeye iten bir faktördür¹³⁸.

Ancak kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden teminat ya da diğer müesseselerin uygulanmasında dikkat edilmesi gerekli en önemli nokta mükellef hukukunun korunmasıdır¹³⁹. Çünkü vergi, idare ile mükellefler arasında alacak ve borç ilişkisi yaratırken kamu üstünlüğünü ön plana çıkarması nedeniyle diğer alacak ve borç ilişkilerinden nitelik itibarıyla farklı bir yapıya sahiptir. Kişiler arasındaki alacak - borç ilişkisinde alacaklının amacı yalnızca alacağını tahsil etmektir. Borçlunun ne duruma düşeceği alacaklıyı hiç ilgilendirmemektedir. Ancak vergi borcu ilişkisinde alacaklı kamu idaresi alacağını tahsil ettikten sonra bile borçlunun zor durumda kalmamasını gözetmek amacı taşımaktadır. Bunun nedeni, kamusal gelir kaynaklarını kurutmamak, devamlılığını sağlamaktır¹⁴⁰. Bu amacın sağlanabilmesi için mükellefin haklarının kanunlarla düzenlenerek koruma altına alınması gerekmektedir. Burada anahtar ölçüt, mükellef hukuku ile hazine hukukunun dengesinin sağlanması olmalıdır. Çünkü her idari işlem aynı zamanda kamu yararını gözetmek için oluşturulmaktadır¹⁴¹.

Tezin “**vergi hukukunda kamu alacaklarının korunması yollarından teminat uygulaması**” başlıklı ana bölümünde öncelikle teminat müessesesi kavram olarak açıklanarak amaçları ayrıntılı olarak ele alındıktan sonra sınıflandırması yapılacaktır. En son olarak da teminatın uygulanma usulü açıklanıp mükellef ve idare açısından sonuçları incelenecektir.

*Tahsil aşaması: verginin kanuna uygun surette ödenmesidir. Vergi borcunu sona erdiren bir durumdur. Tahsil ayrı bir idari işlem niteliğindedir. Vergi sistemimizde tahsil aşamasını düzenleyen asıl kaynak 6183 sayılı AATUHK’ dır.

¹³⁸ Çelik, s.31.

¹³⁹ Akın Gencer Şentürk, “Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden “Teminat İsteme” Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk - İhtiyati Haciz Müesseseleri ile Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi II”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos, 2009, Sayı: 68, s.269.

¹⁴⁰ Mustafa Gülseven, Önsöz.

¹⁴¹ Şentürk, s.281.

3.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEMİNAT KAVRAMI

Özel hukukta teminat genel olarak elde edilememe riski olan bir alacak için alınan güvence önlemidir. Kamu alacaklarında ise kamu gücüne dayanan bir alacak hakkının var olmasından dolayı alacağın tehlikeye düşmesi söz konusu olduğunda bu alacağın tarh* ve tahakkuku* beklenmeksizin borçludan teminat istenebilir¹⁴².

Teminat, vergi alacaklısı devletin, alacağını tahsil etme aşamasında ortaya çıkan risklere karşı vergi mükellefinden istenen bir karşılık ve güvencedir. Burada önemli olan husus vergi alacağının tehlikeye girmiş olması ve tehlikeye girdiği kabul edilen hallerin varlığı durumudur¹⁴³.

Vergi icra hukukunda teminat ise; kanunda sayılan teminat istenilmesini gerektirecek hallerin meydana gelmesi ile yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre alacağı karşılayacak miktarda kanunda gösterilen ekonomik değerlerin güvence olarak verilmesidir¹⁴⁴.

3.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TEMİNAT UYGULAMASININ HUKUKİ DAYANAKLARI

Vergi tahsilatının güvence altına alınmasında ilk başvuru olan teminat müessesesinin hukuki dayanaklara bağlanması sosyal hukuk devletinin bir gereğidir.

Bir ülkenin hukuk sisteminin dayanakları o ülkenin, birincil kaynaklarının temelini oluşturan Anayasa, kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler, bakanlar kurulu kararları, Anayasa Mahkemesi Kararları, içtihadı birleştirme kararları ile ikincil kaynakları olan; tüzükler, yönetmelikler, genel tebliğler, sirkülerler, genelgeler, yargı kararları, örf ve adetlerden oluşur.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. bendi olan "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*", hükmü ile birlikte, vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılabilmesi kanuna

* VUK'nun 20. maddesine göre; "verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden bir idari muameledir."

*Tahakkuk aşaması, "vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya bir olguya bağlı olarak (verginin ödenme zamanları içinde) tahsil edilebilir (ödenmesi talep edilebilir) duruma geldiği bir aşama" olarak tanımlanabilir.

¹⁴² Arslaner, s.148.

¹⁴³ Bayraklı, s.31.

¹⁴⁴ Bayraklı, s.31.

dayandırılmıştır. Bu düzenleme vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir ve anayasal güvence altına alınmıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesi geniş kapsamda; verginin konusu, matrahı, mükellefi, oranı, vergiyi doğuran olayı (vergilendirme işleminin sebep unsuru) ve ödenme zamanının kanunla saptanmasının yanı sıra verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygun olarak yapılması gereğini ifade eder. Diğer bir deyişle verginin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını da içerir. Çünkü Anayasa'nın 8. maddesine göre idare yürütme görevini anayasaya ve kanuna uygun olarak yerine getirmekle yükümlü olduğundan idarenin bireysel, subjektif vergi tarh ve tahsil işlemleri kanuna uygun olmak zorundadır¹⁴⁵. Kısacası verginin kanuniliği ilkesi sadece verginin kanunla konulmasını değil, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir¹⁴⁶. Dolayısı ile vergi alacağının tahsilini güvence altına alacak olan teminat müessesesinin de kanuni düzenlemelere dayandırılması bu ilkenin paralelinde bir uygulamadır. Çünkü alınacak olan teminat, kayba uğratılan vergi miktarı kadar olmalıdır. Bunun aşırıya kaçılması, egemenlik gücüne dayanarak keyfi uygulamalara gidilmesi, mükellef haklarını zedeleyecektir. Bu nedenle bu yetkinin anayasa ve kanunlarla sınırlarının çizilmesi hem alacaklı kamu idareleri açısından hem de mükellef açısından adaletli bir vergi sisteminin en temel zorunluluğudur.

En temel kamu alacağı olan vergilerin tarafları arasında eşitsizlik olması yani kamunun üstünlüğünün mevcut olması karşısında, vergi alacağının tahsilinin de kanuni düzenlemelere dayandırılması mükelleflere devletin karşısında haklarını arayabilme imkanı sağlamaktadır.

Ancak kanunlar, kişilerin düşünceleri sonucunda soyut olayların baz alınarak oluşturulduğu hukuki normlardır. Bu nedenle somut olaylara uygulanırken yetersiz kalmaları ve boşluklar içermeleri mümkündür.

Toplumun bütün kesimine hitap edebilecek kapsamda ve oluşabilecek her durumu öngörebilecek şekilde kanunları düzenleyebilmenin oldukça güç olması ve bir yandan artan kamu harcamalarını karşılamak üzere giderek daha fazla ve etkili vergi toplama ihtiyacı doğması, bir yandan da tahsil edilen vergilerle bazı ekonomik ve sosyal amaçların gözetilmesi gereksiniminin ortaya çıkması ile kanun maddelerine işlerlik kazandırmak amacıyla sonucunda vergilendirme yetkisinin

¹⁴⁵ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1979, Sayı: 1-4, ss. 150-151.

¹⁴⁶ Güneş Yılmaz, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Haziran, 2003, Sayı: 177, s. 196.

kullanımı ve devredilmesi, yetki paylaşımını ve yetki devrini zorunlu kılmaktadır.¹⁴⁷Bunların yanı sıra kanunların yetmediği durumlarda destekleyici ve açıklayıcı olabilecek ikincil mevzuata da ihtiyaç duyulmaktadır.

Türk vergi hukuku sistemi içerisinde; Anayasa'nın 73. maddesi 4. bendi "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" hükmü ile anayasal güvence altında sınırlarının çizilerek Bakanlar Kuruluna belli konularda yetki verilmesi, vergilendirme yetkisinin devrinin örneğidir. Ayrıca yeni bir kural getirmeyen açıklayıcı ve yol gösterici hükümler içeren tebliğ, sirküler ve özgelgeler ikincil (yardımcı) mevzuat içinde vergisel düzenlemelerde en çok başvurulan hukuki metinlerdir.

3.3. TEMİNAT UYGULAMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

İdarenin teminat istemesinde borçlunun mal varlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir önlem, mal varlığının aktif veya tümü ile ilgili bir işlem veya icrai bir fiil bulunmamaktadır¹⁴⁸. Çünkü teminatın, kamu borcuna karşılayacak tutarda gösterilmesi gereklidir. Teminat istemini gerektirecek bir durumun varlığı halinde alacaklı tahsil dairesi doğrudan mükellefin bütün malvarlığına el koyamaz. Mükelleften borcuna yetecek miktarda kendi iradesine göre belirleyeceği teminat unsurunu veya unsurlarını borcuna karşılık olarak göstermesi istenir ve teminat istenmesi gereken her durumun sonucunda da icrai bir eylem gerçekleşmeyebilir.

Bunun nedeni teminat istemenin amacının, henüz tahakkuku kesinleşmemiş bir alacağın tahsilini tehlikeye sokacak bir duruma karşı önlem olmasıdır. Eğer böyle bir tehlike ortadan kalkarsa teminat istemeye konu olacak durumda ortadan kalkacaktır. Yani kamu alacaklısı tarafında alınan her teminatın sonucu, teminatın paraya çevrilerek kamu alacağının tahsil edileceği anlamına gelmemektedir.

Teminat isteminde taraflar alacaklı olan kamu idaresi ve kamu borçlusu olan mükelleftir. Alacaklı olan kamu idaresi subjektif bir tasarruf ile teminat ister. Subjektif tasarruf belirli bir kişi veya olay hakkında ve yalnız bunlar açısından sonuçlar doğurur. Dolayısı ile teminat istenmesi ile sadece kendisinden teminat

¹⁴⁷ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, (TEZ), s. 3.

¹⁴⁸ Çelik, s.36.

istenen kişi aısından bazı sonuçlar doğuran hukuki bir durum ortaya çıkar¹⁴⁹. Çünkü teminat uygulaması, kişilerin malvarlıkları üzerindeki tasarruf haklarını sınırlayan ve menfaatlerini zedeleyen idari bir işlemdir. Bu nedenle de teminat isteme yazısı sadece yazının muhatabı tarafından tek başına iptal davasına konu edilir¹⁵⁰.

Ancak 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde 'kamu borçlusu' ifadesi açıklanmıştır. Bu maddeye göre kamu borçlusu; kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefli ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini içermektedir. Bu maddeye bağlı olarak teminat isteminde kanun maddesi gereği kamu borçlusu terimi kullanıldığı yerlerde, sadece teminat istenen kişi için değil, ayrıca bu kişilerin kanuni temsilcileri, mirasçıları vb. gibi 3. maddede sayılan kişiler için de hukuki sonuç doğurmaktadır. Örneğin 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde "*Türkiye'de ikametgahı olmayan kamu borçlusunun durumu*" ifadesi yer almakta ve eğer kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girme durumu söz konusu ise, idare teminat isteme takdirine sahiptir. Burada 'kamu borçlusu' teriminin kullanılmasından dolayı 3. madde kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile 3. maddede sayılan kişiler teminat isteme yazısına karşılık olarak iptal davası açabilme hakkına da sahip olmaktadır.

6183 sayılı Kanun kapsamında istenecek olan teminatın, asıl borçlu dışında kanunun öngördüğü diğer kişilerden de istenebileceği direkt olarak belirtilmemiştir. 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile dolaylı olarak uygulamanın bu yönde olacağı anlaşılmaktadır. Ancak Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi 2. fıkrasındaki ifade ile somut bir şekilde gümrük vergilerine karşılık olarak teminatı, "*Gümrük idareleri, teminat vermesi istenen kişinin yerine başka bir kişinin de teminat vermesini kabul edebilir*", şeklindeki ifade ile somutlaştırarak hüküm altına almıştır.

Diğer bir açıdan teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı halinde, teminat isteme yetkisi borç miktarı ile sınırlı tutulmak zorundadır. Teminat istenecek hallerin ortadan kalkması halinde, alınmış olan teminat mükellefin başka bir borcu için kullanılamaz. Teminatın mükellefe iade edilmesi gerekir. Diğer borç için ayrı bir teminat isteme yazısının gönderilmesi gereklidir. Örneğin katma değer vergisinde belli miktarı aşan vergi iadesi taleplerinde teminatın gösterilmesi zorunludur. İade

¹⁴⁹ Çelik, s.36.

¹⁵⁰ Gerçek, s.127.

uygulamasının yerinde olduğunun tespit edilmesi sonucunda ise teminat isteme nedeni ortadan kalkacağından söz konusu teminatın çözdürülmesi gerekir^{*151}.

Gümrük Kanunu'nda durum daha farklıdır. Gümrük Kanunu'nun 203. maddesine göre; *“202 nci maddenin 1 inci veya 3 üncü fıkrasında belirtilen kişilerin talebi üzerine, gümrük idareleri, bir gümrük yükümlülüğünü gerektiren veya gerektirebilecek iki veya daha fazla işlemi kapsamak üzere toplu teminat verilmesine izin verirler”*, hükmü ile açık bir şekilde, ayrı ayrı teminat istemi gerektirecek hallerin varlığı halinde Gümrük İdarelerine hepsi için toplu teminat isteyebilme yetkisi verilmiştir. Dolayısı ile gümrük uygulamalarında bir alacak için teminat isteme halinin ortadan kalkması sonucunda alınan teminat iade edilmeyerek, başka bir borcun güvencesi olarak kullanılabilir.

3.4. TEMİNAT İSTEME NEDENLERİ

Teminat uygulamasının nedenleri, teminat kavramının yer aldığı kanun maddesinin teminatın amacına yüklediği fonksiyona göre değişiklik göstermektedir. Buna göre, Türk vergi hukukunda teminat isteme nedenlerinden en çok önem arz eden durum; devletin kamu alacağının miktarını ve değerini korumak ile alacağın tahsilini güvence altına almak amacıdır. Burada teminatın **güvence fonksiyonu** öne çıkmaktadır. Diğer bir önemli neden ise, kamu alacağının ödenmesinin ertelenmesinin sağlanması amacı ile kamu borçlusunun teminat göstermesinin gerekli olduğu durumlardır. Bu noktada karşımızda teminatın **erteleme fonksiyonu** yer almaktadır. Ayrıca KDV **iade taleplerinin vergi incelemesi sonuçlanmadan yerine getirilmesi** için de teminat göstermeleri gerekmektedir. Bu üç fonksiyon içinde yer almamakla birlikte kamu borçlularının kamu alacaklıları karşısında diğer **bazı haklardan yararlanabilmeleri** için mevcut kanuni düzenlemeler yer almaktadır. Bu açıklamalardan yola çıkarak Türk vergi hukukunda teminat istenmesinin nedenleri dört ana başlık altında toplanabilir. Bunlar;

- Vergi alacağını güvence altına alma amacı,
- Vergi borcunun ödenmesinin ertelenmesi amacı,
- İade mekanizmasının işleme konulması amacı,

* Uygulamada ise tahsil dairelerinin, çözülmesi gereken hale gelen teminatları mükellefin diğer borçları için kullandıkları görülmektedir. Bu durum teminat müessesesinin hukuki niteliği ile çelişmektedir.

¹⁵¹ Yılmaz Özbacı, , **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s.186.

- Diğer bazı haklardan yararlanabilme amacıdır.

3.4.1. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Amacı

Vergilendirmenin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının herhangi birinde vergi alacağının tahsiline bir risk veya belirsizlik oluşturacak durumun varlığının ya da işaretlerinin gözlenmesi halinde, kanun koyucu tarafından bu riski en aza indirmek veya tamamen ortadan kaldırmak için vergi hukukunda öngörülen kanunlar çerçevesinde vergi alacağını güvence altına almak amacıyla teminat müessesesi oluşturulmuştur¹⁵².

Kamu alacağını güvence altına almak amacıyla yapılan teminat düzenlemeleri şu şekildedir;

- 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi,
- 6183 sayılı Kanun'un 94. maddesi.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile düzenlenmiş olan teminat isteme yolu, alacaklı tahsil dairesinin isteği üzerine, kamu borçlusunun malvarlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstererek, kamu alacağını güvence altına almaya yöneliktir¹⁵³.

6183 sayılı Kanun'un 94. maddesinde, taşınmaz malların arttırma ve ihalesine iştirak edeceklerden taşınmaza biçilmiş rayiç değer % 7,5'i nispetinde yazılı teminat alınacağı hükme bağlanmıştır*. Taşınmaz malın ihale konusu olabilmesi için asgari bir teminata bağlanmış olması hem kamu borçlusu hem de kamu alacaklısı olan tahsil dairesi açısından önem arz eden bir uygulamadır. Çünkü borçlu açısından taşınmazın değerinden aşağı bir fiyata satılması engellenmekte, alacaklı açısından ise alacağının tamamını veya bir kısmını temin edebilmesi açısından güvence oluşturmaktadır¹⁵⁴.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre; *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca*

¹⁵² Koçak, s.80.

¹⁵³ Çelik, s.35.

* Üzerinde haciz ve ipotek bulunan mallar ile şahsi kefil teminat olarak kabul edilmemektedir. Bu teminatları gösterebilen ve ihaleye katılmaları yasak olmayan herkes artırıma iştirak edebilir ancak fiili ehliyeteye sahip olmaları gerekmektedir. Tüzel kişiler temsil organları vasıtasıyla artırıma katılabilirler.

¹⁵⁴ Arslaner, s.302.

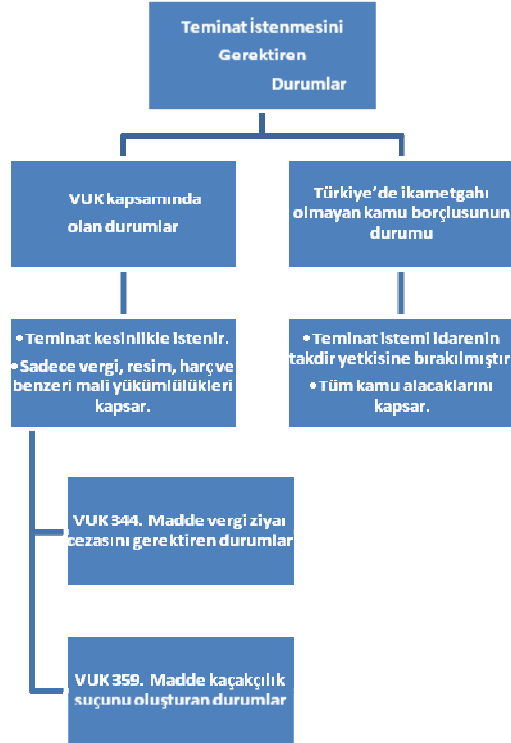
yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir”.

Bu maddeye göre kamu borçlusundan teminat istenebilecek üç durum mevcuttur. Bunlardan ilk ikisi VUK’ nun 344. maddesinde belirlenen vergi ziyaı cezası kesilmesi gereken haller ile VUK’ un 359. maddesinde belirlenen kaçakçılık suçlarını oluşturan hallerdir. Üçüncü neden ise, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan bir kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağını tehlikeye sokacak işlemlerinin bulunmasıdır¹⁵⁵.

Teminat istenmesini gerektiren üç durumun ilk ikisi olan VUK kapsamındaki nedenler, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Ancak üçüncü durum da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dahil, tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır¹⁵⁶.

Şekil 1: Teminat İstenmesini Gerektiren Durumlar



Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

¹⁵⁵ Çelik, s. 38.

¹⁵⁶ Candan, AATUHK, s.78.

3.4.1.1. Teminat İsteminin Zorunlu Olduğu Haller

VUK' nun 344. ve 359. maddelerinde sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde teminat istenmesini gerektiren durum yaratılmış olur.

3.4.1.1.1. Vergi Ziyai Suçunda Teminat İstenmesi

Vergi ziyai; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebep olunmasıdır¹⁵⁷.

Mükellefler, VUK'nda sayılan vergi ziyasına sebep olan hallerde kasıt unsurunun var olup olmadığına bakılmaksın vergi ziyai kabahati¹⁵⁸ işlemiş sayılırlar¹⁵⁹.

Bu durumlar;

- Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini zamanın da yerine getirmemeleri nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi (örneğin beyannamelerini kanunda belirtilen sürelerde vermemeleri);
- Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini eksik yerine getirmeleri nedeniyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi (örneğin vergi matrahının eksik hesaplanarak matrah aşınmasına sebep olunması);
- Mükelleflerin şahsi, medeni halleri veya aile durumları hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunup, verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri iadesine sebep olmaları;

¹⁵⁷ Çelik, s. 38.

¹⁵⁸ Yeni Türk Ceza Kanunu (TCK) ile kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahatler Kanunu (KK) ile ayrı bir hukuk dalı ortaya çıkmıştır. (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1528/16791.pdf>, (20.02.2012). Kabahatin kanuni tanımı Kabahatler Kanunu'nun 1. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, kabahat "Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıktır." Bu tanıma göre kabahatler de suçlar gibi haksızlık içeren, hukuka aykırı fiillerdir. İkisi arasında nitelik yönünden bir fark söz konusu değildir. Aradaki fark nicelik yönündendir. Kabahatlere uygulanan yaptırım, nicelik yönünden suçlar için uygulanan yaptırımlara göre daha hafiftir. Suç karşılığı ağır bir yaptırım olan hapis cezası kabul edilmişken, kabahatlerde idari para cezası gibi daha hafif bir yaptırım kabul edilmiştir. Yine hapis cezası ancak Ceza Mahkemesi tarafından verilebilirken, idari para cezası mahkemeye gerek olmadan da kamu görevlileri tarafından uygulanabilmektedir. Hapis cezasına mahkumiyete bağlı olarak tekerrür, adli sicile kaydedilme, hak yoksunlukları gibi bir takım sonuçlar bağlanmışken kabahatlerde bu husus söz konusu değildir. (iibf.sdu.edu.tr/f turhan/.../Ceza_Huku ku_Genel_Hukumler_I.rtf, (20.02.2012).

¹⁵⁹ Tosuner, Arıkan, (VUK) s.260.

- Mükelleflerin bu sayılanlar dışında kalan diğer şekillerde de verginin eksik tahakkuk etmesine veya haksız yere geri iadesine sebep olmaları.

Vergi ziyayı kabahatinin yukarıda sayılan haller olması halinde tahsil edilemeyen vergi miktarı kadar yani ziyasına uğratılan miktarın bir katı kadar **normal** vergi ziyayı cezası kesilir. Ancak VUK'nun 341. maddesinde sayılan hallerin VUK'nun 359. maddesinde sayılan kaçakçılık fiilleriyle beraber işlenmesi halinde; **ağırlaştırılmış** vergi ziyayı cezası yani normal vergi ziyayı cezasının üç katı kadar ceza uygulanır. Ancak vergi incelemesine başlanmadan veya gerekli evrakların takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere; kanuni süre geçtikten sonra verilen beyannameler için kesilecek **indirimli** vergi ziyayı cezası normal vergi cezasının yüzde ellisi oranında uygulanır.

Vergi ziyayı kabahatinin bulunduğu hallerde, teminat miktarının vergi inceleme elemanınca yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenecek olan vergi ziyayı cezası miktarına göre tespit edilmiş tutar üzerinden tahsil dairesince istenilmesi zorunludur¹⁶⁰. Teminat miktarı, kayba uğratılan kamu alacağının aslı ile gecikme zammı ve faizini de kapsayacak şekilde belirlenmelidir¹⁶¹.

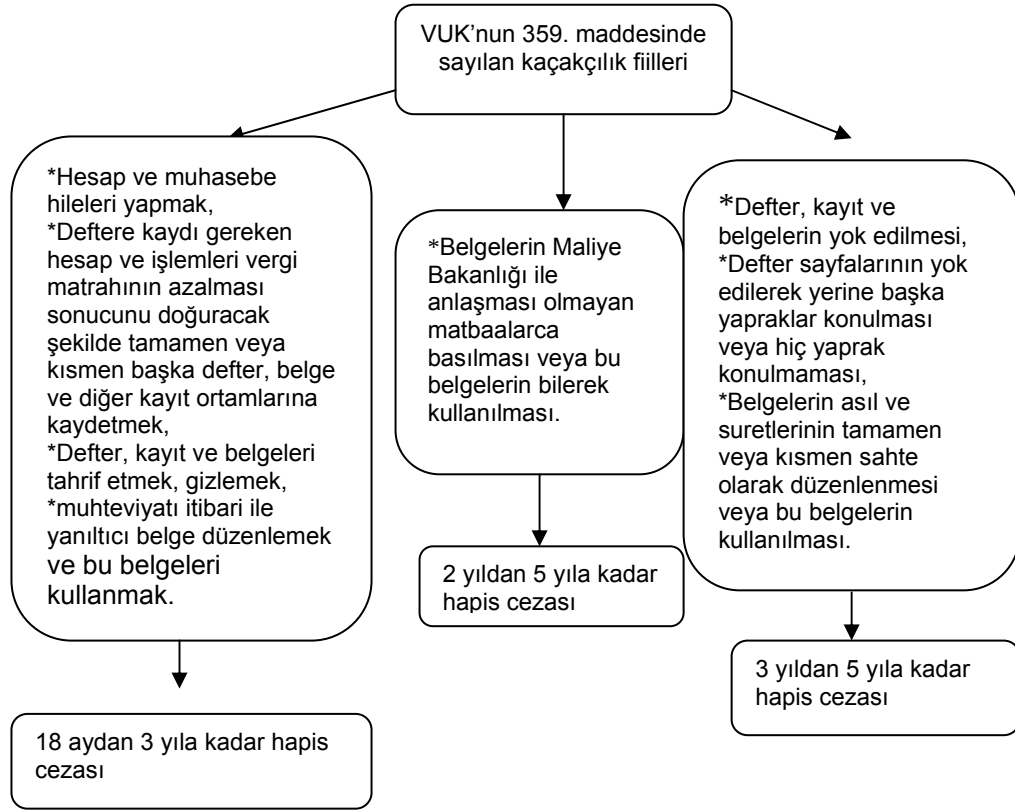
3.4.1.1.2. Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi

VUK 359. maddesinde sayılan hallerin vuku bulması halinde kaçakçılık suçu gerçekleşmiş olur. Bu eylemler verilecek cezanın ağırlığı bakımından üç grupta toplanır.

