

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ**

**TÜRKİYE’DE VERGİ İDARESİNİN TAHSİL YETKİSİ VE
SINIRLARI**

Betül HAYRULLAHOĞLU

**Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

İZMİR – 2018

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ İDARESİNİN TAHSİL YETKİSİ VE
SINIRLARI

Betül HAYRULLAHOĞLU

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR – 2018

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Betül HAYRULLAHOĞLU
Öğrenci No : 2012800693
Tez Başlığı : Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları

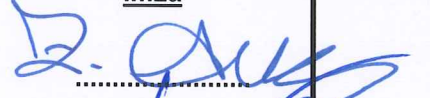
Savunma Tarihi : 21.02.2018

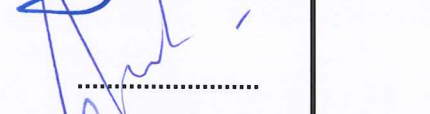
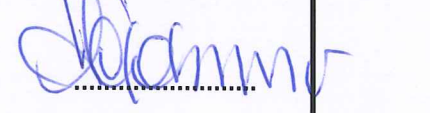
Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Yusuf KILDİŞ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Yrd.Doç.Dr.Burak PINAR	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Ali Rıza GÖKBUNAR	Celal Bayar Üniversitesi
Doç.Dr.Engin HEPAKSAN	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

İmza


.....

.....

.....

.....

.....

Betül HAYRULLAHOĞLU tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği (X) / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Demet ÖZDAMAR
Müdür

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../..../2018

Betül HAYRULLAHOğLU

ÖZET

Doktora Tezi

Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları

Betül HAYRULLAHOĞLU

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Doktora Programı

Devletin sahip olduğu yetkinin en önemlilerinden biri de vergilendirme yetkisidir. Devletin vergilendirme yetkisine dayanarak koymuş olduğu vergilerin mükelleflerce gönüllü olarak ödenmemesi durumunda zorla tahsili kaçınılmaz olmaktadır.

Türkiye’de vergi idaresi kamu alacaklarının zorla tahsili amacıyla tahsil yetkisi ile donatılmıştır. Buna göre idare, kamu hukukundan doğan alacaklarını özel hukuk hükümlerinden bağımsız, kendi teşkilatı ile haciz ve benzeri yollara başvurmak suretiyle tahsil edebilmektedir.

Çalışma, Türkiye’de vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımında hukuksal sınırların aşılp aşılmadığı sorusundan yola çıkarak, yetkinin kullanımına ilişkin sınırlarını, sınırların aşıldığı noktaları ve bunun sonuçlarını doküman incelemesi yöntemi ve yargısal içtihatlar yoluyla ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Yapılan incelemeler neticesinde tahsil sürecinde vergi idarelerince zaman zaman hukuka aykırılıklara yol açıldığı görülmüştür. Bu hukuka aykırılıklar mükellefler ve vergi yargısının yanı sıra vergi idaresini de olumsuz etkilediğinden, yetkinin kullanımında anayasal ve kanuni sınırlar dâhilinde hareket edilmesinin büyük önem taşıdığı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tahsil Yetkisi, Resen İcra, Cebren Tahsil, Ödeme Emri, Haciz.

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy (PhD)

Tax Collecting Power of Tax Administration And Its Boundaries in Turkey

Betül HAYRULLAHOĞLU

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Public Finance Doctorate Program

Taxation is one of the most important power of state's. When the taxes, that levy based on state's taxation power, aren't paid voluntarily by taxpayers, the ex-officio collecting of them becomes inevitable.

For the purpose of forcible collection of public receivables, the tax administration has been authorised with the tax collecting power in Turkey. At that point, the tax administration can collect public receivables as independent of the provisions of private law by its own organisations and resorting distraint and in a similar way.

Starting out the question of whether the tax authority exceed the legal boundaries of using the tax collecting power in Turkey, the study aims to reveal the boundaries of authority, the points that the limits exceeded and its consequences.

As a result, it is seen that some illegalities are caused by tax administration occasionally. Because of not only the taxpayers and the tax jurisdiction, but also the tax administration are affected negatively by these illegalities, it is believed that exercising of power within the constitutional and legal boundaries has a great importance.

Keywords: Tax Collecting Power, Ex-Officio Execution, Payment, Order of Payment, Distraint.

TÜRKİYE’DE VERGİ İDARESİNİN TAHSİL YETKİSİ VE SINIRLARI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
EKLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM TAHSİL YETKİSİ VE KULLANIMI

1.1. VERGİNİN TAHSİLİ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	4
1.1.1. Tahsil ve Verginin Tahsili Kavramları	4
1.1.2. Verginin Tahsili Kavramının Hukuki Niteliği	6
1.1.2.1. İdari İşlemin Türleri Bakımından Verginin Tahsili	6
1.1.2.2. İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Verginin Tahsili	6
1.1.2.3. İdari İşlemin Unsurları Bakımından Verginin Tahsili	8
1.1.3. Vergi Tahsilinin Türleri	10
1.1.3.1. Gönüllü Ödemeye Dayalı Tahsil	10
1.1.3.2. Zora Dayalı Tahsil	10
1.2. TAHSİL YETKİSİ KAVRAMI	11
1.3. TAHSİL YETKİSİNİN KAPSAMI	13
1.3.1. Tahsili Yapan İdare Bakımından Tahsil Yetkisinin Kapsamı	13
1.3.2. Kamu Alacağının Türü Bakımından Tahsil Yetkisinin Kapsamı	14
1.3.2.1. Asli Kamu Alacakları	18
1.3.2.2. Fer’i Kamu Alacakları	22
1.3.2.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Alacaklar	23
1.3.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	25

1.3.2.5. Özel Kanunlarda Tahsili Emval Kanununa veya 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar	25
1.4. TAHSİL YETKİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	27
1.5. TAHSİL YETKİSİNİN TEORİK DAYANAKLARI	28
1.5.1. Kamu Alacaklarının Niteliği	29
1.5.2. Kamu Yararı	31
1.5.3. Genellik İlkesi	33
1.5.4. Eşitlik İlkesi	34
1.5.5. Sosyal Devlet İlkesi	36
1.6. TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMI	37
1.6.1. Tahsil Yetkisinin Kullanılabilme Şartları	38
1.6.1.1. Kanuni Bir Dayanağa İhtiyaç Duyulması	39
1.6.1.2. Kanundaki Usullere Uygun Kullanılması	40
1.6.1.2.1. Kamu Alacaklarının Tahsil Edilebilir Hale Gelmiş Olması	41
1.6.1.2.2. Kamu Alacağının Vadesinde Ödenmemiş Olması	43
1.6.1.2.3. Ödeme Emri Tebliğ Edilmiş Olması	43
1.6.1.2.4. Ödeme Emri ile Verilen On Beş Günlük Sürede Ödeme Yapılmamış Olması	44
1.6.2. Tahsil Yetkisinin Kullanım Süreci	46
1.6.2.1. Tahsil Yetkisinin Kullanım Sürecinin Başlaması: Ödeme Emri Tebliği	47
1.6.2.2. Tahsil Yetkisinin Kullanım Araçları	50
1.6.2.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Şahsi Kefilin Takibi	50
1.6.2.2.2. Haciz ve Satış	51
1.6.2.3. Tahsil Yetkisinin Kullanım Sürecine Hâkim Olan İlkeler	52
1.6.2.3.1. Malvarlığı İle Sorumluluk İlkesi	52
1.6.2.3.2. Menfaatler Dengesinin Gözetilmesi İlkesi	52
1.6.2.3.3. Usul Ekonomisi İlkesi	53
1.6.2.3.4. Alacaklının Para İle Tatmini İlkesi	54

İKİNCİ BÖLÜM

TAHSİL YETKİSİNİN SINIRLARI

2.1. ANAYASAL İLKELERE İLİŞKİN SINIRLAR	55
2.1.1. Hukuk Devleti İlkesine İlişkin Sınırlar	57
2.1.1.1. İnsan Onuru	62
2.1.1.2. Kişiliğin ve Kişi Özgürlüklerinin Korunması	64
2.1.1.3. Özel Hayatın ve Haberleşme Özgürlüğünün Korunması	65
2.1.1.4. Mülkiyet Hakkı	66
2.1.1.5. Çalışma Hakkı	70
2.1.2. Kanunilik İlkesine İlişkin Sınırlar	71
2.1.3. Ölçülülük İlkesine İlişkin Sınırlar	74
2.1.4. Sosyal Devlet İlkesine İlişkin Sınırlar	80
2.2. İDARİ İŞLEMLERE İLİŞKİN SINIRLAR	82
2.2.1. Yetki Unsuruna İlişkin Sınırlar	82
2.2.2. Şekil Unsuruna İlişkin Sınırlar	84
2.2.3. Sebep Unsuruna İlişkin Sınırlar	86
2.2.4. Konu Unsuruna İlişkin Sınırlar	87
2.2.5. Amaç Unsuruna İlişkin Sınırlar	87
2.3. TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMININ ERTELENMESİ VE SONA ERMESİNE İLİŞKİN SINIRLAR	88
2.3.1. Tahsil Yetkisinin Kullanımının Ertelenmesine İlişkin Sınırlar	88
2.3.1.1. Tehir	88
2.3.1.1.1. Yürütmenin Durdurulması	89
2.3.1.1.2. Aciz Hali	91
2.3.1.1.3. Ölüm	94
2.3.1.1.3.1. Kamu Borçlusunun Ölümü Halinde Tehir	94
2.3.1.1.3.2. Kamu Borçlusunun Bazı Yakınlarının Ölümü Halinde Tehir	95
2.3.1.1.3.3. Mirasçıların Takibinde Tehir	95
2.3.1.2. Tecil	96
2.3.1.3. Mücbir Sebep	99
2.3.2. Tahsil Yetkisinin Kullanımının Sona Ermesine İlişkin Sınırlar	101
2.3.2.1. Ödeme	101
2.3.2.2. Ölüm ve Fesih	102
2.3.2.3. Terkin	103
2.3.2.3.1. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin	103

2.3.2.3.2. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin	104
2.3.2.3.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin	104
2.3.2.3.4. Yargı Kararı Nedeniyle Terkin	105
2.3.2.4. Zamanaşımı	105
2.3.2.4.1. Tarh Zamanaşımı	105
2.3.2.4.2. Tahsil Zamanaşımı	106
2.3.2.5. Vergi Affı	107
2.3.2.6. Takas	107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMINDA SINIRLARIN AŞILMASI VE YARGISAL DENETİMİ

3.1. VERGİ YARGISI TARAFINDAN YAPILAN DENETİM	110
3.1.1. İdarenin Ödeme Emrine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri	111
3.1.1.1. İdarenin Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri	111
3.1.1.2. İdarenin Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri	113
3.1.1.2.1. Ödeme Emrinin Zorunlu Şekli Unsurlarını İçermemesi	113
3.1.1.2.2. Ödeme Emri Tebliğinin Usulüne Uygun Yapılmamış Olması	116
3.1.1.3. İdarenin Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri	118
3.1.1.3.1. Kamu Alacağının Mevcudiyetine Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları	119
3.1.1.3.1.1. Borç Doğuran İşlemlerin Olmaması	119
3.1.1.3.1.2. Kesinleşmemiş Kamu Alacakları İçin Ödeme Emri Düzenlenmiş Olması	120
3.1.1.3.1.3. Tamamen ya da Kısmen Ödenmiş Olan Kamu Alacağı İçin Ödeme Emri Düzenlenmiş Olması	125
3.1.1.3.1.4. Vergi Hatası Bulunan Kamu Alacağı İçin Ödeme Emri Tebliğ Edilmiş Olması	128
3.1.1.3.2. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları	133
3.1.1.3.2.1. Kamu Alacağının Vadesinin Gelmemiş Olduğu İddiası	133
3.1.1.3.2.2. Kamu Alacağının Zamanaşımına Uğramış Olduğu İddiası	134
3.1.1.3.2.3. Kamu Alacağının Tecil Edilmiş Olduğu İddiası	139
3.1.1.3.2.4. Kamu Alacağının İhtilafı Olduğu İddiası	140

3.1.1.3.3. Kanuni Temsilcinin Sorumlu Tutulabilmesi İçin Kanunda Öngörülen Koşullara İlişkin Hukuka Aykırılık İddiaları	141
3.1.1.3.3.1. 213 Sayılı Kanunda Öngörülen Koşullara İlişkin Hukuka Aykırılık İddiaları	145
3.1.1.3.3.2. 6183 Sayılı Kanunda Öngörülen Koşullara İlişkin Hukuka Aykırılık İddiaları	151
3.1.1.4. İdarenin Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri	153
3.1.1.5. İdarenin Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri	154
3.1.1.6. Diğer Hukuka Aykırılıklar	155
3.1.2. İdarenin Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Kefilin Takibine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri	156
3.1.3. İdarenin Haciz İşlemine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri	159
3.1.3.1. Borçlunun Menfaatinin Korunmasına Yönelik Hukuka Aykırılıklar	160
3.1.3.2. Haciz Varakasına İlişkin Hukuka Aykırılıklar	163
3.1.3.2.1. Haciz Varakası Düzenlenmeden Haciz Uygulanması	163
3.1.3.2.2. Haciz Varakasının İdari İşlemin Unsurları Bakımından Hukuka Aykırılığı	164
3.1.3.2.2.1. Haciz Varakasının Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı	164
3.1.3.2.2.2. Haciz Varakasının Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı	165
3.1.3.2.2.3. Haciz Varakasının Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı	166
3.1.3.2.2.3.1. Ödeme Emri Gönderilmeden Haciz Uygulanması	166
3.1.3.2.2.3.2. Haciz Varakası İçin Öngörülen Şartların Ortadan Kalkmış Olması	169
3.1.3.2.2.4. Haciz Varakasının Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı	170
3.1.3.3. İstihkak İddialarına İlişkin Hukuka Aykırılıklar	170
3.1.3.3.1. Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddialarında Hukuka Aykırılıklar	171
3.1.3.3.2. Üçüncü Şahsın Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddialarında Hukuka Aykırılıklar	172
3.1.3.4. Haczedilemeyecek Mallar ve Kısmen Haczedilebilecek Gelirlerin Haczinde Hukuka Aykırılıklar	174

3.1.3.5. Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar	181
3.1.3.5.1. Menkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar	182
3.1.3.5.1.1. Borçlunun Elindeki Menkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar	182
3.1.3.5.1.2. Üçüncü Şahıslardaki Menkul Mallar, Alacak ve Hakların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar	185
3.1.3.5.1.3. Haczedilen Menkul Malların Korunmasında Hukuka Aykırılıklar	194
3.1.3.5.2. Gayrimenkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar	197
3.1.3.6. Satış İşlemine İlişkin Hukuka Aykırılıklar	202
3.1.3.6.1. Menkul Malların Satış İşlemine İlişkin Hukuka Aykırılıklar	202
3.1.3.6.2. Gayrimenkul Malların Satış İşlemine İlişkin Hukuka Aykırılıklar	209
3.2. ADLİ YARGI TARAFINDAN YAPILAN DENETİM	215
3.2.1. İstihkak Davası	215
3.2.2. Menfi Tespit Davası	219
3.2.3. Gayrimenkul Malların İhalesinin Feshi	223
3.3. ANAYASA MAHKEMESİNİN BİREYSEL BAŞVURU DENETİMİ	226
3.3.1. Genel Hatlarıyla Bireysel Başvuru Yolu	227
3.3.2. Bireysel Başvuru Denetiminde Kabul Edilebilirlik Kriterleri	229
3.3.3. Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımının Bireysel Başvuru Yoluyla Denetlenmesi	233
3.3.3.1. Mülkiyet Hakkı Bakımından Yapılan Denetim	235
3.3.3.1.1. Hukukilik Ölçütü Bakımından Denetim	236
3.3.3.1.2. Kamu Yararı Ölçütü Bakımından Denetim	241
3.3.3.1.3. Ölçülülük Ölçütü Bakımından Denetim	242
3.3.3.2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Yapılan Denetim	245
3.3.3.2.1. Mahkemeye Erişim Hakkının İhlali Denetimi	247
3.3.3.2.2. Mahkeme Kararının İcrası Hakkının İhlali Denetimi	251
3.4. VERGİ İDARESİNİN TAHSİL YETKİSİNİ KULLANIMINDA HUKUKA AYKIRILIKLARA YOL AÇAN ETKENLER VE SINIRLARIN AŞILMASINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR	253
3.4.1. Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Vergi İdaresini Hukuka Aykırı Uygulamalara Yönelten Etkenler	254
3.4.2. Tahsil Yetkisinin Kullanımında Sınırların Aşılmasının Sonuçları	258
3.4.2.1. Mükellefler Açısından Sonuçlar	259