¹⁶⁰ Bayraklı, s.33.

¹⁶¹ Gerçek, s.129.

Şekil 2: VUK’nda Kaçakçılık Fiilleri



Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Bu fiillere başlanılmış olması teminat istemek için yeterlidir. Başka bir neden aranmaksızın bu fiillerin tespit edilmesiyle vergi aslı ve cezalarını kapsayacak miktarda tahsil dairesi tarafından teminat istenir¹⁶².

Burada değinilmesi gereken önemli bir husus vardır. Teminat, vergi ziyayı ve kaçakçılık suçları sebebiyle kesilecek vergi cezası için değil, bu haller sebebiyle ziyaa uğratılan vergi alacağına istinaden istenilmektedir. Bu nedenle cezaların şahsiliği ilkesi gereği borçlunun ölümü sonucu borçluya ait vergi cezaları düşecektir. Ancak bu durum ziyaa uğratılan vergi aslı için mirasçılardan teminat istenmesine engel değildir. Yani kamu borçlusunun ölmesi teminat istenmesi gereğini ortadan kaldırmaz¹⁶³.

¹⁶² Bayraklı, s. 34.

¹⁶³ Candan, AATUHK, s.81.

3.4.1.1.3. Vergi Ziyai ve Kaçakçılık Suçları Karşısında Teminat İstenmesinin Şartları

Vergi ziyai ve kaçakçılık hallerinde teminat istenebilmesi için vergi alacağının tehlikeye düşmesi tek başına yeterli değildir¹⁶⁴.

Teminat istenilebilmesinin koşulları;

- Kamu alacağının tarhı için gerekli işlemlere başlanmış olması ilk koşuldur¹⁶⁵.

- Teminat isteminin hukuka uygun olması için, teminat istenmesini gerektiren vergi ziyai ve kaçakçılık hallerinin vergi incelemesine yetkili memurlarca* ilk hesaplamalara göre tespit edilip, gerekçeli bir ön rapor* düzenlenerek vergi dairesine gönderildiği durumlarda vergi dairesi teminat istemek **zorundadır**¹⁶⁶.

Burada 'ilk hesaplara göre' ifadesinden kasıt, normal ve aramalı inceleme hallerinde teminat istenebileceğidir. Halbuki vergi tarhının ön işlemleri, yoklama, normal ve aramalı inceleme, takdir komisyonuna sevk ve bilgi isteme gibi işlemlerin tümünü kapsamaktadır. Ancak bu yollardan normal ve aramalı inceleme dışındaki uygulamalar teminat istenmesine yol açmaz¹⁶⁷. Bunun nedeni vergi incelemesinin diğer denetim yollarında daha ayrıntılı yapılması ve daha ciddi bir çalışma gerektirmesidir.

Eğer vergi inceleme raporu tamamlanıp, tespit edilen matrah farkı üzerinden vergi tarh edilmiş ve/veya ceza kesilmiş ise vergi dairesinin teminat istemesi mümkün değildir¹⁶⁸. Dolayısıyla ilgili hakkında ihtiyati haciz uygulamasına da gidilemez¹⁶⁹.

Teminat isteminin vergi inceleme elamanının hazırlayacağı ön rapora dayandırılması, mükellef haklarının korunmasının bir gereğidir. Çünkü VUK'nda vergi incelemesine özel bir önem verilmekle birlikte daha kapsamlı ve ayrıntılı bir

¹⁶⁴ Gerçek, s.128.

¹⁶⁵ Candan, AATUHK, s.79.

*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.

*Uygulamada inceleme elemanının ön raporu yerine "üç satırlık gerekçesiz yazı" ile de teminat istenebilmektedir. Bu durum giderek keyfilik ve kamu yararı dışında başka amaçlarla da hareket edilmesi sonucunu doğurabileceğinden sakıncalı bir uygulamadır.

¹⁶⁶ Gerçek, s.129.

¹⁶⁷ Bumin Doğrusöz, "Vergi Dairesinin Teminat Talebi", **Referans Gazetesi**, Mart, 2009, (TALEP), http://www.ozdogrular.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=6044 (04.05.2012).

¹⁶⁸ Gerçek, s.129.

¹⁶⁹ Candan, AATUHK, s. 81.

araştırmayı ifade etmektedir. Vergi inceleme elemanlarının yetkilerini buna göre düzenlemektedir¹⁷⁰.

3.4.1.2. Teminat İsteminin İhtiyari Olduğu Haller

Türk Vergi Hukukunda ikametgah kavramına yönelik olarak direkt yapılmış bir açıklama bulunmamakla birlikte 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Türkiye'de Yerleşme" başlıklı 4. maddesinde ikametgahı Türkiye'de bulunanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı kabul edilmiş ardında da parantez içi hükümle ikametgahın Medeni Kanunun 19. ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerler olduğu belirlenmiştir. Buradan hareketle 22.11.2001 tarihinde kabul edilen 4721 Sayılı Medeni Kanunun 19. maddesine baktığımızda ise; "Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir" hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere ikamet kavramı Medeni Kanun'da "yerleşim yeri" olarak ifade edilmiştir. Medeni Kanun'daki bu tanımlamada iki unsurun ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlar "niyet" (sübjektif unsur) ve "yer" (objektif unsur) kavramlarıdır¹⁷¹. Buradaki sübjektif unsur kişinin sürekli kalma niyetini taşımasıdır. Mesela kişinin aile ve iş ilişkilerini belli bir yerde yürütüyor olması kişinin sürekli kalma niyetini gösteren bir durumdur. Objektif unsur ise oturulan yerdir. Ancak kişinin geçici sürelerle oturulan yeri terk etmesi (iş gezisi, tatil v.b.) oturma esasındaki devamlılık durumunu ortadan kaldırmaz. Yani kişinin yerleşim yeri yine sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir.

İkametgah kavramı, şekli ve maddi vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinde ve özellikle maddi yükümlülüğün kapsamının belirlenmesinde önem arz eder. İkametgah kişinin yetkili vergi dairesini ve ondan vergi alacak olan egemen devletin belirlenmesinde önemli bir yere sahiptir.

Bu nedenle bir kişinin **Türkiye'de ikametgahının olmaması** halinde borçlunun takibi daha zor olacaktır. Dolayısı ile kamu borçlusunun yükümlülüklerini yerine getirip getirmeyeceği konusunda vergilendirme yetkisine sahip devlet tarafından tereddütler oluşması, **kamu alacağının tehlikede olduğunun** belirlenmesi halinde, tahsil dairesi alacağın tahsilini güvence altına almak için kamu borçlusundan teminat isteyebilir¹⁷². Yani;

¹⁷⁰ Şentürk, s.276.

¹⁷¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Ankan, **Türk Vergi Sistemi**, 2011, (TVS), s. 27.

¹⁷² Çelik, s.40.

- Kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının olmaması gerekmektedir.

- Kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tehlikeye girdiğini gösteriyor olması gereklidir. Ancak bu iki şartın beraber sağlanması durumunda kamu borçlusundan teminat istenebilir¹⁷³. Burada istenebilir kelimesi, idarenin zorunlu tutulmadığı, teminat isteminin takdirine bırakıldığını gösterir.

Kamu alacağının tehlikeye girdiği durumlar 6183 sayılı Kanun’da düzenlenmemiştir. Ancak bu durumlar olayın kendi koşulları içerisinde belirlenir. Örneğin; kamu borçlusunun Türkiye ‘ de bulunan tüm mal varlığını nakde çevirmeye çalışması, işlerini tasfiye etmekte ve seyahat etme hazırlıklarında bulunması¹⁷⁴, iflasa doğru gitmesi, muteber* kişi olmaması, borçlarını karşılayacak durumda olmaması kamu alacağının tehlikede olduğunu gösteren bazı örneklerdir¹⁷⁵.

Burada önemli bir noktaya değinmek gerekirse; kamu borçlusunun 6183 sayılı Kanun’un 27., 29. ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiren hallerde bulunması ama Türkiye’de ikametgahının belli olması durumunda ne yapılacağıdır. Çünkü bu durumda sırf kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahı belli diye teminat isteminde bulunulamaması, borçlunun kamu alacağının tahsilini engelleyecek tasarrufların engellenebilmesinin önüne geçmektedir. Bu nedenle bu hallerin varlığı halinde, vergi incelemesi tamamlanmış ve kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahı belli olsa bile kamu alacağının koruma altına alınabilmesi için doğrudan ihtiyati hacze gidilmesi gereklidir¹⁷⁶.

Tahsil dairesi tüm kamu alacağı yöntemlerini gözden geçirerek uygulamak zorundadır. Bu yöntemlerin başında teminat uygulaması gelmektedir. Ancak uygulamada ilk önce ihtiyati tahakkuka başvurulmakta, ihtiyati tahakkuka göre mükellefe on beş günlük süre verilerek teminat göstermesi istenmektedir. Eğer teminat gösterilmeze ihtiyati hacze gidilmektedir. Ancak burada vergi ziyası ve kaçakçılık suçları için teminat istemi ile 9. maddede diğer bir neden olan kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının olmaması halini kapsayacak şekilde her üç nedende teminat istenmeden ihtiyati hacze gidilemeyeceği anlamı çıkmaktadır. Oysa Türkiye’de ikametgahı olmayan borçlunun kamu alacağını tehlikeye düşürmesi halinde tahsil dairesinin takdirine bağlı olarak teminat isteyeceği hükme bağlanarak takdire bırakılmıştır. Bu durumda tahsil dairesi teminat istemeden direkt ihtiyati haciz

¹⁷³ Gerçek, s. 130.

¹⁷⁴ Candan, AATUHK, s.82.

* İnanılır, güvenilir.

¹⁷⁵ Çelik, s.40.

¹⁷⁶ Şentürk, s. 269.

yoluna başvurabilmektedir. VUK kapsamında olan vergi ziyaı ve kaçakçılık suçlarının teminat istemine neden olması hallerinde tahsil dairesinin vergi inceleme elemanlarının ilk inceleme raporlarına bağlı kalarak teminat isteminde bulunmasının zorunluluğu 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu durumlarda tahsil dairesi teminat isteminde bulunmadan ihtiyati hacze başvuramaz.

Görüldüğü gibi teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamaları iç içe geçmiş müesseselerdir. Bunun nedeni çoğu zaman birlikte veya birbirini ardına uygulama alanı bulmalarıdır. Ayrıca uygulama ile düzenlemenin farklılıklar arz etmesi bu üç müessesenin sırasının birbirine karışmasına neden olmaktadır. Bu nedenle aralarındaki sınırı çizmek teminat uygulamasının daha iyi anlaşılabilmesi açısından önem arz eder.

Öncelikle ihtiyati haciz ile ilişkisi incelenirse; 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılan ihtiyati haciz nedenlerinden 1. bent olan "9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise" ve 4. bent olan "Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse" hallerinin mevcut olduğu durumlarda, ilk önce vergi inceleme elemanının ön raporuna göre teminat istenilmek zorundadır. Eğer borçlu tarafından teminat gösterilmez ise ihtiyati hacze gidilebilmektedir. Ayrıca ihtiyati haciz nedenlerinden borçlunun belli bir ikametgahının olmaması durumu, teminat isteme nedeni olan kamu borçlusunun Türkiye'de belli bir ikametgahının olmaması durumunu kapsamaktadır Buna bağlı olarak eğer kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgahı mevcut ve belli ise, tahsil dairesinin takdirine göre teminat isteminde bulunulursa ancak teminat gösterilmezse ihtiyati hacze gidilebilecektir. Burada önemli bir farka değinilecek olunursa; 1. ve 4. bentlerdeki ihtiyati haciz sebeplerinde teminatın temeli kanunen zorunlu olarak inceleme elemanının takdirine bağlıdır. Ancak Türkiye'de belli bir ikametgahının olmaması durumunda teminat isteminde dolayısı ile ihtiyati hacze gidilebilmesinde takdir yetkisi tamamen tahsil dairesine aittir¹⁷⁷. Dolayısı ile tahsil dairesinin doğrudan ihtiyati hacze gidebileceği nedenler 6183 sayılı Kanunu'un 13. maddesinde bu haller dışında kalan;

- Borçlu kaçmışsa veya kaçması,
- Mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin var olması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunması,

¹⁷⁷ Şentürk, s.270.

- Para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla kamu davası açılması,
- İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren hallerin var olması durumlarıdır.

Teminat uygulamasının ihtiyati tahakkuk ile ilişkisi ise şu şekildedir; ihtiyati tahakkuk nedenlerinden 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 1. bendi ayrıca ihtiyati haciz sebepleridir. Bunlar; teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı, kamu borçlusunun belirli bir ikametgahının olmaması, kamu borçlusunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma olasılığının bulunması, mal bildirimine çağırılan kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması ya da eksik bildirimde bulunması halleridir. Teminat uygulamasının ihtiyati haciz ile ilişkisi ele alınırken incelendiği üzere, bu nedenler arasında ancak kamu borçlusunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma olasılığının bulunması, mal bildirimine çağırılan kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması ya da eksik bildirimde bulunması hallerinde teminat istemi olmadan vergi alacağı ihtiyaten tahakkuk ettirilerek ihtiyati hacze gidilebilmektedir*. Ayrıca ihtiyati tahakkuk nedenlerinden diğer ikisi olan; mükellef hakkında 110'uncu madde gereğince takibata girilmiş olması ve teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi halleri, teminat istenmeyen hallerdendir ve tahsil dairesi ihtiyati tahakkuk sürecini başlatabilecektir.

Örnek vererek bu üç müessesenin daha iyi anlaşılabilmesi sağlanabilir.

Örnek: Mükellef Yiğit Kara 2011 yılı kazançlarına ait olan gelir vergisi beyannamesinde verginin matrahını eksik göstermiş ve verginin noksan tahakkuk etmesine sebep olmuştur. Vergi dairesi bu durumu 10 Haziran 2012'de fark etmiştir. Bu durumda kamu alacaklarının korunması bakımından alacaklı tahsil dairesinin başvurabileceği yollar nelerdir?¹⁷⁸. (Ayrıca Yiğit KARA Mayıs ayına ait olan KDV'nin beyannamesini 24 Haziran 2012'de verecektir.).

Verginin noksan tahakkuk ettirilmesi vergi ziyai suçunun ortaya çıkmasına neden olur. Bu durumda vergi ziyai cezası kesilecektir. Vergi ziyai cezasının kesilmesi ise 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereği teminat istenmesini gerektirir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı ihtiyati haciz uygulamasına neden

* İhtiyati tahakkuk yalnız vergi ve benzeri mali yükümlülükler için uygulanmaktadır. Bu nedenle, alacak vergi ve benzeri dışında bir kamu alacağı ise ihtiyati tahakkuk uygulanmayacağından doğrudan ihtiyati hacze gidilebilecektir. Çünkü ihtiyati haciz tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır.

¹⁷⁸ Çelik, s.91.

olur. Bu uygulama ile mükellefin ziyaa uğrattığı vergi borcu ve buna bağlı borçlarının tutarını karşılayacak değerde parasına ve malına ihtiyaten haciz konulur. İhtiyati haciz uygulamasına neden olan bu hal aynı zamanda ihtiyati tahakkuk uygulamasına neden olabilmektedir. Çünkü kamu borçlusuna güveni kalmayan alacaklı kamu idaresi, ihtiyati haciz uyguladığı mükellefin ileride tahakkuk edecek kamu borçları için ihtiyaten tahakkuk ettirerek ihtiyati hacze gitme yoluna başvurabilir. Buna göre alacaklı kamu idaresi 24 Haziran'da beyannamesi verilecek olan KDV alacağını güvence altına almak için ihtiyaten tahakkuk ettirerek ihtiyati hacze gider.

3.4.2. Kamu Borcunun Ödenmesinin Tecili (Ertelenmesi) Amacı

Tecil, Arapça bir kelimedir ve erteleme anlamına gelmektedir¹⁷⁹. Vergi alacağının vadesinde ödenmesi esastır ve vadesinde ödenmediğinde sonuçları oldukça ağır olmaktadır. Tecil müessesesi bu nedenle önem arz etmektedir. Çünkü borcun tecil edilmesi halinde mükellef büyük kolaylığa sahip olmakta ve vadesi gelmiş olan veya gelmek üzere olan kamu borçlarını erteleme ve borcu ödememenin olumsuz sonuçları olan haciz gibi uygulamalardan kurtulabilmektedir¹⁸⁰.

Tecil müessesesinde esas amaç kamu yararıdır. Bunun yanında kamu idareleri kendilerine borçlu olanların borçlarını ödedikten sonraki durumları ile de ilgilenmek zorunda oldukları için borcun tecili uygulaması önemlidir. Vergi borçları bakımından tecil kurumunun temelinde, vergi kaynağının korunması ve sürekliliğinin sağlanması yer almaktadır¹⁸¹.

Teminat uygulamasının erteleme fonksiyonu Türk vergi hukukunda şu düzenlemelerle karşımıza çıkmaktadır;

- 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi “ tecil ”,
- VUK'un 376. maddesi, “cezalarda indirim”,
- ÖTVK'un 8. maddesi, “verginin tecili”.

¹⁷⁹ Habil İşler, “6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Tecil Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım, 2007, Sayı: 47, s.163.

¹⁸⁰ Fethi Aygün, “Kamu Alacağının Tecili ve Taksitlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Kasım, 2008, (ALACAK), Sayı: 242, s.35.

¹⁸¹ Mehmet Bulut, “Vergi ve Prim Borçlarının Teciline İlişkin Teminat Uygulaması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos, 2010, Sayı: 80, s.227.

3.4.2.1. Kamu Borcunun Tecilinde “Teminat Uygulaması

Vergi icra hukukunda tecil, vergi borcunu zamanında ödemesi veya zor alım tedbirlerine maruz kalması vergi borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı istemi ve teminat göstermesi üzerine, belirli bir faiz karşılığı olmak üzere, yetkili makamların kararına göre borcun vadesinin belli bir süre uzatılabilmesidir¹⁸².

Buna göre tecil müessesesinin uygulanabilmesi için altı şartı taşıması gereklidir¹⁸³;

- Borçlu tarafından yazılı talepte bulunulması,
- Borçlunun çok zor duruma düşecek olması,
- Teminat gösterilmesi,
- Tecil faizi ödenmesi,
- Tecilin yetkili organlarca uygun görülmesi,-
- Borçlunun iyi niyetli olması.

Tecil müessesesinin tarafları; alacaklı tahsil dairesi ve borçludur. Borçlu açısından, tecil ve taksitlendirme imkanından asli borçlu ile birlikte kanuni temsilciler, limited şirket ortakları, mirasçılar ve kefiller..gibi sorumlular da yararlanabilir¹⁸⁴.

Vergi mükellefi VUK hükümlerine göre pişmanlık ve ceza indiriminden yararlanmış ise, tecil müessesesi hakkını kaybeder. Çünkü bu kurumlardan yararlanabilmek için kanunda öngörülen süreler içerisinde vergi ve cezasının ödenmiş olması gereklidir. BAYRAKLI'nın görüşüne göre; uzlaşma müessesesi de tecil hakkından yararlanmaya engeldir. Çünkü mükellef ödeyebileceği miktarda uzlaşacaktır. Bu nedenle tecil müessesesi ile cezalarda indirim, uzlaşma ve pişmanlık uygulamaları bağdaşmamaktadır¹⁸⁵.

Alacaklı taraf açısından tecil yetkisi, alacaklı kamu idaresinindir. Bu yetki devlete ait alacaklarda ilgili bakanlar, il özel idarelerine ait alacaklarda vali, belediyelere ait alacaklarda belediye başkanınca kullanılır. Dolayısı ile vergi ile ilgili alacaklarda Maliye Bakanlığı'na aittir¹⁸⁶.

¹⁸² Bayraklı, s.113.

¹⁸³ Bulut, s.227.

¹⁸⁴ Aydın Kıratlı, “Vergi Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi ”, **Veri Dünyası**, Şubat, 2000, Sayı: 222, s.76.

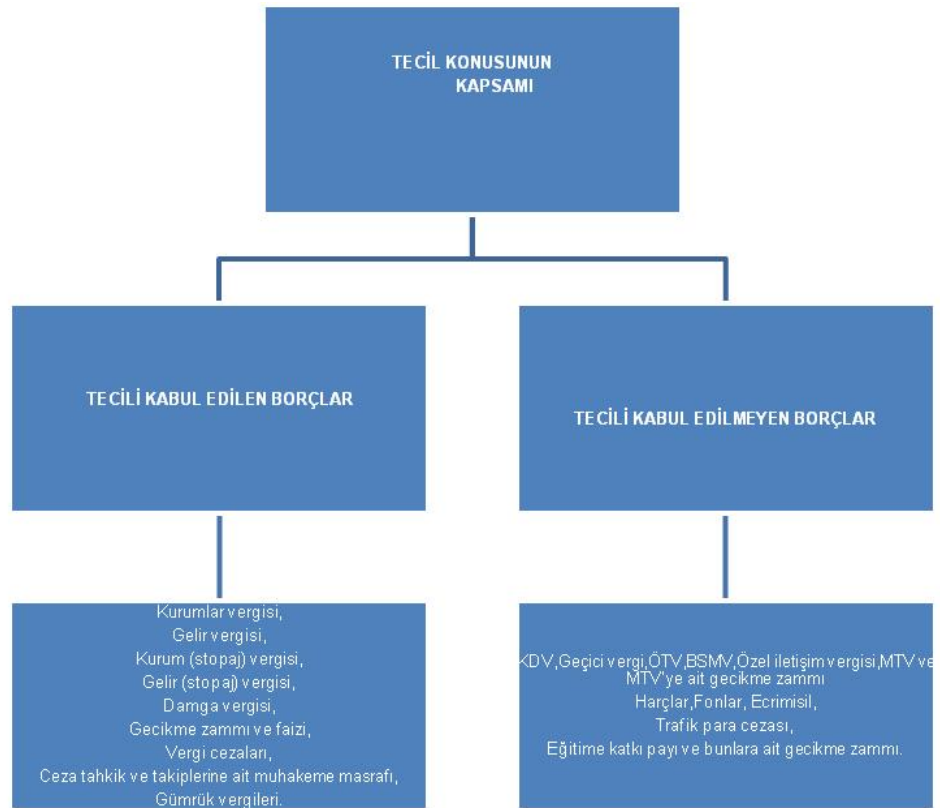
¹⁸⁵ Bayraklı,s.112.

¹⁸⁶ İşler, s.166.

Tecil talebi, tahakkuk ile kesinleşmiş borcun ödenmesinden önceki her aşamada yapılabilir. Borç ödenecek aşamaya geldikten sonra henüz vadesi gelmeden, ödeme vadesi dolmuş olmakla beraber alacaklı tahsil dairesinin ödeme emrini göndermesinden önce veya ödeme emri tebliğ edildikten sonra, haczin tatbik edilmiş olduğu hallerde ise, haczedilen malların paraya çevrilmesine kadar tecil talep edilebilir¹⁸⁷.

Borcun tecil edilme süresi ise mükellefin talebine göre değişiklik göstermesi ile birlikte 36 aydan fazla olamaz. Bu 36 aylık sürenin başlangıcı vergi alacağının normal ödeme vadesidir yani ödeme süresinin son günüdür¹⁸⁸.

Şekil 3: Tecil Konusunun Kapsamı



Kaynak: Hâbil İşler, “6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Tecil Müessesesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım ,2007, S.47, s.164.

¹⁸⁷ İşler, s.165.

¹⁸⁸ Bayraklı, s. 117.

Tecili kabul edilen borçlar ve kabul edilmeyen borçlar arasında ayrım göz önünde bulundurulduğunda, tecil edilebilecek borçlar kapsamında dolaysız vergilerin yer aldığı, tecil edilemeyecek borçlar kapsamında ise dolaylı vergilerin yer aldığı görülmektedir. Dolaysız vergilerin kişi ya da kurumlar üzerinde yükünü daha çok hissedilmektedir. Kişi ya da kurumların ticari faaliyetlerine ilişkin olarak ticari hayatın sıkıntıları karşısında mükelleflerin bu faaliyetlerine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerinin tecil edilebilmesi imkanı sağlamıştır. Uygulamada da genellikle ticari kazanç erbabı gelir sahipleri ve kurumlarca tecil istenmesi bu açıklamayı destekleyici bir durumdur¹⁸⁹. Dolaylı vergilerin fiyat mekanizması içerisinde yansıtılabilmesi sonucu yükünün dolaysız vergilere göre daha az hissedilir olması nedeniyle ve devlet hazinesinin kayba uğratılmaması amacıyla tecili kabul edilen borçlar arasında sayılmamışlardır.

Tecil müessesesi sosyal devlet özelliğinin bir göstergesidir. Ağır ekonomik koşullarda işverenlerin devlete karşı olan parasal yükümlülüklerini yerine getirmelerinde tecil müessesesi kolaylaştırıcı bir uygulamadır. Bu şekilde hem zor durumda olan işveren bir avantaja sahip olmakta hem de devlet almış olduğu teminatla alacağını garantilemiş olmaktadır¹⁹⁰.

Tecil müessesesinin amacı kamu yararıdır. Ancak düzenlemenin özüne inildiği zaman zor durumdaki mükellefleri mali yönden rahatlatmak, kamu alacağının tahsilini kolaylaştırarak vergi kaynağını korumak, sürekliliğini sağlamak ve kamu alacaklısı ile borçlusunun çıkarlarını denkleştirmek gibi özel amaçlarda taşımaktadır¹⁹¹.

Tecil müessesesinde teminata konu olacak değerler için 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesine atıf yapılmıştır. Ancak borçlunun 10. maddede sayılan maddi teminat türlerine sahip olamaması durumunda 6183 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre şahsi kefalet teminat olarak gösterilebilir¹⁹².

Tecil müessesesinde teminat miktarı 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre;

“ Kamu borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı elli bin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki kamu alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı elli bin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu

¹⁸⁹ Özbalcı, s.474.

¹⁹⁰ Bulut, s. 231.

¹⁹¹ Zeynep Arıkan, “Vergi Borçlarında Tecil”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan 46. Seri, 2004, (TECİL) s.18.

¹⁹² Bulut, s .228.

tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı kamu idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir”.

3.4.2.1.1. Tecil Müessesesinde Teminat Koşulları

6183 sayılı Kanun’un 48. madde hükmüne göre; borçlunun tecil ettirilecek borç tutarı 50.000 TL’yi aşmıyorsa teminat gösterme şartı yoktur. Teminat şartı aranılmayan durumlarda 50.000 TL’lik sınır için **her bir tahsil dairesine olan tecile konu borç toplamı** dikkate alınarak belirlenir. Sonuç olarak, her bir tahsil dairesi bakımından tecil edilecek borç toplamı 50.000 TL’ ye ulaşınca kadar borçludan herhangi bir teminat istenmeyecektir. Ancak tecil edilen borç toplamı 50.000 TL’yi aştıktan sonra ve tecil şartlarına uygun ödemeler devam ettiği sürece borçlu tarafından yapılacak her yeni tecil talebi sırasında daha önce tecil edilmiş borçların 50.000 TL’lik kısmı için teminat aranılmamış olması nedeni ile tecili talep edilen borcun yarısı değerinde teminat gösterilmesi gereklidir¹⁹³.

Bu açıklamalara ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir¹⁹⁴;

Örnek 1: Vergi mükellefi olan Hanife Erdinç’in Kordon Vergi Dairesine 30.000 TL ve Karşıyaka Vergi Dairesine 45.000 TL borcu bulunmaktadır. Hanife Erdinç 01.07.2008 tarihinde anılan vergi dairelerinden söz konusu borçlarının tecil ve taksitlendirilmesini talep etmiş, vergi daireleri borcun taksitler halinde ödenmesini uygun bulmuştur.

Bu durumda, mükellefin her iki vergi dairesine olan ve tecili uygun görülen borçları, ayrı ayrı 50.000 TL’nin altında kaldığı için vergi dairelerince herhangi bir teminat aranılmaksızın taksitlendirme yapılacaktır.

Örnek 2: Vergi mükellefi olan Ayşe ÖZ, 26.07.2008 tarihinde bağlı bulunduğu Konak Vergi Dairesine müracaat ederek, 120.000 TL olan vergi borcunun taksitlendirilmesini talep etmiş, vergi dairesi mükellefin talebini değerlendirmiş ve borcun Ağustos 2008 ayından itibaren 6 ayda 6 eşit taksitte ödenmesini uygun görmüştür.

¹⁹³ Tahir Erdem, “Tecil Uygulamasında Yeni Esaslar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül,2008, Sayı.57, s.108.

¹⁹⁴ A Seri ve 1 Sıra No’lu Tahsilat Genel Tebliği
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Kamu_Alacaklari/TahsilatA_1_4iledegisen.pdf
(01.05.2012).

Vergi dairesi, mükelleften taksitlendirilen bu borcu için 50.000 TL'yi aşan kısmın yarısı olan $[(120.000-50.000)= 70.000/2=]$ 35.000 TL değerinde teminat göstermesini isteyecektir.

Örnek 3: Vergi mükellefi olan Mehtap BİLİR, 26.08.2008 vadeli 40.000 TL'lik borcu için aynı tarihte tecil ve taksitlendirme talep etmiştir. Mükellefin söz konusu borcu Eylül 2008 ayından başlamak ve 8 ayda 8 eşit taksitte ödenmek üzere tecil edilmiştir. Mükellef, mevcut tecilli borcunu tecil şartlarına uygun ödemeye devam ederken, 26.10.2008 vadeli 30.000 TL'lik borcu için aynı tarihte tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmuştur. Vergi dairesince mükellefin söz konusu borcu Kasım 2008 ayından başlamak ve 6 ayda 6 eşit taksitte ödenmek üzere tecil edilmiştir.

Teminat şartı aranılmaksızın tecil edilebilecek borç tutarı 50.000 TL olduğundan, vergi dairesi mükellefin 26.08.2008 vadeli 40.000 TL'lik borcunu taksitlendirirken mükelleften herhangi bir teminat istemeyecektir. 26.10.2008 vadeli borç tecil edilirken 50.000 TL'lik sınır mükellefin tecilli borçlarının toplamı dikkate alınarak uygulanacak ve tecil edilen borç toplamı 70.000 TL'ye ulaştığından, yeni tecili talep edilen borcun 10.000 TL'lik kısmı için teminat istenmeyecek, geri kalan kısmının yarısı tutarında $[(30.000-10.000)= 20.000/2=10.000]$ TL teminat göstermesi istenilecektir.

Örnek 4: Vergi mükellefi olan Murat ULUS, 26.09.2008 tarihinde 60.000 TL borcu için tecil ve taksitlendirme talep etmiştir. Mükellefin söz konusu borcu Ekim 2008 ayından başlamak ve 6 ayda 6 eşit taksitte ödenmek üzere tecil edilmiştir. Mükellef, mevcut tecilli borcunu tecil şartlarına uygun ödemeye devam ederken, 26.12.2008 tarihinde 70.000 TL borcu için de tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmuştur. Vergi dairesince mükellefin 70.000 TL'lik borcu da Ocak 2009 ayından başlamak ve 5 ayda 5 eşit taksitte ödenmek üzere tecil edilmiştir.

Teminat şartı aranılmaksızın tecil edilebilecek borç tutarı 50.000 TL olduğundan, vergi dairesi mükellefin 26.09.2008 vadeli 60.000 TL borcunu taksitlendirirken, tecil edilen borcun 50.000 TL'lik kısmı için herhangi bir teminat istememiş, 50.000 TL'nin üzerinde kalan tutarın yarısı olan $[(60.000-50.000)=10.000/2=]$ 5.000 TL için teminat almıştır.

Borçlu, ilk tecil talebine istinaden tecil edilen borcu için 50.000 TL'lik teminat aranmaksızın tecil uygulamasından yararlandığından, 26.12.2008 vadeli borç tecil edilirken borçludan tecili talep edilen borcun yarısı tutarında $(70.000/2=35.000)$ TL teminat göstermesi istenilecektir.

3.4.2.1.2. Tecil Müessesesinde Haczin Teminat Yerine Geçme Koşulları

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinin 4. fıkrası borçlunun tecil talebinde önce tahsil dairesi tarafından mallarına haciz uygulanmış ise, hacze konu olan malların tecil müessesesinden yararlanabilmesi için teminat hükmünde olup olamayacağını ve tecilli borçların usulüne uygun olarak ödenmesi halinde mallar üzerindeki haczin hangi şartlar altında kaldırılıp kaldırılamayacağını düzenleyen hükümleri içermektedir. Buna göre iki durum mevcuttur. Bunlar;

- Borçlunun daha önce tahsil dairesince haczedilmiş mallarının, tecil talep edilmesi halinde değeri tutarınca teminat yerine geçeceği,
- Tahsil dairesince borçlunun malları üzerine haciz tatbik edildikten sonra borcun tecil edilmesi halinde, tecil edilen bu borçlar için tatbik edilmiş hacizlerin hangi şartlar dahilinde kaldırılabilceği,
- Tecil edilen borca karşılık teminat gösterilmiş olması durumunda, borçlu tarafından gösterilen teminatların hangi şartlar dahilinde borçluya iade edileceğidir.

Borçlunun tecilin talebinden önce haczedilmiş mallarının bulunması durumunda, haczedilen malların değeri tecil edilen borç tutarından az, zorunlu teminat tutarı*ndan fazla ise uygulanmış olan hacizler, tecil şartlarına uygun olarak ödenen taksitler sonucunda kalan borç tutarı, hacizli mal değerinin altına inmediği sürece kaldırılmayacak*, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarı hacizli mal değerinin altına indikten sonra, yapılan ödemeler oranında ve bölünebilir nitelikte olması şartıyla kaldırılabilir¹⁹⁵.

Borcun tecilinden önce haczedilmiş malların değeri, tecil edilen borç tutarından ve zorunlu teminat tutarından az ise bu durumda alınacak olan teminat tutarı;

Zorunlu teminat tutarı – haczedilen malların değeri

şeklinde hesaplanır.

* Zorunlu teminat tutarı belirlenirken 50.000 TL tutarındaki sınır dikkate alınır.

* Kamu borçlusunun tecile konu olan borç tutarı 50.000 TL'lik sınırdan fazla olsa bile tecilden önce haciz uygulanan hallerde kalan tecilli borç tutarı hacizli mal değerinin altına indikten sonra yapılan ödemeler oranında kaldırılacaktır.

¹⁹⁵ Erdem, s.111.

3.4.2.1.3. Tecilli Borçlar İçin Alınmış Teminatların İadesi

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre; tecilli borçlar için gösterilmiş teminatların iadesinde iki farklı durum mevcuttur. Bunlardan birincisi hacizli malların teminat yerine geçtiği durumlar, ikincisi ise, haciz uygulaması olmaksızın teminat alındığı durumlardır.

Birinci durum olan, haklarında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan takip muamelesi sonucunda malları haczedilmiş kamu borçlularının, kamu alacaklarının tecil edilmesi hali; tecilden önce tatbik edilen ve alacağın tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılacak ve buna isabet eden teminatlar bölünebilir nitelikte ise iade edilecektir¹⁹⁶.

İkinci durum olan, herhangi bir haciz uygulaması olmaksızın teminat alınması halinde ise; tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler sonucunda kalan tecilli borç tutarının, zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda yapılan ödemeler nispetinde ve bölünebilir nitelikte olması şartıyla iade edilecektir. Bu hüküm, kamu borçlusunun **tecilli borçlarına karşılık gösterdiği teminatların her bir tecil için ayrı ayrı değerlendirilmesini** ve tecil şartlarına uygun yapılan ödemeler nispetinde teminatların iadesini gerektirmektedir.

Bu açıklamalara ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir¹⁹⁷;

Örnek 1: Vergi mükellefi olan Hayrettin KAÇMAZ'ın muhtelif vadeli 100.000TL vergi borcu için vergi dairesi, mükellefin 90.000 TL ve 60.000 TL değerindeki iki adet gayrimenkulüne haciz tatbik etmiştir. Mükellef vergi dairesinden borçlarının tecil ve taksitlendirmesini talep etmiş, anılan vergi dairesince söz konusu borçlar 10 ayda ve 10 eşit taksitte ödenmek üzere tecil edilmiştir.

Bu örnekte, tecil ve taksitlendirmeden önce borcun tamamını karşılayacak değerde haciz tatbik edilmiş olduğundan, zorunlu teminat tutarı belirlenmesi söz konusu olmayacak, dolayısıyla tatbik edilmiş hacizler tecil yapılmasına rağmen kaldırılmayacaktır.

Mükellefin, iki taksiti ödemesi durumunda, kalan tecilli borç tutarı 80.000 TL olacaktır. Mükellefin gayrimenkulleri üzerine borcun tecilinden önce tatbik edilen hacizler, taksit ödemeleri nispetinde kaldırılabileninden, kalan 80.000 TL ve hesaplanan tecil faizlerinden oluşan borcu, 90.000 TL değerindeki gayrimenkulün

¹⁹⁶A Seri ve 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği.http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Kamu_Alacaklari/TahsilatA_1_4iledegislen.pdf (01.05.2012).

¹⁹⁷A Seri ve 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği.http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Kamu_Alacaklari/TahsilatA_1_4iledegislen.pdf (01.05.2012).

karşılması halinde bu gayrimenkul üzerindeki haciz baki kalmak kaydıyla 60.000 TL değerindeki gayrimenkul üzerindeki haciz kaldırılacaktır.

Örnek 2: Vergi mükellefi olan Feyza ÇINAR'ın 900.000 TL borcu için vergi dairesince 575.000TL değerindeki gayrimenkullerine haciz tatbik edilmiştir. Mükellef vergi dairesinden borçlarının tecil ve taksitlendirmesini talep etmiş, söz konusu borçlar 18 ayda ve 18 eşit taksitte ödenmek üzere tecil edilmiştir.

Haczedilen gayrimenkullerin değeri tecil edilen borç tutarından az, ancak madde hükmüne göre gösterilmesi zorunlu teminat tutarı olan $[(900.000-50.000=) 850.000/2=]$ 425.000 TL'den fazladır. Bu nedenle mükelleften tecil edilen borçlara karşılık teminat istenilmeyecektir. Mükellef, ilk 7 taksit tutarı olan toplam 350.000 TL ödedikten sonra kalan tecilli borç tutarı $(900.000 - 350.000= 550.000 \text{ TL})$ hacizli gayrimenkullerin değeri olan 575.000 TL'nin altına inmesine ve hacizli gayrimenkullerin değerinin zorunlu teminat tutarı olan 425.000 TL'nin üstünde olmasına rağmen bölünebilir nitelikte olması koşuluyla kaldırılabilir haciz tutarı 25.000 TL olacaktır. Mükellefin tecil şartlarına uygun olarak yapacağı ödemeler üzerine malları üzerindeki hacizler, bölünebilir nitelikte olması şartıyla yapılan ödemeler nispetinde kaldırılabilir. (Örnekte tahsili gereken tecil faizi ihmal edilmiştir).

Örnek 3: Vergi mükellefi olan Gaye SÖNMEZ 1.500.000 TL tutarındaki borcu için tecil ve taksitlendirme talep etmiş, söz konusu borç 12 ayda ve 12 eşit taksitte ödenmek üzere 30.07.2008 tarihinde tecil edilmiştir. Mükellef taksitlendirilen borçları için $[(1.500.000-50.000=)1.450.000/2=]$ 725.000 TL tutarındaki zorunlu teminatı göstermiştir.

Mükellef vergi dairesine ilk 7 taksit toplamı olan $(125.000 \times 7=)$ 875.000 TL tutarında ödeme yapmıştır. Bu durumda, mükellefin kalan tecilli borcu $(1.500.000-875.000=)$ 625.000 TL olup, zorunlu teminat tutarı olan 725.000 TL'nin altına inmiş olacağından, zorunlu teminat tutarı ile kalan tecilli borç tutarı arasındaki $(725.000-625.000=)$ 100.000 TL değerindeki teminat bölünebilir nitelikte ise mükellefe iade edilebilecektir. (Örnekte tahsili gereken tecil faizi ihmal edilmiştir).

Diğer taraftan, haciz tatbik edilmemiş kamu alacaklarının tecili sırasında istenecek zorunlu teminat tutarının belirlenmesinde hesaplanacak tecil faizleri dikkate alınmamakla birlikte, teminatların iadesinde ödenmesi gereken tecil faizlerinin dikkate alınması gerekmektedir¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Erdem, s.113.

3.4.2.2. Vergi Cezalarının İndiriminde “Teminat Uygulaması”

VUK kapsamında düzenlenen cezalarda indirim müessesesi, verginin tam ve zamanında tahsil edilmesini sağlamakla beraber vergisel ihtilafların yargıya intikal etmesini engelleyerek yargı yükünü de hafifleten bir otokontrol mekanizmasıdır¹⁹⁹.

Cezalarda indirim müessesesi, mükellefler adına, re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler dolayısı ile kesilen cezalarda vergi aslı ve cezasının dava konusu edilmeden ödeneceğinin kabul edilmesi koşulu ile²⁰⁰;

- Özel usulsüzlük,
- Genel usulsüzlük,
- Vergi ziyai cezaları için geçerli olan idari aşamada çözüm yollarından biridir.

VUK’un 376. madde hükmü ile mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse bu cezaların;

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Bu madde hükmüne göre cezalarda indirim müessesesinde iki süre düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi mükellef veya vergi sorumlularının vergi cezası ihbarnamelerinin tebliğinden itibaren **otuz gün içinde** vergi aslı ve cezasını **vadesinde** ödeyeceğini taahhüt etmesi, diğer bir süre düzenlemesi ise, **teminat göstermesi halinde üç ay içinde** ödeyeceğini taahhüt etmesi durumudur. Vergi borçlusuna tanınan cezada indirim hakkında 30 günlük süre borcun vadesinde herhangi bir değişiklik yaratmamaktadır. Borçlu yine ödemesi gereken tutarı zamanında ancak cezası indirimli olarak ödemek zorundadır. Yani mükellef sadece cezada indirim hakkı kazanmış olmaktadır. Ancak mükellef vergi borcuna karşılık olarak teminat gösterirse borcunu vadede ödemek yerine vade tarihine eklenecek üç aylık ek sürede ödeyebilecektir. Dolayısıyla vergi borcunun üç ay ertelenmesi

¹⁹⁹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2012, (YARGI), s.105.

²⁰⁰ Tosuner, Arıkan, (YARGI), s.106.

teminat uygulamasının bir sonucudur. Bu sayede ödeme güçlüğü yüzünden vergi ödevini yerine getirememiş olan mükellefler için sürenin uzaması avantajı sağlar. Vergi dairesi açısından ise üç ay sonrada olsa alacağını temin etme, temin edemese bile teminat altına alma ve bu teminatı paraya çevirerek alacağını tahsil etme imkanı elde edilmiş olunmaktadır. Bu imkandan yararlanabilinmesi için ne tür teminat gösterileceği açısından 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesine atıfta bulunulmuştur.

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde yer alan tecil müessesesinde borcun tecilinde tecil faizi uygulanması şartına yer verilirken, mükelleflerin vergi cezalarını ödemeyi erteletmeleri durumunda, borcun zamanından daha geç ödenmesi durumunun varlığına rağmen tecil faizi yaptırımı yer verilmemiştir. Bu yönüyle VUK 376. maddesinde düzenlenmiş olan cezalarda indirim müessesesi vergi mükellefleri için önemli bir imkandır.

Cezalarda indirim müessesesinin kapsamına VUK kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalara girmektedir²⁰¹. Dolayısı ile gümrük vergisi VUK kapsamına girmediğinden, gümrük vergisine ilişkin cezalar, cezalarda indirim müessesesi kapsamında değerlendirilemez.

Cezalarda indirim müessesesi bir örnekle daha iyi anlaşılacaktır.

Örnek: Mükellef Bilge SONERMEZ 10.10.2011 tarihinde kendisine tebliğ olunan 82.000 TL vergi ile 82.000 TL vergi ziyai cezası hakkında 22.10.2011 tarihinde, cezalarda indirim talebinde bulunmuştur. Bu duruma göre, normal vade, 09.12.2011'dur. Çünkü tebligat 10.10.2011 tarihinde yapılmış olup, dava açma süresi 09.11.2011 tarihinde sona ermektedir. Ödemenin vadesi ise bu tarihten itibaren bir ay olduğundan, ödemenin son günü 09.12.2011'dur. Mükellef Bilge SONERMEZ'in teminat göstermesi durumunda ise normal vadeye üç ay eklenecektir. Bu durumda ise vadenin bitimi 09.03.2012 tarihi olmaktadır²⁰².

3.4.2.3. Özel Tüketim Vergisinin Tecilinde Teminat Uygulaması

ÖTVK'nun **“Verginin Tecili”** başlığını haiz 8. maddesi, **teminat gösterilmesi** şartıyla verginin tecil edilmesine imkân sağlayan hükümleri içermektedir. Bu madde kapsamında tecil müessesesinden, sanayi sicil belgesine sahip imalatçılar yararlanabilmektedir.

²⁰¹ Tosuner ve Arıkan, (YARGI), s.107.

²⁰² Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları**, 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.161.

ÖTVK'nın 8. maddesinin 1. bendine göre; “Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur”.

Özel tüketim vergisi mükelleflerince, tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için Bakanlar Kurulu tarafından bu ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlemiş olduğu vergi tutarına göre hesaplanacak özel tüketim vergisinin beyan edilmesi gerekir. Beyan edilen özel tüketim vergisinin, Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; tecil edilecek vergi tutarı ile 12 aylık gecikme faizinin toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil edilecek, kalan kısmı ise tahsil edilecektir.

Tecil edilen tutar için 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde öngörülen tecil faizi hesaplanmayacaktır.

ÖTVK'da yer alan tecil müessesesinin düzenlenmesindeki amaç; solvent üzerindeki ÖTV'nin diğer akaryakıt ürünleri üzerindeki ÖTV'den düşük olması sonucu, vergiyi daha az ödemek isteyen mükelleflerin solventi diğer akaryakıt ürünleri ile karıştırarak vergi yüklerini azaltmaya çalışmalarıdır. Bu uygulama önemli ölçüde vergi ziyana ve bu kişilerin haksız kazanç elde etmelerine neden olmaktadır. Bu durumun önlenmesi için solvent üzerindeki ÖTV, diğer akaryakıt ürünleri ile eşit hale getirilmiştir. Ancak solvent üzerindeki ÖTV'nin yükseltilmesi imalat sektöründe faaliyet gösteren ve bu malları girdi olarak kullanarak başka ürün üreten imalatçılar üzerinde yüksek bir vergi yüküne neden olmuştur. Bu nedenle uygulamadan olumsuz etkilenen mükelleflerin haklarının korunması ve bu kişilerin zor duruma düşmemesi için tecil uygulaması düzenlenmiştir²⁰³.

Teminat, ÖTVK'nın 8. maddesinin 1. fıkrası uygulamalarının en önemli unsurudur. Çünkü yüksek ÖTV yükü ile zor duruma düşecek olan söz konusu mükellefler, girdi olarak kullandıkları bu malların vergisini, gösterecekleri teminat karşılığında, tecil faizi yaptırımına tabi olmadan erteleterek satın alabilme imkanını elde etmektedirler²⁰⁴. Ayrıca satın alma tarihinden itibaren 12 aylık süre içinde ÖTV'ye tabi olmayan malların üretiminde girdi olarak kullanmış olması ve bu

²⁰³ Okan Özandaç, “Özel Tüketim Vergisi Kanunu Kapsamında Tecil, Terkin ve Teminat Uygulamaları ile Bunlara İlişkin Olarak Yapılan Son Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, Şubat, 2009, Sayı: 245, s.81.

²⁰⁴ Özandaç, s.83.

durumun da YMM Üretim Tasdik Raporu ile tevsik edilmiş olması halinde mükelleflerin vergi borçları terkin edilerek, alınan teminat çözülmektedir*.

3.4.3. İade Mekanizmasının İşleme Konulabilmesi Amacı

Teminat müessesesinin işlerlik kazandırdığı iade mekanizmasına, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği hadleri aşan nakden KDV iade talepleri örnek olarak verilebilir.

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde KDV iadesine ilişkin 3 farklı düzenleme yer almaktadır. Bunlar vergi inceleme raporu ile yapılacak iadeler, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yapılacak iadeler* ve teminat karşılığı yapılacak iadelerdir.

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre; mükelleflerin,

- İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- İadesini talep ettikleri KDV'nin belirtilen miktarları aştığı hallerde; (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- Vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumlarının bulunması hallerinde, iade talepleri Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından **düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre** yerine getirilir.

KDV uygulamasında asıl olan nakden ve mahsuben iadelerin vergi incelemesinin sonuçlarına göre yapılmasıdır. Ancak bütün iadelerin vergi incelemesi sonucunda yerine getirilmesi; inceleme elemanlarının iş yükünü arttıracak, incelemelerin verimsiz alanlara kayması sonucunu doğuracak ve iade işlemlerinin çok uzun bir zaman sürecine yayılmasına neden olacaktır²⁰⁵. Bu nedenle belli şartlara bağlanarak, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yapılacak iade ve teminat karşılığı yapılacak iade uygulamaları da düzenlenmiştir.

Sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgisi bulunmayan gerekli belgeleri ibraz etmeleri

*Teminatın konusunu oluşturan durumun kalkması nedeniyle, borçlunun gösterdiği teminatın borçluya geri iadesidir.

* Mahsup yoluyla iade talepleri, Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri, Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri, kamuya ait kuruluşların iade talepleri, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

²⁰⁵ Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Euromat Entegre Matbaacılık, Ankara, 2008, s.85.

kaydıyla, mükelleflerin nakden ve mahsuben iade talepleri genel esaslara* göre yerine getirilmektedir. İadelerinin genel esaslara göre alan mükellefler, Maliye Bakanlığınca iade hakkı doğuran işlemin türüne göre farklı olarak belirlenen haddin altında kalan **iadelerini inceleme raporu ve teminat almaksızın nakden alabilirler.**

Maliye Bakanlığının belirlediği bu hadler ile belli miktar altında kalan iade talepleri incelenirken, vergi inceleme elemanlarının vakit kaybetmelerinin önlenmesi, incelemeleri etkin ve verimli hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Bunun yanında mükellefler açısından da küçük miktarlardaki iade tutarları için bazı külfetlerden kurtulabilmeleri imkanı sağlanmaktadır²⁰⁶.

Ancak iade miktarlarının belli hadleri aştığı ve YMM tasdik raporunun ibraz edilmediği durumlarda mükelleflerin nakden **iade talepleri teminat gösterilmesi şartıyla yapılmaktadır.**

KDV' nin nakden iadesi talebinde bulunan mükellefler açısından teminat kavramı önem arz etmektedir. Vergi incelemelerinin uzun sürmesi, yüksek miktarlarda iade alacak olan ihracatçıların haksız bir rekabet ortamına sürüklenmesine neden olacaktır. Çünkü dünya rekabet şartları içerisinde ihracat yapan mükellefler, KDV iadelerini belli bir dönem içinde alabileceklerini hesaplayarak fiyat vermekte ve bu süre içerisinde iadelerini alamamaları durumunda rekabet şanslarını kaybetmektedirler. Bu nedenle iadelerin incelenmesi asıl olmakla birlikte, inceleme henüz sonuçlanmadan iadelerin avans olarak mükelleflere verilmesi için bazı imkanların yaratılması gereklidir. Buna bağlı olarak mükelleflere teminat göstererek iadelerini avans olarak alabilme hakkının tanınmış olması oldukça önemli bir avantajdır²⁰⁷.

Mükelleflerin iadelerini talep edebilmeleri için üç ayrı teminat uygulaması vardır. Bunlar; normal, indirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamalarıdır. Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir. İndirimli teminat uygulaması %4* veya %8* olarak uygulanmaktadır. İndirimli

* Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ile doğrudan ya da dolaylı yoldan ilgisi bulunmayanlar genel esaslara, ilgisi bulunanlar özel esaslara tabidir.

²⁰⁶ Vural, s.63.

²⁰⁷ Vural, s.85.

*Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri %4 oranında teminat göstererek iade alabilmektedirler.

* Özel finans kurumları ve 84 Seri No'lu KDV Genel tebliğinde belirtilmiş belirli şartları taşıyan imalatçı ve ihracatçılar %8 oranında teminat göstererek iade talep edebilmektedirler.

teminat uygulaması tamamen ihracat ve ithalat kayıtlı teslimlerden doğan iadelerle ilgilidir. Diğer iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iadelerde indirimli teminat uygulanmaz²⁰⁸. Yükseltilmiş teminat uygulaması ise; Maliye Bakanlığı'nca, sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleyenler, kullananlar, düzenleyen ve kullananlardan mal alanlar, düzenleyenlerin ortakları ve kanuni temsilcileri ile kurdukları ve ortak oldukları şirketler, haklarında olumsuz tespit yapılanlar tarafından talep edilen KDV iadesi miktarının dört katı kadar teminat göstermeleri halinde mükellefler iade talep edebileceklerdir.