3.4.2.2. Vergi İdaresi Açısından Sonuçlar	267
3.4.2.3. Vergi Yargısı Açısından Sonuçlar	273
3.4.3. Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Hukuka Aykırılıklara Yol Açan Etkenler ve Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar (Ankara İli Vergi Mükellefleri Anket Çalışması)	275
3.4.3.1. Anket Çalışmasının Amacı	275
3.4.3.2. Anket Çalışmasının Kapsamı	276
3.4.3.3. Anket Çalışmasının Yöntemi	276
3.4.3.4. Verilerin Analizi	276
3.4.3.5. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları	276
3.4.3.6. Anket Çalışmasının Sonuçları	277
SONUÇ	290
KAYNAKÇA	295
EK	338

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
BK	Borçlar Kanunu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	Bakınız
GK	Gümrük Kanunu
GV	Gelir Vergisi
İK	İcra ve İflas Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
R.G.	Resmi Gazete
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi
s.	Sayfa
vb.	ve benzeri
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VEDOP	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Özel Kanunlarında Tahsili Emval Kanunu veya 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar	26
Tablo 2: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (2012-2016)	254
Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilat Tutarları ile Tahsilat Oranı (2012-2016)	255
Tablo 4: Tahsil Edilemeyen Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Bütçe Açıklarını Karşılama Oranı (2012-2016)	256
Tablo 5: Mükelleflerin Hakları	270
Tablo 6: Mahkeme Türüne Göre Mahkemelere Gelen, Karara Bağlanan ve Gelecek Yıla Devredilen Dava Sayıları (2007-2016)	274
Tablo 7: Danıştay Dairelerine Gelen, Karara Bağlanan ve Gelecek Yıla Devredilen Davalar (2007-2016)	275
Tablo 8: Demografik Özellikler	278
Tablo 9: Vergilerin Zamanında Ödenmemesinin En Önemli Nedeni	279
Tablo 10: Tahsil Yetkisinin Vergi Gelirlerinin Artırılması Bakımından Gerekliliği	280
Tablo 11: Tahsil Yetkisinin Ekonomik Büyüme ve Kalkınma Bakımından Gerekliliği	280
Tablo 12: Tahsil Yetkisinin Kullanımının Ekonomik Faaliyetlere Zarar Vermesi	281
Tablo 13: Tahsil Yetkisinin Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Bakımından Gerekliliği	281
Tablo 14: Tahsil Yetkisinin Vergi Ödeme İsteği ve Vergi İdaresine Duyulan Güveni Azalttığı	282
Tablo 15: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Hukuka Aykırılıklar Yapıldığı	282
Tablo 16: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Karşılaşılan Hukuka Aykırılıklara Karşı Dava Açmanın Etkililiği	283
Tablo 17: Vergi Uyuşmazlıklarının Yargıya Taşınmasında Endişeye Yol Açan Faktörler	283
Tablo 18: Tahsil Yetkisinin Kullanımında Hukuka Aykırılıklara Yol Açan En Önemli Faktör	284
Tablo 19: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Vergi Ödeme İsteğini ve Vergi İdaresine Duyulan Güveni Azaltması	285

Tablo 20: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Çalışma İsteğini Olumsuz Etkilemesi	285
Tablo 21: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Kamu Gelirlerinin Azalmasına ve Bütçe Açıklarına Yol Açtığı	286
Tablo 22: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Ekonomik Büyüme ve Kalkınmayı Olumsuz Etkilediği	286
Tablo 23: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Gelir Dağılımında Adaletsizliklere Yol Açtığı	287
Tablo 24: Hukuka Aykırı Uygulamalarla da Olsa Vergilerini Zamanında Ödemeyen Mükelleflerden Alacağın Zorla Alınmasının Gerekliliği	287
Tablo 25: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların En Önemli Sonucu	288
Tablo 26: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Engellenmesinde En Etkili Çözüm Yolu	289

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Alacaklar

s. 17



EKLER LİSTESİ

EK 1: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

ek s. 1



GİRİŞ

Devletin en önemli görevlerinden biri şüphesiz kamu hizmetlerinin gereği gibi sunulmasıdır. Devlet açısından kamu hizmetlerinin aksamaması esastır. Bu noktada kamu hizmetlerinin sunumu için yapılacak olan kamu harcamalarını finanse edecek gelirlerin belirlenen zamanlarda ve etkin etkin bir şekilde tahsil edilmesi önem kazanmaktadır.

Asıl olan kamu alacağının mükellef tarafından gönüllü olarak ödenmesi olmakla birlikte borçlu tarafından kendi rızası ile ödenmemesi durumunda idare harekete geçmekte ve alacağını kamu icra hukuku hükümleri uyarınca sahip olduğu tahsil yetkisine dayanarak zor kullanmak suretiyle tahsil etmektedir. Nasıl ki mali yükümlülüklerin varlıkları keyfi olmayıp bazı önemli gerekçelere ve kanunlara dayandırılıyorsa, bunların zor alımında idarenin bu denli önemli bir yetkiye sahip olmasının da bazı gerekçelerinin ve dayanaklarının bulunması doğaldır.

Yasama organının kamu alacaklarını özel alacaklardan ayırarak, bu alacakların takip ve tahsilinde ayrı bir usul öngörmesinin nedeni her şeyden önce kamu yararının sağlanmasıdır. Zira kamu alacakları nitelikleri gereği özel alacaklardan farklılık içermekte ve kamu yararı amacıyla tahsil edilmektedir. Toplumsal ihtiyaçların karşılanabilmesi için kamu alacağının Hazine'ye intikali zorunlu olduğundan ve zamanında Hazine'ye intikal etmeyen kamu alacağı nedeniyle uğranılacak zararın tüm toplumu etkilemesinden dolayı, idare kamu yararının temini için özel alacaklara göre tahsil sürecinde bu denli önemli bir yetki ile donatılmış bulunmaktadır.

İdarenin resen icra yetkisi kapsamında sahip olduğu tahsil yetkisinin hukuksal dayanağını 6183 sayılı Kanun oluşturmaktadır. 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil işlemlerini uygulama yetkisi, bu yetkiye sahip idareler olan Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin tahsil dairelerine ait bulunmaktadır. Bu noktada Devlet tabirini ifade eden genel bütçeli kuruluşların kamu alacaklarının tahsilinde Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na birinci derecede yetki ve sorumluluk yüklenmiş bulunmaktadır.

Günümüzde kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli gelir kaynağını merkezi yönetim bütçe gelirlerinin ortalama % 83'lük kısmını karşılayan vergiler oluşturmakta olduğundan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde tahsilinde vergi idaresine büyük görev düşmektedir. Vergi idaresi kamu gelirlerinin tehlikeye girmeden

belirlenen süreler içinde ve kısa zamanda tahsilini, tahsil yetkisini kullanmak suretiyle sağlamaya çalışmaktadır. Bu bakımdan yetkinin gereği gibi kullanımının vergi idaresi açısından bir yükümlülük olduğu anlaşılmaktadır.

Tahsil yetkisinin kullanımı kapsamında vergi idaresi kamu alacaklarını herhangi bir mahkeme kararına ya da icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın kendi teşkilatı ile haciz ve satış gibi yollara başvurmak suretiyle tahsil edebilmektedir. Ancak tahsil yetkisinin kullanılması, kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Bu bakımdan her yetkide olduğu gibi vergi idaresinin tahsil yetkisinde de bazı sınırlar bulunmakta ve bu sınırların aşılması hukuka aykırılıklar yaratmaktadır.

Vergi idaresinin sahip olduğu bu önemli yetkiyi konu alan “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları” başlıklı bu çalışmanın amacı, vergi idaresince bu yetkinin kullanımı sürecinde yapılmış bulunan hukuka aykırılıkların tespit edilerek, bu hukuka aykırılıkların gerek mükellefler ve idare gerekse vergi yargısı açısından yarattığı olumsuz sonuçların ortaya konulmasıdır.

Yapılan araştırmalar neticesinde doğrudan vergi idaresinin tahsil yetkisinin sınırlarına yönelik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Ancak elbette doğrudan bu yetkinin kullanımını ve sınırlarını esas alması da çok sayıda mali hukukçu tarafından bu yetkinin kullanım araçlarına yönelik hazırlanmış olan bilimsel çalışmalar mevcuttur. Bu nedenle bu çalışmanın esaslı amacı; doğrudan tahsil yetkisinin sınırlarını açıklayarak bu sınırların aşıldığı noktaları ele alan bir çalışma hazırlamak suretiyle araştırmacılara kaynak oluşturmaktır. Bu nedenle çalışmada genel olarak, doküman incelemesi yoluyla konuya ilişkin çalışmalar yapmış olan yazarların gerek ortak, gerekse farklılıklar içeren kanaatlerinin ortaya konulması yöntemi benimsenmiştir. Ayrıca çalışmada vergi idaresince gerçekleştirilen hukuka aykırılıkların tespit edilmesi amacıyla Yüksek Mahkeme kararları incelenmek suretiyle yargısal içtihatlardan faydalanılmıştır. Yine çalışmanın son bölümünde Ankara ilinde ikamet eden vergi mükellefleri ile anket gerçekleştirilerek, mükelleflerin; yetkinin gerekliliği, hukuka uygun kullanımı, yapılan hukuka aykırılıkların nedenleri ile mali, ekonomik ve sosyal sonuçlarına yönelik algıları ölçülmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın başlığının “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları” olması nedeniyle konu esaslı olarak vergi hukuku bakımından incelenmiştir. Ancak yetkinin kullanımının özellikle anayasa hukuku ve idare hukuku ile yakın bağlantısı nedeniyle bu hukuk dallarının konuya ilişkin hüküm ve yaklaşımlarından da geniş ölçüde yararlanılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öncelikle tahsilatın idari işlem yönü ortaya konulmakta ve kamu alacağının zora dayalı olarak alınmasını ifade eden tahsil yetkisi kavramı ele alınmaktadır. Bu bağlamda vergi idaresinin tahsil yetkisi kavramı; kapsam, hukuki dayanak, teorik ve hukuki temeller gibi açılardan açıklanmaktadır. Yine bu bölümde vergi idaresinin bu yetkiyi kullanımı; kullanım için gerekli şartlar, kullanım süreci ve bu sürece hâkim olan ilkeler bakımından incelenmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümü “Tahsil Yetkisinin Sınırları” başlığını taşımaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde idarenin tahsil yetkisini kullanımının sınırları anayasal ve kanuni çerçevede çizilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede bölümde, vergi idaresinin yetkiyi kullanım sürecinde bağlı olduğu anayasal ilkeler, yetki kullanımında yapılan işlemlerin hukuka uygunluğu için uyulması gerekli unsurlar ve yetkinin kullanımını sona erdiren ya da erteleyen kanuni düzenlemeler açıklanmaktadır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde ise vergi idarelerince tahsil yetkisinin kullanımında çizilen anayasal ve kanuni sınırları aşmak suretiyle yapılmış olan hukuka aykırılıklar yargı kararları ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bölümün son kısmında ise vergi idarelerinin hukuka aykırı uygulamalarına yol açan faktörler ve yapılan hukuka aykırılıkların yol açtığı sorunlar gerek alacak-borç ilişkisinin iki tarafını oluşturan vergi idaresi ve mükellefler, gerekse uyuşmazlıkların çözüm mercii olan vergi yargısı açısından ele alınmış bulunmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TAHSİL YETKİSİ VE KULLANIMI

1.1. VERGİNİN TAHSİLİ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Kamu hizmetlerinin finansmanında vergi temel çerçevesi Anayasa’da çizilmiş olan önemli bir gelir kaynağıdır. Ancak vergi gelirlerinin kendilerinden beklenen fonksiyonları en iyi şekilde ifa etmesi için tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan vergilendirme sürecinin etkin bir şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir ¹ . Toplumsal ihtiyaçların karşılanabilmesi için kamu alacağının Hazine’ye intikali şart olduğundan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra gelen ve vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsil kamu kesimi açısından ayrı bir öneme sahiptir. Zamanında Hazine’ye intikal etmeyen kamu alacağı nedeniyle uğranılacak zarar tüm toplumu ilgilendirdiğinden, devlete kamu yararı gerekçesiyle özel alacaklara göre tahsil sürecinde bir takım ayrıcalıklar tanınmıştır. Bu bakımdan idarenin tek taraflı iradesiyle gerçekleştirilen tahsil işlemi idari işlemlerin özelliklerini taşımaktadır.

1.1.1. Tahsil ve Verginin Tahsili Kavramları

Tahsilat kelime olarak, “alacakların toplanması veya süresi içinde ödenmeyenlerin yasal yollarla alınması” ² anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) “tahsil” başlıklı 23’üncü maddesinde verginin tahsili, “kanuna uygun surette ödenmesidir” şeklinde ifade edilmektedir. Ancak bu tanım gerçekte tahsili değil, ödemeyi tanımlamakta ve tahsil kavramının tanımlanmasında yetersiz kalmaktadır³. Gerçekte tahsil işleminin, verginin ödenmesi ve zorla tahsili olmak üzere iki şekilde gerçekleşmesi mümkün olabilmektedir⁴. Diğer bir ifadeyle tahsil işlemi hem mükellef açısından ödemeyi ifade etmekte, hem de vergi idaresi bakımından verginin mükelleften zorla alınması anlamına gelmektedir. Ancak sonuçta her iki durumda da borç ilişkisi son bulmaktadır.

¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arkan, “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, (Re’sen Vergilendirme), s. 63.

² Türk Dil Kurumu, “Büyük Türkçe Sözlük”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.535a8d333a84b5.70294519, (25.04.2014).

³ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, (Takip), s. 9; Metin Sağlam, **Türkiye’de Gelirden Alınan Vergilerin Tahsilinde Vergi İdaresinin Başarısının Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 1996, s. 9.

⁴ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 60.

Bu noktada kavram olarak ödeme ile tahsil aynı işlemin farklı görünümlerini ifade ettiği, ancak ödemede kişinin kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmesi söz konusu iken, tahsilde daha çok kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmeyen kişiden verginin zorla alınmasının söz konusu olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, ödeme ile tahsil arasındaki esas fark; ödemede rıza ile verme, tahsilde ise zorla alma durumunun söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır⁵. Ancak, yükümlünün borcunu kendi rızası ile ödememesi neticesinde devreye giren zor alım cebren tahsil ile ifade edilmekte ve cebren tahsil, tahsil aşamasının bir parçasını oluşturmaktadır⁶. Bu bakımdan tahsil kelimesinin hem mükellefin ödemesini, hem de vergi idaresinin almasını kapsayan bir anlama sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir⁷.

O halde tahsil; “bir para tutarı olarak ifade edilen vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde hazineye ödenmesi ve ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından cebren tahsil edilmesini kapsayan bir işlem”⁸ anlamına gelmektedir.