Tablo 5'de 2011 yılının Aralık ayına ilişkin İzmir ili genelinde, indirimli ve normal KDV iade taleplerine ait rakamsal veriler bulunmaktadır.

Tablo 6'de ise, 2012 yılının Nisan ayına ilişkin İzmir ili genelinde, teminat karşılığı yapılan KDV iadelerine ait rakamsal veriler bulunmaktadır.

²⁰⁸ Vural, s.98.

Tablo 5: KDV İade-Mahsup Talebi İle Tecil-Terkin İşlemlerine Ait Bilgi Formu (TL)

İZMİR İL GENELİ														2011/ARALIK	
AÇIKLAMA	ÖNCEKİ DÖNEM KALAN			BU DÖNEM GELEN			TOPLAM			BU DÖNEM YAPILAN			KALAN		
	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR
% 200 Teminat Karşılığı İade	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	0,00
% 100 Teminat Karşılığı İade	7	24	1.960.668,61	11	52	11.586.723,66	18	76	13.547.392,27	8	46	7.011.250,14	10	30	6.536.142,13
% 8 Teminat Karşılığı İade	1	1	19.988,02	0	0	0,00	1	1	19.988,02	0	0	0,00	1	1	19.988,02
% 4 Teminat Karşılığı İade	1	3	781.188,92	3	8	12.720.771,05	4	11	13.501.959,97	2	6	11.692.286,73	2	5	1.809.673,24
4 Kat Teminat Karşılığı İade	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	0,00
Kaynak: TC Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı.															

Tablo 6: KDV İade-Mahsup Talebi İle Tecil-Terkin İşlemlerine Ait Bilgi Formu															
İZMİR İL GENELİ (NİSAN-2012)															
AÇIKLAMA	ÖNCEKİ DÖNEM KALAN			BU DÖNEM GELEN			TOPLAM			BU DÖNEM YAPILAN			KALAN		
	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR	MÜK. SAYISI	DÖN. SAYISI	TUTAR
TEMİNAT KARŞILIĞI İADE	19	26	16.205.057,48	16	25	11.504.390,67	35	51	27.709.448,15	15	19	12.059.611,82	20	32	15.649.836,33

Kaynak: TC Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı.

3.4.4. Diğer Bazı Haklardan Yararlanabilme Amacı

Vergi mükellefleri, vergilendirme süreci içerisinde karşı karşıya kaldıkları bazı durumlarda çıkış yolu aramak ve haklarını savunabilmek için kanuni düzenlemelerde yer alan birtakım haklardan yararlanırlar. Ancak bu haklardan yararlanabilmek için, düzenlemelerde belirtilen şartların sağlanması gereklidir. Bu şartlar; kanun koyucunun mükellefin haklarını savunma hakkı vermesinin sonucunda devlet hazinesinin zarara sokulmasını engellemek amacıyla önemlidir. Bu düzenlemeler ile, hem mükellefin egemenlik gücüne sahip devlete karşı güven duyması yanında kendi haklarını arayabilme imkanı yaratılmakta hem de devlet kamu alacağını miktar ve tahsil yönünden güvence altına almaktadır.

Türk Vergi Sistemi içerisinde teminat uygulamasının kamu alacağını güvence altına alma işlevi yanında, mükellefin idarenin bazı tutumlarına karşı hakkını arayabilmesi de bir araçtır. Kamu borçluları bu aracı alacaklı tahsil dairesine güvence olarak vererek bazı haklardan yararlanabilme imkanı elde etmektedirler.

Teminat uygulamasının bu amacını yansıtan kanuni bir düzenleme; İYUK'un 27. maddesindeki "Yürütmenin Durdurulması" başlığı altında karşımıza çıkmaktadır.

Vergilendirme süreci içerisinde, mükellefler vergilendirmeye ilişkin işlemlerin iptali amacıyla yargı organlarına başvurarak çözüm arayışına girerler. Ancak bu başvurunun vergilendirme sürecindeki işlemleri engellememesi, bazen çok uzun zaman alan yargı sürecinde mükelleflerin telafisi mümkün olamayan zararlar görmelerine sebep olmaktadır. Yürütmenin durdurulması müessesesi bu zararların önlenmesi açısından büyük önem arz eder. Yürütmenin durdurulması ile kanuna aykırı olduğu düşünülen işlemlerin iptaline kadar geçen süre içerisinde mükelleflerin zarara uğramaları önlenmektedir. Vergilendirmeye ilişkin işlemlere karşı açılan iptal davasında davacının talebi üzerine verilen yürütmenin durdurulması kararları, işlemin idarece icra edilmesini önlemektedir²⁰⁹.

Yürütmenin durdurulması kararının gereği, tahsilât aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsili işlemlerinin durması hallerinde ortaya çıkmaktadır. Vergi mahkemelerinde tarhiyat aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsili işlemleri, yürütmeyi durdurma kararına gerek olmaksızın kendiliğinden durmaktadır* ayrıca bir mahkeme kararına gerek yoktur²¹⁰. Türk vergi yargısı

²⁰⁹Cansu Uslu, "Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararları ve Sonuçları", **Ernst and Young**, www.vergidegundem.com/files/makale2_ekim06.doc (03.04.2012).

* Vergi mahkemelerinde vergi uyumsuzlukları üzerine açılan davalarda, dava konusu tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin tahsil işlemi durmaktadır. Mükellefin ayrıca yürütmenin

sisteminde temel uygulama davanın açılması ile birlikte yürütmenin durmasıdır. Ancak bazı durumlarda bu ilkelerin istisnaları mevcuttur. Bunlar;

- **İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler** üzerinden salınan mali yükümlülükler ile ilgili tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar yürütmeyi durdurmaz. Bu davalar için de ayrıca yürütmenin durdurulması talebi gereklidir.
- **Tahsilât işlemleri nedeniyle açılan vergi davalarında** yürütme kendiliğinden durmaz. Tahsilât işlemleri ise, ödeme emri tebliği, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacizdir.
- **Ödeme emri tebliği:** Ödeme emri tebliğinin tahsilât işlemi olduğundan kuşku yoktur. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açılmış olması tahsil işlemlerini durdurmaya yetmeyecektir. 6183 sayılı AATUHK 58. maddesine göre; ödeme emrine karşı açılan davanın takip işlemlerini durdurabilmesi için borçlunun dava ettiği borç miktarı kadar teminat göstermesi gerekir. Teminatın dışında başkaca bir koşul aranmamıştır. Bu yüzden İYUK' da yürütmenin durdurulması için öngörülen, açıkça hukuka aykırılık ve giderilmesi güç bir zararın doğması koşullarını aramaya gerek yoktur. Borçlu tarafından 6183 sayılı kanuna uygun teminat gösterilmesiyle yürütme, vergi mahkemesince bu hususta karar verilinceye kadar durur²¹¹.
- **İhtiyati tahakkuk; ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açılabilmesi,** ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczin uygulanmış olması koşuluna bağlıdır²¹².

İhtiyati haciz; haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haczin uygulandığı, gıyapta yapılan hacizlerden, haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak burada, yalnız ihtiyati haczin sebebi dava konusu yapılabilir. Bir başka deyişle, ihtiyati haczin kanunda öngörülen sebeplere dayandırılıp dayandırılmadığı tartışma konusu olabilir. İhtiyati haczin de bir tahsil işlemi olması nedeniyle dava açılması

durdurulmasını talep etmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak vergi mahkemesinde dava açılmış olması sebebiyle idari işlemin kendiliğinden durması sadece davanın ilk aşaması için geçerlidir. Yani dava hakkında mükellef aleyhine karar verilmesi halinde, idare mahkemelerine yapılan itiraz ya da kararın Danıştay'da temyiz edilmesi hali, idarenin tahsilât işlemini durdurmamaktadır.

²¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (02.04.2012).

²¹¹ Recai Dönmez, Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi**, Haziran, 1987, (DURDURMA), Sayı: 1, s.319.

²¹² Bayraklı, s.57.

yürütmeyi durdurmayacaktır. İhtiyati hacze karşı dava açılmasına rağmen, idare haciz işlemini yürütebilecek ve borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisini sınırlandırılabilir. Yürütmenin durdurulması için bu konuda yargı yerinden karar alınması gerekir²¹³.

İYUK ve diğer kanunlarda, vergi davası açılması ile yürütmenin kendiliğinden durdurulmayacağı belirtilen hallerde yürütme kendiliğinden durmaz. Bu konuda yürütmenin durdurulmasına yönelik talep olması ve mahkemenin bu yönde karar alması gerekmektedir.

Yürütmenin durdurulmasının talep edilebilmesi*nin şartları usule ve esasa ilişkin olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²¹⁴;

Esasa ilişkin şartlar;

- Telafisi güç ve imkânsız zarar doğması* gerekir.,
- İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.

Usule ilişkin şartlar;

- Vergi davasının açılmış olması gerekir,
- Yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyaların öncelikle incelenmesi gerekir,

• **Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir.** Ancak durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir.

• Yazılı olarak yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekir. Yürütmenin durdurulmasında özel tebligat yöntemi uygulanabilir. Tebligat süreleri kısaltılabilir, tebliğ memur eliyle yapılabilir.

- Yürütmenin durdurulmasının yasaklandığı hallerin bulunmaması gerekir*.

²¹³ Dönmez, (DURDURMA),s. 338.

*Yürütmenin durdurulması kararı istem üzerine verilir. Yönetmelik yargı yerleri kendiliğinden yürütmenin durdurulması kararını veremezler.Yürütmenin durdurulması ya dava dilekçesi ile birlikte veya dava açıldıktan sonra istemde bulunarak verilir. İYUK'nun 27. maddesinin 3. bendine göre; Yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyalar öncelikle incelenir.

²¹⁴ Serkan Kahrıman, "İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi Ve Sonrasında Yaşanan Hukuki Süreç",<http://www.muhasabedergisi.com/serkan-kahrıman/ihtirazi-kayıtlı-beyanname-verilmesi-ve-sonrasında-yaşanan-hukuki-surec.html> (03.04.2012).

* Sonradan giderilmesi güç bir zararın doğup doğmayacağına her olayda ayrı ayrı araştırılması gereklidir. Somut olayın niteliğine ve davacının kişisel durumuna göre idari işlemin yürütülmesi davacıya önemli bir zarar verecekse örneğin yükümlü vergi borcunu ödediği takdirde zor duruma düşecekse ve olayda hukuka aykırılık gerçekleşmişse yürütme durdurulmalıdır. Bu koşul değerlendirilirken "**vergi kaynağının korunması ilkesi**" göz önünde tutulmalıdır.

* Anayasa'nın 125. maddesi gereği; Vergi davalarında yürütmenin durdurulmasını kısıtlayıcı olay savaş halidir. TBMM tarafından savaş hali ilan edilmiş ve bu ortamda yapılan vergi işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması talep edilmiş ise, bu talebin reddi gerekir.

Mükellefler dava konusu yaptıkları vergisel uyuşmazlıklarında, dava süreci içerisinde devam eden tahsil işlemlerinin yaratacağı zarardan korunmak için teminat karşılığında tahsilat işlemlerinin durması için yürütmenin durdurulmasını talep edebilirler.

Ancak mükellef vergisel uyuşmazlık için yargı yerlerine açtığı davada haksız çıkabilir ve yürütmenin durdurulması kararı verilmesinden sonra esasa ilişkin inceleme neticesinde ilgili işlem iptal edilmeyebilir. Bu durumda geçen süre zarfında idarenin bir zararı oluşabilir²¹⁵. Bu nedenle idare oluşabilecek bu zarar riskine karşı yürütmenin durdurulması kararını teminat şartına bağlamıştır.

Örneğin 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde düzenlenen ödeme emrine itiraz edilmesi halinde, ödeme emrine karşı açılan davaların tahsilat işlemlerinden doğan davalar olarak sayılması sonucu, yürütmenin durdurulması kararı alınmadan, tahsilat işlemleri durmamaktadır. Yani vergi borçlusu dava açmış olsa bile yedi gün içerisinde borcunu ödemek zorundadır. Ödemediği takdirde cebri icra yolları ile karşı karşıya kalacaktır. Bu nedenle tahsilatın durdurulmasını sağlamak için, yürütmenin durdurulması müessesesinden teminat karşılığında faydalanmaktadır.

3.5. TEMİNATIN SINIFLANDIRILMASI

'Teminat', konusuna, kaynağına ve nezdinde bulunduğu kişi veya kuruma göre üç ana başlık altında farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür.

3.5.1. Teminat Konusuna Göre Teminat Türleri

Teminat olarak kabul edilecek ekonomik değerler nakdi ve ayni unsurlar olarak belirlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesi teminat olarak kabul edilecek ayni ve nakdi unsurları, 12. maddesi teminat hükmünde olan unsurların neler olduğunu belirtmektedir. Aynı kanunun 11. maddesinde ise teminat olarak kabul edilecek nakdi ve ayni unsurların sağlanamaması halinde, bazı koşullarda şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilebileceği belirtilmiştir.

Birçok vergi kanunu kapsamında yer alan teminat müessesesinde, teminat olarak gösterilecek değerler için 6183 sayılı Kanun' a atıfta bulunulmuştur. Ancak

²¹⁵Onur Özdoğan, "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_456.htm (03.04.2012).

bazı düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'a atıf yapmamakla beraber, nelerin teminat olarak kabul edileceği kanun maddesi içerisinde yer almaktadır. Bunlar;

- Katma Değer Vergi Kanunu (KDVK)'un 55. maddesine göre; mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları,

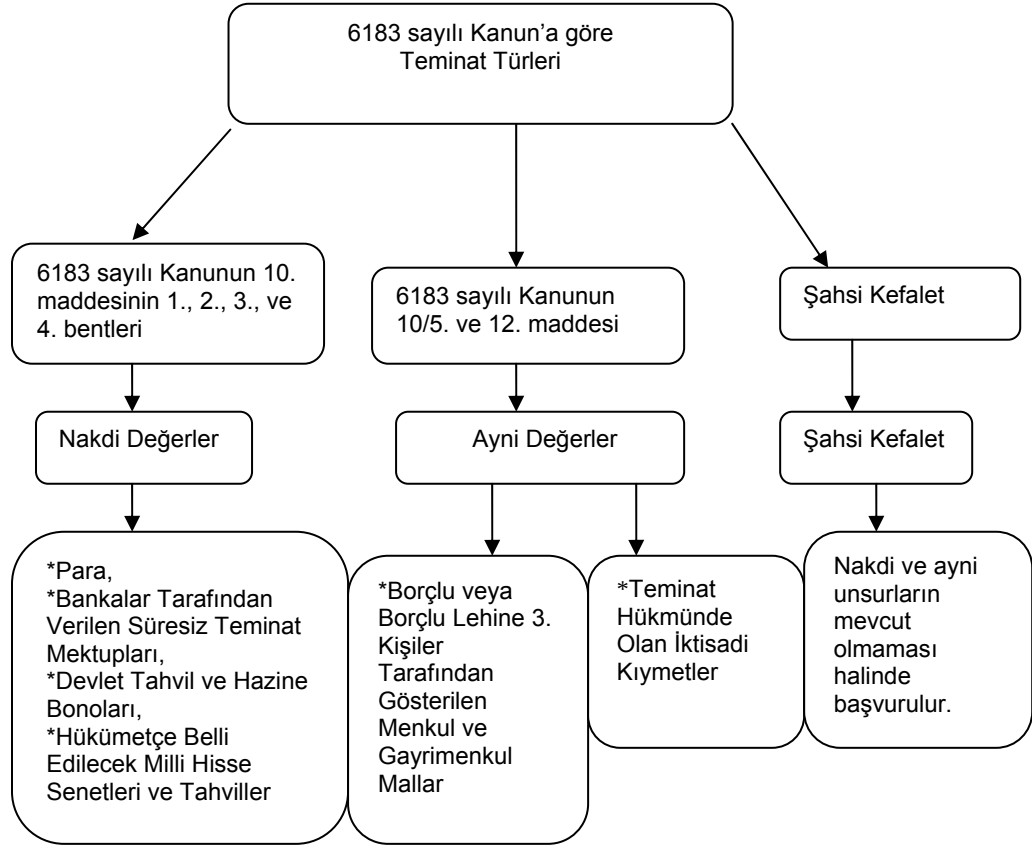
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)'un 17. maddesinde; Mükelleflerin, kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra dairelerinde bulunan para ve senetleri,

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)'un 19. maddesinde; intikali gerçekleşen gayrimenkul,

- Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'un 16. maddesine göre; ÖTV tutarı kadar banka teminat mektubu veya Türk Lirası olarak nakit teminatlarıdır.

Teminat türlerine yönelik olarak Gümrük Kanunu farklılık arz etmektedir. Çünkü hem gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesi için 6183 sayılı Kanuna atıfta bulunulmuş hem de Gümrük Kanunu'nun 202. maddesinde; gümrük vergileri tutarının % 20 fazlası, 202. maddenin 3. fıkrasında yer alan Genel ve özel bütçeye dahil kamu kuruluşlarının, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları ve 204. maddenin 2.fıkrasında yer alan götürü teminat uygulaması olan 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinden farklı değerlerin de teminat olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Şekil 4: 6183 Sayılı Kanun’a Göre Teminat Türleri



Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

3.5.1.1. Nakdi Teminat Türleri

6183 Sayılı Kanun'un 10. maddesinde teminat olarak gösterileceği belirtilen değerler, en çabuk paraya çevrilebilme özelliğine göre sıralanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde nakdi teminat türleri olarak; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahviller sayılmaktadır.

Türk Vergi İcra Hukukunda, teminat, kamu alacağının tahsil ihtimalini ve imkanını garantiye almak için getirilmiş bir güvenlik müessesesidir. Bu yüzden kamu alacağı teminat altına alınırken yapısı gereği söz konusu teminatın yüksek oranda güven ve likit özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Bu ölçüler neticesinde, borç senetlerinin teminat kapsamında değerlendirilmesi güven unsuru bakımından zafiyet arz etmektedir. Bu da senedin paraya çevrilebilirliğini menfi yönde etkilemektedir. Ayrıca piyasadaki borç senetlerinin ödenmemesinden açılan davaların olduğu

görülmektedir. Bu sebeplerden dolayı borç senetleri olarak tabir ettiğimiz hamile*, nama ve emre yazılı senetler teminat kapsamında değerlendirilmemektedir. Danıştay bir kararında hamiline yazılı senedi onaylamış olmasına rağmen 6183 sayılı Kanun'un özüne aykırıdır. Söz konusu borç senetlerinin daha sonra karşılıksız çıkması muhtemel olmasından dolayı da devlet alacağını tahsili tehlikeye girme riski oluşacağından bu nedenle vergi dairesinin kabul etmemesi gerekir²¹⁶.

3.5.1.1.1. Para

Para bir değişim aracı olarak, bir kıymete sahip milli ve yabancı değerleri ifade eder²¹⁷. GÜLSEVEN' in yaptığı tanıma göre; para, belli bir satın alma gücünü gösteren, dolaşım aracı olan, metal ya da kağıt türünden bir ekonomik değer ölçüsüdür²¹⁸.

Teminat olarak verilecek para kamu borçlusuna ait olabileceği gibi üçüncü bir kişiye de ait olabilir. Burada önemli olan devletin alacağını güvence altına almasıdır²¹⁹.

6183 sayılı Kanun, teminat olarak verilecek parada Türk parası veya yabancı para ayrımı yapmamıştır. Türk parası itibari değeri* üzerinden değerlendirilerek kabul edilir. Yabancı para ise o gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz kurlarına göre belirlenen tutar üzerinden kabul edilir²²⁰.

Ancak altın veya altından mamul mallar para olarak sayılmaz²²¹. Altın menkul mal hükmünde olduğu için teminat olarak gösterilmesi halinde haciz anında tespit edilen kıymeti üzerinden yani Türk lirasına çevrilmiş olarak kabul edilir²²².

*Özellikle hamile yazılı senedin, AATUHK tarafından teminat olarak kabul edilmemesinde, senedin devir suretiyle el değiştirmesi ve senede zilyed olan yani senedi elinde bulunduranın hak sahibi olması ve bu yüzden senedin dolaşımda takip ettiği silsilenin belirlenmesinin güçlük kazanması etken olmaktadır. Bu yüzden kıymetli evrak hukukunda bono ve poliçeler hamiline düzenlenmez.

²¹⁶ G. Kürşat Yerlikaya, "Vergi Borcuna Mukabil 'Hamiline Yazılı Senedin' Teminat Olarak Gösterilmesi", **Vergi Sorunları**, Şubat, 2005, Sayı: 197, s.159.

²¹⁷ Bayraklı, s.36.

²¹⁸ Gülseven, s.84.

²¹⁹ Çelik, s. 42.

*İtibari değer, menkul kıymetlerin üzerinde yazılı olan değerdir. Nominal değer olarak da kullanılmaktadır.

²²⁰ Gerçek, s.131.

²²¹ Bayraklı, s.36.

²²² Gerçek, s.131.

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

Teminat mektupları²²³, bankalar yasasına göre belirlenen kendi sınırları içerisinde ödenmesini garanti ettikleri parasal tutarları gösteren bir kefalet belgesidir²²⁴. Daha geniş bir ifadeyle; iş sahiplerinin gerçek ve tüzel kişiler ya da resmi kurumlara karşı üstlendikleri yükümlülüklerin yerine getirilmesine veya borçlarının ödenmesine kefalet etmek amacıyla bankalar tarafından bu kişilere ya da kurumlara hitaben müteşebbisler lehine verilen yazılı belgedir²²⁵. Kendisine teminat mektubu verilen gerçek veya tüzel kişi olabileceği gibi kamu tüzel kişisine de teminat mektubu verilir²²⁶.

Söz konusu kamu alacağı olduğunda ise bankaların*, kamu borçlusu lehine alacaklı tahsil dairesine karşı alacağın ödenmesini garanti ettiklerine dair, borç miktarı ve ödeme süresini belirtmek suretiyle verdikleri yazılı belgelere teminat mektubu denir²²⁷.

Banka, kamu borçlusu borcunu yerine getirmediğinde belli bir bedeli koşulsuz olarak ödeyeceğini teminat mektubu vererek garanti etmektedir. Lehine teminat mektubu verilen kişi ya da kurum yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde sağlam bir mali kuruluşun kefaletini sağlamış bulunmaktadır²²⁸.

2005 yılından önce sadece bankalar tarafından verilen teminat mektupları teminat olarak kabul edilirken 01.01.2005 yılında yürürlüğe giren Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile özel finans kurumları* tarafından verilen teminat mektupları da eklenmiştir²²⁹.

²²³ Kamu borçlusunun borcuna karşılık alınan teminat mektupları kamu borçlusu yükümlülüğünü yerine getirmediği durumda paraya çevrilebilir. Aksi halde ve başka bir borca karşılık paraya çevrilemez. Döviz cinsinden düzenlenen teminat mektupları, alındığı günkü Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilerek kabul edilir.

²²⁴ Gülseven, s.84.

²²⁵ Gerçek, s.131.

²²⁶ Koçak, s.44.

* Türkiye’de kurulmuş veya yabancı ülkelerde kurulmuş olup Türkiye’de şube açmasına izin verilmiş olan ve bu izinleri Resmi Gazete’de yayımlanan tüm bankalar teminat mektubu vermeye yetkilidir.

²²⁷ Ünlü, s.164.

²²⁸ Çelik, s.43.

* Özel Finans Kurumları mali sektörde faaliyet gösteren, reel ekonomiyi finanse eden ve bankacılık hizmetleri sunan kar/zarar ortaklığına dayanan kuruluşlardır. Özel Finans Kurumları, mali sektörde bir yenilik olarak, klasik bankalara gitmeyen fonları ekonomiye kazandırmak ve tasarruf sahiplerinin fonlarını güvenle saklamalarına ve değerlendirmelerine yardımcı olmak amacıyla kurulmuştur. Türkiye’de örnekleri şunlardır; Albaraka Türk Özel Finans Kurumu A.Ş. 1985’te, Faisal Finans Kurumu A.Ş. 1985’te, Kuveyt Türk Evkaf Finans Kurumu A.Ş. 1989’da, Anadolu Finans Kurumu A.Ş. 1991’de, İhlas Finans Kurumu A.Ş. 1995’de, Asya Finans Kurumu A.Ş. 1996’da, kurulmuş ve böylece Türkiye’deki Faizsiz Bankacılık Sisteminin temel müesseseleri ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilk 3 tanesi, yabancı sermaye ağırlıklı iken sonra gelenler tamamen yerli sermaye ile kurulmuş olarak piyasaya girmişlerdir.

Teminat mektupları süreli veya süresiz olabilmektedir. Süreli teminat mektupları; bankalar tarafından belirlenen sürenin sonuna kadar yazılı rakamı ödemeyi taahhüt etmektedir. Süresiz teminat mektuplarında ise; herhangi bir süre sınırı olmadan bankaların kefilliği sağlanmaktadır²³⁰. Kamu borcunun, herhangi bir şekilde uyuşmazlık söz konusu olması halinde yargı aşaması süresince teminat mektuplarının paraya çevrilmesi istenmesi durumunda, üzerinde yazılı olduğu sürenin geçmiş olduğu gerekçesi ile bankanın ödemedi kaçınması sonucu kamu idaresinin kamu alacağını tahsil edememesi durumunun önüne geçmek amacıyla süreli ya da süresiz olacağı belirtilmeyen maddeye 01.01.2005 tarihinde “süresiz” kelimesi eklenerek değiştirilmiştir²³¹. Örneğin KDV iadelerinde banka teminat mektuplarının hiçbir sınırlayıcı şart taşımayacak şekilde düzenlenip, teminat olarak verilmesi halinde mükellefler, iadelerini avans olarak talep edebilme hakkı kazanmaktadırlar²³².

Teminat mektubu ile ilgili özellik arz eden bir durum, teminatta borçlu ile ilgili ortaya çıkan mücbir sebep veya iflas gibi durumlarda kefilin, teminat mektubu çerçevesinde ödeme yapıp yapamayacağıdır. Bu durumda borçlu mücbir sebep halinde risk gerçekleşmiş ise banka, alacaklıya karşı, borçlunun mücbir sebeplerini ileri süremez. Bu defileri ileri sürebilmek için bankanın teminat mektubunda bu hususların açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Asıl borçlu tarafından ileri sürülen bir borcu sona erdiren defileri risk olayını da ortadan kaldırıyorsa bankanın garanti yükümlülüğü son bulur. Kefil asıl borçluya ait mücbir sebepleri, defi ve itirazları alacaklıya karşı ileri sürme hakkına sahip ve bununla yükümlüdür. Kefil ödediği borç miktarı kadar alacaklılarının haklarına halef olur. Kefil teminat mektubu çerçevesinde asıl borcunu ödemekle alacaklının elindeki teminatları devir alma hakkı kazanır.

Teminat mektubunun, teminat hükmünde olabilmesi için bazı şartlara sahip olması gereklidir. Bunlar²³³;

- Kredi kimin adına düzenlenmiş ise teminat mektubunun da onun adına düzenlenmiş olması gereklidir.

²²⁹ Arslaner, s.150.

²³⁰ Bayraklı, s.36.

²³¹ Koçak, s.89.

²³² Fethi Aygün, “Teminat Karşılığında Katma Değer Vergisinin İadesine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, Ekim, 2006, (İADE), Sayı: 217, s.12.

²³³ Koçak, s.44.

- Bankanın kendisinin kamu borçlusu olması durumunda kendi kendine teminat mektubu veremeyeceğinden başka bir bankadan teminat mektubu alıp, vermesi gereklidir.
- Teminat mektubu verecek bankanın bankacılık faaliyet izninin devam ediyor olması gereklidir. Aksi takdirde faaliyet izni kaldırılan bankalar tarafından 3. şahıslar lehine alacaklı kamu idaresine verilen teminat mektupları, teminat mektubu vasfını kaybeder.

3.5.1.1.3. Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları

Devlet tahvilleri, devlet, il özel idareleri ve belediyeler gibi kamu tüzel kişilerinin harcamaları için gereken parayı elde etmek amacıyla ihraç edip borsaya kayıt ettirdikleri uzun vadeli borç senetleridir²³⁴. Devlet tahvilleri, devletin özel ve tüzel kişilerden aldığı borca karşılık bu kişilerin devletten alacaklı olduklarını gösterir²³⁵.

Hazine bonoları, devletin bütçe kanunu ile her yıl aldığı yetkiye dayanarak ve yine aynı kanun ile her yıl belirlenen tavanı aşmamak üzere çıkardığı ve bankalara iskonto ettirdiği, bütçenin açığını kapatmak için çıkartılan kısa vadeli borç senetleridir²³⁶. Hazine bonolarının çıkarılmasında en önemli amaç, bütçe gelirleri ile giderleri arasında zaman yönünden ortaya çıkan uyuşmazlıkları gidermek için kullanılmalarıdır. En fazla bir yıl vade ile çıkarılırlar²³⁷.

6183 sayılı Kanun'da hazine tahvil ve bonolarının hangi bedel üzerinden teminat olarak kabul edileceği konusunda açıklık yoktur²³⁸. Anacak uygulamada dış borçlanma senetleri; Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından tip ve vadeleri itibari ile açıklanan fiyat üzerinden yani Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen günlük değerleri üzerinden, günlük değerlerinin tespit edilmemiş olması halinde borsa değerleri*, borsa değerlerinin mevcut olmaması halinde itibari değerleri ile kabul edilirler²³⁹.

²³⁴ Ünlü, s.165.

²³⁵ Gerçek, s.132.

²³⁶ Çelik, s.44.

²³⁷ Gerçek, s. 132.

²³⁸ Candan, s.165.

* Borsada arz ve talebe göre oluşan fiyat.

²³⁹ Koçak, s.90.

3.5.1.1.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller

Milli hisse senetleri veya tahviller, Türkiye’de kurulmuş bulunan özel sektör hisse senedi ve tahvillerdir²⁴⁰.

Milli hisse senetleri ve tahviller hükümet tarafından belirlenir ve Maliye Bakanlığı genelgesi ile teşkilata duyurulur. Hangi hisse senedi ve tahvilin teminat olarak kabul edileceğinin ilgili tahsil dairesinden öğrenilmesi gerekmektedir. Bu hisse senedi ve tahviller, en yakın borsa cetvellerinde yazılı değerlerinden %15 eksiği ile teminat olarak kabul edilir²⁴¹. Bundan maksat, hisse senedi ve tahvillerini değerlerinin borsadaki dalgalanmalarına karşı kamu alacağını korumaktır²⁴². Borsadaki dalgalanmalar sonucu oluşabilecek değer kayıpları sonucu hisse senetleri ve tahvillerin fiyatlarında meydana gelecek olan değer düşüklükleri, teminat olarak gösterilen kamu borcunu karşılayamayabilir. Bu nedenle kamu idaresinin bu şekilde bir teminat alması halinde borsadaki hareketleri devamlı takip etmesi gerekmektedir. Hatta bu teminatın değer düşüklüğü yaşama riskine karşılık ek bir teminat alması gereklidir²⁴³.

Milli hisse senetleri ve tahvillerin teminat olarak kabul edilebilmeleri için;

- Teminat olarak gösterilecek hisse senedi ve tahvilin, teminat gösterecek olan şirkete ait olmaması²⁴⁴,
- Borsada işlem görmeleri²⁴⁵,
- Borsada işlem görmekle birlikte en azından ayda bir işlem görmesi gerekmektedir²⁴⁶.

3.5.1.2. Aynı Teminat Türleri

Teminat olarak kabul edilen aynı değerler*, 6183 sayılı Kanun’un 10. maddesinin 5. bendinde ve 12. maddesinde düzenlenmiş olarak ikiye ayrılmaktadır.

²⁴⁰ Bayraklı, s. 37.

²⁴¹ Ünlü, s.85.

²⁴² Çelik, s.45.

²⁴³ Koçak, s.91

²⁴⁴ Çelik, s.45.

²⁴⁵ Gerçek, 132.

²⁴⁶ Arslaner, s.149.

* 6183 sayılı Kanun’un yazıldığı tarihte henüz yeterince bilinmeyen ancak günümüzde çok önemli olan markalar ve isim hakları gibi değeri çok yüksek olabilecek aynı değerler teminat olarak kabul edilmemektedir. Ancak mükellef başka bir değer göstermez veya gösterdikleri mallar vergi dairesince kısmen ya da tamamen yeterli görülmezse, teminat olarak kabul edilmeyen marka, isim hakları kamu alacağını güvence altına almak amacıyla re’sen haczedilebilmektedir (Ahmet Ozansoy, “6183 Sayılı

Kamu alacağının korunması ve gerektiğinde paraya çevrilmesi suretiyle tahsilinin sağlanması amacıyla alınan bu teminatların herhangi bir ihtilafa sebebiyet vermeden kolayca paraya çevrilecek nitelikte olması ve kamu alacağını karşılamaya yetmesi gerekmektedir²⁴⁷.

3.5.1.2.1. İlgililer veya İlgililer Lehine Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilen Taşınır veya Taşınmaz Mallar

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 5. bendine göre; *“İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar”*, teminat hükmündedir.

6183 sayılı Kanun'un 81. maddesine göre, teminat olarak gösterilen taşınır malların değeri haczi yapan memur tarafından takdir edilir. Haczi yapan memur bu konuda bilirkişiye başvurabilir. Taşınmaz mallarda ise; tahsil dairesi uygulamada tapuda kayıtlı değer ile emlak vergisi değeri arasından hangisi daha düşük ise onu dikkate alır²⁴⁸. Buradaki amaç kamu alacağını güvence altına almaktır.

Üçüncü kişiye ait menkul ve gayrimenkul malların borçlu lehine teminat gösterilmek istenmesi halinde, üçüncü kişilerin bu konudaki iradelerini açıkça belirtmeleri gerekmektedir. Bu durumda teminatın geçerli olabilmesi için; borçlu lehine menkulünü veya gayrimenkulünü teminat olarak göstermek isteyen üçüncü kişilerin imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine bizzat getirmeleri veya noter tarafından onaylanmış bir örneğini tahsil dairesine göndermeleri gerekmektedir²⁴⁹.

Medeni Kanun'un 199. maddesine göre; *“ Ailenin ekonomik varlığının korunması veya evlilik birliğinden doğan malî bir yükümlülüğün yerine getirilmesinin gerektirdiği ölçüde, eşlerden birinin istemi üzerine hâkim, belirleyeceği malvarlığı değerleriyle ilgili tasarrufların ancak onun rızasıyla yapılabileceğine karar verebilir”*. Bu hüküm sonucu eşler arasındaki hukuki tasarruflar sulh hukuk hakimisi tarafından onaylanmadıkça geçerli olmaz. Bu nedenle kamu borçlusu eşine ait bir gayrimenkulü ancak sulh hukuk hakimine tasdik ettirmesi ile teminat olarak gösterebilir²⁵⁰.

Kanun'daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar', **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 2009, Sayı: 200, s.56).

²⁴⁷ Vural, s.95.

²⁴⁸ Bayraklı, s.37.

²⁴⁹ Gerçek, s. 133.

²⁵⁰ Ünlü, s.167.

Kamu borçlusu ipotekli gayrimenkulünü de teminat olarak gösterebilmektedir. Bu durumlarda ipotekli gayrimenkulün satışı halinde öncelik ipotek alacaklısının olduğu için ipotek alacaklısı alacağını aldıktan sonra kamu alacağının karşılanmasına yetecek miktarın kalmama riski mevcuttur²⁵¹. Yani ipotekli gayrimenkullerin teminat olarak gösterileceği durumlarda kamu alacağının tehlikeye düşüp düşmeyeceği iyice araştırıldıktan sonra ve tehlikeye düşmeyeceği kanısına varıldıktan sonra kabul edilir²⁵².

Kamu borçlusu gayrimenkulünü ipotek ettirirken, tapu sicil memurluğunda teferruatların bu ipotek kapsamında olmadığına ilişkin şerh konulmuşsa eğer ipotekli gayrimenkule ait teferruatlar teminat olarak kabul edilir²⁵³.

Teminat olarak gösterilen malların medeni ve fiziki semereleri borçluya aittir²⁵⁴. Örneğin teminat olarak gösterilmiş kiradaki bir binanın kirası borçluya aittir yani teminat kapsamında değildir²⁵⁵.

3.5.1.2.2. Teminat Hükümünde Olan İktisadi Kıymetler

6183 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre; *“Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270. ve 271. maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmündedir”*.

Bu hükümde hangi müesseselerin eşyalarının teminat kapsamında olacağı sayma usulüne göre belirtilmiştir. Dolayısıyla bu yerler benzeştirme yoluyla çoğaltılamaz, yorumun sınırı olan kıyas gerçekleşmiş olur²⁵⁶.

Bu maddede dikkat edilmesi gereken en önemli husus, tahsil dairesinin bu işletmelerdeki eşyaları teminat olarak kabul edebilmesi için; teminat istenmesine neden olan kamu alacağının bu işletmelerin faaliyetlerinden kaynaklanarak doğması gerekmektedir²⁵⁷. Maddede sayılan işletmelerin işletilmesinden doğan kamu borçları; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, belediyelere ödenen harç ve vergiler, damga vergisi ile bunlara bağlı olarak ortaya çıkacak vergi cezaları, gecikme zammı ve

²⁵¹ Ünlü, s.167.

²⁵² Gerçek, s.133.

²⁵³ Koçak, s.93.

²⁵⁴ Bayraklı, s.37.

²⁵⁵ Gerçek, s.133.

²⁵⁶ Bayraklı, s.38.

²⁵⁷ Arslaner, s.152.

faizleridir²⁵⁸. Sigorta prim borçları da işletme faaliyetine bağlı bulunduğundan aynı kapsamda değerlendirilir²⁵⁹. Ancak aynı vergiler için örneğin motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, ecrimisil* gibi kamu alacakları işletmenin işletilmesin doğan vergiler olmadıklarından bu alacaklar için işletme içindeki eşyalar teminat olarak gösterilemez²⁶⁰.

3.5.1.2.2.1. Teminat Hükümünde Olan İktisadi Kıymetlerin Özel Alacaklar Bakımından Sınırlandığı Durumlar

6183 sayılı Kanun'un 12. maddesinde teminat hükmünde sayılan bazı işletmelerin eşyaları, aynı maddenin 2. bendinde bazı durumlarda teminat kapsamında olup olmamaları bakımından sınırlandırılmıştır. 6183 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 2. bendine göre; *"Noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları bu hükümden hariçtir"*. Bu maddeye göre sayılan üç durumun varlığı halinde kamu borcundan öncelikli olan alacakların ödenmesinde bu eşyalar ancak teminat hükmünde sayılabilecektir²⁶¹. Bu üç durum; kiralayanın hapis hakkı, taşınmaz sahibinin demirbaş eşyası ile misafiri ve kiracılara ait eşyalardır.

3.5.1.2.2.1.1. Kiralayanın Hapis Hakkı

Hapis hakkı; borcunu ödemeyen bir borçluya ait olan eşyayı alıkoymak ve borç ödenmediği takdirde bu eşyayı sattırarak bedelinden alacağını tahsil etme imkanı veren ve rehin hakkına benzeyen bir aynı haktır²⁶². ÖZTAN' a göre ise hapis hakkı; belli koşulların varlığı halinde, alacaklıya nezdinde bulunan borçluya ait bir malı iadedden kaçınma ve alacağın tahsili için paraya çevirme yetkisi veren aynı bir haktır. Hapis hakkı taşınır eşya üzerine paraya çevirme imkanı olan haklar üzerine

²⁵⁸ Bayraklı, s.38.

²⁵⁹ Özbacı, s.198.

*Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalden önceki hâliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak İdarece talep edilen tazminattır.

²⁶⁰ Arslaner, s.152.

²⁶¹ Bayraklı, s.39.

²⁶² Arslaner, s. 95.

kurulabilir. Örneğin bir kişinin diploması veya mektupları üzerine hapis hakkı tesis edilemez²⁶³.

Kiracı, geçmiş bir senelik veya işlemekte olan altı aylık kirasını ödememesi halinde, kiralayan kiralanan mahal dahilinde bulunan kiracının tefrişat* ve taşınır mallarına el koyar yani hapis eder²⁶⁴. Ancak bu hapis edilen eşyalar, kiralayanın tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş kamu borcu için teminat kapsamına alınamaz.

Kiralayanın hapis hakkının İİK 270. ve 271. maddelerine 6183 sayılı Kanun tarafından atıfta bulunulmuştur. İİK 270. maddesine göre; *“Kiralayan evvelce yapılması lazım gelen icrai takibi yapmadan haiz olduğu hapis hakkının muvakkaten muhafazası için icra dairesinin yardımını isteyebilir”*.

İİK’nın 271. maddesi ise; *“İcra dairesi üzerlerinde hapis hakkı bulunan eşyanın bir defterini yapar ve rehinleri paraya çevirme yoluyla takip talebinde bulunması için kiralayana on beş günü geçmemek üzere münasip bir mühlet verir”*.

Gizlice veya zorla götürülmüş eşya, götürülmelerinden on gün içinde icra dairesinin emri ile ve zabıta kuvvetiyle geri alınabilir. İyi niyet sahibi üçüncü kişilerin hakları ise saklıdır²⁶⁵.

3.5.1.2.2.1.2. Taşınmaz Sahibinin Demirbaş Eşyası

Demirbaş kelime anlamı olarak, bir yerde kullanılan, bir yere kayıtlı olan, bir görevliden öbürüne teslim edilen dayanıklı eşyadır²⁶⁶. Başka bir deyişle, demirbaş eşya; kira sözleşmesinin bitiminde geri verilmesi zorunlu, mülkiyeti kiralayana ait olan mallardır²⁶⁷.

Kira sözleşmesinin noterce onaylanması ve demirbaş eşya ve malzemenin sözleşmede belirtilmesi şartı ile kiralayan tarafından kiracıya verilen demirbaş eşya teminat kapsamına alınmaz²⁶⁸.

²⁶³ Bilge Öztan, **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2010, s.953.

* Tefrişat: Döşemenin gerektirdiği bütün parçalar veya eşyanın tümü.

²⁶⁴ El konulabilecek mallar, haczi mümkün olan mallardır (Bayraklı, s.39).

²⁶⁵ Koçak, s.95.

²⁶⁶ www.tdkterim.gov.tr.

²⁶⁷ Bayraklı, s.39.

²⁶⁸ Arslaner, s.152.

3.5.1.2.2.1.3. Misafir ve Kiracılara Ait Eşya

6183 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinde sayılan otel, han ve pansiyon gibi işletmelerin müşterisine, kiracısına veya misafirlerine ait olan eşyalar teminat kapsamında değerlendirilemez²⁶⁹.

Teminat hükmünde bulunan eşya bakımından değinilmesi gereken önemli bir konu da üçüncü kişilerin istihkak iddialarının eşyanın teminat hükmünde olmasına engel olmamasıdır²⁷⁰.

3.5.1.2.2.2. Teminat Hükmünde Olan İktisadi Kıymet Üzerinde İstihkak İddiasının Bulunması

İstihkak iddiası²⁷¹, üçüncü bir kişinin teminata konu edilecek bir eşya üzerinde hak iddia etmesidir²⁷². 6183 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin son bendine göre; “ *Üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanunu'nun 222. maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartıyla, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı kamu idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmez*”.

Bu hüküm sonucu, istihkak durumunda kamu alacağı önceliğini kaybetmemektedir. Ancak bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. Bunlar; mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış ve taksitli satışlarda satıcının mal üzerindeki mülkiyet hakkıdır²⁷³.

3.5.1.2.2.2.1. Mülkiyeti Muhafaza Kaydı İle Satış

Mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış*, alıcıya teslim edilmiş olmasına rağmen, satılan şeyin mülkiyetini, belli bir şartın gerçekleşmesine kadar satıcıda mahfuz tutan sözleşmedir. Menkul mallarda mülkiyet teslimle geçmektedir. Ancak mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış bu esasa bir istisna teşkil etmektedir. Menkulün teslimine

²⁶⁹ Koçak, s.97.

²⁷⁰ Bayraklı, s.40.

²⁷¹ İstihkak iddialarında yetkili mahkeme tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki adli mahkemelerdir. Eşyanın değerine göre uyuşmazlık sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemelerinde görülür.

²⁷² Arslaner, s.311.

²⁷³ Koçak, s.97.

* Noterlik Kanunu'nun 89. maddesi hükmü ile bu sözleşmenin noter tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

rağmen belli bir süre (şart gerçekleşinceye kadar), satıcı satılan eşyanın maliki olarak kalmaktadır²⁷⁴.

Mülkiyeti muhafaza kaydı geciktirici koşula bağlanmış olması halinde satıcı bedel ödeninceye kadar malik kalır. Eğer bozucu koşula bağlanmış ise, satın alan malın mülkiyetini kazanır. Koşul tahakkuk etmezse mal üzerindeki mülkiyetin, kaybeder. Mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış ancak taşınır mallar üzerinde uygulanabilir. Taşınmazlar üzerinde geçerli olmaz²⁷⁵.

3.5.1.2.2.2. Taksitli Satışlarda Satıcının Mal Üzerindeki Mülkiyet Hakkı

Menkul bir malın bedeli, taksite bağlanmış ve ancak mülkiyetin taksitlerin bittiği tarihte geçeceği bir durum mevcutsa, satıcı malı taksitle bitmeden teslim etse bile mülkiyet alıcıya geçmez. Menkul malın alıcının mülkiyetine geçmediği bu süreç içinde teminat olarak gösterilmesi de mümkün değildir²⁷⁶.

Bu durumda alıcı taksitlerden birisini ödemekte temerrüde düştüğü takdirde satıcı o taksitin ödenmesini talep edebileceği gibi mülkiyetin kendisine ait olduğunu iddia ederek, o ana kadar elde ettiği bedellerin iadesi ile birlikte satış akdini fesih etme yoluna da gidebilir. Ancak bu yolu seçebilmesi için böyle bir hakkı olduğunu satış akdinde belirtmiş olması gereklidir²⁷⁷.

3.5.1.3. Şahsi Kefalet

6183 sayılı Kanunu'nun 11. maddesinde bu kanunda belirlenenler türünde teminat gösteremeyen kamu borçlusu için şahsi kefalet yoluna başvurulabilme olanağı tanınmıştır.

Bu maddeye göre, 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden malları olanların öncelikle bunları göstermeleri, eğer bu türden teminat gösterebilecekleri malları yoksa ancak şahsi kefaletle başvurabilecekleri ifade edilmiştir. Alacaklı tahsil dairesinin, kamu borçlusunun bu türden malının olduğunu belirlemesi halinde şahsi kefil kabul etmemesi gereklidir²⁷⁸.

²⁷⁴Fahrettin Aral, "Mülkiyeti Muhafaza Kaydı ile Satılan Bir Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi", <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/313/3019.pdf> (22.02.2012).

²⁷⁵ Öztan, s.857.

²⁷⁶Fahrettin Aral, "Mülkiyeti Muhafaza Kaydı ile Satılan Bir Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi", <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/313/3019.pdf> (22.02.2012).

²⁷⁷ Çelik, s.48.

²⁷⁸ Çelik, s.49.

Borçlar Kanunu'nun 483. maddesine göre kefalet; bir borçlunun akdettiği borcun ödenmesini temin etmek amacıyla, alacaklıya karşı taahhüt ettiği bir akittir.

Kamu borçlusuna kefil olan kişi, "müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu"²⁷⁹ sıfatıyla asıl borçlu ile birlikte borcun ödenmesini üstlenmektedir. Bu durumda tahsil dairesi asıl borçluya başvurmaksızın alacağın tamamını doğrudan müteselsil kefilden isteyebilir²⁷⁹.

3.5.1.3.1. Şahsi Kefilin Taşınması Gereken Unsurlar

Şahsi kefil* olarak gösterilecek kişinin taşınması gerekli en önemli özellik, muteber kişi olması gereğidir²⁸⁰. Yani toplum içinde kendisine saygı duyulan ve önem verilen, taahhütlerine sadık kalan bir kişinin şahsi kefil* olarak gösterilmesi gereklidir²⁸¹.

Diğer önemli unsur ise şahsi kefil olarak gösterilecek kişinin mali durumunun vergi borcunu karşılamaya elverişli olması gereğidir²⁸².

Şahsi kefilin tek kişi olması zorunluluğu yoktur. Tahsil dairesinin tek bir şahsi kefilin olmasını yetersiz görmesi durumunda birden fazla şahsi kefil kabul edilebilir²⁸³.

Şahsi kefilin kabul edilebilmesi için asli şartlar olan; geçerli bir asli borcun olması ve fiili ehliyetinin bulunması gereklidir. Asli şartların yanında şekli şartlarda bulunmaktadır²⁸⁴. Bunlar;

* Müteselsil kefaletin tersi durum olan adi kefalette alacaklının önce borçluya başvurması gerekir. Alacağın kefilden istenebilmesi için borçlunun kefalet akdinden sonra iflas etmiş olması, takibin sonuçsuz kalması ya da borçlu aleyhine Türkiye'de takibin olanaksız hale gelmiş olması gerekir. Ayrıca alacak, kefalet sözleşmesinden önce ya da aynı zamanda rehinle temin olunmuş ise kefil borcun önce rehin olunan şeyden tahsil edilmesini isteyebilir (Çelik, s.49).

²⁷⁹ Gülseven, s.91.

*Kişi kavramının yer aldığı Medeni Kanunda hukuki açıdan kişiler gerçek ve tüzel kişi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu nedenle şahsi kefalette bulunacak kişi gerçek veya tüzel kişi olabilir. Kefilin tüzel kişi olması durumunda kefalet senedi ve buna ilişkin mukavelelerin tüzel kişiliğin yetkili organlarınca imzalanması gerekir (Günay, s.65).

²⁸⁰ Ünlü, s.169.

*Kefilin, sabıkasız, çevresinde iyi tanınan, vergi mükellefiyetini zamanında ve doğru olarak yerine getirdiği yönünde vergi dairesince olumlu kanaat bulunan, üstlendiği borçları zamanında ve tam olarak ödeyebildiği anlaşılan kişi olması gerekir (Günay, s.65).

²⁸¹ Bayraklı, s.42.

²⁸² Bayraklı, s.42.

²⁸³ Ünlü, s.169.

²⁸⁴ Fehmi Günay, "Kamu Alacaklarında Bir Teminat Türü: Şahsi Kefalet", **Vergi Sorunları**, Ekim, 2007, Sayı: 229, s.64.

- Kefalet sözleşmesi mutlaka yazılı şekilde yapılmalıdır. Yazılı şekilde yapılmayan kefalet sözleşmeleri geçerli sayılmaz. Noter onaylı sözleşmeyle tesis edilir.
- Kefalet sözleşmesinde sorumlu olunan borç tutarı para olarak mutlaka gösterilmek zorundadır. Borcun konusu paradan başka bir şey olsa dahi sorumlu olunacak tutarın para şeklinde ifade edilmesi gerekir.

3.5.1.3.2. Şahsi Kefil Göstermenin Sonuçları

6183 sayılı Kanun'un 11. maddesinin son bendine göre; “*Kamu alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge²⁸⁵ verilir*”, hükmü yer almaktadır. Şahsi kefile bu belgenin verilmesindeki amaç, kefilin ödediği borcu, asıl borçludan rücu edebilmesini sağlamaktır²⁸⁶. Eğer kefil ödediği miktarı rücu edemezse, asıl borçluya sebepsiz zenginleşme davası açabilir. Bu dava Asliye Hukuk Mahkemesine, bu mahkemenin olmadığı yerlerde Sulh Hukuk Mahkemesine açılır.

Vergi borcunun asıl borçlu tarafından ödenmemesi sonucu şahsi kefiliden talep edilmesi üzerine yedi gün içerisinde ödemek zorundadır²⁸⁷. Aksi takdirde kefilin haciz yoluyla takibi yapılır²⁸⁸.

Şahsi kefalet uygulaması, kamu borçlusunun teminat gösterememesi halinde kamu alacağının riske girmesinin önlenmesi bakımından önem arz eder. 6183 sayılı Kanun'un 10 ve 12. maddesinde sayılanlar türünde varlığı olmayan kamu borçlularının, borçlarına karşılık şahsi kefil göstermek suretiyle diğer güvence önlemlerinin uygulanmasını önleyebilir. Teminat gösterilememesi durumunda ihtiyati haciz uygulamasına maruz kalmamak için de şahsi kefile başvurulması kamu borçluları açısından rahatlatıcı bir unsurdur. İdare açısından ise çoğu zaman teminat gösteremeyecek kamu borçlusunun hacze konu olacak malının olmaması da yüksek ihtimallidir. Yani bu durumda olan bir kamu alacağı için şahsi kefilin olması, idare içinde kamu alacağını güvencede olması açısından avantajlıdır²⁸⁹.