Türkçe’de eskiden tahsil yerine Arapça bir sözcük olan “vergilerin cibayeti” kavramı kullanılmıştır. Bu kavram tahsile göre daha geniş anlamı ve daha elverişli olmasına rağmen eskimesi nedeniyle günümüzde kullanılmamaktadır. Verginin cibayeti devlet yönünden vergi borcunun mükelleften talep edilerek alınmasını ifade eden tahsil şeklinde ortaya çıkarken, mükellef yönünden tahakkuk eden bir vergi borcunun mükellefin kendisi veya onun adına üçüncü bir kişi tarafından vezneye yatırılması anlamına gelen verginin ödenmesi şeklinde kendisini göstermektedir⁹.

Bu kavramlar günümüz koşullarında ele alındığında vergilendirme sürecinin son aşamasını ifade eden tahsil ile gönüllü ya da zorla da olsa vergi borcu sona ereceğinden vergi borcunun hem gönüllü olarak ödenmesi, hem de zorla alınması kavranmalı ve aynen cibayet kelimesinde olduğu gibi tahsil kelimesi üst bir kavram yapısına kavuşturulmalıdır. Bu bakımdan cebren tahsil, tahsil kavramının zor alıma, ödeme ise gönüllü olarak yatırmaya ilişkin yönünü ortaya koymuş olacaktır. Bu nedenle VUK’un 23’üncü maddesine “kanuna uygun surette ödenmesidir” ifadesine ek olarak “vergi borcunu zamanında yerine getirmeyen mükelleften alacağın yasal yollardan alınması” şeklinde bir ifade eklenerek tanımın eksik kalan yönünün tamamlanması gerekmektedir.

⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, (Vergi Hukuku), s. 78; Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010, s. 212; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Vergi Hukuku), s. 307.

⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s. 162.

⁷ Sağlam, s. 8.

⁸ Gerçek, Takip, s. 9.

⁹ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, ss. 28-29.

1.1.2. Verginin Tahsili Kavramının Hukuki Niteliği

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen verginin tahsili, idari işlem niteliği taşımaktadır. İdari işlem; “idarenin tek yanlı irade açıklaması ile kişilerin hak ve yükümlülükleri (hukuki statüleri) üzerinde karşı tarafın rızası olmadan sonuç doğurması veya hukuk düzenine yasalar çerçevesinde ve yasalara aykırı olmamak üzere kurallar getirmesi”¹⁰ şeklinde tanımlanmaktadır. Bu yönüyle verginin tahsili, idari işlemlerin taşıdığı özellikleri bünyesinde barındırmakta ve idari işlemlerin unsurlarına uyum göstermektedir. Bu bakımdan çalışmanın bu bölümünde tahsil işlemi idari işlemlerin türleri, özellikleri ve unsurları bakımından ele alınacaktır.

1.1.2.1. İdari İşlemin Türleri Bakımından Verginin Tahsili

İdari işlemlerin türleri için geliştirilen sınıflandırmalar açısından bakıldığında tahsil işleminin bireysel (sübjektif), yükümlendirici ve yapıcı (inşai) nitelik taşıdığı görülmektedir.

Tahsil işlemi ile tarh işleminde miktarı her bir mükellef için ayrı ayrı belirlenen borç, yine her mükellef yönünden ayrı ayrı sona ermektedir. Bu nedenle tarh işlemi gibi tahsil işlemi de bireysel (sübjektif) niteliktedir¹¹. Yararlandırıcı-yükümlendirici işlem sınıflandırması açısından bakıldığında ise her ne kadar vergi borçlusunu borçtan kurtardığı için yararlandırıcı işlem niteliğinde olduğunu düşünmek mümkün olsa da, tahsil işleminin mükelleflerin borçlarını ödemelerine yönelik olması ve belirli bir davranışta bulunmalarını gerektirmeleri nedeniyle yükümlendirici işlem niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır¹². Yine tahsil işlemi ile kamu hukuku ilişkisi sona ererek yeni bir hukuki durum doğduğundan tahsil işlemi yapıcı (inşai) nitelik taşımaktadır¹³.

1.1.2.2. İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Verginin Tahsili

İdari işlemler, gerek özellik, gerekse unsurları yönünden özel hukuk işlemlerinden farklılık göstermektedir¹⁴. İdari işlemler; tek yanlılık ve icrailik, hukuka

¹⁰ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 141.

¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 109.

¹² Karakoç, Vergi Hukuku, s. 309.

¹³ Gerçek, Takip, s. 12.

¹⁴ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 227.

uygunluk karinesinden yararlanma ve yargısal denetime tabi olma gibi bir takım özellikler göstermektedir¹⁵.

İdari işlemler, yetkili makamların tek yanlı irade açıklaması ile yapılmış oldukları işlemler olma özelliği taşımaktadır¹⁶. İdari işlemin tek yanlılığı nedeniyle özel hukuktakinin aksine taraflar arasında iradelerin eşitliği değil, kamu iradesinin üstünlüğü esas olmaktadır¹⁷. Diğer bir ifadeyle çok yanlı işlemlerde tarafların rızaları ve karşılıklı uyuşmaları sonucu ortaya çıkan irade açıklamaları ile hukuki tasarruf oluşurken, tek yanlı işlemlerde işlemin muhatabı rızası aranmaksızın idarenin düzenlemesine uymaya zorlanmaktadır¹⁸. O halde idari işlemler açısından idarenin tek taraflı irade açıklaması ile karşı tarafın onayına ihtiyaç duymadan hukuki sonuç doğurması temel özelliktir. Bu özellik kamu düzeninin bozulmasını engellemek veya bozulan kamu düzenini yeniden sağlamak yapılan amacıyla kolluk hizmetlerinde belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ancak idarenin bu tek taraflı işlem yapma ayrıcalığı, kişilere sahip oldukları hakları kullandırmak için yapılacak işlemlerde idare bakımından bir yükümlülüğe dönüşmektedir¹⁹.

İdari işlemlerin bir diğer özelliği icrai yani kesin ve yürütülebilir nitelikte olmalarıdır. İcrailik; idarenin iradesini açıklamak suretiyle mevcut hukuk düzeninde etkiler meydana getirmesi ve hukuki sonuçlar yaratmasıdır²⁰. Bu işlemlerin hukuki sonuç yaratma özelliğine sahip olma zorunlulukları, idari işlemler açısından önemli ve ayırt edici bir özellik taşımaktadır. İşlem hukuki bir sonuç doğurmadığı müddetçe idari işlem sayılamamaktadır²¹. O halde idari işlemler, ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yapmakta ve onlar için yeni hukuki durumlar yaratmaktadır. İlgililerin mevcut hukuki durumlarını değiştiren ya da ortadan kaldıran idari işlemler bu özellikleri nedeniyle icrai işlem olarak da adlandırılmaktadır. İdari işlemlerin icrai nitelikte olma özellikleri bu kararların kamu yararı amacına yönelik olmaları ve kamu gücüne dayanmalarından kaynaklanmaktadır. Özel hukuk alanındaki işlemler özel faydaya yönelik olmaları nedeniyle bu özelliğe sahip bulunmamaktadırlar²².

İdari işlemler ayrıca hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadırlar. İdarenin karşı tarafın onayına ihtiyaç duymadan sonuç doğuran irade açıklaması olan idari işlemlerin hukuka uygun olduğunun kabulüne hukuka uygunluk karinesi

¹⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 123.

¹⁶ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 366.

¹⁷ Tan, s. 227.

¹⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 366.

¹⁹ Karahanoğulları, ss. 144-145.

²⁰ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 368.

²¹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010, ss. 108-109.

²² Günday, s. 124.

adı verilmektedir²³. İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaları nedeniyle idare resen icra yetkisine sahip olduğu hallerde, araya bir yargı kararı girmeden işlemi icra edebilmektedir²⁴.

İdari işlemlerin son özeliği de Anayasa'nın 125'inci maddesi gereği yargısal denetime tabi olmalarıdır. Bir idari işlem olan tahsil işlemi de idari işlemlerin taşıdığı tüm bu özellikleri bünyesinde barındırmaktadır.

1.1.2.3. İdari İşlemin Unsurları Bakımından Verginin Tahsili

Tahsil işleminin idari bir işlem olması nedeniyle idari işlemin tüm unsurlarına eksiksiz biçimde sahip olması gerekmektedir. Bu nedenle idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarına uygunluğu şartı tahsil işlemi bakımından da aranmaktadır. Bu unsurların yalnızca idari işlemin denetimi açısından yargı organlarıncı kullanılacak ölçütler olarak değerlendirilmemesi ve hukuk devletinde idarenin hukukla bağlılığı nedeniyle, işlemin oluşturulup hukuk âlemine çıkartılması sırasında idarece resen dikkate alınması gereken ilkeler olduğunun unutulmaması önem arz etmektedir²⁵.

Yetki, belirli organ ve makamlara Anayasa ve kanunlarla tanınmış olan karar alma gücünü ifade etmektedir²⁶. Kamu alacağının tahsilinde tahsil dairesinin yetkili olması nedeniyle tahsil işleminin de tahsil dairesince yapılması gerekmektedir. Tahsil dairesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 3'üncü maddesinde alacaklı kamu idaresinin bu kanun hükümlerini uygulamakla görevli daire, servis, memur veya memurları şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 5'inci maddesinde ise yetkili tahsil dairesinin alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesi olduğu ve borçlu veya mallarının başka mahallerde olması halinde tahsil dairesinin borçlunun veya mallarının bulunduğu yerde yapılacak takipleri o yerdeki aynı türden kamu idaresine yaptırabileceği belirtilmiştir. Bu bakımdan yetkisiz bir idare tarafından yapılan tahsil işleminin yetki unsuru bakımından sakat olması nedeniyle iptal edilebileceği açıktır.

İdari işlemin şekil unsuru iki anlam taşımaktadır. Bunlardan birincisi, idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi anlamına

²³ Karahanoğulları, s. 147.

²⁴ Günday, s. 125.

²⁵ Çomaklı, ss. 214-215.

²⁶ Tan, s. 235.

gelirken; ikincisi idari işlemin yapılması sürecinde izlenen usulü ifade etmektedir²⁷. Tahsil işleminin VUK ve AATUHK başta olmak üzere, ilgili kanunlarda ifade edilen şekil ve içeriğe uygun olarak düzenlenmesi gerektiği, aksi halde şekil unsuru bakımından sakatlık gerekçesiyle iptal edilebileceği açıktır²⁸.

İdari işleminin bir diğer unsuru olan sebep; "idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenler"²⁹ şeklinde tanımlanmaktadır. Tahsil işleminin sebep unsurunu mali kanun hükümleri, AATUHK ile kamu borcunun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması meydana getirmektedir. Diğer bir ifadeyle, tarh işlemi ile tahsil işlemi arasında sebep sonuç ilişkisi bulunmaktadır³⁰. Tahsil işleminin tarh işleminden ayrı olmakla birlikte ondan tamamen bağımsız olmaması nedeniyle idari işlemlerde aranan unsurlar tahsil işleminden önceki yükümlendirici işlemlerle birlikte tahsil işlemi bakımından da aranmaktadır. Bu bakımdan tahsil işleminin de idari işlemin unsurlarına uyması gerekmektedir³¹.

İdari işlemin konu unsuru, o işlemin yarattığı hukuki sonuç, yani hukuk düzeninde meydana getirdiği değişikliği ifade etmektedir³². Tahsil işleminin konusunu kamu alacağı adı altında alınan paranın mükelleflerin malvarlığından Hazine'ye intikali oluşturmaktadır. Bu aktarım rızaen ödeme şeklinde olabileceği gibi, zor alım şeklinde de gerçekleşebilmektedir³³. Bu bakımdan kamu alacağı niteliğinde olmayan ya da sayılmayan bir alacağın tahsiline yönelik işlemin konu unsuru bakımından sakatlık gerekçesiyle iptal edilmesi gerekmektedir³⁴.

İdari işlemin amaç unsuru idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai neticeyi ifade etmektedir³⁵. İdari işlemin amacı, kanunda açıkça ifade edilmemiş olsa da, kamu hizmetlerinin gerek nitelik, gerekse nicelik bakımından yerine getirilmesinin sağlanarak kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Bu bakımdan tahsil işleminin amacını, kamu yararı sağlamak adına gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi oluşturmaktadır³⁶. Buna bağlı olarak, bu amaç dışında gerçekleştirilen tahsil işleminin amaç yönünden hukuka aykırılık gerekçesiyle iptal edilmesi gerekmektedir.

²⁷ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 311.

²⁸ Çomaklı, s. 215.

²⁹ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s. 151.

³⁰ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 312.

³¹ Çomaklı, s. 216.

³² Gözler ve Kaplan, s. 154.

³³ Gerçek, Takip, s. 13.

³⁴ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 313.

³⁵ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, (I), s. 316.

³⁶ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 313.

1.1.3. Vergi Tahsilinin Türleri

Verginin tahsili, verginin ödenmesi ve zorla alımı olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilmektedir³⁷. Diğer bir ifadeyle tahsil aşamasında iki durumla karşılaşılmaktadır. Bunlardan birincisi mükellefin borcunu kendi iradesi ile gönüllü olarak ödemesi, ikincisi ise vadesi geçmesine rağmen borçlunu ödememesi nedeniyle zorla tahsil edilmesidir³⁸.

1.1.3.1. Gönüllü Ödemeye Dayalı Tahsil

Tahsil aşamasının mükellefler bakımından görünümü ödeme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ödeme ile mükellefle devlet arasındaki borç ilişkisi sona ermektedir³⁹. Zira verginin ödenmesi, mükellef adına vergi alacağını sona erdirmekte⁴⁰ ve alacaklı idare de alacağını tahsil etmiş olmaktadır⁴¹.

Asıl olan vergi borcunun mükellef tarafından rızaen ödenmesidir⁴². Kişilerin borçlarını herhangi bir zor kullanılmadan rızalarıyla ödemeleri, kanunlara saygı gösterilmesi ve sözleşmelere uyulması gerektiği hakkındaki genel düşüncenin bir sonucudur⁴³. Mükellefin borcunu vadenin geçmesine rağmen kendi iradesi ile ödemiş olması durumunda da borç ortadan kalkmaktadır⁴⁴. Ancak borcun vadesi geçtikten sonra ödenmesi durumunda alacak kendisinden gecikilen her ay ve kesri için ayrıca gecikme zammı hesaplanarak tahsil edilmektedir. Tahakkuk eden vergilerin büyük bir kısmı, zor alımına gerek kalmaksızın mükelleflerce vadesinde ya da bir süre gecikme ile ödenmektedir⁴⁵.

1.1.3.2. Zora Dayalı Tahsil

Vergi alacağının tahsili aşamasında karşılaşılan bir diğer durum alacağın vergi borçlusu tarafından vadesi geçmiş olmasına rağmen kendiliğinden ödenmemesidir. Kamu alacağının borçlusu tarafından kendi rızası ile ödenmemesi

³⁷ Ş. Kızılot ve Taş, s. 60.

³⁸ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 307.

³⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 161.

⁴⁰ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010, (Vergi Usul), s. 120.

⁴¹ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 141.

⁴² E. Öner, s. 142.

⁴³ Metin Taş, **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2000, s. 3.

⁴⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, (Vergi), s. 100.

⁴⁵ E. Öner, s. 142.

durumunda vergi idaresi harekete geçmekte ve alacak kamu icra hukuku hükümleri uyarınca sahip olduğu tahsil yetkisine dayanarak zorla tahsil edilmektedir⁴⁶. Vergi idaresinin bu yetkisini kullanıp kullanmama konusunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır⁴⁷.

Verginin zorla tahsili 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılmaktadır⁴⁸. Vergi idaresinin zora dayalı olarak alacağını tahsil etmesi durumunda da tahsil aşaması yani mükellefle devlet arasındaki borç ilişkisi sona ermektedir⁴⁹.

1.2. TAHSİL YETKİSİ KAVRAMI

Vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturan ve idari bir işlem olan verginin tahsili; vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde hazineye ödenmesi ve ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından zorla alınmasını kapsayan bir işlem⁵⁰ olarak tanımlanmaktadır. İdarenin sahip olduğu tahsil yetkisi ise; kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmeyen kişiden idarenin alacağını zorla alabilmesi noktasında sahip olduğu yetkiyi ifade etmektedir.

Tahsil yetkisi resen icra yetkisinin bir görünümünü oluşturmaktadır. Bu bakımdan kavramın tanımlanmasında resen icra yetkisinin açıklanması önem taşımaktadır.

Daha önce ifade edildiği gibi idari işlemler icrailik özelliğine sahiptir. Ancak idarenin bir konu hakkında bilgi verici, görüş açıklayıcı veya idari karar alınmadan önce yapılan hazırlayıcı ve iç düzen işlemleri icrai nitelik taşımamaktadır⁵¹. İdarenin bunlar dışında kalan işlemlerinde var olan icrailik, idari işlemlerin etkilediği kişilerin rızaları olup olmadıklarına bakılmaksızın, idarenin tek taraflı iradesiyle kişilere borçlar yükleyebilmesi, haklar tanınması ve bu yolla hukuk düzenini etkileyerek hukuksal durumu değiştirmesi anlamına gelmektedir⁵².

İdarenin almış olduğu idari kararların resen icrası, bu kararların icrailiği ile aynı anlama gelmemektedir. İdari kararların icrailiği, onun ilgilisinin rızasına gerek olmaksızın hukuki sonuçlar doğurması anlamına gelirken, hukuk düzeninde ortaya çıkan sonuçların idare tarafından doğrudan maddi yaşama aktarılması ise resen icra

⁴⁶ Bayraklı, Vergi, s. 100.

⁴⁷ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 307.

⁴⁸ Ş. Kızılot ve Taş, s. 61.

⁴⁹ Sağlam, s. 7.

⁵⁰ Gerçek, Takip, s. 9.

⁵¹ Şükrü Karatepe, **İdare Hukuku**, Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi Ders Kitapları Seri No: 1, İzmir, 1986, s. 77.

⁵² İsmet Giritli, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2006, ss. 884-885.

olarak adlandırılmaktadır. O halde icra kararının oluşması ile ilgili iken, resen icra kararının uygulanmasına yöneliktir⁵³.

İdarenin almış olduğu karar idareye borç yükleyen bir işlem olabileceği gibi, ruhsat almada olduğu gibi kişilere bazı haklar da tanıyabilmektedir. Bazı durumlarda ise idari karar ilgili oldukları kişilere borç yükleyebilmektedir. İdari kararların yürütülmesi sorunu da bu son noktada kendini göstermektedir. Bu durumda esas olan idari kararın gereğinin ilgililerce yerine getirilmesidir. Aksi durum idarenin gerektiği durumda zor kullanarak bu kararın ifasını gerektirmektedir⁵⁴. İşte resen icra idarenin almış olduğu kararları, herhangi bir işlem ya da onaya gerek duymaksızın kendiliğinden uygulama yetkisini haiz olması anlamına gelmektedir⁵⁵. Bu yetki kapsamında idare, idari işlemleri kendisi uygulamanın yanı sıra, kamu hukukundan doğan alacaklarını da kendisi tahsil etmektedir⁵⁶. O halde resen icra yetkisi sadece idarenin almış olduğu kararları yürütme yetkisini değil, kamu hukukundan doğan alacaklarını tahsil etme yetkisini de kapsamaktadır⁵⁷. Kamu alacaklarının tahsilinde usulün bu yönde olması, idarenin sahip olduğu imtiyazların en önemlilerinden biri olan resen harekete geçme gücüne dayanmaktadır⁵⁸.

Resen icra yetkisinin bir görünümü olan tahsil yetkisi; “idarenin kamu hukuku alanındaki alacaklarını, İcra ve İflas Kanununda (İİK) düzenlenen usullere uymak zorunda olmaksızın ve icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın, kendi teşkilatı ile ve haciz ve satış gibi cebri yollara başvurmak suretiyle tahsil etme yetkisine sahip olması”⁵⁹ olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle tahsil yöntemlerinin özelliği; “mahkeme kararına ya da cebri icra ile görevlendirilmiş icra dairelerinin aracılığına gerek duymaksızın idarenin kendi tahsil dairesince alacağının tahsil edilmesidir”⁶⁰.

Tahsil yetkisi 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da düzenlenmiş olup, kamu borcunun süresinde ödenmemesi durumunda bu kanun hükümlerine göre zorla tahsili yoluna gidilmektedir⁶¹.

⁵³ Gözler ve Kaplan, s. 119.

⁵⁴ Giritli, Bilgen ve Akgüner, ss. 889-890.

⁵⁵ Reşit Gürbüz, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 11.

⁵⁶ Günday, s. 243.

⁵⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 336.

⁵⁸ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt III, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, (III), s. 1645.

⁵⁹ Günday, s. 244.

⁶⁰ Karahanoğulları, s. 318.

⁶¹ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 890.

1.3. TAHSİL YETKİSİNİN KAPSAMI

Bir alacağın tahsilinde idarenin sahip olduğu tahsil yetkisini kullanabilmesi için idarenin ve alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamında olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle alacağın devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması ve niteliği bakımından 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan alacaklardan olması gerekmektedir. Bu bakımdan çalışmanın bu bölümünde tahsil yetkisinin kapsamı kamu idareleri ve kamu alacaklarının türü bakımından ele alınmaktadır.

1.3.1. Tahsili Yapan İdare Bakımından Tahsil Yetkisinin Kapsamı

6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olmasına bağlı olarak, alacağını bu Kanun hükümleri uyarınca tahsil eden idarelere tahsil yetkisinin kullanımı imkânı sağlanmış olunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, alacaklarını 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil yetkisine sahip idareler tahsil yetkisinin kapsamına girmektedir.

Alacaklarını 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil eden idarelerin hangileri olduğu 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır. Maddede "Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere..." ifadesi yer almaktadır. O halde, 6183 sayılı Kanun her şeyden önce Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin kamu alacaklarının tahsil usulünü kapsamaktadır⁶².

6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sözü edilen "devlet" tabirinden Genel Bütçeli Kuruluşlar anlaşılmaktadır⁶³. Genel Bütçeli Kuruluşlar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı cetvelde düzenlenmiş olan, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Anayasa Mahkemesi, Sayıştay, Bakanlıklar, Devlet Personel Başkanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Basın- Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü gibi kuruluşlardır⁶⁴.

İl özel idareleri ise; "il halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi"⁶⁵ olarak tanımlanmaktadır.

⁶² Günday, s. 244.

⁶³ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 48.

⁶⁴ Kamil Tüğen, **Devlet Bütçesi**, Bassaray Matbaası, İzmir, 2013, s. 41.

⁶⁵ Bkz. 22.2.2005 tarih ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu md. 3/a.

6183 sayılı Kanun'da sayılan diğer bir kamu idaresi olan belediyeler ise "belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişileri"⁶⁶ olarak tanımlanmaktadır.

Özetle; Devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar, kamu alacağı olarak kabul edilemeyeceğinden, bunlar hakkında özel kanunlarında bir göndermede bulunulmadıkça 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanamayacaktır. Aksi halde yapılan işlem yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır⁶⁷. Ancak 6183 sayılı Kanun'da belirtilenlerin yanı sıra çok sayıda kanunda da 6183 sayılı Kanun'a göndermeler yapılarak, bu kanunda belirlenenler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının kamu hukuku alanındaki alacaklarının da 6183 sayılı Kanun kapsamında tahsiline imkân tanınmıştır⁶⁸. Yapılan bu göndermeler neticesinde alacaklı kurum ve kuruluşlar, alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun'da öngörülen tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin tüm yöntem ve müesseselerinden yararlanma imkânına kavuşmaktadır⁶⁹. Örneğin 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılmamış olmasına rağmen ilgili kanunlarda⁷⁰ Sosyal Güvenlik Kurumu'nun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

1.3.2. Kamu Alacağının Türü Bakımından Tahsil Yetkisinin Kapsamı

İdarenin sahip olduğu tahsil yetkisi kamu hukukundan doğan alacaklarını kapsamaktadır. İdarenin özel hukuktan doğan alacaklarını tahsil etme yetkisi bulunmayıp, bu alacakların tahsili için özel icraya başvurma zorunluluğu bulunmaktadır⁷¹. O halde hangi alacakların kamu alacağı niteliği taşıdığının belirlenmesi tahsil yetkisine başvurulup başvurulamayacağının belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır⁷².

Kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması ve yürütülmesi amacıyla devlet, Anayasadan almış olduğu yetkiye dayanarak bir takım mali yükümlülükler

⁶⁶ Bkz. 03.07.2005 tarih ve 5393 sayılı Belediye Kanunu md. 3/a.

⁶⁷ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011, (AATUHK), s. 8.

⁶⁸ Günday, s. 244.

⁶⁹ Candan, (AATUHK), s. 18.

⁷⁰ Bkz. 5510 sayılı Kanun md. 88 ve 5458 sayılı Kanun md. 6.

⁷¹ Günday, s. 244.

⁷² Karahanoğulları, s. 319.

koymaktadır. Bu yükümlülükler vergi, resim, harç gibi farklı adlarla anılmaktadır⁷³. Bu mali yükümlülüklerin temel özelliğini kamu gücüne dayanılarak alınıyor olmaları oluşturmaktadır⁷⁴. Diğer bir ifadeyle hepsi, idare hukuku anlamında bir idari işlemin konusu olmaktadır⁷⁵. Bu gelirlerin yanı sıra devletin kamu gücüne dayanmadan borçlanma, para işlemleri veya mülk ve teşebbüsleri sayesinde elde ettiği gelirleri de bulunmaktadır. Bu noktada, devletin kamu hukukundan doğan kamu gelirleri, tahakkuk aşamasından geçerek kesinleşmeleri ve tahsil edilecek bir aşamaya gelmeleri ile kamu alacağı niteliği kazanmaktadır⁷⁶.

Bir tanım verilmesi gerekirse kamu alacakları; kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçesinde yer alan ve idari işlemler vasıtasıyla tahsil edilebilen gelirlerdir⁷⁷. Diğer bir tanıma göre ise kamu alacakları; devletin yüküm ya da borç ilişkisi neticesinde idari işlemlerle sağlamış olduğu kamu gelirlerini ifade etmektedir⁷⁸.

Kamu alacaklarının başlıca özellikleri; kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla, kanunlara ve zora dayalı olarak alınmaları ve belli kanunlar gereği, devlet gücü ve memuru eliyle tahsil edilmeleridir⁷⁹. Türk vergi hukukunun kendine özgü bir kavramı olan ve diğer Batı dillerinde tam bir karşılığı bulunmayan kamu alacağı kavramı, Türk mali yazınına 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan AATUHK ile girmiş bulunmaktadır⁸⁰.

Kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı bir nitelikte bulunmaları nedeniyle tahsil usullerinin de özel alacakların tahsili usulünden farklı olması gereğinden hareketle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun’da kamu alacakları özel alacaklardan farklı olarak kendi kanununa tabi tutulmuştur⁸¹. Bu kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsil esaslarını düzenleyen bir usul kanunu niteliğinde olup, kanunun uygulanabilmesi için kamu alacağının mahiyet ve miktar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olması şartı aranmaktadır⁸².

⁷³ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981, (İcra), s. 654.

⁷⁴ Onar, (III), s. 1645.

⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 159.

⁷⁶ Gerçek, Takip, s. 2.

⁷⁷ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Tahsil), s. 25.

⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 159.

⁷⁹ İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, Ankara, 1979, ss. 16-17.

⁸⁰ Gerçek, Takip, s. 2.

⁸¹ Hasan Dursun, “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 72, 2007, s. 267.

⁸² Özbalcı, s. 46.

6183 sayılı AATUHK'nin 3'üncü maddesinde kamu alacağı terimi ile 1'inci ve 2'nci maddelerin kapsamına giren alacakların kastedildiği ifade edilmektedir. Bu nedenle kamu icra hukukunun uygulanması bakımından AATUHK'nin 1'inci ve 2'nci maddeleri kapsamına giren alacakların nitelikleri ne olursa olsun kamu alacağı sayılmaları gerekmektedir⁸³. 6183 sayılı AATUHK'nin 1'inci 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 hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Bu madde ile bir yandan kamu alacağı kavramı belirlenirken, diğer yandan ise kamu icra hukukunun kapsamı belirlenmiş olunmaktadır⁸⁴. Söz konusu kanunun 2'nci maddesi ise; "Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur" şeklindedir. 6183 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklar Şekil 1'de yer almaktadır.

⁸³ Karakoç, Tahsil, s. 27.

⁸⁴ Kumrulu, İcra, s. 655.

Şekil 1: 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Alacaklar



Kaynak: Gerçek, Takip, s. 5.

Buna göre kamu alacağı kavramına giren alacakları; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar, takip giderlerinden oluşan kamu alacakları ve özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun'a⁸⁵ göre tahsili öngörülen alacaklar şeklinde özetlemek mümkündür.

Sonuç olarak bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için başlıca iki koşulun birlikte varlığı gerekmektedir. Bunlardan ilki; alacağın devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması, ikincisi ise; niteliği bakımından 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan alacaklardan olmasıdır. Zira 1'inci madde kapsamına giren alacaklar devlet, il özel idareleri ve belediyelerin sadece kamu hukukundan doğan alacaklarını kapsamaktadır⁸⁶.

⁸⁵ 6183 sayılı AATUHK'nin 2'nci maddesinde geçen Tahsili Emval Kanunu, AATUHK öncesinde uygulanan eski tahsil kanununu ifade etmektedir.

⁸⁶ Candan, AATUHK, ss. 8-9.

1.3.2.1. Asli Kamu Alacakları

6183 sayılı AATUHK'nin 1'inci maddesinin ilk fıkrasına göre asli nitelikteki kamu alacakları; vergi, resim, harçlar, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezaları ve para cezalarıdır. Çeşitli kanunlara göre alınan her türlü vergi, resim, harç ve bunlara ait para cezaları ek mali yükümlülükler bu grupta yer almaktadır⁸⁷. Türk Vergi Sistemi'nde, vergi, resim ve harçların tabi olduğu iki temel kanun bulunmaktadır. Bunlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK)'dur. Bu sebeple her iki kanuna tabi vergilerle tekel vergileri ve bu vergilerle aynı niteliğe sahip diğer mali yükümlülükler, 6183 sayılı Kanun'un uygulanması bakımından kamu alacağı sayılmaktadır. Yine her iki kanunda öngörülen vergi ve para cezaları da asli kamu alacağı sayılmaktadır⁸⁸.

Ana hatları ile ele alınan asli kamu alacaklarının neler olduğu sayılırken kanunda "...gibi" sözcüğüne yer verildiği görülmektedir. Ancak burada geçen "gibi" kelimesinin asli kamu alacaklarının türlerini çoğaltmak için değil, çeşitlerinin sayılarak belirtilmesi (tadadi) amacıyla kullanıldığı⁸⁹, ancak bu şekilde yorumlanmasının "vergi" kelimesinin geniş anlamıyla ele alınmasına ve buna bağlı olarak 6183 sayılı Kanun hükümlerinin vergi benzeri mali yükümlülükler hakkında da uygulanmasına mani olmayacağı ifade edilmektedir⁹⁰.