Ancak şahsi kefalet müessesesinin düzenlendiği 6183 sayılı Kanun oldukça eski bir kanundur. Bu nedenle düzenlendiği zamana uygun bazı hükümler içermektedir. Bu kanun içerisindeki bazı düzenlemeler günümüzde önemini

²⁸⁵ Noterde düzenlenen şahsi kefalet senetleri damga vergisinden istisnadır. Ancak BK'nın belirlediği oranlarda harca tabidir.

²⁸⁶ Günay, s.66.

²⁸⁷ Arslaner, s.154.

²⁸⁸ Bayraklı, s.43.

²⁸⁹ Bayraklı, s.41.

yitirmiştir ya da günümüz mali sistemi içerisinde yetersiz kalmışlardır. Bunlarda bir tanesi de şahsi kefalettir. Günümüzde bankaların temel yapıtaşı olmaları nedeniyle borçlulara ya da alacaklılar şahsi kefalet yerine daha garanti sağlayan ve güvenilir olan bankaların sağladıkları teminata başvurmaktadırlar. Çünkü çok yüksek miktarlardaki borçların ödenmesinde şahsi kefil yerine bankaya güvenmek tercih edilmektedir. Bu duruma uygulamadan örnek olarak KDV iadesinin çok büyük bir kısmının bankalar tarafından verilen teminat mektupları karşılığında yapılması verilebilir.

Bu nedenle kanun içerisindeki bazı uygulamaların revize edilerek günümüzde başka alternatifler yaratabilecek kamu alacaklarının güvence altına alınmasında verimli olabilecek yeni müesseseler düzenlenmelidir.

3.5.2. Teminatın Kaynağı Bakımından Sınıflandırılması

Teminat uygulaması kamu alacağını güvence altına alan yöntemlerin ilk basamağını oluşturur ve vergileme sürecinin hemen hemen her aşamasında temel görevini yerine getirebilir bir müessesedir. Şöyle ki teminat, kamu alacağının tahakkuk etmesinden önce, tahakkuk ettikten sonra tahsil aşamasına kadar her aşamada başvurulabilir bir yöntemdir. Burada önemli olan kamu alacağının tehlikeye girmiş olması veya tehlikeye girebilecek olmasıdır. Yani teminat müessesesi kamu alacağının tahsil edilebilirliğinin riske girdiği durumlarda işlerlik kazanır. Diğer bir yandan da kamu alacağının tahsilinin sağlanabilmesi açısından daha ağır müeyyidelere başvurulmadan tahsilin gerçekleştirilmesini amaçlar.

Teminat uygulaması bu temel amacını gerçekleştirirken farklı kanunlarda farklı şekillerde bu amaca ulaşmaktadır. Vergi kanunlarındaki teminat ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde, bu kurumun üç farklı kaynaktan doğduğu görülmektedir. Bunlar;

- Kanundan doğan teminat,
- İdari teminat,
- Yargı kararından doğan teminat olarak sayılabilir.

3.5.2.1. Kanundan Doğan Teminat

Kanun maddelerinin lafzından anlaşılacağı üzere belli bir durumun gerçekleşmesinin şartlarının kanunlara dayandırılması halinde bu duruma kanundan doğan ya da kaynaklanan haller denir.

Kanundan doğan teminat ise; belli mal ve hakların bir irade açıklaması ya da yargı kararına gerek olmaksızın vergi borcunun teminatı alacağına ilişkin kanuni düzenlemelerin bulunması halidir. Yani kanun koyucu tarafından, alacağın teminata bağlanmasının belli bir haktan yararlanabilmek için kişinin iradesine bırakılmadan, doğrudan kanuni düzenlemenin kendiliğinden meydana getirdiği durumdur. Kanundan doğan düzenlemeler kişinin iradesini dikkate almaz. Gerekli şartlar meydana geldiğinde sonuçları da paralel olarak doğurur.

Kaynağı kanundan doğan teminat uygulamasına Türk vergi sisteminde örnek olarak KDVK'nın 55. maddesi ile VİVK'nun 19. maddesindeki düzenlemeler örnek olarak verilebilir.

KDVK'nun 55. maddesine göre; mükelleflerin, bir ticari işletme işletmelerinden doğan KDV ve KDV zam ve cezalarının tahsilinin tehlikeye düşmesini önlemek veya tehlikede ise tahsilini sağlamak amacıyla, kamu borçlularının, borçlarına karşılık olarak;

- Fabrika
 - İmalathane
 - Ticarethane
 - Şube
 - Satış mağazası
 - Depolarında mevcut olan ilk madde, yarı mamul ve mamul stokları
- KDV'nin teminatı olarak kabul edilmektedir.

Bu maddedeki düzenleme ile kanun ticari işletme işleten mükellefin işletme ile ilgili bir faaliyetten doğması şartı ile KDV ve KDV zam ve cezalarının tahsilini güvence altına almak amacıyla, direkt olarak, mükellefe seçim şansı vermeden, işletmesinde mevcut olan ilk madde, yarı mamul ve mamul stoklarını teminat hükmünde saymaktadır.

Esas olarak, kamu borçlularının tahsilinin tehlikede olması veya tehlikeye girecek olması durumunda, bu borçlar 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesindeki

düzenlemeye atıf yapılarak teminata bağlanmaktadır. Mükellef bu maddede yer alan teminat türleri içinde istediğini seçebilmektedir. Ancak KDVK'nun 55. maddesindeki düzenleme 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesine atıfta bulunmamıştır. "Vergi Teminatı" başlıklı KDVK 55. madde hükmüne göre; bir işletmenin işletilmesinden doğacak KDV ve KDV zam ve cezalarının tahsilini güvence altına almak için direk olarak teminat olarak sayılacak değerler bir bir belirtilmiştir. Dolayısıyla, işletme faaliyetine bağlı olarak KDV, KDV zam ve cezalarının tahsilinin tehlikeye düştüğü durumunun tahsil dairesince tespiti halinde, KDVK'nun 55. maddesinde sayılan mallar doğrudan teminat hükmünde olacaktır. Bu durumda mükellefe seçim şansı bırakılmamıştır.

KDVK'nun 55. maddesindeki düzenlemenin yarattığı önemli bir sonuç da, işletmede mevcut olan malların doğrudan teminat olarak kabul edilmesi ile birlikte mükellefin tasarruf yetkisi üzerine de direk olarak bir sınırlandırma getirilmiş olmasıdır. Çünkü, kamu borcunun tehlikeye girdiğinin tahsil dairesi tarafından gözlenmesi halinde, mükellefin işletmesine ait ilk madde, yarı mamul ve mamul stoklarına teminat olarak el konulacaktır ve mükellefin bu maddelere ilişkin kamu borcunun tahsilini tehlikeye düşürecek tasarrufta bulunması engellenecektir. Eğer tahsil dairesi, alacağını tahsil edemezse, teminat olarak aldığı bu malları paraya çevirerek alacağını elde edebilecektir. Burada mükellefin tasarruf yetkisine kanundan doğan doğrudan bir sınır ve kısıtlama bulunmaktadır.

KDVK'nun 55. maddesindeki düzenlemede dikkati çeken diğer bir husus ise; maddede sayılan teminat hükmündeki malların, üçüncü şahıslara satılmış olması ve rehin edilmiş olması halinde bile bedellerinden ilk olarak bahsi geçen kamu alacağı tahsil edildikten sonra üçüncü kişilerin paylarını alabileceğidir. Bu hüküm sonucu bahsi geçen kamu alacağı birinci derecede ve tamamen tahsil olanağına sahip olmaktadır²⁹⁰.

Dikkat etmek gerekir ki; satılmış mallar teslim edilmişse teminat olamayacaklardır. Böyle bir durumun hukuksal olarak kabulü mümkün değildir. Burada kastedilen, satılmış ancak halen mükellefin nezdinde bulunan mallardır.

Bu düzenlemede direkt olarak üçüncü şahıslara "satılmış" ifadesine yer verilmiştir. Bu ifade mülkiyetin karşı tarafa geçmiş olduğunu ifade etmektedir. Ancak mülkiyetin karşı tarafa geçmiş olması söz konusu kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınabilmesi için teminat konusu olmasına engel teşkil etmemektedir. 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesindeki düzenlemede yer alan değerler açısından

²⁹⁰ Koçak, s.96.

ise durum farklılık arz etmektedir. Çünkü 10. maddede mülkiyetin karşı tarafa geçmiş olması, söz konusu değerın teminata konu olmasına engel olacaktır.

Bu halde, 10. maddede bahsi geçen değerlerin tekrar teminata konu olabilmeleri, satışın muvazaalı olduğuna dair, tasarrufun iptali davası açılarak, tasarruf iptal edilirse gerçekleşir.

Diğer farklılıklar arz eden durum ise üçüncü şahıslara rehin edilmiş olan KDVK 55. maddede sayılan teminat hükmünde olan malların bedellerinin dağıtımında kamu alacağının, özel alacaktan öncelikli olmasıdır. Esas olan, rehinli alacaklarda, teminata konu olan değerlerin satışı halinde öncelik rehin alacaklısındır ve rehin alacaklısı, alacağını aldıktan sonra kamu alacağına sıra gelmektedir. Ancak KDVK 55. madde hükmüne göre, alacaklı tahsil dairesi, rehin alacaklısından öncelikli konumda yer almaktadır.

Kaynağı kanundan doğan teminat uygulamasına Türk Vergi Sisteminde KDVK'nun 55. maddesi dışında VİVK'nun 19. maddesindeki düzenleme de örnek olarak verilebilir.

VİVK'nun 19. maddesine göre; kendisine gayrimenkul intikal eden kişinin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, VİV ödenmedikçe, kendisine gayrimenkul intikal eden kişiye, gayrimenkulü devir ve ferağ* hakkı verilmez. Ayrıca kişi gayrimenkul üzerine aynı bir hak tesis edemez.

Bu madde hükmü içerisinde VİV'in tahsilini güvence altına almak için kanunun devir ve ferağına izin vermediği intikal etmiş olan gayrimenkul, doğrudan kanun hükmü dolayısıyla teminat hükmündedir. Çünkü VİV ödenene kadar, kendisine gayrimenkul intikal etmiş kişinin gayrimenkul üzerinde tasarruf yapabilme yetkisi kısıtlanmaktadır. Eğer, vergi mükellefi, vergiyi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeyse ve getirmeyeceği anlaşılırsa, alacaklı tahsil dairesi için söz konusu gayrimenkul teminat hükmünde olacaktır ve satılarak elde edilecek bedel ile tahsil edilemeyen vergi borcunun hazineye intikali gerçekleştirilebilecektir.

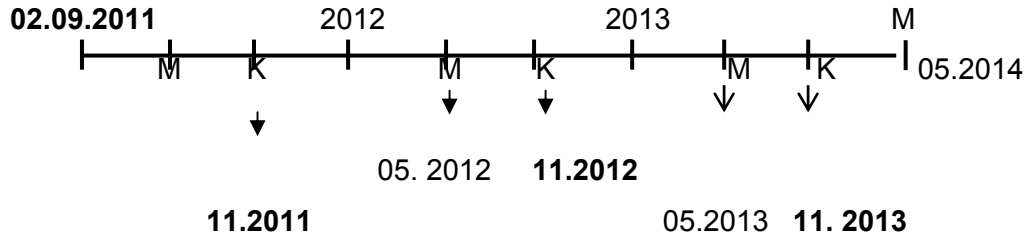
Örneğin, kendisi ile aynı ülkede bulunan babasının ölümü ile kanuni mirasçı olan Erdem TUNÇ'a 02.05.2011 tarihinde mirastan pay olarak gayrimenkul intikali gerçekleşmiştir. Buna göre, mirasçı TUNÇ'un VİVK'nun 9. maddesine göre; ölüm tarihini takip eden dört ay içerisinde VİV beyannamesini vermiş olması gerekmektedir. Beyannamenin verildiği tarihte VİV tahakkuk edecektir.

* Bir mülkü başkasına bırakma, başkasının üstüne geçirme.

VİVK'nun 19. madde hükmü ile; tescil tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek şartı ile, intikal eden gayrimenkullerin vergilerinin tahakkukunun beklenilmesi gerekmeksizin tescil işleminin gerçekleşmesi hakkı tanınmıştır. Ancak vergi ödenmeden bu gayrimenkullerin devir ve ferağına izin verilmemektedir. Buna göre Erdem TUNÇ'un gayrimenkul üzerinde tasarruf yetkisi elde edeceği tarih;

02.05.2011 tarihinden itibaren dört ay içinde beyanname verilecek; 02.09.2011 tarihinde vergi tahakkuk edecektir. VİV'in tahakkukundan itibaren 3 yıl içerisinde ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında iki taksit olmak üzere ödenir.

Dolayısıyla tahakkuk tarihi olan 02.09.2011 yılından itibaren;



2014 yılı Mayıs ayındaki son taksitin de ödenmesi ile Erdem TUNÇ gayrimenkul üzerindeki tasarruf yetkisini elde eder.

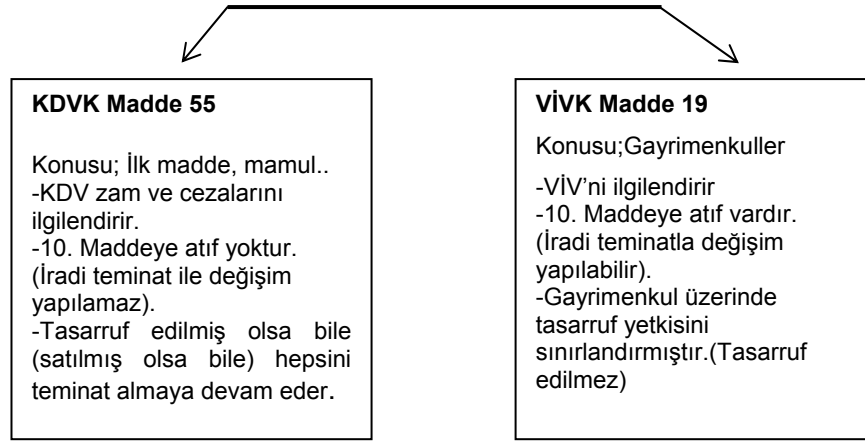
VİVK'nun 19. maddesi çerçevesinde üzerinde durulması gereken diğer bir husus; kanuna dayalı olarak VİV'in tahsilatının bir teminatı olan intikal etmiş gayrimenkulün, verginin ödenmeden bir kısmının veya tamamının devir ve ferağının yapılabilmesine yönelik olarak teminat müessesesine fonksiyon verilmesidir. Bu noktada 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesine atıf yapılmıştır. Bunun sonucu olarak, kanundan doğan teminat hükmünde olan gayrimenkul, iradi teminat olan 10. maddede sayılmış unsurlar ile değiştirilebilmektedir. Dolayısıyla mükellef veraset ve intikal vergisine karşılık olarak 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesindeki unsurlardan teminat gösterirse gayrimenkul üzerinde tasarruf hakkına sahip olacaktır. Böylelikle, vergi borçlusuna seçimlik bir hak tanınarak gayrimenkul üzerindeki teminatı çözdürebilme ve tasarruf edebilme imkanı verilmiştir.

Ancak kanun koyucu, gayrimenkulün devir ve ferağına izin verilebilmesi için gösterilecek teminatlar içinde 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 5. bendinde yer alan ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz vakasına dayanılarak haczedilen menkul malları teminat

olarak kabul etmemiştir. Ancak aynı durumda olan gayrimenkullerin teminat olarak gösterilmesini engelleyecek bir hükme yer vermemiştir. Bunun nedeni, gayrimenkulün, menkul mala göre daha sağlam ve güvenilir bir teminat türü olmasıdır.

KDVK'nun 55. maddesi ile VİVK'nun 19. maddesindeki düzenlemeler arasında ikisinin de kanundan doğan teminat ve tasarruf yetkisini tamamen sınırlandırıcı bir uygulama olması ortak noktasının yanında uygulama açısından bazı yönlerden farklılıklar taşımaktadırlar.

Şekil 5: Teminat Uygulaması Bakımından KDVK Madde 55 – VİVK Madde19 Arasındaki Farklılıklar



Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

VİVK'nun 19. maddesindeki düzenlemede dikkat edilmesi gereken, söz konusu gayrimenkul üzerindeki tasarruf hakkını kesinlikle ortadan kaldırmasıdır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesindeki sayılanlardan gösterilen teminat durumunda tasarruf yetkisi kamu borcunu karşılayacak miktarın sınırına kadar mevcuttur.

3.5.2.2. İradi Teminat

Kanundan doğan, teminat hükmünde olan eşyalara verilen örneklerde görüldüğü üzere; KDVK'nun 55. maddesindeki işletmeye ait olan ilk madde, yarı mamul ve mamuller ile VİVK'nun 19. maddedeki gayrimenkulün teminat olarak gösterilmesi, ne mükellefin ne de idarenin iradesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Kanunun lafzına göre herhangi bir duruma karşı doğrudan kanunun verdiği anlamla teminat sayılmaktadırlar.

Ancak iradi teminat türü; mükellefin belli bir haktan yararlanmak ya da idarenin kamu alacağını güvence altına almak için iradeye bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu tanımdan anlaşıldığı şekilde, iradi teminat karşımıza iki şekilde çıkmaktadır. Bunlar;

- İdarenin iradesi ile ortaya çıkan teminat istemi
- Mükellefin iradesi ile ortaya çıkan teminat gösterimi

İdarenin kamu alacağını güvence altına almak için mükelleften bir teminat “istemi”nde bulunması dolayısıyla “idarenin teminat istemi” şeklinde bir ifade ortaya çıkmaktadır. Ancak kamu borçlusu olarak, bazı haklardan yararlanmak ve idarenin istemini yerine getirmek yükümlülüğü dolayısı ile de “mükellefin teminat gösterimi” ifadesi kullanılmaktadır.

İdarenin iradesi ile ortaya çıkan teminat, 6183 sayılı Kanun’nun 9. maddesinde karşımıza çıkmaktadır. 6183 sayılı kanunun 9. maddesine göre, tahsil dairesi üç durumda mükelleften teminat istemektedir. Bunlar;

- Vergi ziyai suçunun bulunduğu haller,
- Kaçakçılık fiillerinin işlendiği haller,
- Türkiye’de ikametgahının bulunmaması hallerinde kamu alacağının tehlikede olması durumu.

Vergi ziyai ve kaçakçılık fiillerinin teminat istenmesi sonucunu doğurması için bu fiillere başlanmış olması yeterlidir. Buna göre, bu fiillerin tespiti halinde, vergi incelemeye yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirlenecek miktarda tahsil dairesi teminat istemek zorundadır.

9. maddeye göre; diğer bir teminat isteme nedeni ise mükellefinin Türkiye’de ikametgahının olmamasıdır. Ancak burada teminat istenebilmesi için iki şartın birlikte gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Mükellefin Türkiye’de ikametgahının olmaması,
- Mükellefin, vergi alacağını tehlikeye düşüren durumda veya işlemlerde bulunmasıdır.

Bu durumlara örnek olarak; mükellefin vergi ödemedi Türkiye’den ayrılmak için hazırlık yapması, bütün varlıklarını elden çıkarmaya çalışması veya paraya çevirmesi gibi durumlar verilebilir. Bu durumda teminat isteme yetkisi tahsil

dairesininindir²⁹¹ ve takdirine göre teminat istenip istenmeyeceğine karar verir. Burada vergi ziyai ve kaçakçılık suçlarının tespitinden farklı olarak tahsil dairesinin teminat istemi zorunluluğa bağlanmamıştır.

Kamu alacağının tahsilini güvence altına almak için düzenlenmiş olan 9. maddede, vergi dairesi hem alacaklı hem de tahsil dairesi görevi görmektedir ve teminat isteminde bulunan taraftır.

İdarenin iradesine bağlı olarak ortaya çıkan bir teminat uygulaması ise Gümrük Kanunu'nun 202. maddesinde yer almaktadır. Bu maddedeki ifadeye göre, gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin ve diğer kamu alacaklarının ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesini gerekli görmeleri halinde, idare tarafından gümrük vergilerinin tahsilinin güvence altına alınması amacıyla teminat istenmektedir. Burada teminat müessesesi, idarenin herhangi bir durumun teminat istenmesi gereğini ortaya çıkardığının takdirine varması üzerine harekete geçmesi ile ortaya çıkmaktadır. Mükellefin iradesine bağlı olmadan ilk harekete geçen taraf idare olmaktadır.

Ayrıca 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi ve Gümrük Kanunu'nun 202. maddelerindeki düzenlemelerde gerekli şartların haiz olması ile birlikte ilk harekete geçen taraf vergi dairesidir. Ancak diğer iradi teminat hallerinde borçlu bazı ayrıcalıklardan yararlanmak amacı taşıdığı için, ilk harekete geçen taraf olmaktadır. Borçlunun ilk hareket geçen taraf olduğu düzenlemelere örnek olarak 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde yer alan tecil müessesesi ile KDVK'nun 32. maddesine göre, KDV iadesini inceleme sonuçlanmadan avans olarak alabilme hakkından yararlanmak karşılığında borçlu taraf teminat göstermek zorundadır²⁹².

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde düzenlenmiş olan tecil müessesesi, zor durumda bulunan kamu borçlusuna, borçlarını ödeyebilmesi için imkan yaratmaktadır. Ancak kamu borçlusunun bu imkandan yararlanabilmesi için bazı şartlara haiz olması gerekmektedir. Bu şartlar;

- Kamu borçlusunun, borcunu vadesinde ödemesi veya ödeyemediği borçlarının tahsilinin sağlanabilmesi için hacze başvurulması veya borçlunun haczedilmiş malları varsa bunların paraya çevrilerek kamu borcunun tahsil edilmesi; kamu borçlusunun çok zor duruma düşecek olması, tecil müessesesinin işlemeye başlaması için önemli bir şarttır. Burada "çok zor durum" halinden kasıt; mükellefin vergiyi doğuran ticari, sınai, zirai faaliyetlerinin devamına imkan kalmaması veya bu

²⁹¹ Bayraklı, s.54.

²⁹² Bayraklı, s.32.

faaliyetin ağır şekilde sekteye uğramasıdır²⁹³. Tecil müessesesi ile kamu alacaklısının amacı; alacağını tahsil ettikten sonra zor durumda kalmamasını gözetmektir. Kaynağı kurutmamak, devamını sağlamak amacıyla kamu borçlusuna bazı imkanlardan yararlanma hakkı sunulmaktadır.

- Tecil müessesesinden yararlanabilmenin diğer şartları yazılı talepte bulunulması, tecil karşılığında faiz ödemesinde bulunması ve yeterli teminatın gösterilmesidir.

Tecil müessesesinde teminat şartı tahsil dairesi bakımından tecil edilen borcun ilerde tahsilini riske atmamak amacıyla güvence altına alınmasına dayanmaktadır. Kamu borçlusu açısından ise eğer öderse zor duruma düşecek olmasından dolayı borcunu erteletme imkanından faydalanmak amacıyla katlandığı külfettir. Ancak teminat, borcun tahsiline kadar bir güvence önlemi olarak gösterildiği için, tecil işlemi sonuçlandıktan sonra iade edileceği için tecil müessesesi her bakımından borçlunun yararını gözetten bir uygulamadır. Dolayısı ile borçlu bu yararı sağlamak amacı ile tahsil dairesine bulunacağı tecil talebi ile teminat uygulamasında ilk harekete geçen taraf olmaktadır.

Bu duruma örnek olarak, solventin üzerindeki ÖTV'nin düşük olması ile solventi akaryakıt ürünlerine karıştırarak vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin önüne geçmek amacıyla solvent maddesinin ÖTV oranı ile akaryakıt ürünlerinin ÖTV oranı eşitlenmiştir. Ancak bu durum, imalat sektöründe bu malları girdi olarak kullanan imalatçılar üzerindeki ÖTV yükünü arttırmıştır²⁹⁴. ÖTVK'nun 8. maddedeki düzenleme ile usulüne uygun olarak hesaplanan teminat tutarının borçlu tarafından ödenmesi karşılığında imalatçılar üzerindeki yükü azaltmak ve zor duruma düşmelerini önlemek amacıyla borçlarını tecil ettirebilme imkanından yararlanabilmektedir.

Ayrıca 6183 sayılı Kanunun 48. maddesinde yer alan tecil faizi şartı, ÖTV'nin tecilini düzenleyen ÖTVK 8. maddesine göre tecil faizi şartı gözetilmeksizin söz konusu imalatçılar tecil müessesesinden faydalanabileceklerdir.

Mükellefin iradesine bağlı olarak ortaya çıkan teminat müessesesinin bir diğer örneği KDVK'nun 32. maddesi olan vergiden istisna edilmiş işlemlerde indirim uygulanmasında karşımıza çıkmaktadır. Bu madde hükmüne göre vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Bu indirim işlemi

²⁹³ Gerçek, s.89.

²⁹⁴ Özandaç, s.81.

sonucu vergiye tabi işlem mevcut olmaması veya hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması halinde indirilmeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri* yapanlara iade olunur.

KDV iadesinin yapılmasına ilişkin üç farklı yoldan birisi teminat karşılığı yapılacak iadelerdir. Buna göre mükellefler belli şartları gerçekleştirmeleri halinde, teminat göstererek iade imkanından yararlanabilmek amacıyla alacaklı-borç ilişkisinde ilk harekete geçen taraf olmaktadır.

KDV iadelerinde esas olan mükellefin iade talebinin inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesidir. Ancak, inceleme ayrıntılı ve dikkatli araştırma yapılması gereken bir müessese olduğu için uzun bir süreç olmaktadır. Teminat müessesesi ile mükellefler, uzun bir süreç olan incelemenin sonucunu beklemeden iadelerini kısa sürede talep edip, elde etme hakkına sahip olabilmektedir. Mükellefe sağlanan bu imkan ile bir yandan kamu gideri niteliğinde olan KDV iadesinin güvenli bir şekilde yapılması sağlanmakta, diğer yandan da inceleme sonucu beklenilmeden mükellefin iadesini kısa sürede alması ile finansal açıdan rahatlama imkanı verilmektedir²⁹⁵.