Tarihin bilinen en eski dönemlerinde dahi vergiye rastlanmaktadır⁹¹. Vergilerden kamu giderlerinin karşılanması yanı sıra devletin ekonomik hayata müdahalesi amacıyla da etkin bir şekilde yararlanılmaktadır. Anayasa ve kanunlarda vergiye ilişkin bir tanım yapılmamıştır. Ancak verginin bilinen en önemli unsurları kamu giderlerinin karşılığı olması ve kanuna ve zora dayalı olarak alınmasıdır⁹². Bir tanım verilmesi gerekirse vergi, devletin tek yanlı iradesiyle zorolım gücüne dayanarak vatandaşlar üzerine yüklediği bir kamu alacağıdır⁹³. Diğer bir tanıma göre vergi; devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişileri tarafından, egemenlik gücüne dayanılarak, mali, ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlarla,

⁸⁷ Özbacı, s. 48.

⁸⁸ Candan, AATUHK, ss. 10-12.

⁸⁹ Karakoç, Tahsil, s. 33.

⁹⁰ Candan, AATUHK, s. 12.

⁹¹ Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Yayın No: 61, İzmir, 1995, (Sosyal), s. 17.

⁹² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 59.

⁹³ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", **Danıştay Dergisi**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, (Anayasa), s. 68.

mükelleflerden, mali güçlerine göre, bireysel karşılığı olmaksızın, kanunlara uygun olarak ve hukuki cebir altında alınan parasal ödemelerdir⁹⁴.

Yalnızca kamu kesimi tarafından üretilmeye elverişli olan kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının bireysel faydayı ölçmenin imkânsızlığı nedeniyle vergilerle sağlanması bir zorunluluk olmakla birlikte, kamu kesiminin yanı sıra özel kesimce de sunulabilen yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı vergiler gibi harç ve diğer mali yükümlülükler ile de karşılanabilmektedir⁹⁵.

F. Neumark'ın tanımına göre harç; kamu idaresince sunulan hizmet karşılığında söz konusu hizmeti talep eden kişilerden alınan parayı ifade etmektedir⁹⁶. Diğer bir deyişle harçlar, devlet tarafından sunulan ve bireylerin faydalarının kısmen de olsa ölçülmesinin mümkün olduğu hizmetlerin karşılığı olarak alınmaktadır. Ancak bu noktada önemle vurgulanması gereken husus bu hizmetlerin devlete maliyeti ile hizmetler için ödenen bedel arasında tam bir denkliğin bulunmadığıdır⁹⁷. Zira alınacak harç bedelini belirleyen kamu otoritelerinin karar vermelerinde siyasal, sosyal ve mali faktörleri göz önünde tutmaları söz konusu olmaktadır⁹⁸.

Bir diğer asli kamu alacağı çeşidi olan resim ise belirsiz bir kavram olarak hukukta yer almaktadır⁹⁹. Harçta belirli bir hizmetin karşılığı olma durumu söz konusu olduğu halde, resimde yetkili kamu kurumlarının belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına izin vermeleri durumu söz konusu olmaktadır¹⁰⁰. Bu bakımdan “resim, herhangi bir kamu hizmetinden yararlanma karşılığında ya da herhangi bir faaliyeti icra etmek için gerekli olan izni almak için ödenen bir bedel”¹⁰¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Günümüzde resim adı altında tahsil edilen kayda değer bir kamu alacağının varlığından söz etmek güçtür. Zira eskiden damga resmi gibi resmi olarak adlandırılan birçok mali yükümlülük daha sonra yapılan düzenlemelerle harç veya vergi olarak adlandırılmış bulunmaktadır¹⁰². Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁰³ resmi, “devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan

⁹⁴ Tosuner ve Arıkan, (Vergi Usul), s. 47.

⁹⁵ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1984, (Anayasa), s. 172.

⁹⁶ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 113.

⁹⁷ Özer, s. 27.

⁹⁸ Edizdoğan, Ö. Çetinkaya ve Gümüş, s. 113.

⁹⁹ Funda Başaran, “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz, 1998, s. 123.

¹⁰⁰ Edizdoğan, Ö. Çetinkaya ve Gümüş, s. 114.

¹⁰¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2012, (Maliye), s. 88.

¹⁰² Karakoç, Tahsil, s. 31.

¹⁰³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 tarih ve E: 1986/20, K: 1987/9 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (06.06.2014).

giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirler” olarak tanımlandıktan sonra “...su elde edilmesi karşılığında belediyeler tarafından ‘ücret’ adı altında alınan paranın bir hizmetin, malın veya herhangi bir giderin karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle hukuki niteliği itibarıyla ‘harç’ veya ‘resim’ olarak nitelendirilmesi mümkün değildir” ifadesine yer vermiştir. Hizmet karşılığında alınan paranın “harç” olarak nitelendirilmesi gerektiği, resimde izin unsurunun devreye girdiği¹⁰⁴ gerçeği bir kenara bırakıldığında kararda, resim ve harçlarda ödenen paranın karşılığında devletin yetkili makamlarınca sağlanan belirli somut bir hizmetin bulunması¹⁰⁵ gerektiği hususuna vurgu yapıldığı görülmektedir. Vergi hukuku yazınında¹⁰⁶ da bu ortak özellikleri nedeniyle resimler harçlara benzetilmektedir. Ancak Uluatam, belli kamu hizmetleriyle taşıdıkları bağ nedeniyle resim ve harçların ödenmesinin bireylerin isteğine bağlı olduğu ve bu hizmetten yararlanmak istememeleri halinde mükellefiyetten kurtulabileceklerinden yola çıkılarak resim ve harçların gönüllü bir ödeme olduğu sonucuna varılmaması gerektiğini, zira aynı mantığın vergiler açısından da geçerli olduğunu, oysa bu tarz bir gönüllülük ya da gönülsüzlüğün bireylerin gerçek arzusuyla ilişki taşımadığının açık olduğunu belirtmektedir¹⁰⁷.

Diğer asli kamu alacaklarını oluşturan para ve vergi cezaları, kamu düzenini sağlamak amacıyla getirilen yasaklara aykırı hareketler neticesinde uygulanmaktadır¹⁰⁸. Bu cezalar devletin kamu gücüne dayanarak vergi vb. mali yükümlülükler gibi özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarılmasını sağlamaktadırlar¹⁰⁹. Ancak, kamu gelirleri içerisinde özel bir niteliğe sahip olan para ve vergi cezaları diğer gelir çeşitlerinden farklı olarak doğrudan gelir sağlama amacına yönelik olarak alınmamaktadırlar. Para cezalarında asıl amaç suçlunun cezalandırılması iken, vergi cezalarında ise mükellefleri doğru hareket etmeye zorlayarak verginin tam olarak alınmasını sağlamaktır¹¹⁰.

VUK’un 331 ve devamı maddelerinde yer alan düzenlemelerde vergi kanunlarına aykırı davranışlara uygulanacağı ifade edilen vergi ziyaı cezası, genel ve özel usulsüzlük cezaları ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 231 ve devam eden maddelerinde yer verilen vergi aslına bağlı olan para cezaları ve usulsüzlük cezaları, 6183 sayılı Kanun’un uygulanması bakımından asli nitelikli kamu alacağı olarak

¹⁰⁴ Başaran, s. 123.

¹⁰⁵ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012, s. 297.

¹⁰⁶ Bkz. Edizdoğan, Ö. Çetinkaya ve Gümüş, s. 115; Özer, s. 27.

¹⁰⁷ Uluatam, ss. 297-298.

¹⁰⁸ Özer, s. 28.

¹⁰⁹ Uluatam, s. 298.

¹¹⁰ Edizdoğan, Ö. Çetinkaya ve Gümüş, s. 116.

kabul edilmektedir. O halde 6183 sayılı Kanun'un 1'inci fıkrasında asli kamu alacakları arasında sayılan vergi cezaları, VUK ve Gümrük Kanunu'nda öngörülen alacaklardır¹¹¹.

6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin son fıkrasında "Türk Ceza Kanununun (TCK) para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur" denildiğinden hüküm, tahsil şekli Türk Ceza Kanunu'nda yer alan para cezalarının 6183 sayılı Kanun'a tabi olmayacağı şeklinde yorumlanmaktadır¹¹². O halde maddede asli kamu alacağı olarak belirtilen para cezaları; 213 sayılı VUK ve 4458 sayılı GK'ya aykırı hareketler için uygulanacağı ifade edilen vergi cezaları ile Türk Ceza Kanunu ve İnfaz Kanunu'nda tahsil şekli gösterilmiş olan para cezaları dışında kalan ve ceza mahkemelerince hükmolunan adli para cezaları ile çeşitli kanunlarla idareye tanınan ceza kesme yetkisine dayanılarak kesilen idari para cezalarından ibaret bulunmaktadır¹¹³.

AATUHK'nin 1'inci maddesinde asli kamu alacakları sayıldıktan sonra ikinci fıkrasında "Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur" denilmiştir. Bu istisna sadece TCK'ya göre uygulanan para cezalarına yönelik olduğundan, TCK dışındaki diğer kanunlarda yer alan para cezalarının bu durum açıkça belirtilmemiş olsa bile bu kanuna göre tahsil edilmesi gerekmektedir. Zira AATUHK ile kamu alacaklarına ilişkin olarak düzenlenmiş olan takip ve tahsil yöntemi kamu alacaklarının güvenli ve zamanında tahsilini amaçladığından, para cezalarının etkinliğinin sağlanması gereği göz önünde bulundurulduğunda, tüm para cezalarının AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmesi gereği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır¹¹⁴.

Asli kamu alacaklarının son türünü oluşturan muhakeme giderleri; ceza soruşturma ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olarak alınan kısım olarak ifade edilmektedir¹¹⁵. Bu giderler ilgililer yönünden kamu borcunu ifade ederken, kamu idaresi yönünden asli nitelikli kamu alacağını ifade etmektedirler¹¹⁶.

¹¹¹ Candan, AATUHK, s. 11.

¹¹² Özbacı, s. 49.

¹¹³ Candan, AATUHK, ss. 11-12.

¹¹⁴ Karakoç, Tahsil, s. 32.

¹¹⁵ Adnan Gerçek, "Tahsilat Kavramı, Kapsamı ve Hukuki Niteliği", **Bursa Bilanço Dergisi**, Sayı: 127, Ağustos, 2010, (Tahsilat), s. 3.

¹¹⁶ Candan, AATUHK, s. 11.

1.3.2.2. Fer'i Kamu Alacakları

Fer'i kamu alacakları, asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi sonucunda doğan alacaklardır¹¹⁷. AATUHK'nin 1'inci maddesinde fer'i kamu alacakları tanımlanırken "... gecikme zammı, faiz gibi..." ifadesine yer verilmiştir. Burada da "gibi" sözcüğünün geniş anlamıyla ele alınması gerektiği ifade edilmektedir¹¹⁸. Bu bakımdan fer'i kamu alacaklarını gecikme zammı (AATUHK md. 51, 53), gecikme faizi (VUK md. 112), tecil faizi (AATUHK md. 48), pişmanlık zammı (VUK md. 371) ve haksız çıkma zammından (AATUHK md. 58) oluşturmaktadır¹¹⁹.

Fer'i kamu alacaklarından olan gecikme zammı ve gecikme faizi, devletin egemenlik gücüne bağlı olarak zamanında tahsil edilemeyen veya mükelleflerin görevlerini zamanında yerine getirmemeleri sonucunda oluşan geç ödeme nedeniyle devletin uğramış olduğu ekonomik kaybın telafisi ve zamanında ödenmeyen kamu alacağı nedeniyle oluşan maddi yararın borçlunun yanına kalmasının önlenmesine yönelik olarak uygulanan tedbirlerdendir¹²⁰.

Gecikme zammı, tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bir kamu alacağının, vadesinde ödenmemesi sonucunda vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır¹²¹. Vergiler açısından gecikme zammı tahsil aşamasına ilişkin iken¹²², gecikme faizi tahakkuk aşamasına ilişkin olup, tahakkuku geciktirilen vergiler için söz konusu olmaktadır¹²³. Bu bakımdan gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için, daha sonra yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda, verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır¹²⁴.

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczedilmiş malların paraya çevrilmesinin borçluyu çok zor duruma düşürecek olması halinde, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilecektir. Tecil ve taksitlendirme talebinde bulunan borçluların "çok zor durumda" olup olmadıklarının tespitinde bazı likidite oranları kullanılmakta ve bu

¹¹⁷ Gerçek, Tahsilat, s. 4.

¹¹⁸ Candan, AATUHK, s. 13.

¹¹⁹ Gerçek, Takip, s. 6; Karakoç, Tahsil, ss. 33-34, Özbacı, s. 49.

¹²⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013, (Yargı), s. 36.

¹²¹ Gerçek, Tahsilat, s. 4.

¹²² Bayraklı, Yargı, s. 37.

¹²³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 142.

¹²⁴ Gerçek, Tahsilat, s. 4.

oranlar sonucunda tespit edilen çok zor durumun derecesine göre tecil süreleri belirlenmektedir¹²⁵. İşte tecil faizi, “asıl kamu alacaklarının ödenmesinin ertelenmesi dolayısıyla, devlete ait bir paranın kullanılması karşılığında başvuru tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır”¹²⁶.

Fer’i kamu alacaklarının bir diğeri pişmanlık zammıdır. Pişmanlık zammı; pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergi için bu verginin normal vade tarihinden, pişmanlık talebinin kabulünden sonra verilen 15 günlük ödeme süresinin son günü arasında kalan her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun’un 51’inci maddesinde belirtilen oran esas alınmak suretiyle hesaplanan kamu alacağıdır¹²⁷. Pişmanlık zammı, gecikme zammı oranında uygulanmasına rağmen vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi niteliğinde olmadığından ve bunlarla karıştırılmaması amacıyla “pişmanlık zammı” olarak adlandırılmış bulunmaktadır¹²⁸.

Bir diğ fer’i kamu alacağı 6183 sayılı Kanun’un 58’inci maddesinde yer verilen haksız çıkma zammıdır. Haksız çıkma zammını maddeden yola çıkarak; ödeme emrine itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağının % 10’u oranında alınan zam şeklinde tanımlamak mümkündür. Haksız çıkma zammı, ödeme emri aleyhine dava açanlara, alacaklı kamu idaresi tarafından davanın aleyhine sonuçlandığı miktar üzerinden hesaplanmaktadır. Dava neticesinde kısmen haksız bulunanlar ise davayı kaybettikleri miktar üzerinden haksız çıkma zammı ödemektedirler¹²⁹.

Tüm bu sayılan fer’i kamu alacaklarının asli kamu alacaklarının tabi olduğu usullere göre tahsili ile yapılacak takibatın bütünlüğünün bozulmaması, diğ bir ifadeyle aynı kaynaktan doğan alacağın bir kısmının ayrı makamlar tarafından ve ayrı usullere göre tahsil edilmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır¹³⁰.

1.3.2.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Alacaklar

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin asli ve fer’i kamu alacakları ile sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan kamu

¹²⁵ Fethi Aygün, “Kamu Alacağının Tecili ve Taksitlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, 2008, s. 36.

¹²⁶ Gerçek, Tahsilat, s. 4.

¹²⁷ Muharrem Özdemir, “Pişmanlık Zammı”, **Alomaliye.com**, 31.03.2009, http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_pismanlik_zammi.htm, Pişmanlık, (17.06.2014).

¹²⁸ Karakoç, Tahsil, s. 34.

¹²⁹ Soner Yakar, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 250, 2009, s. 188.

¹³⁰ Onar, III, s. 1650.

hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları bu grupta yer almaktadır¹³¹. Ancak; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait alacakların kamu alacağı sayılabilmesi için iki koşulun birlikte gerçekleşme şartı aranmaktadır. Bunlar, alacağın kamu hizmetinin uygulanmasından doğmuş olması ve kamu hizmetinin uygulanmasından doğan alacağın sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğmamış olmasıdır¹³². Ancak, kamu idarelerinin kamu hizmeti sunarken idare hukukuna özgü yetki ve imtiyazlarını kullanarak yapmış oldukları, yani idare hukuku kapsamına giren sözleşmelerinden doğan alacaklar kamu alacağı niteliği taşımaktadır¹³³.