3.5.2.3. Yargı Kararından Doğan Teminat

Kamu borçlularının, kanuni bir düzenlemede yer alan menfaatten yararlanabilmek amacıyla belli şartları yerine getirdikten sonra, menfaatten yararlanıp yararlanamayacaklarının yargı mercilerinin vereceği karara bağlı olduğu, yargı merciinin kabulü ile borçlunun menfaati teminat karşılığında sağladığı durumlar yargı kararından doğan teminat olarak ifade edilebilir.

Yargı kararından doğan teminata İYUK'nun 27. maddesinde düzenlenmiş olan yürütmenin durdurulması uygulaması örnek olarak verilebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için dava açılması halinde vergilendirme işlemlerinin yürürlüğü kendiliğinden durmaktadır. Bu durumlarda herhangi bir talep durumu mevcut değildir. Ancak bu kuralın bazı istisnaları vardır. Örneğin tahsilat işlemlerinden doğan ya da ihtirazi kayıt ile yapılan beyan üzerinden tarh edilecek vergilere karşı dava açılması durumunda, yürütme kendiliğinden durmaz ayrıca talep edilmesi gerekir.

* Katma Değer Vergisi Kanun'un 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerdir.

²⁹⁵ Levent Gençyürek, Erkan Gürboğa, "Katma Değer Vergisinin Teminat Karşılığı İade Esasları", **Vergi Sorunları**, Aralık, 2002, Sayı: 171, s.39.

Tahsilat işlemlerinden doğan davalara örnek olarak, ödeme emirlerine karşı açılan davalar misal verilebilir. Mükellefe ödeme emri gönderilmesi ile mükellef 7 gün içinde borcunu ödemezse cebri tahsil yolları ile karşı karşıya kalacaktır. Mükellef, bu ödeme emrine karşı dava açtığı takdirde bu 7 günlük süre işlemeye devam etmekte yani dava sonuçlanmasa bile borçlu, borcunu yerine getirmek zorunda kalmaktadır. Eğer borçlu borcunu ödemişse, borç zamanaşımına uğramışsa ya da böyle bir borç yoksa ve bu iddialarında haklı ise dava sonuçlanana kadar ödememesi gereken bir borcu ödeyerek mali anlamda kayıp ile karşı karşıya kalacaktır. Çünkü ödenmesi gereken meblağ yüksek veya davanın sonuçlanması uzun bir zaman alırsa, borçlu bu süre içinde ödediği miktar kadar kayba uğrayacak ve sonuçta zor durumda kalabilecektir. Mükellef bu gibi durumlarla karşı karşıya kalmamak amacıyla, tahsilat işlemlerinin durdurulması için, yürütmenin durdurulmasını talep edebilir. Bu durumda yine ilk harekete geçen taraf vergi borçlusu olmaktadır ve bu hakkından yararlanabilmek için teminat şartını yerine getirmek zorundadır. Yani bu noktada vergi borçlusunun iradesi devreye girmektedir ve borcunu ödemekle teminat göstermek arasında bir seçim yapmak zorundadır. Ancak borçlu kendi iradesine dayanarak teminat gösterse bile yargı merciinin yürütmeyi durdurma kararı verme konusunda zorunluluğu yoktur. Yani burada takdir yargı kararınınndır. Dolayısı ile teminat yargı merciinin yürütmeyi durdurma kararını vermesi ile doğacaktır.

Aynı durum mükellefin, ihtirazi kayıt ile verdiği beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerine karşılık dava açması durumunda da geçerlidir. Vergi yargısı kuralı olan dava açılmanın kendiliğinden yürütmeyi durdurması gerçekleşmez. Yapılan tarhiyat ve buna dayanılarak yapılan işlemlerin durması için yürütmenin durdurulması şartlarının varlığı ve borçlunun bu yöndeki talebi ve yargı merciinin takdirinin de bu yönde olması gereklidir.

3.5.3. Teminat Konusu Unsurların Nezdinde Bulunduğu Kişi veya Kuruma Göre Teminat Sınıflandırması

Teminat müessesesinin sınıflandırmaya tabi tutulduğu diğer bir husus da, teminat konusu unsurların nezdinde bulunduğu kişi veya kuruma göre teminattır.

Temel düzenlemeler olarak, teminat gösterilmiş olan menkul ve gayrimenkul malların korunması 6183 Sayılı Kanun'un 82. maddesi hükmü, bu malları koruyacak

olanların sorumlulukları 83. maddesi hükmü ve gayrimenkul malların ve gemilerin haczini düzenleyen 88. maddesi hükmü ile teminat gösterilmiş malların korunmasına yönelik tedbirlerin tahsil dairesi tarafından alınacağı düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 82. maddesine göre, gayrimenkul ve gemiler haricinde kalan para, kıymetli maden, mücevherat, ticari evrak, hisse senedi, tahvil ve diğer finansman araçlarının değiştirilmelerini ve kaybolmalarını önlemek üzere alınacak tedbirler tahsil dairesinin sorumluluğu altındadır. Tahsil dairesi isterse bu değerleri güvenilir bir şahıs ya da güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçluya ya da zilyedin²⁹⁶ nezdinde bırakılmasına karar verebilir.

Ancak bazı kanun maddelerindeki teminat uygulamasına ait düzenlemelerde teminatın bulunacağı yer, kişi veya kurum bu temel uygulamadan farklılıklar içermektedir. Buna göre teminat konusu unsurların nezdinde bulunacağı durumlar üç başlık halinde özetlenebilir;

- Teminat konusu unsurların vergi dairesi nezdinde bulunacağı durumlar,
- Teminat konusu unsurların diğer idareler ve kurumların nezdinde bulunacağı durumlar,
- Teminat konusu unsurların vergi borçlusu nezdinde bulunacağı durumlar.

Teminat konusu unsurlar bu üç durum içerisinde hangisinde olursa olsun 6183 sayılı Kanun'un 83. maddesi gereği, alacaklı tahsil dairelerince yapılacak ilk talep üzerine, kendilerine teslim edildiği zamanlarındaki durumları ile derhal geri verilmesi zorunludur. Bu zorunluluğu yerine getirmeyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerinin sorumlu tutulamayacakları bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp bu kanunun hükümleri gereğince takip olunacaklardır.

Teminat istenmesi gereken durumların meydana gelmesi halinde, kanuni düzenlemelere göre gösterilecek unsurların alacağın tahsil sürecinin sonuçlanmasına kadar nerede, kimin veya hangi kuruluşun nezdinde bulunacağı önem arz etmektedir. Çünkü söz konusu teminat unsurları, kamu alacağının tahsil edilememe riskini önlemek amacıyla istendiğinden, o sürece kadar alacağı karşılayacak değer ve miktarda kalmasının sağlanması devletin gelir kaybını önlemek için dikkat edilmesi gereken bir husustur.

²⁹⁶ Sahibi kendisi olsun olmasın bir malı kullanmakta olan, elinde tutan kimsedir.

3.5.3.1. Teminat Konusu Unsurların Vergi Dairesi Nezdinde Bulunacağı Durumlar

Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Söz konusu kamu alacağının tahsili ve korunması olunca vergi dairesi, tahsil dairesi olarak kanunlarda düzenlemiştir. Yani Türk Vergi Sistemi içerisinde vergi dairesi ile tahsil dairesi aynı birimi ifade etmektedir.

Vergi dairesinin teminat istemesini gerektiren üç durum mevcuttur. Bunlar 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde düzelenmiş olan vergi dairesinin iradesine bağlılık arz edecek şekilde teminat isteme sonucunu oluşturan hallerdir. Bu madde hükmüne göre; Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil daireleri tarafından teminat istenir. Anılan maddenin devamında, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi bu durumda da kendisinden teminat isteyebilir.

Vergi dairesinin teminat istemi sonucu, kamu borçlusunun teminatı göstereceği yer vergi dairesidir. Bu halde teminat konusu unsur bu madde düzenlemesine göre esas olarak vergi dairesi nezdinde korunacaktır.

Teminat konusu unsurların vergi dairesi nezdinde tutulacağı diğer bir kanuni düzenleme ise, Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yer almaktadır. Buna göre mükellef veya vergi sorumlusu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin ilgili vergi dairesine başvurarak 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirerek cezalarda indirim hakkından yararlanabilmektedir.

Bu maddeye göre mükellefin iradesine göre ortaya çıkan teminat uygulaması sonucunda söz konusu teminat unsurlarının, vergi dairesi nezdinde kamu borçlusu borcunu ödeyene kadar güvence unsuru olarak korunması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi ve VUK 376. maddesine göre esas olan vergi dairesi nezdinde teminat konusu unsurların korunacağı ise de, 6183 sayılı Kanun'un 83. maddesi ile vergi dairesi bu yetkisini güvenilir bir şahıs ya da güvenilir

bir şahsın kefaleti ile borçlunun ya da değerleri elinde bulunduran kişilere bırakılması yönünde de kullanılabilir.

3.5.3.2. Teminat Konusu Unsurların Diğer İdareler ve Kurumların Nezdinde Bulunacağı Durumlar

Esas olan düzenlemede teminatların vergi dairesi gözetimi altına bırakılması ise de, kanun koyucu tarafından, alacağın teminata bağlanmasının belli bir haktan yararlanabilmek için kişinin iradesine bırakılmadan, doğrudan kanuni düzenlemenin kendiliğinden meydana getirdiği kanundan doğan teminat hallerinde teminat konusu unsurun da vergi dairesi dışında farklı idareler veya kurumların nezdinde bırakılması kanun maddesindeki düzenleme ile uygun görülmüştür.

Vergi dairesi dışında, teminat konusu unsurların diğer idarelerin veya kurumların gözetimi altına bırakıldığı kanuni düzenlemeler, VİVK 17. ve 19. maddelerinde ve Gümrük Kanunu'nun 202. maddesinde düzenlenmiştir.

VİVK'nun 17. maddesi ile bazı idare ve kurumlarda, veraset ve intikal vergisinin konusuna giren para, tahvil ve hisse senedi gibi senetleri bulunan ve bunlar üzerinde istihkak sahibi olan kişiler, para ve senetlerini ancak bunlara isabet eden veraset ve intikal vergisini ödedikleri ve vergiyi ödediklerine dair belgeyi ilgili kuruluşa ibraz ettikleri takdirde alabilmektedirler.

Bu maddedeki düzenleme sonucu kamu borçlusu durumunda olan istihkak sahiplerinin ödemeleri gereken veraset ve intikal vergisinin teminatı bu para ve senetler olmaktadır. Bu durum borçlunun, idarenin ya da yargı merciinin kararına bırakılmaksızın, veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturan olayın meydana gelmesi ile kanunun verdiği yetkiyle direkt olarak istihkak sahiplerinin ilgili kuruluşlarda bulunan para ve senetleri, devletin alacağı olan veraset ve intikal vergisinin tahsilinin koruma altına alınması amacıyla teminat konusu unsuru oluşturacaktır.

Bu durumda VİVK'nun 17. maddesindeki düzenleme ile teminat konusu unsurların nezdinde bulunacağı idare ve kurumlar şunlardır;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- Bankalar,
- Bankerler,
- Kasa kiralayanlar,
- Sigorta şirketleri ve sair şirket ve müesseseler,

- Mahkemeler,
- İcra daireleridir.

Ancak bu kuruluşlarda bulunan para ve senetlerini alabilmek için veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair belgenin ibraz edilmemesi halinde kamu borcunun teminat altına alınması için, vergi karşılığı olarak hak sahiplerinin istihkaklarından veraset yoluyla intikallerinde %5, ivazsız intikallerinde %15 oranında tevkifat yapıldıktan sonra kalan tutarları istihkak sahipleri alabileceklerdir.

Mükellefler bu durumda kanundan doğan teminat unsuru yerine, tevkifat yolu ile vergilendirilmek suretiyle kamu alacağını teminatlandırarak, istihkaklarını elde etme yolunu seçebilmektedirler. Yani kamu borçlusu veraset ve intikal vergisin ödemek yerine, istihkak sahibi olduğu para ve senetler üzerinden kesinti yolu ile vergi ödemeyi tercih etmiş olmaktadır.

Vergi dairesi dışında başka bir idarenin nezdinde teminat konusu unsurun bırakıldığı diğer bir düzenleme de VİVK'nun 19. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, kendisine gayrimenkul intikal eden kişi, gayrimenkule ait veraset ve intikal vergisini ödemedikçe, intikal olan gayrimenkulün devir ve ferağ* hakkına sahip olamamaktadır. Tapu memurları da, kendilerine vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi mükellef tarafından ibraz edilmedikçe devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsil sorumlu olacaklardır. Bu durumda veraset ve intikal vergisinin teminatı unsuru olan gayrimenkul, vergi dairesi tarafından verilecek ilişik kesme belgesi mükellef tarafından ibraz edilene kadar, tapu memurunun nezdinde korunacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 202. maddesinde ise, kamu alacaklarının ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesinin gerekli görülmesi halinde, teminat olarak gösterilecek unsurlar Gümrük İdarelerinin gözetimi altında bulunacaktır.

3.5.3.3. Teminat Konusu Unsurların Vergi Borçlusu Nezdinde Bulunacağı Durumlar

Kamu borçlusu olan mükellefler genellikle vergiyi ödemekten kaçınma eğilimindedirler. Vergiyi kamu harcamalarına katkı sağlamaktan çok gelirlerini azaltıcı bir etken olarak görmeleri sonucu daha az nasıl vergi ödeneceğinin yollarını aramaktadırlar. Teminat müessesesinde bu şekilde vergi alacağının tahsilini engellemeye çalışacak mükelleflere yönelik bir uygulamadır ve bunun sonucunda

* Bir mülkü başkasına bırakma, başkasının üstüne geçirme.

vergi alacağının tahsilini engellemek isteyen mükelleflerden istenen teminatın kamu borçlusu nezdinde bırakılması Türk vergi sistemi içerisinde çoğunlukla tercih edilebilir bir durum değildir ve vergi alacağının tahsili açısından da sakıncalı durumlar yaratabilir.

Ancak yine kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması maksadı ile kanundan doğan bir düzenleme ile kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektirecek hallerin varlığı halinde mükellef nezdinde bulunan mallar doğrudan teminat hükmünde sayılacaktır. Bu durum alacaklı kamu idaresi, borçlu ya da bir yargı merciinin iradesine ya da kararına dayanmaksızın kanun maddesindeki düzenlemenin bir gereğidir.

Teminat konusu unsurun borçlunun nezdinde bulunduğu durumlara örnek olarak KDVK'nun 55. maddesindeki düzenleme verilebilir. Bu maddedeki düzenleme ile kanun ticari işletme işleten mükellefin işletme ile ilgili bir faaliyetten doğması şartı ile KDV ve KDV zam ve cezalarının tahsilini güvence altına almak amacıyla, direkt olarak, mükellefin iradesine bağlı olmadan, mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut olan ilk madde, yarı mamul ve mamul stoklarını teminat hükmünde saymaktadır.

Teminat konusu unsurların niteliği gereği bozulmadan korunabilmesinin sağlanabilmesi açısından işletme içerisinde yani borçlunun nezdinde bırakılması gerekmektedir. Ayrıca ticari hayatın zorlukları nedeniyle mükelleflerin kamu borçlarını ödeyebilmeleri için ticari hayatlarını idame ettirerek gelir elde edebilmelerinin engellenmemesi gerekmektedir. Bu nedenle teminata konu oluşturacak unsurların bazılarının borçlunun nezdinde bırakılması kanuni düzenlemeler ile uygun görülmüştür.

Tablo 7: Teminatın Sınıflandırılması

Kanun Maddesi	Kanusu	Kaynağı	Nezinde Bulunduğu Kişi/Kurum	6183 sayılı Kanuna Atf
6183/9. md.	6183/10. maddesinde belirtilen unsurlar	İradi teminat	Vergi dairesi	Var
KDVK/55 md.	İlk madde, yarı mamul, mamul madde.	Kanuni teminat	Vergi borçlusu	Yok
VİVK/17 md.	İlgili kurumda bulunan para ve senetler.	Kanuni teminat	Kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, mahkemeler, icra daireleri	Yok
VİVK/19 md.	Gayrimenkul.	Kanuni teminat	Tapu memuru	Yok
ÖTVK/16 md.	Banka teminat mektubu, TL olan nakit teminatlar	İradi teminat	Gümrük İdaresi	Yok
6183/48 md.	6183/10. maddesinde belirtilen unsurlar	İradi teminat	Vergi dairesi	Var
ÖTVK/8 md.	Mal miktarı esas alınarak % 5 indirimli teminat oranı*	İradi teminat	Vergi dairesi	Yok
KDVK/32 md.	6183/10. maddesinde belirtilen unsurlar	İradi teminat	Vergi dairesi	Var
İYUK/27 md.	6183/10. maddesinde belirtilen unsurlar*	Yargı kararından doğan teminat	Yargı Mercii	Var.
VUK/376 md.	6183/10. maddesinde belirtilen unsurlar	İradi teminat	Vergi dairesi	Var
Gümrük Kanunu	6183/10. maddesinde belirtilen unsurlar, gümrük vergilerinin % 20 fazlası, teminat mektupları	İradi teminat	Gümrük İdaresi	Var

Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

3.6. TEMİNAT USULÜ

Teminat müessesesinin tarafları, teminatın şekli ve süresi teminat usulünü ifade eder. Teminatın uygulama alanı bulunduğu 6183 sayılı Kanun dışındaki diğer

*(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, (I) sayılı listede yer almayan malların üretiminde kullandığını tevsik edemeyen imalatçılara tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan mal teslimlerinde % 5 oranında indirimli teminat uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

* Yürütmenin durdurulmasında, nakdi teminat unsurları geçerlidir. Aynı unsurlar teminat olarak kabul edilmemektedir. Alınan teminat mahkemenin vizesine yatırılmaktadır.

kanunlarda genellikle 6183 sayılı Kanun'a atıfta bulunduğu için temel olarak bu kanun hükümleri açısından usul ele alınacaktır.

6183 sayılı Kanun' a atıfta bulunmamış diğer teminat hükümlerini içeren düzenlemeler; KDVK'nun 55 maddesi ile işletmede bulunan ilk madde, yarı mamul, mamul maddeler, VİVK'nun 17.maddesi* ile ilgili kuruluşlarda bulun istihkak sahiplerinin para ve senetleri ve VİVK 19. maddesinde yer alan gayrimenkul, kanuni düzenleme gereği doğrudan teminat hükmünde olan kıymetlerdir.

3.6.1. Teminat Uygulamasının Tarafları

Vergi olayı iki taraflıdır. Bu taraflardan biri egemenlik gücünü elinde bulunduran devlet, diğer tarafı ise vergi borcunu ödemek durumunda olan mükelleftir²⁹⁷.

Mükellef diğer adıyla vergi borçlusu ve dolayısı ile kamu borçlusu VUK'un 8. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; *“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”*.

Verginin tarafları dolayısı ile teminat uygulamasının da taraflarıdır. Teminat, kamu alacağını kayba uğratmak için çareler arayan mükelleflerin borçlarını ödemekten kaçınacakları büyük bir olasılık olduğu için, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesi tarafından kural olarak asıl borçludan istenir²⁹⁸.

Ancak, duruma göre asıl borçlu dışında, kanuni temsilci ve mansup mirasçılar, işi devralan ve limited şirket ortaklarından da teminat istenebilir²⁹⁹. Bu durum dayanağını 6183 sayılı Kanun'un kanundaki terimler” başlığını taşıyan 3. maddesinden almaktadır. Bu maddede kamu borçlusu veya borçlu terimi açıklanırken kimlerin borçlu olacakları sayılmıştır. 3. maddeye göre: *“Kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini”*, şeklindeki ifade ile kamu borçlusunun sadece mükellef olmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kamu borçlarının tahsilinde

* VİVK'nin 17. maddesinde eğer kamu borçlusu veraset ve intikal vergisi ödemek yerine, 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan unsurlardan teminat gösterirse gayrimenkul teminat olmaktan çıkıp, yerine mükellefin iradesine bağlı olan 10. maddede yer alan unsurlardan biri teminat olacaktır. Yani buradaki atıf doğrudan değil kanuni teminatın iradi teminata alternatif oluşturmaya yönelik bir düzenlemedir.

²⁹⁷ Tosuner ve Arıkan, VUK, s.50.

²⁹⁸ Gerçek, s.126.

²⁹⁹ Çelik, s. 36.

yer alan müesseselerin uygulanmasında taraflar 3. madde doğrultusunda, alacaklı tahsil dairesi ile borçlu kanuni temsilci ve mansup mirasçılar, işi devralan ve limited şirket ortakları, vergi mükellefi ve sorumlusu, kefil, yabancı şahıs ya da kurumların temsilcileridir.

Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'un 57. maddesine göre; *“Kefil ve yabancı veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur”*. Bu hükümden teminatın kefilden de istenebileceği ortaya çıkmaktadır³⁰⁰.

Mirası kabul etmiş kanuni veya mansup mirasçıların; murisin vergi borcu karşılığında, vergi aslı miktarında teminat gösterebileceği Danıştay tarafından kanuna aykırı olarak görülmemiştir³⁰¹.

3.6.2. Teminat İsteme Şekli

Teminatın hangi şekilde istenmesi gerektiği konusunda kanunda açıkça bir ifade yer almamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yer alan *“aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur”*, hükmü ile VUK'a atıf yapılmıştır. Buna göre VUK'nun 21. maddesinde vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi gerektiği hüküm altına bağlanmıştır. Dolayısı ile teminat isteme yazısının mükellefe yazı ile bildirilmesi gereklidir.

3.6.3. Teminat İsteme Süresi

Teminat istenirken kamu borçlusuna tanınacak süre hakkında 6183 sayılı Kanun' da herhangi bir madde yer almamaktadır. Ancak, 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde ki *“aksine bir hüküm bulunmadıkça, bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında VUK hükümleri uygulanacaktır”* ifadesi ile VUK 'un 14. maddesine atıf yapılmıştır³⁰².

Bu maddeye göre, borçluya, teminat göstermesi için tanınması gereken süre, 15 günden az olmaması gereken idari bir süredir³⁰³. Ancak teminat istemede

³⁰⁰ Çelik, s.36.

³⁰¹ Danıştay 7. D., E. 963/914, K. 967/2124.

³⁰² Gerçek, s.126.

³⁰³ Çelik, s.36.

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

Kamu borçlusundan istenilen teminatın gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Buna rağmen, ihtiyati haciz yoluna gidilmesi halinde, bu ihtiyati haciz işlemi sebep yönünden sakat olduğundan iptal edilmesi gerekir. Kamu alacağı teminat ile koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun seçilmesi zor durumlara neden olabilir. Ancak teminat istenmesi gereken bir durumda gösterilen teminatın alacağın tamamını karşılayamaması halinde, kamu alacağının teminatla korunmayan kısmı için ihtiyati haciz yoluna gidilebilir³⁰⁴. Borçlu tarafından Kanunda öngörülen süre içerisinde teminat veya kefil gösterilmezse ya da gösterilen kefil kabul edilmezse bunun yaptırımı ihtiyati haciz olacaktır³⁰⁵. Teminat istenmesi durumunda bu işlemin sonucunun beklenmesi gereği vardır. Bu hüküm, sonucun olumsuz olması durumunda ihtiyati haciz uygulanacağını düzenlemektedir. Dolayısıyla teminat istendiğinde verilen süre dolmadan önce ihtiyati haciz uygulanamayacağını göstermektedir. Uygulamada teminat göstermesi istenen borçlu hakkında verilen süre dolmadan da ihtiyati haciz uygulaması yapılmaktadır. Bu bent hakkında önemli bir husus, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında gösterilmemiş olmasıdır. Buna göre teminat gösterilmesi gereken alacak henüz tahakkuk etmemiş bile olsa, borçlu süresinde teminatı göstermediğinde ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan doğrudan ihtiyati haciz uygulaması yapılacaktır³⁰⁶. Kanundaki bu düzenlemeye karşılık uygulamada bazı farklılıklar gözlenmektedir. Teminat müessesesi vergi güvenlik önlemlerinin ilk basamağını oluşturmaya rağmen uygulamada öncelikli olarak ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmekte, ihtiyati tahakkuka istinaden on beş gün içerisinde teminat istenmektedir. Yine uygulamada bu 15 günlük süre idareyi bağlamamakta yani on beş gün dolmadan alacaklı kamu idaresi ihtiyati hacze gidebilmektedir³⁰⁷. Ancak bu durum teminat müessesesinin ruhuna aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca ihtiyati haciz mükellef açısından teminat isteminden daha ağır sonuçlar doğurmaktadır. Çünkü ihtiyati haciz ile borçlunun mamelekine dahil kıymetlerin biri veya bir kısmı üzerinde borçlunun zilyetliği kaldırılarak idare tarafından el konulmaktadır. Borçlunun tasarruf yapma yetkisi tamamen sınırlandırılmaktadır. İhtiyati haciz mükellefin ticari güven

³⁰⁴ Bayraklı, s.45.

³⁰⁵ AATUHK'da yer almamıştır VUK 14.maddesine atıf yapılmıştır, bu maddeye göre idare tarafından belirlenecek sürelerin 15 günden az olamayacağı ifade edilmiştir.

³⁰⁶ Kazım Yılmaz, s.169.

³⁰⁷ Selman Koç, " 6183 Sayılı Kanun'a Göre Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması: Son Danıştay Kararlarının Eleştirisi", **LebibYalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül, 2011, Sayı: 93, s. 261.

kaybı, itibar zedelenmesi ve iş yapma kabiliyetini zorlaştırma gibi sonuçları doğurması sebebiyle mükellefi hem maddi hem manevi zarara sokmaktadır. Teminat uygulamasında ise mükellef kendisinden istenen teminatı malvarlığına dahil kıymetlerden kendi insiyatifi ile belirleyebilmekte ve tasarruf hakkı sadece mahiyet ve miktar itibari ile belli olan borçla sınırlı olmaktadır.

3.6.4. Teminat İle İlgili Özellik Taşıyan Durumlar

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin son iki bendine göre; *“Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir”*.

“Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir”.

Teminatın üçüncü kişilere verilmiş olması durumunda, teminat olarak verilen unsurun değerini kaybetmesi halinde teminatın tamamlanması için üçüncü kişilere değil, asıl borçluya başvurulur³⁰⁸.

Gümrük Kanunu'nun 206. maddesinde gümrük vergileri için alınan teminatlarda da paralel düzenleme yer almaktadır. Buna göre; *“Teminatın zaman içinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ilgili gümrük idaresi ek teminat verilmesini veya ilk teminatın yeni bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilir”*, ifadesi ile gümrük vergilerine ait alınan teminatların başka bir teminatla değiştirilebileceğini ve değer kaybetmesi halinde gümrük idarelerince ek teminat istenebileceğini hüküm altına almıştır.