Kamu hizmeti en geniş tanımıyla; “devlet ya da diğer kamu tüzelkişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir”¹³⁴. Kamu hizmetinin belirleyici ölçütünü, hizmetin uygulanmasında kamu hukukuna mahsus yöntemlerin kullanılması ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılması oluşturmaktadır¹³⁵. Kamu hizmeti kural olarak ticari emtia gibi alınıp satılan bir hizmet olmamasına rağmen kimi zaman kamu kurum ve kuruluşları yapmış oldukları hizmetlerin finansmanına hizmetten yararlananların da katılmalarını bekleyebilmektedirler¹³⁶.

Kanunda kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar şeklinde genel bir ifade kullanılması, kamu alacaklarının gelecekteki gelişimi göz önünde bulundurularak hükme esneklik kazandırılması amacını taşımaktadır. Bu sayede bugün mevcut olmayan fakat gelecekte meydana gelebilecek bu gibi alacakların kanun kapsamına alınması hedeflenmiştir¹³⁷. Bu alacakları kamu hizmeti kavramının belirsiz olması ve kanunlarda yer alan alacakların sürekli değişiklik göstermesi gibi nedenlere bağlı olarak tam bir şekilde saymak mümkün olmamakla birlikte bazı örnekler verilmesi mümkün olabilmektedir¹³⁸. Şerefiyeler¹³⁹, su bedelleri, imha giderleri, madenlerde devlet hakkı¹⁴⁰, harcamalara katılma payları¹⁴¹ ve devlet

¹³¹ Özbacı, s. 49.

¹³² Karakoç, Tahsil, s. 35; Candan, AATUHK, ss. 14-15.

¹³³ Gerçek, Takip, s. 7.

¹³⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 09.12.1994 tarih ve E: 1994/43, K: 1994/42-2 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (19.06.2014).

¹³⁵ Karakoç, Tahsil, s. 35.

¹³⁶ Candan, AATUHK, s. 14.

¹³⁷ M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 322.

¹³⁸ Karakoç, Tahsil, s. 36.

¹³⁹ Candan, AATUHK, s. 14.

¹⁴⁰ Gerçek, Takip, s. 7.

¹⁴¹ Karakoç, Tahsil, s. 36.

hastanelerinde yapılan masrafların karşılığını teşkil eden alacaklar¹⁴² bu guruba dâhil olabilmektedir.

1.3.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Kamu alacaklarının takip giderleri teriminden, kamu alacaklarının zora dayalı olarak tahsili dolayısıyla yapılmak zorunda kalınan giderlerin anlaşılması gerekmektedir¹⁴³. Bu giderlerin kapsamına, asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakların zor alımı sırasında yapılan icra takibi nedeniyle katlanılan ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. giderler girmektedir¹⁴⁴.

Zira 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde her türlü alacağın takip masrafından değil; asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer kamu alacaklarının takip masraflarından bahsedilmektedir¹⁴⁵.

1.3.2.5. Özel Kanunlarda Tahsili Emval Kanununa veya 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

6183 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde "Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur" denilmek suretiyle nitelik olarak kamu alacağı sayılamayacak bazı alacaklar da bu kanun kapsamına alınmış bulunmaktadır¹⁴⁶. Bu tür alacaklar hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanabilmesi için takip ve tahsillerinin Tahsili Emval Kanunu'na göre yapılacağına bir kanunda öngörülmüş olması yeterli olmakta, ayrıca alacağın niteliğine bakılmamakta veya devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ait olma koşulu aranmamaktadır¹⁴⁷.

Yine çeşitli özel kanunlarda doğrudan 6183 sayılı Kanun'a da atıfta bulunularak 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar bulunmaktadır. Tablo 1'de özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu veya 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edilmesi öngörülen bazı alacaklar ve ilgili maddeleri yer almaktadır.

¹⁴² Özbacı, s. 49.

¹⁴³ Özbacı, s. 49.

¹⁴⁴ Gerçek, Takip, s. 7.

¹⁴⁵ Candan, AATUHK, s. 15.

¹⁴⁶ Karakoç, Tahsil, s. 37.

¹⁴⁷ Candan, AATUHK, s. 16.

Tablo 1: Özel Kanunlarında Tahsili Emval Kanunu veya 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

Alacağın Mahiyeti	Tahsili Emval Kanunu veya AATUHK'ye Atıf Yapan Kanun Hükmü
- Yolsuz harcanan köy paraları	442 sayılı Köy Kanunu md. 45
- Çiftçi mallarını koruma bedelleri	4081 sayılı Çiftçi Mallarını Koruma Hakkında Kanun md. 15
- Asker ailelerine yapılacak yardım	4109 sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanun md. 7
- Mutemet avansları	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu md. 35
- Para cezaları ve alacaklar	1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu Ek md. 4
- Milli emlak taksit bedelleri	4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmazların Değerlendirilmesi Kanunu md. 5
- Oda ve borsa aidatları	5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsaları ve Birliği Kanunu md. 25
- SGK primleri	5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md. 88 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md. 6
- Ecrimisiller	2886 sayılı Devlet İhale Kanunu md. 75.
- Hazine payı ve trafik cezaları	2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu md. 35 ve 115
- Süresinde mahsup edilmeyen avanslar ve mutemet zimmetinde kalan meblağlar	1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu md. 86
- Tohumluk kredi borçları	5254 sayılı Muhtaç Çiftçilere Ödünç Tohumluk Verilmesi Hakkında Kanun md. 9
- Haksız alınan ihracatta vergi iadesi	261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun md. 1
- Kayıt ve yıllık aidatlar	507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu md. 37 ve ek madde 5

Kaynak: Gerçek, Takip, s. 8; Günday, s. 244; Mustafa Lütfi Tombaloğlu, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, ss. 22-23.

Burada önemle vurgulanması gereken husus, yapılan bu tür yollamalar nedeniyle 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilen alacakların bu göndermelerle kamu alacağı niteliği kazanmadıklarıdır¹⁴⁸. Diğer bir ifadeyle, bir alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamında tahsil edilebilir olması bu alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmamakta, yalnızca kamu icra hukuku kapsamına girmesini sağlamaktadır¹⁴⁹. 6183 sayılı Kanun'a yapılan göndermeler alacaklı idareye yalnızca tahsilat sırasında kamu gücünden yararlanma ve zor alım yöntemlerini kullanma yetkisi vermektedir¹⁵⁰. Bu nedenle, yapılan göndermelere bağlı olarak 6183 sayılı Kanun kapsamında uygulanan tahsilat işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar her zaman idari yargıda çözümlenmemekte, uygulama işlemlerinden doğan davalar adli yargının görev alanına girebilmektedir. Sosyal sigorta prim alacaklarından doğan uyuşmazlıkların kanunundaki özel hüküm nedeniyle idari yargıda değil, adli yargıda çözümlenmesi bu duruma örnek teşkil etmektedir¹⁵¹.

1.4. TAHSİL YETKİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Resen icra kapsamında, icrai kararların ilgililerince yerine getirilmemesi durumunda idare zor kullanmak suretiyle bu kararın yerine getirilmesini sağlamaktadır. Bu doğrultuda vergi borcunun mükellef tarafından kendiliğinden vergi dairesine yatırılmaması durumunda vergi idaresi zor kullanmak suretiyle alacağını tahsil etmektedir¹⁵². Diğer bir ifadeyle vergi idaresi, resen icra yetkisinin kullanımı bağlamında tahsil yetkisine dayanarak kamu alacağının tahsilini gerçekleştirmektedir¹⁵³. O halde tahsil yetkisi, idarenin resen icra yetkisinin kamu icra hukukundaki yansımasını oluşturmaktadır¹⁵⁴.

Tahsil yetkisinin kullanımında cebir söz konusu olmaktadır. Zira kamu borçlusunun kendi rızası ile ödemediği kamu alacağı, vergi idaresi tarafından kamu gücüne ve tahsil yetkisine dayanılarak tahsil edilmektedir¹⁵⁵.

¹⁴⁸ Candan, AATUHK, s. 18.

¹⁴⁹ Karakoç, Tahsil, s. 38.

¹⁵⁰ Gerçek, Takip, s. 8.

¹⁵¹ Candan, AATUHK, s. 18.

¹⁵² Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 890.

¹⁵³ Kerem Canbazoğlu, "Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, 2010, s. 179.

¹⁵⁴ Bayraklı, Vergi, s. 269.

¹⁵⁵ Yusuf Karakoç, "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", **Vergi Sorunları**, Sayı: 153, Haziran 2001, (Kamu Alacağı), s. 122.

İdarenin sahip olduğu tahsil yetkisi genel nitelikte bir yetki olmayıp istisnai bir yetkidir. İdarenin bu yetkiye sahip olabilmesi için kanuni bir dayanağa ihtiyaç duyulmaktadır. Zira tahsil yetkisi çoğu kez temel hak ve özgürlüklere bir müdahale niteliği taşımaktadır¹⁵⁶. Yine hukuk devleti ilkesinin gereği olan “kanunilik” ilkesi de idarenin tahsil yetkisini kullanabilmesi için kanuna dayanan bir izne sahip olmasını zorunlu kılmaktadır¹⁵⁷. Hukukta yaygın olan görüş tahsil yetkisinin istisnai olduğu yönünde olmakla birlikte¹⁵⁸ Karatepe, idari kararın alınmasında idarenin sahip olduğu genel yetkinin, kararın yürütülmesi esnasında istisnai niteliğe büründüğünü öne sürmenin yerinde olmadığını, zira yürürlüğe konulmayan bir kararın hukuki değerinden söz edilemeyeceğini ifade etmektedir¹⁵⁹. Ancak gerek tahsil yetkisinin temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği göz önünde bulundurulduğunda, gerekse kanunilik ilkesi gereği bu yetkinin istisnai olarak kabul edilmesinin daha doğru olduğu görülmektedir. Verginin tahsilinde esas olan gönüllü ödeme olduğundan ve zor alıma ancak verginin mükellef tarafından gönüllü olarak ödenmemesi durumunda başvurulduğundan, bu yetkinin istisnai bir yetki olduğunu söylemek mümkün olmaktadır.

1.5. TAHSİL YETKİSİNİN TEORİK DAYANAKLARI

Özel hukukta alacaklının, alacağını tahsil etmek için doğrudan doğruya harekete geçme yetkisi bulunmayıp alacağının tahsili için devletin icra dairelerine başvurma zorunluluğu söz konusuysa, kamu hukukunda vadesi gelen ve ödenmemiş olan kamu alacaklarının tahsili için vergi daireleri doğrudan doğruya kamu gücünü kullanarak, borçluya ödeme emri göndermek suretiyle takip sürecine başlayabilmektedirler¹⁶⁰. Diğer bir ifadeyle alacaklı idarenin tahsil dairesi olarak alacağını doğrudan harekete geçerek takip etme ve zor kullanmak yoluyla tahsil etme imkânı bulunmaktadır. Bu imkân, idarenin haiz olduğu resen icra yetkisinin

¹⁵⁶ Gözübüyük, s. 337.

¹⁵⁷ Adem Avcı, “İcrai Olmayan İdari İşlemler”, <http://www.yalin hukuk.com/tum-makaleler/32-icrai-olmayan-idari-ilemler?format=pdf>, (23.03.2015), s. 3.

¹⁵⁸ Bu yönde görüşler için bkz. Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 894; Karahanoğulları, ss. 313-314; Gülseven Şeker, “İdari İşlemin Uygulanması”, **e-akademî**, Sayı: 122, Nisan 2012, s. 11; Turan Yıldırım ve diğerleri, **İdare Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 712. Yayla da bu yetkinin istisnai bir yetki olduğunu kabul etmekle birlikte istisnaların da oldukça geniş olduğuna dikkat çekmektedir (Yayla, s. 190).

¹⁵⁹ Karatepe, s. 79.

¹⁶⁰ Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özkes, **İcra ve İflas Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, ss. 584-585.

kamu alacaklarının zorla tahsili alanındaki yansıması olan tahsil yetkisinden doğmaktadır¹⁶¹.

Nasıl ki vergilerin varlıkları keyfi olmayıp bazı önemli gerekçelere ve kanunlara dayandırılıyorsa, bunların zor alımında idarenin bu denli önemli bir yetkiye sahip olmasının da bazı gerekçe ve dayanakları bulunması doğaldır. Çalışmanın bu bölümünde idarenin tahsil yetkisinin teorik dayanakları; yetkinin varlığını gerekli kılan kamu alacaklarının niteliği, kamu yararının varlığı, genellik, eşitlik ve sosyal devlet ilkeleri ile açıklanmaya çalışılmaktadır.

1.5.1. Kamu Alacaklarının Niteliği

Kamu alacakları ile özel alacaklar arasında nitelik gereği önemli farklılıklar bulunmaktadır. Kamu alacaklarının hukuki niteliğindeki bu farklılıklar, kamu alacaklarını özel alacaklar karşısında imtiyazlı ve üstün bir konuma taşımaktadır¹⁶².

Kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin devamı için bir takvim yılı içerisinde tahsilinin zorunlu olması, bu hizmetlerin finansmanı için gerekli olan kamu gelirlerinin tehlikeye girmeden belirlenen süreler içinde ve kısa zamanda tahsilini zorunlu kılmaktadır. Bu sebeple kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, hızlı ve etkili usuller öngören bir takip sisteminin varlığına gerek duyulmaktadır¹⁶³. İdare, kendisine bu ayrıcalıklı takip sisteminin yararlanma yetkisi veren tahsil yetkisine sahip olması sayesinde, mahkemeye ya da iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın ve İcra ve İflas Kanunu'ndaki hükümlere bağlı kalmaksızın kamu alacağını kendisi tahsil edebilmektedir¹⁶⁴. Bu sayede hem kamu alacaklarının düzenli ve zamanında tahsil edilerek kamu hizmetlerinin aksamamasının hem de ulusal ekonomi açısından olumsuz sonuçlar doğmasının önüne geçilmiş olmaktadır¹⁶⁵.

Kamu alacakları ile özel alacaklar arasındaki bir diğer nitelik farkı, bu alacakların tarafları noktasında ortaya çıkmaktadır. Özel alacakların tahsilinde ortaya çıkan borç-alacak ilişkisinde taraflar eşit statüde iken, kamu alacaklarının tahsilinde devlet her zaman üstün tutulmaktadır¹⁶⁶. Bu nedenle kamu alacaklarını tahsil eden idarenin tahsil yetkisine sahip olması doğaldır.

¹⁶¹ Bayraklı, Vergi, s. 269.

¹⁶² Gerçek, Takip, s. 19.

¹⁶³ E. Öner, s. 184.

¹⁶⁴ Onar, III, s. 1645.

¹⁶⁵ Taş, ss. 10-11.

¹⁶⁶ Gerçek, Takip, s. 19.

Kamu alacakları ile özel alacaklar arasında mevcut olan bir diğer farklılık bu alacakların kaynaklarından kaynaklanmaktadır. Özel alacakların kaynağı, sözleşme, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmedir. Oysa kamu alacakları devletin mali egemenliğinin bir sonucu olarak kanunlardan doğmaktadır¹⁶⁷. Bu farklılık alacakların zor alım sürecine de yansımaktadır¹⁶⁸. Özel hukukta sözleşme serbestisi ilkesinin geçerli olmasına bağlı olarak borç-alacak ilişkisi taraflarca serbestçe belirlenebilmektedir¹⁶⁹. Kural olarak özel alacakların zora dayalı olarak tahsilinde alacaklı sahip olduğu yetkileri kullanıp kullanmamakta büyük ölçüde serbest iken, kamu alacaklısı olan idarenin tahsil yetkisini kullanıp kullanmama serbestisi bulunmamaktadır. Alacaklı idarenin tahsil yetkisi, aynı zamanda onun görevini oluşturmaktadır¹⁷⁰. Zira kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan kamu alacaklarının zamanında tahsil edilememesi halinde kamu hizmetlerinin vaktinde ve gereği gibi yerine getirilmesi mümkün olamamaktadır. Bu nedenle idareye tahsil yetkisi tanınmak suretiyle kamu alacaklarının özel alaklardan farklı usullere tabi tutularak tahsili sağlanmakta ve kamu yararı bireysel yarardan üstün tutulmaktadır¹⁷¹. Bu açıdan bakıldığında tahsil yetkisinin varlığı ve kullanımının bir zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır.

Doktrinde kamu alacaklarının zorla tahsilinde ayrı bir takip hukukunun gerekli olmadığını savunanlar da bulunmaktadır. Bu görüşün temel dayanağı kamu alacaklısı konumunda olan vergi idaresinin zor alım noktasında aynı zamanda çözüm mercii olmasıdır¹⁷². Buna göre, kamu alacaklarının farklı usullere tabi tutulmak suretiyle kolaylıkla, hızla ve daha az masraflarla tahsil edilmelerine karşın, özel alacakların tahsilinde alacaklılara aynı kolaylıkların sağlanmamasının kabul edilemez olduğu, alacaklar bakımından bu tarz bir ayırım yapılmadan, eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde hareket edilerek devletin kamu alacaklarının tahsilinde uyguladığı usullerin özel alacaklar için de kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir¹⁷³. Bu yazarlarca, idareye tanınan tahsil yetkisi ile bir anlamda “ihhak-ı

¹⁶⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, (İcra), s. 16.

¹⁶⁸ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 271.

¹⁶⁹ Gerçek, Takip, s. 19.

¹⁷⁰ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 271.

¹⁷¹ Karakoç, Kamu Alacağı, s. 125.

¹⁷² Taş, s. 7.

¹⁷³ Karakoç, Kamu Alacağı, s. 124.

hak”¹⁷⁴ durumu yaratıldığı ve bu yetkinin hukuk devleti ilkesi ile çeliştiği ifade edilmektedir. Oysa kamu alacaklarının takibinde ayrı bir takip sistemi olması hukuk devleti ilkesine zarar vermemektedir. Hukuk devleti bireylere idare karşısında hukuki teminat sağladığına ve 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılan idari işlemler için yargı yolu açık olduğuna göre, kamu alacaklarının ayrı bir takip hukukuyla takibinin hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı görüşü doğru bulunmamaktadır¹⁷⁵.

Sonuç olarak, kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve toplumsal çıkarın bireysel çıkara üstün tutulması ilkeleri, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların riske atılmadan, düzenli ve zamanında teminini zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluğa bağlı olarak kamu alacaklarının belirli, özel ve etkili usullere göre tahsili söz konusu olmaktadır. 6183 sayılı Kanunla idareye tanınan tahsil yetkisi, idarenin alacağı kararları başka bir aracı güce gerek duymaksızın kendiliğinden tahsil edebilmesi anlamına gelmektedir. Özel alacakların takip ve zorla tahsilinde ise devlet gücünden yararlanılması zorunluluğu bulunmaktadır. İşte vergi icra hukukunun temel niteliği bu noktada kendisini göstermekte olup, 6183 sayılı Kanun ile İcra ve İflas Kanunu arasındaki “esprî” farkı bu noktada ortaya çıkmaktadır¹⁷⁶.

1.5.2. Kamu Yararı

Devletin kamu alacaklarını özel alacaklardan ayırarak, bu alacakların takip ve tahsilinde ayrı bir usul öngörmesinin sebep ve esası her şeyden önce idare hukukunun dayanağı olan kamu yararının sağlanmasıdır. Bu nedenle idarenin daha geniş yetkilere ve ayrıcalıklı usullere sahip olması zorunludur. İdare hukukunda kamu yararı her zaman bireysel yarardan üstün tutulduğundan, kamu yararını sağlamaya çalışan idareye daha üstün yetkiler verilmesi zorunlu olmaktadır¹⁷⁷.

Anayasa’da yer alan kavramlar arasında kamu yararı, içeriği en zor belirlenen kavramlardan biridir. Bu durum, kamu yararının hukuki sınırları aşan, felsefi, ahlaki ve sosyolojik bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır¹⁷⁸. Tarih boyunca bu kavram farklı yazarlarca değişik şekillerde tanımlanmıştır. Kamu yararını tanımlama yetkisinin devletin yetkili organlarına bırakılması gerekmektedir.

¹⁷⁴ İhkak-ı Hak: Kendiliğinden hak alma anlamını taşımaktadır (T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, (Hukuk), (30.07.2017).

¹⁷⁵ Taş, ss. 6, 7, 10.

¹⁷⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 158.

¹⁷⁷ Onar, III, s. 1648.

¹⁷⁸ Oktay Uygun, **1982 Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 121, İstanbul, 1992, s. 128.

Fransız hukukunda, kamu yararını tanımlama yetkisi yasama organı ve idari makamlara aittir¹⁷⁹.

Kamu yararı kişilerin ve toplumun huzur ve refahının sağlanması anlamına gelmektedir. Anayasa'ya göre bu, Devletin başta gelen ödevidir¹⁸⁰. Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında¹⁸¹ belirtildiği üzere, kanunla temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasının topluma sağlayacağı yararın, kişilerin uğrayacağı zarara göre ağır basması durumunda, kamu yararının varlığı kabul edilmekte ve bireyle toplum yararının çatıştığı durumlarda toplum yararı üstün tutulmaktadır. Zira temel hak ve özgürlüklerin bir kanun ile sınırlandırılması özelde, özgürlükleri kısıtlananların zararına olsa da, genelde toplumun yararınadır¹⁸². Tüm kanunların temel amacı olan kamu yararının vergi hukukuna yansması, ise devletin devamlılığının temini bakımından gerekli olan harcamaların yapılabilmesi için vergilerin toplanması şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁸³.

Tahsil yetkisinin kullanılması, kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Zira mülkiyet toplumsal yarara dayanmakta ve ancak toplum yararı ölçüsünde var olabilmektedir¹⁸⁴. Sosyal nitelik taşıyan mülkiyet hakkının toplum ve toplum yararı ile doğrudan ve yakından ilgili olması karşısında, birey yararı ile toplum yararının karşılaştığı durumlarda, toplum yararının üstün tutulması tartışılmayacak kadar açıktır¹⁸⁵. Bu bakımdan idare, vergi kanunlarına dayanılarak çıkarılan vergileri her ne kadar kişilerin mülkiyet haklarını sınırlasa da, kamu yararını sağlayacak hizmetlerinin finansmanı için tahsil etmekte, gerektiğinde ise kendisine kanunla tanınmış olan tahsil yetkisini kullanarak alacağın zor alımı yoluna gitmektedir.

Hukuksal boyutta kamu yararı, kanunların ve dana geniş anlamda tüm kamusal işlemlerin kamu yararına dayanmasını gerekli kılmaktadır¹⁸⁶. Bu bağlamda kamu yararı, tüm idari işlemler için genel ve değişmez nitelikte bir amaçtır. Bazı idari

¹⁷⁹ Ebru Karaman, **Türk İdari Yargısının Görev Alanının Anayasal Dayanağı (Fransız İdari Yargısı ile Karşılaştırmalı)**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 56.

¹⁸⁰ Osman Saraç, "Vergilemede Anayasal Denetim", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 122.

¹⁸¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 24.04.1979 tarih ve E: 1978/54, K: 1979/9 ve 30.06.1993 tarih ve E: 1992/13, K: 1992/50 sayılı Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (30.03.2016).

¹⁸² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 24.04.1979 tarih ve E: 1978/54, K: 1979/9 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (30.03.2016).

¹⁸³ Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara 2009, (Yargısal Denetim), s. 241.

¹⁸⁴ Saraç, s. 123.

¹⁸⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05.12.1989 tarih ve E: 1988/34, K: 1989/26 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (30.03.2016).

¹⁸⁶ Uygun, s. 128.

işlemler için kamu yararı amacı dışında, kanunlarda daha özel ve somut amaçlar da söz konusu olabilmektedir. Ancak bu durumda dahi bu özel ve somut amaçlar, aslında genel ve değişmez amaç olan kamu yararının sınırları içerisinde kalmakta ve onun daha da belirginleşmiş biçimini oluşturmaktadır¹⁸⁷. Bu bakımdan tahsil yetkisi kapsamında yapılan ve idari birer işlem olan işlemler de kamu yararı amacı taşımakta ve kamu yararının sağlanması, tahsil yetkisinin temel gerekçesini oluşturmaktadır. Burada vurgulanması gereken husus, kamu yararı amacıyla olsa dahi, bir temel hakkın niteliğine uygun düşmeyen nedene dayanılarak yapılan sınırlamanın Anayasa'ya aykırılık oluşturacağıdır. Sınırlamaların anayasanın sözüne ve ruhuna uygun yapılması gerektiğini ifade eden Anayasa'nın 13'üncü madde hükmü de bu durumu doğrulamaktadır¹⁸⁸.

1.5.3. Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, 1789 Fransız İhtilali'nin ardından ilan edilen "İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi"nde hükme bağlanmış bulunmaktadır. 1377 yılında yazmış olduğu Mukaddime adlı eserinde vergilemenin temel kurallarına yer veren İbn-i Haldun; verginin bütün mükellefler arasında dürüstlük, adillik ve eşitlik kurallarına göre, hiç kimseyi asil ya da zengin olduğu veya yönetici yakınlığı nedeniyle vergi dışında tutmadan ve en önemlisi herkesten mali güçlerini aşmayacak şekilde alınması gerektiğini belirtmiştir¹⁸⁹.

Anayasanın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında geçen "herkes" ifadesiyle hayat bulan verginin genelliği ilkesi hukuk devletinin temellerinden birini oluşturmakta ve eşitlik ilkesi ile birlikte yansıtmaktadır¹⁹⁰. Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerinin finansmanı amacıyla aldığı vergiler bunları ödeyenler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Bu noktada önem kazanan husus, genellik ilkesinin vergi yükünün toplumun belirli kişi ya da kesimlerine yüklenmeyerek, ülkede yaşayan yerli ve yabancıların tümüne dağılmasını öngörmekte olduğudur¹⁹¹. Bu bakımdan vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde borçlular arasında

¹⁸⁷ Günday, ss. 160-161.

¹⁸⁸ Uygun, s. 120.

¹⁸⁹ Ali Rıza Gökbnar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, s. 4.

¹⁹⁰ Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları**, Sayı: 203, Ağustos 2005, s. 137.

¹⁹¹ Birol Terlemez, "1982 Anayasası'nda Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 100, Nisan 2001, s. 208.

ayırım yapmaksızın bu yetkiyi vergisini zamanında ödemeyen tüm mükellefler bakımından kullanması önem taşımaktadır.

Genellik ilkesi istisnasız herkesin vergi vermek zorunda olduğu anlamına gelmemektedir¹⁹². Maddede geçen “herkes” ifadesinin mali güç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira herkes deyimiyle ülkede ikamet etmekte olan tüm insanlar değil, mali gücü olan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olay ya da hukuksal durumla doğrudan ilişki kuran vatandaşlar ya da yabancılar anlaşılmaktadır¹⁹³. Bu durumda mali gücü yerinde olmayanların vergi dışında tutulmaları söz konusu olmakta ve vergi yükü mali gücü yerinde olanlar arasında paylaştırılmaktadır¹⁹⁴. Vergi yükünün, mali güce göre dağıtılmasını sağlama amacı dışındaki bir amaçla toplumun belirli kesimi üzerinde yoğunlaştırılması bu ilkeye aykırılık teşkil etmektedir¹⁹⁵.

Genellik ilkesine ilişkin önemle belirtilmesi gereken husus, bu ilkenin hayata geçirilmesinin yalnızca bu yolda oluşturulan maliye ve vergi politikalarının vergi kanunlarına normlar halinde yerleştirilmesi ile gerçekleşmeyeceğidir. İlkenin uygulanabilir olması için, vergi kanunlarının bireysel işlemler yapılarak uygulanmasında da vergi idaresine de görev düşmektedir¹⁹⁶. Bu bakımdan vergi idaresinin, mali gücüne göre kendisine vergi borcu terettüp ettiği halde bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen herkesten tahsil yetkisini kullanarak alacağını tahsil etmesi gerekmektedir.

Vergilerin genelliği ilkesi, eşitlik ilkesinin ön koşulunu oluşturmaktadır¹⁹⁷. Diğer bir ifadeyle eşitlik ilkesinin hayata geçirilebilmesi için genellik ilkesinin gereği gibi uygulanması gerekmekte olup, bu konuda vergi idaresine büyük görev düşmektedir.

1.5.4. Eşitlik İlkesi

Anayasa'nın 73'üncü maddesinden doğan bir diğer vergilendirme ilkesi vergide eşitlik ilkesidir. Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet

¹⁹² Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, Haziran 2008, (Anayasal), s. 167.

¹⁹³ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, (Vergilendirme Yetkisi), s. 62.

¹⁹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Hakkı Odabaş, “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:1, Haziran 2000, s. 149.

¹⁹⁵ Tavşancı, s. 137.

¹⁹⁶ Nezir Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994, s. 51.

¹⁹⁷ Çağan, Anayasa, s. 178.

düşüncelerinden geliştirilmiştir bulunmaktadır¹⁹⁸. Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen kanunların genel olmasını zorunlu kılmaktadır¹⁹⁹. Vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının ön koşulu olmakla birlikte, vergilendirmede eşitlik ilkesi daha geniş kapsamlı olup hukuk devletinin vergi adaleti anlayışını yansıtmaktadır²⁰⁰. Bu anlamda vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesini öngörmektedir²⁰¹. Anglo- Sakson hukuk sisteminde aynı durumda olanların aynı oranda vergilendirilmeleri “yatay eşitlik”, olarak adlandırılmakta ve hukuk devletinin kanun önünde eşitlik anlayışını yansıtmaktadır. Farklı durumda olanların ise farklı oranda vergilendirilmesinin ifade eden “dikey eşitlik” ise, sosyal devlet ilkesinin eşitlik anlayışına ilişkin olup, siyasal tercihe daha fazla yer vermektedir²⁰². Aslında Anayasa’nın 73’üncü maddesinde eşitliğe ilişkin özel bir ifade yer almamaktadır. Ancak maddede herkesin “mali gücüne göre” vergi ödemesi öngörülmüştür. Bu kapsamda bir ölçüt olan mali güç, eşitlik ilkesi ile birlikte okunarak bir vergileme ilkesi oluşturmaktadır²⁰³. Bu anlamda Anayasa’da öngörülen verginin mali güce göre ödenmesi, verginin genelliği ilkesi ile birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu sağlamaktadır²⁰⁴. Anayasa Mahkemesi de vergilendirme işlemlerinin eşitlik ilkesi kapsamında değerlendirilmesinde eşitliği genellik ve adalet ile birlikte ele almakta ve yorumlamasını 73’üncü maddenin vergiye ilişkin genel ilkelerini göz önünde bulundurarak yapmaktadır²⁰⁵.

Genellik ilkesinde olduğu gibi eşitlik ilkesi de 1789 Fransız İhtilali’nin ardından ilan edilen “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi”nde hükme bağlanmış bulunmaktadır²⁰⁶. Bu anlamda genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, 18’inci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleri olma özelliği taşımaktadır²⁰⁷.

Eşitlik ilkesinin şekli ve maddi olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Şekli anlamda eşitlik ilkesi; hiçbir kişisel özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasını ifade ederken, maddi anlamda eşitlik

¹⁹⁸ Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 225.