3.6.4.1. Teminatın Tamamlattırılması veya Başka Teminat İstenmesi

Teminatın değerini kaybedip kaybetmediğine dair kararı alacaklı idare verir. Kamu borçlusundan teminatın tamamlanması veya başka teminat gösterilmesinin istenmesi, asıl teminatın istenmesindeki süreye ve usule uygun olmalıdır³⁰⁹. Kamu borçlusu tarafından bu istek yerine getirilmediği takdirde, kamu alacağının kalan ya da teminata bağlanmamış kısmı için ihtiyati haciz uygulaması yoluna gidilir. Ancak, gösterilen teminatın sonradan kısmen veya tamamen değerini yitirmesi veya borç

³⁰⁸ Arslaner, s.151.

³⁰⁹ Çelik, s.50.

miktarının artması halinde, öncelikle teminatın tamamlanması veya başka bir teminat gösterilmesi istenmelidir³¹⁰.

Teminatın tamamlanmasını ya da yerine başka teminat göstermesinin istendiği durumlara örnek olarak; makine ve benzeri eşyaların model değişikliği nedeniyle değerini kaybetmesi veya teminat olarak hisse senedi ve tahvil alınmış ise bunların değerinde ilgili kuruluşun sermaye yükseltmesi, teminat mektubu verilmiş ise, bu mektubu veren bankanın tasfiyeye girmesi gösterilebilir³¹¹.

3.6.4.2. Teminatın Borçlu Tarafından Değiştirilmesi

Alacaklı kamu idaresi, borçlunun gösterdiği teminatın, borç tutarını karşılaması ve aynı değerde olması şartıyla değiştirilmesini kabul edebilir ve borçlunun bu talebi alacaklı idare tarafından yerine getirilir. Eğer kamu idaresi, borçlunun teminatı değiştirme istemini reddederse, kamu borçlusunun vergi mahkemesine dava açma hakkı vardır³¹².

3.6.4.3. Teminatın Korunması ve İadesi

Teminat olarak gösterilmiş olan mallar 6183 sayılı Kanun'un hacz edilen menkul ve gayrimenkul malların korunmasına ilişkin olan 82., 83., ve gayrimenkul ve gemilerin haczini düzenleyen 88. madde hükümleri doğrultusunda korunurlar.

6183 sayılı Kanun'un 82. maddesine göre; *"Hacz edilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur. Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır"*.

Kendilerine korunması için mal bırakılan kişiler, alacaklı kamu idarelerince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile bu malları geri vermek zorundadırlar. Bu yükümlülüğe uymayanlar hakkında ceza kovuşturması başlatılır. Telef veya zayi durumunda, bu durumu ispat edemez iseler,

³¹⁰ Gerçek, s.135.

³¹¹ Çelik, s.50.

³¹² Özbalcı, s.181.

geri verilmeyen malların tutarında borçlu sayılırlar ve 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edilirler³¹³.

6183 sayılı Kanun'da gösterilmiş olan teminatların iadesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak doğal bir sonuç olarak teminatın iade edilmesi için teminat istenen durumun ortadan kalkması gerekmektedir³¹⁴. Örneğin, kamu alacağının ödenmesi veya yargı organları tarafından terkin edilmesi üzerine, alacaklı kamu idaresince gösterilmiş olan teminatı iade edilir³¹⁵.

Diğer bir örnekte gümrük vergilerine ait alınan teminatın Gümrük Kanunu'nun 206. maddesinde direkt olarak belirtilmesi üzerine, teminatın alınmasını gerektirecek unsurun ortadan kalması halinde teminatın çözüleceği yani mükellefe geri verilebileceğidir. Gümrük Kanun'unda, gümrük yükümlülüğü kısmen sona erdiğinde, ilgilinin talebi üzerine verilmiş teminatın kısmen çözülebileceği de kanunen düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'da bu yönde direkt bir kanun maddesi yer almasa da gerek uygulamalar gerekse diğer kanuni düzenlemelerle birlikte değerlendirildiğinde ödenen borç tutarı kadar teminat miktarının mükellefe iade edilebileceği anlaşılmaktadır.

3.7. TEMİNATLI ALACAKLARDA TAKİP

6183 sayılı Kanun'un 56. maddesine göre; *"Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilir"*.

Bu maddenin hükmüne göre, karşılığında teminat gösterilen kamu borcunun ödenmesi durumunda ve borcun **yedi gün** içinde ödenmesine yönelik yazının gönderilmesinden önce teminat paraya çevrilemez³¹⁶.

3.8. TEMİNAT UYGULAMASININ TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

Teminat uygulamasının hem alacaklı kamu idaresi hem de kamu borçlusu açısından birtakım sonuçları bulunmaktadır.

³¹³ Koçak, s.98.

³¹⁴ Gerçek, s.136.

³¹⁵ Özbalcı, s.184.

³¹⁶ Mustafa Lütfi Tombaloğlu, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.221.

Alacaklı kamu idaresi, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla uygulanan teminat müessesesi sonucu, alacaklı kamu idaresi, teminat gösterilmiş olmasına rağmen ödenmemiş olan alacağını, gösterilen teminatın paraya çevrilmesi ile tahsil etme imkanını elde etmektedir³¹⁷.

Kamu borçlusunun teminat göstermesinin yarattığı sonuçlardan en önemlisi ise; ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının cebren tahsil yoluyla, gösterilmiş olan teminatın paraya çevrilierek veya kefilin takibi ile alacağın tahsil edilebilmesinin sağlanmasıdır. Yani borçlu daha ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmadan devletin alacağını elde etmesini sağlar.

Ayrıca mükellef açısından ise, ödeme emrine karşı dava açan borçlunun teminat göstermesi halinde takip işlemleri, dava konusu borç miktarı için vergi mahkemesince bu konuda karar verilinceye kadar durdurulması, 6183 sayılı Kanun'un 103. maddesi hükmüne dayanarak, kamu alacağının teminata bağlanması, tahsil zamanaşımını kesilmesi, kamu borçlusu, kamu alacağının teminata bağlanması halinde kamu borçlarını tecil ettirebilme imkanlarının olması ve 6183 sayılı Kanun'un 34. maddesine göre, sermayesi paylara bölünmeyen ortaklığın herhangi bir ortağının kamu borcuna karşı, ortak ve ortaklık tarafından teminat gösterilmesi, ortaklığın fesih olunmaktan kurtulabilmesi de teminat müessesesinin mükellef üzerindeki diğer sonuçlarıdır³¹⁸;

³¹⁷ Gerçek, s. 136.

³¹⁸ Çelik, s.54.

SONUÇ

Teminat müessesesinin en önemli özelliği, kamu alacağının tahsil aşamasından önce hem mükellefler hem de idare açısından daha kolay ve hızlı bir yolla güvence altına almasıdır. Mükellefler için, ağır yaptırımları olan cebri tahsil yollarına başvurulmadan, idare için ise bu cebri tahsil yollarının uzun süreci boyunca alacaktan mahrum kalmadan kamu alacağının verimli bir şekilde tahsilinin sağlanması bakımından teminat, Türk Vergi Sistemi içerisinde oldukça önem arz eden etkin bir müessesesidir.

Teminat müessesesinin esas amacı olan kamu alacağını güvence altına almak dışında; kamu borcunun tecil edilmesi, iade mekanizmasının işletilmesi ve bazı haklardan yararlanmanın sağlanması amaçları da mevcuttur. Bu amaçlarını, çeşitli vergi mevzuatlarında bazı farklarla gerçekleştirmektedir. Bu farklardan biri, teminatın ortaya çıkışından kaynaklanmaktadır. Buna göre teminat, kanundan, iradeye ve yargı kararına bağlı olarak üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

Örneğin KDVK'nun 55. maddesi ile VİVK'nun 17. ve 19. maddelerinde yer alan teminat, belli bir haktan yararlanabilmek için kişinin iradesine bırakılmadan veya yargı kararına gerek kalmadan doğrudan kanuni düzenlemenin kendiliğinden meydana getirdiği bir uygulamadır. Bu düzenlemelerde teminat konusu unsurlar için 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde sayılan değerler arasından mükelleflere seçim şansı bırakılmamıştır. Kanun maddeleri kendilerine özgü teminat unsurunu barındırmaktadır. Buna göre KDVK'nun 55. maddesinde; fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut olan ilk madde, yarı mamul ve mamul stokları, VİVK'nun 17. maddesinde; istihkak sahiplerinin kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri ve sair şirket ve müesseseler, mahkemeler, icra dairelerinde bulunan para ve senetleri, VİVK'nun 19. maddesinde ise intikali gerçekleşen gayrimenkul teminat unsuru olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir taraftan teminat, idarenin veya mükellefin iradesine bağlı olarak da ortaya çıkabilmektedir. İdarenin iradesine örnek olarak ortaya çıkan teminat uygulamasına ait düzenlemeler, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 202. maddesinde yer almaktadır. KDVK'nun 32. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde yer alan teminat uygulaması ise mükellefin iradesine bağlı olarak uygulama alanı bulmaktadır. Bu maddelerdeki düzenlemeler, 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan teminat konusu unsurlara atıfta

bulunmuşlardır. Buna göre, 10. maddede sayılan değerlerden mükellefin iradesine göre belirleyeceği unsurların teminat olarak gösterilmesi halinde, mükellefler tecil ve iade gibi uygulamalardan yararlanabileceklerdir.

Teminatın ortaya çıkışının bağlandığı diğer bir durum ise, İYUK'nun 27. maddesindeki düzenlemede yer alan yargı kararından doğan teminattır. Yargı kararından doğan teminat uygulamasında, mükelleflerin kanuni bir düzenlemede yer alan menfaatten yararlanabilmek amacıyla belli şartları yerine getirmelerinin ardından menfaatten yararlanıp yararlanamayacakları yargı mercilerinin vereceği karara bağlı olmaktadır.

Kanun maddelerinde yer alan düzenlemelerdeki diğer bir farklılık konusu da, teminat isteminde bulunan kişi ya da kuruluşa göre teminat konusu değerlerin koruma altında bırakılacağı yerler ile ilgilidir. Esas olarak, teminat konusu unsurlar vergi dairesinin gözetimi altında bırakılmakta ise de bazı düzenlemeler farklılıklar taşımaktadır. Örneğin KDVK'nun 55. maddesinde sayılan teminat konusu unsurlar vergi borçlusunun işletmesinde bulunduğu bozulması, çürümesi, taşınırken zayıt verilmesi riskine karşı borçlunun gözetimi altında bırakılabilmektedir. Gümrük Kanunu'un 202. maddesinde ise, Gümrük idaresince istenecek teminat yine gümrük İdaresinin gözetiminde olacaktır. Diğer farklı bir düzenleme de VİVK'nun 19. maddesinde yer almaktadır. Buna göre kendisine intikal eden gayrimenkul ayrıca mükellefin veraset ve intikal vergisi borcunun teminatını oluşturmaktadır ve alacağın tahsili sürecince tapu memurunun gözetimi altında bulunmaktadır.

Güvence tedbirlerinin en başında gelen teminat isteme yolu; kamu alacaklısı bakımından alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasına kadar beklemeden alacağın garanti altına alınıp daha kısa zamanda ve tam olarak elde edilebilmesi yönünden avantaj sağlamaktadır. Kamu borçlusu açısından ise kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunu bilmesi, onu kamu borcunu zamanında ve eksiksiz ödemeye iten bir faktördür. Ancak bu avantajlarının yanında kanuni düzenlemelerdeki aksaklıklar sonucu teminat uygulamasında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır.

Bu sorunlardan biri, birbiri ardına düzenlenmiş olan teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin nedenlerinin iç içe geçmiş olmasıdır. İlk önce uygulanması gereken teminat müessesesi yerine uygulamada öncelikle alacağın ihtiyaten tahakkuku ettirilmesi, buna istinaden teminat istenmesi ve mükelleflere verilen on beş günlük teminat gösterme süresi beklenmeden ihtiyaten hacze gidilmesi sonucu borçlu ciddi yaptırımlar ile karşı karşıya kalmaktadır.

On beş günlük teminat isteme süresine bağlı kalınmadan ihtiyati hacze gidilebilmesi teminat müessesesinin mükellefleri zor durumda bırakmadan alacağını tahsil edebilme özelliğinin özüne aykırıdır. Çünkü ihtiyati hacizde borçlunun mamelekine dahil kıymetlerin bir veya bir kısmı üzerinde borçlunun zilyetliği kaldırılarak idare tarafından el konulmaktadır. Teminat müessesesi ise, mükellefin teminatı, mamelekine dahil kıymetlerden kendi inisiyatifine bağlı olarak belirleyebilmesinin yanı sıra, mahiyet ve miktar itibari ile teminatın borçla sınırlı olması ihtiyati hacze göre mükellef açısından daha avantajlı bir uygulamadır. Bu nedenle ihtiyati haciz, kesin hacze dönüşme bile, mükellef üzerinde ticari güven sarsılmasına ve ticari itibarının zedelenmesine yol açacaktır. Ayrıca iş yapma kabiliyetini zorlaştıracaktır. Ayrıca, bu üç müessesenin birbirine bağlı olarak düzenlenmiş olması sonucu çok küçük miktarlardaki alacaklar için de teminat-ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun uygulanması zorunluluğu ortaya çıkacak, mükelleflerin gereğinden fazla ağır uygulamalarla muhatap olmaları ile idareye karşı güvensizlik kazanmalarına neden olacaktır. İdare açısından da zaman kaybına neden olmaktadır.

Teminat müessesesinin uygulamasında yaşanan bir diğer aksaklık da, vergi inceleme raporlarının büyük bir kısmının uzun bir yargı sürecinden sonra kesinleşmesidir. Bilindiği üzere teminat, vergi inceleme elemanlarının ilk hesaplamalarına göre tutacakları ön rapora istinaden istenmektedir. Vergi incelemesi sonuçlanana kadar mükelleflerin gösterdikleri teminatlar sonucu tasarruf haklarının dava süresince, dava lehlerine sonuçlanmasa dahi, bu uzun süreç pek çok mükellef için ağır bir yük yaratacaktır. Bunun yanında teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin iç içe geçmiş yapısı sonucu bu süreç içerisinde teminattan daha ağır sonuçlar doğuran ihtiyati hacizle karşı karşıya kalan mükellefler bakımından telafi edilmez mağduriyetlerin oluşacağı bir gerçektir.

Dikkat edilmesi gerekli diğer önemli bir nokta ise 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesindeki *"....vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması...."* İbaresinde yer alan "ile" bağlacının yarattığı anlam karmaşasıdır. Buna göre, teminat istemi için vergi ziyai ve kaçakçılık suçunun aynı anda gerçekleşmesi gerektiği mi? yoksa ayrı ayrı gerçekleşmesi yeterli olacak mıdır? sorunsalı ortaya çıkmaktadır. Uygulamada ayrı ayrı gerçekleşmelerinin inceleme elemanınca rapora bağlanması ile teminat istense de, vergi ziyai cezası uygulanan her durumda teminat istenmesini

olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Mükellefin kaçakçılık sayılan fiilleri işleyerek vergi ziyaına sebebiyet vermesi durumunda kaçakçılık fiilleri işleyen mükellefler için iyi niyet karanesi olamayacağından, kamu alacağını garanti altına almaya yönelik teminat ve ihtiyati haciz uygulanması anlamlı olacaktır. Çünkü kaçakçılık sayılan fiillerin işlendiği her halde bir kamu alacağı doğacağı kesin değildir. Eğer iki şart ayrı sayılırsa ve bu durumda kamu alacağı doğmamışsa, doğmayan alacağın tahsilinin garanti altına alınması için güvenlik önlemi alınması imkan dahilinde olamayacaktır.

Teminat müessesesinin bu aksaklıklarının giderilebilmesi, etkin işleyebilmesi, kamu vicdanına zarar vermemesi ve uygulanabilirliğinin artırılabilmesi için bazı yeni düzenlemelere gereksinim vardır.

- Bu düzenlenmelerin başında teminat-ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin sınırlarının belirgin hale getirilmesi gelmektedir. Teminat isteminde mükellefe tanınan on beş günlük süreye idarenin uymasının sağlanması ve uymaması halinde yaptırımların düzenlenmesi, mükellef haklarının korunması açısından önem arz etmektedir.
- Diğer bir düzenleme gereksinimi yine teminat-ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin iç içe geçmiş yapısından kaynaklanmaktadır. Bu yapı sonucu çok küçük miktarlardaki alacaklar için de teminat müessesesinin uygulanması ve bunun domino etkisiyle ihtiyati haczi de beraberinde getirmesinin olumsuz sonuçlarını engellemek için, teminat hükmünün belli tutarlar üzerindeki alacaklar için geçerli olması daha yerinde bir uygulama olacaktır.
- Teminat müessesesinin mükellefler için ağır sonuçlar doğurmasına neden olan diğer bir düzenleme de VUK'nun 344. maddesinde yer alan vergi ziyaı cezası ile VUK'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının gözlenmesinin halinde bu iki durumun ayrı ayrı teminat isteme nedenini oluşturmasıdır. 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre, vergi inceleme elemanının ilk hesaplamalarına göre teminat istenmekte ve inceleme tamamlandığında her zaman vergi ziyaı ortaya çıkmamaktadır. Bu durum vergi incelemesi sonuçlanana kadar mükellefleri zor durumda bırakmaktadır. Bu nedenle iyi niyetli mükelleflerin mağduriyetlerinin önlenmesi için vergi ziyaı suçunun, vergi kaçakçılığı suçu ile birlikte gerçekleştiği hallerde teminat istenmesi gerekmektedir. Yani 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde "ile" bağlacı yerine "ve" bağlacının kullanılması teminat müessesesinin özü ile bağdaşabilecektir.

- Teminat müessesesinde revize edilmesi gerekli diğer bir bölüm ise 6183 sayılı Kanun'un 10. bölümünde yer alan teminat konusunu oluşturan unsurlardır. 6183 sayılı Kanunun eski bir kanun olması nedeniyle günümüz koşullarına göre revize edilmesi gerekmektedir. Örneğin bankacılık sektöründeki büyük gelişmeler sonucu şahsi kefalet müessesesi önemini yitirmiştir. İşlevini yitiren bu müesseselerin daha etkin yollarla yenilenerek kamu alacağının güvence altına alınması, devlet gelirlerinin artırılabilmesi için önem taşımaktadır.
- Son olarak, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayar ortamında izlenebilmesini sağlayan elektronik vergi dairesi otomasyon (E-VDO) projesi kapsamına, alınan teminatlara ilişkin verilerin de dahil edilerek istatistiki bilgilerin dökümü ile bir veri tabanı oluşturulması, teminat müessesesinin verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi imkanını sağlayarak müessesenin işlerliğini artıracaktır.

Kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden teminat müessesesi, idare ile mükellefler arasındaki vergi borcu ilişkisinde alacaklı kamu idaresi alacağını tahsil ederken, borçlunun zor durumda kalmamasını sağlayacak tutumda olmalıdır. Bunun nedeni, kamusal gelir kaynaklarının devamlılığını sağlamaktır. Bu amacın sağlanabilmesi için alacaklı kamu idaresinin teminat isteminde bulunurken aynı zamanda kamu yararını gözeterek, mükellef hakları ile devletin gelir elde etme amacı arasında dengeyi sağlaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağar, Serkan. **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2003.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2009.

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

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

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

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

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

DPT, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001.

Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1998.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1987.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınları, Bursa, 2009.

Gülseven, Mustafa. **Açıklamalı İctihatlı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınları, Ankara, 1999.

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

Heper, Fethi ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Web-ofset, Eskişehir, 2007.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Koçak, Muhsin. **Vergi İcra Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.

Maliye Bakanlığı, 2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara, 2011.

Meriç, Metin. **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Özbalcı, Yılmaz. **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.

Özcan, Hüseyin. **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.

Özmen, Selahattin. **Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Kılavuzu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1996.

Özcan, Bilge. **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2010.

Sakal, Mustafa ve Mustafa Alpaslan. **Vergi Hukuku Uygulaması, Makale / İnceleme ve Yorumlar**, İzmir, Ocak 2008.

Sarıllı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.

Şamlıoğlu, Servet ve Yılmaz Özbalcı. **“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları”**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988.

Şimşek, Edip. **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996.

Taşdelen, Servet. **Bankacılık Kanun Şerhi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2011.

Tosuner, Mehmet, ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2012.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2012.

Vural, Mahmut. **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Euromat Entegre Matbaacılık, Ankara, 2008.

Yılmaz, Kazım. **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Aralık, 2006.

Makaleler

Arıkan, Zeynep, “Vergi Borçlarında Tecil”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan, 46. Seri, 2004, ss.13-33.

Arslan, Cem Barlas. “İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, 2010, ss. 304-307.

Aygün, Fethi. “Teminat Karşılığında Katma Değer Vergisinin İadesine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 217, 2006, ss.11-16.

Aygün, Fethi. “Kamu Alacağının Tecili ve Taksitlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, 2008, ss.35-42.

Bulut, Mehmet. “Vergi ve Prim Borçlarının Teciline İlişkin Teminat Uygulaması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:80, 2010, ss. 226-231.

Doğrusöz, Bumin. “Mal Bildiriminde Özellikli Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, 2010.

Dönmez, Recai. “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi**, Haziran, 1987, (DURDURMA), Sayı:1, s.317-349.

Erdem, Tahir. “Tecil Uygulamasında Yeni Esaslar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.57, 2008, ss.101-114.

Gençyürek, Levent ve Erkan Gürboğa. “Katma Değer Vergisinin Teminat Karşılığı İade Esasları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 171, 2002, ss. 30-39.

Gümüş, Erhan. “Vergi Levhası İle İlgili Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı:226, 2011.

Günay, Fehmi. “Kamu Alacaklarında Bir Teminat Türü: Şahsi Kefalet”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 229, 2007, ss.62-69.

Gür, Selami. “Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Rüçhan Hakkı”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 227, 2011.

İşler, Habil. “6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Tecil Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:47, 2007, ss.163-171.

Kalkan, T. Tolga. “E-Beyanname Uygulamasında Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:171, 2007, ss.124-127.

Kıratlı, Aydın. “Vergi Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi ”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, 2000.

Kiraz, Abdullah ve Halil İbrahim Özdemir. “VUK ve AATUHK Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:184, 2004, ss.79-85.

Koç, Selman. “ 6183 Sayılı Kanun’a Göre Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması: Son Danıştay Kararlarının Eleştirisi”, **LebibYalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 93, 2011, ss. 261-271.

Kumrulu, Ahmet G. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, C: XXXVI, Sayı: 1-4, 1979, ss. 150-151.

Ozansoy, Ahmet. “6183 Sayılı Kanun’daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, 2009. Sayı:200, ss.56-60.

Öncel, Yenal. “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 39. Seri, 2001, ss.37-56.

Öz, Semih. “E-Devlet Uygulamaları Çerçevesinde İnternette Beyanname Alımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 194, 2004, ss.7-21.

Özandaç, Okan. “Özel Tüketim Vergisi Kanunu Kapsamında Tecil, Terkin ve Teminat Uygulamaları ile Bunlara İlişkin Olarak Yapılan Son Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 245, 2009, ss.81-87.

Özgür, Murat. “Vergi Hukukunun Kaynakları, Vergide Yeni Bir Düzenleme Alanı; Beyanname Düzenleme Rehberi ve Bağlayıcılığı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2007, Sayı:45.

Özyer, M. Ali. “Vergi Kimlik Numarası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 66, 1998.

Şentürk, Akın Gencer. “Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden ‘Teminat İsteme’ Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk - İhtiyati Haciz Müesseseleri ile Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi (I)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:67, 2009, ss. 266-275.

Şentürk, Akın Gencer. “Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden “Teminat İsteme” Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk - İhtiyati Haciz Müesseseleri ile Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi (II)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:68, 2009, ss.269-283.

Uyanık, Namık Kemal. “Vergi Kimlik Numarasının Kullanımı ve Kayıt Dışı Ekonomi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 105, 2001.

Üyümez, M. Erkan. “Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 253, 2009, ss.109-119.

Yerlikaya, G. Kürşat. “Vergi Borcuna Mukabil ‘Hamiline Yazılı Senedin’ Teminat Olarak Gösterilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:197, 2005, ss.146-160.

Yılmaz, Güneş. "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, 2003, ss.194-206.

Tezler

Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994.

İlhan, Asena. **Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007.

Ozansoy, Fatma. **Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

Tecim, Burak Alihan. **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Kaçağının Önemi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Yayar, Pınar. **Kamu Alacaklarının Korunması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır, 2007.

Yeniçeri, Harun. **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.

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

İnternet Kaynakları

“A Seri ve 1 Sıra No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Kamu_Alacaklari/TahsilatA_1_4iledegisen.pdf (01.05.2012).

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/akif-erginay-armagani/aliefendioglu.pdf>, (11.02.2012).

Aral, Fahrettin. “Mülkiyeti Muhafaza Kaydı ile Satılan Bir Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/313/3019.pdf>, (22.02.2012).

Dayıoğlu, Ali. “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, **Vergi Sorunları**, vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4301, (19.04.2012).

Doğrusöz, Bumin. “Vergi Dairesinin Teminat Talebi”, **Referans Gazetesi**, Mart, 2009. http://www.ozdogrular.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=60 (44 04.05.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (02.04.2012).

Kahrıman, Serkan. “İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi Ve Sonrasında Yaşanan Hukuki Süreç”, <http://www.muhasabedergisi.com/serkan-kahrman/ihtirazi-kayitla-beyanname-verilmesi-ve-sonrasinda-yasanan-hukuki-surec.html>, (03.04.2012).

Özdoğan, Onur. “Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_456.htm, (03.04.2012).

Savaş, Hasan Hüseyin. “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 39, 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm> (10.02.2012).

Uslu, Cansu. “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararları ve Sonuçları”, **Ernst and Young**, www.vergidegundem.com/files/makale2_ekim06.doc, (03.04.2012).

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1528/16791.pdf>, (20.02.2012).

http://www.alomaliye.com/2011/talha_apak_elektronik.htm, (19.06.2012).

iibf.sdu.edu.tr/fturhan/.../Ceza_Hukuku_Genel_Hukumler_I.rtf, (20.02.2012).

www.tdkterim.gov.tr, (20.02.2012).

Anayasa Mahkemesi, 09.12.1994, E.1994/43, K.1994/42-2.
http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1142&content= (16.04.2012).