¹⁹⁹ Çağan, Anayasa, s. 178.

²⁰⁰ Çağan, Hukuk Devleti, s. 139.

²⁰¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (18.07.2017).

²⁰² Çağan, Anayasa, s. 178.

²⁰³ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009, (Vergi Hukuku), s. 55.

²⁰⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (18.07.2017).

²⁰⁵ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 90.

²⁰⁶ A. R. Gökbunar, s. 4.

²⁰⁷ Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 225.

ilkesi ise; aynı durumda olanların aynı işleme tabi tutulmasını öngörmektedir. Bu anlamda maddi anlamda eşitlik, kişilerin çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmalarını ve buna göre farklı muameleye tabi tutulmalarını gerekli kılmaktadır. Bugün genellikle Anayasa'nın 10'uncu maddesinde öngörüldüğü üzere kişilerin sınıflandırılmasında ve farklı muameleye tabi tutulmasında etnik köken, din, cinsiyet gibi özellikler uygulanmamaktadır²⁰⁸. Anayasa Mahkemesi'nin de belirtmiş olduğu üzere vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir. Diğer bir ifadeyle vergilemede eşitlik, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanmaktadır²⁰⁹.

Vergilendirmede eşitliğin sağlanmasında en büyük görev yasama organına düşmektedir²¹⁰. Ancak kanunlarda öngörülen kurallar uygulayıcılar tarafından hayata geçirilebildiği ölçüde başarılı olmakta ve anlam kazanmaktadır. Bu bakımdan kanunlarla öngörülen eşitliğin devamı için vergi idaresine de görev düşmektedir. Vergi idaresinin eşitliği tesis etmesi için kamu alacağını vadesinde ödemeyen herkese tahsil yetkisi çerçevesinde kanunların öngördüğü müdahaleyi yapması gerekmektedir.

Türkiye'de vergi inceleme oranlarının düşüklüğüne bağlı olarak beyanların doğruluk oranı azalmakta ve stopaj yoluyla vergilendirilen mükellefler, beyan usulüne göre vergilendirilen mükelleflere göre daha ağır bir vergi yükü altında kalmaktadır. Bu durum ise genellik ilkesinin yanı sıra eşitlik ilkesine de zarar vermektedir²¹¹. Buna ek olarak beyan usulünde vergilendirilen mükelleflerin vergilerini ödememe eğilimi içerisinde olmaları eşitsizliği körüklemektedir. Bu bakımdan eşitlik ilkesinin uygulanabilmesi için vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanmak suretiyle kamu alacağını tahsil etmesi bir gereklilik olmaktadır.

1.5.5. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet; güçsüzleri güçlüler karşısında gözeten, emek-sermaye ilişkilerini dengeleyen, sosyal adaleti sağlayan, işsizliği önleyen, çalışanların insanca yaşamaları için gerekli koşulları sağlayan, milli gelirin adalete uygun bir şekilde

²⁰⁸ Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 225.

²⁰⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (18.07.2017).

²¹⁰ Terlemez, s. 211.

²¹¹ İhsan Bahri Bellek, "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 105, Haziran 1997, s. 83.

dağıtılmasını sağlayıcı önlemler alan ve benzeri görevleri yerine getiren devlet olarak tanımlanmaktadır²¹².

Tanımında vurgulanan görevlerine uygun olarak sosyal devlet düşüncesi, sosyal barış ve sosyal adaletin sağlanması amacıyla, devletin sosyal ve ekonomik hayata aktif olarak müdahalede bulunmasını meşru ve gerekli gören bir devlet anlayışından doğmuş bulunmaktadır²¹³. Bu bakımdan sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla vergilerin tahsili devlet açısından bir yetki olmaktan öte bir görev olarak kabul edilmektedir²¹⁴. Gerçekten de devletin doğrudan doğruya bir ödün vermeksizin vergilendirme yoluyla özel mülkiyete el atarak bireylerin kamu özgürlüklerini sınırlaması ve bunu anayasal amaçlar doğrultusunda kullanması sosyal devletin zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkmakta ve bu durum sosyal devletin anayasal özgürlüklerin sosyal adalet uğruna sınırlanması özelliğine de uygunluk göstermektedir²¹⁵.

Anayasal bir ilke olarak sosyal hukuk devleti ilkesi devlete, sahip olduğu vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı doğrultusunda talimat vermektedir. Vergilendirme yetkisinin kullanımı esnasında mali amacın dışında sosyal nitelikli amaçlar da öne çıkabilmektedir²¹⁶. Bu kapsamda sosyal devlet ilkesi vergilerin bir taraftan sosyal adalet, sosyal gelir ve servetin yeniden dağılımı, diğer taraftan ise planlı kalkınma için gerekli özendirici önlemlerin alınmasında kullanılmasını öngörmektedir²¹⁷. Sosyal devletin öngördüğü bu amaçların gerçekleştirilmesi doğrultusunda bireylerin yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekmektedir. Aksi halde devlet, doğmuş olan talep etme hakkına bağlı olarak alacağını tahsil etme imkânına kavuşmaktadır²¹⁸.

1.6. TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMI

Vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımının hukuka uygun olması için belirli şartlar altında ve belirli ilkeler doğrultusunda kullanılması gerekmektedir. Bu bakımdan çalışmanın bu bölümünde tahsil yetkisinin kullanılabilmesi için gerekli şartlar ve bu sürece hâkim olan ilkeler incelenmektedir. Bu kısımda ayrıca tahsil

²¹² Uygun, s. 30.

²¹³ Bayraklı ve Odabaş, s. 150.

²¹⁴ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1-4, 1979, (Anayasal), s. 151-152.

²¹⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, (Yasallık), s. 124.

²¹⁶ Bayraklı ve Odabaş, s. 151.

²¹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 52.

²¹⁸ Güneş, Yasallık, s. 125.

yetkisi kapsamında kullanılan araçlar olan teminatın paraya çevrilmesi ve kefilin takibi ile haciz ve satış yolları diğer bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınmış olmaları nedeniyle yalnızca ana hatları ile incelenmiştir.

1.6.1. Tahsil Yetkisinin Kullanılabilme Şartları

Anayasa'nın 2'nci maddesinde de vurgulandığı üzere Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülmekte ve kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altına alınmaktadır²¹⁹. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında²²⁰ hukuk devletinden bahsederken vurgulamış olduğu gibi hukuk devleti "her eylem ve işlemi hukuka uygun..." olan devlettir. Bu bakımdan idarenin yapmış olduğu eylemlerin hukuka uygun olması önem taşımaktadır.

İdarenin gerçekleştirmiş olduğu eylemin hukuka uygun olabilmesi için, gerek eylemin dayanağını oluşturan bir işlem olması halinde işlemin, gerekse işlemin uygulanmasının sağlanması için kullanılan resen icra yetkisinin hukuka uygun olması gerektiği açıktır. Hukuka uygun olan idari bir işlemin idarece resen icrasının hukuka uygunluğu için ise bir takım şartların varlığı aranmaktadır²²¹.

Vergilendirmenin temel ilkelerinden olan kanunilik ilkesi tarh ve tahakkuk aşamalarının yanı sıra tahsil aşamasını da kapsamaktadır. Zira kanunla konulmuş olmasına rağmen bir verginin tahsili aşamasındaki keyfiliğin hukuk devleti ilkesine aykırı olacağı açıktır. Bu bakımdan vergilerin tahsili kanunlarla belirli kurallara bağlanmış bulunmaktadır. Bu ihtiyaçtan doğan 6183 sayılı Kanunun amacı her ne kadar devletin çıkarlarının korunması olsa da, idarenin keyfi hareketlerinin önüne geçilmesi ve bireylerin korunmasına yönelik olarak vergi ilişkisinin tahsil aşamasını kurallara bağlamakta ve kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır²²².

Gerçekten, özel hukuk ilişkilerinden doğan borçların ödenmesini dahi bir takım şekil şartlarına bağlayan kanun koyucunun, bu borçların ödenmemesi durumunda devletin araya girerek zor kullanmak suretiyle tahsilini öngörürken, ilişkinin bir tarafını kamu gücünün oluşturduğu kendi alacağı söz konusu olduğunda

²¹⁹ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4, (Hukuk Devleti), s. 137.

²²⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 27.03.1986 tarih ve E: 1985/31, K: 1986/11 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (02.09.2015).

²²¹ G. Şeker, ss. 26-27.

²²² H. Hüseyin Savaş, "Kamu Alacaklarında İptal Davası", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 48, Aralık, 2001, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm>, (03.03.2016).

tahsile ilişkin düzenleme yapmaması söz konusu değildir²²³. Bu kapsamda idarenin sahip olduğu tahsil yetkisinin hukuka uygun kullanıldığından söz edebilmek için geçerli olan bu şartlar çalışmada; yetkinin kanuni bir dayanağın olması, kanundaki usullere uygun kullanılması ve özgürlükleri zorunluluk ölçüsünde sınırılıyor olması olarak ele alınmaktadır.

1.6.1.1. Kanuni Bir Dayanağa İhtiyaç Duyulması

İdarenin resen icra yetkisini ancak ve ancak doğrudan kanun hükmü ya da kanun hükmünün uygulanmasına ilişkin alınan kararların yerine getirilmesi hallerinde kullanması mümkün olabilmektedir²²⁴. Diğer bir ifadeyle resen icra yetkisinin kullanılması kanunda açıkça öngörülmüş olmasına bağlıdır²²⁵. Zira resen icra yetkisi idareye verilmiş genel bir yetki olmayıp, istisnai bir yetki konumundadır. Bu bakımdan resen icra yetkisi olmadan bu yetkinin kullanılması hukuka aykırılık yaratmaktadır²²⁶.

Tahsil yetkisinin kullanımında kanuni bir izne ihtiyaç duyulması her şeyden önce hukuk devleti ilkesi ve onun uzantısı olan kanuni idare ilkesinden kaynaklanmaktadır. Ancak idarenin tahsil yetkisini kullanmasına yönelik kanundan doğan bir yetkiye duyduğu ihtiyaç yalnız hukuk devleti ilkesinden değil, aynı zamanda Anayasa'nın 13'üncü maddesinin bir gereğidir²²⁷. Zira idarenin tahsil yetkisini kullanması kişilerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Gün-day, resen icranın kişilerin ve toplumların temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıdığından yola çıkarak, hukuk devleti ilkesi ve kanunu idare ilkesi gereği kanuni bir dayanağa ihtiyaç duyduğuna vurgu yapmaktadır. Yazara göre bu tür bir kanuni izin ve dayanak olmaması halinde idarenin resen icra faaliyetinde bulunması mümkün olamamakta ve kendisine kanunla yetki verilmeksizin temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahale fonksiyon gaspına neden olmaktadır²²⁸.

Türk hukukunda vergiler ve diğer kamu alacaklarının zor alımına ilişkin ilk özel düzenleme, batılı anlamda vergilerin kabulünün ardından 1879 yılında Tahsil-i Emval Nizamnamesi ile yapılmış olup, daha sonra 1909 tarihinde yürürlüğe konulan

²²³ Kumrulu, İcra, s. 647.

²²⁴ Dursun, ss. 260-261.

²²⁵ Yıldırım ve diğerleri, s. 712.

²²⁶ G. Şeker, s. 27.

²²⁷ Dursun, s. 261.

²²⁸ Gün-day, ss. 243, 310.

Tahsil-i Emval Kanunu ise Cumhuriyet döneminden 1954 yılına dek uygulanmaya devam etmiştir. 01.01.1954 tarihinden itibaren ise halen yürürlükte olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur²²⁹. Tahsil yetkisi; 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş olup, buna göre kamu borcunun süresinde ödenmemesi durumunda bu kanun hükümlerine göre zorla tahsili yoluna gidilmektedir²³⁰. Diğer bir ifadeyle tahsil yetkisinin kanuni dayanağını 6183 sayılı Kanun oluşturmaktadır. Kanun'un 1'inci maddesinde tahsil yetkisini haiz kuruluşlar ile yetki kapsamına giren kamu alacakları belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre Kanun'da yetkili kılınmamış bir kuruluşça tahsil yetkisinin kullanılması ya da idarenin kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacak için bu yetkiyi kullanarak alacağını tahsil etmesi tahsil yetkisi olmaksızın hareket etmesi anlamına geleceğinden hukuka aykırı olacaktır²³¹.

Anayasa'nın 125'inci maddesi gereği idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olduğundan, yetkinin kullanımında idarenin kanunlara uygun davranması da önem arz etmektedir²³².

1.6.1.2. Kanundaki Usullere Uygun Kullanılması

Tahsil yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılıyor olmasının bir diğer şartı, bu yetkinin kanunda düzenlenmiş olan usullere uyularak kullanılıyor olmasıdır. Zira tahsil yetkisinin kanundaki usullere uygun olarak kullanılmaması durumunda idarece gerçekleştirilen işlem hukuka aykırı olacaktır²³³.

Tahsil aşamasını kurallara bağlayan 6183 sayılı Kanun'da tahsil yetkisinin kanundaki usullere uygun kullanıldığından söz edilebilmesi için de bir takım şartlar öngörülmüştür. Kanunda öngörülen bu şartlar; kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmiş olması, kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması, ödenmeyen alacaklar için ödeme emri tebliğ edilmiş olması ve ödeme emri ile verilen 15 günlük²³⁴ sürede ödeme yapılmamış olmasından ibarettir.

²²⁹ E. Öner, s. 184.

²³⁰ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 890.

²³¹ G. Şeker, s. 27.

²³² Bayraklı, İcra, s. 14.

²³³ G. Şeker, ss. 28-29.

²³⁴ 7061 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle yapılan değişiklikle 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7 günlük süre, 15 gün olarak uygulanacaktır.

1.6.1.2.1. Kamu Alacaklarının Tahsil Edilebilir Hale Gelmiş Olması

İdarenin tahsil yetkisini kullanabilmesi için kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle alacağın miktar olarak belirlenmesi, sonrasında ise tahakkuk etmiş olması gerekmektedir²³⁵.

Vergi alacaklarında ödenecek vergi miktarı tarh işlemi ile belirlenmektedir²³⁶. VUK'un 20'nci maddesinde verginin tarhı; "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir" şeklinde tanımlanmıştır. VUK'da olağan ve olağanüstü olarak nitelendirilebilecek çeşitli tarh yöntemleri öngörülmüştür. Öngörülen bu tarh yöntemlerinden beyana dayalı tarhiyat diğer gelişmiş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de esas tarh yöntemi olarak uygulanmaktadır. Diğer tarh yöntemleri olan ikmalen, resen ve idarece tarh yöntemlerine ise "ihtiyaç halinde" başvurulmaktadır²³⁷. Vergiler dışındaki diğer kamu alacaklarında da kamu alacaklarının miktar olarak belirlenmesi, para cezalarında cezanın idare tarafından tatbik edilmesi gibi idare tarafından gerçekleştirilen idari bir işlem ile olmaktadır²³⁸.

Kamu alacağının miktar olarak belirlenmesi işleminden sonra tahsil edilebilmesi için ödenecek duruma gelmiş olması gerekmektedir. Verginin ödenecek aşamaya gelmesi olarak tanımlanan verginin tahakkuku, tarh ve mükellefe tebliğ edilen vergiye ilişkin herhangi bir uyuşmazlığın olmaması ya da var ise çözümlenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır²³⁹.

2577 sayılı Kanun'un 7'nci maddesine göre özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde tarh işleminin mükellefe tebliğinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemelerinde dava açılabilir. Yine aynı kanunun 27'nci maddesine göre ise; "vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır". O halde tarh ve mükellefe tebliğ edilen bir verginin tahakkuk edebilmesi için mükellefin tarh edilen vergiye karşı dava açma süresi içerisinde dava açmaması ya da davanın aleyhine sonuçlanmış olması gerekmektedir. Bu sayede artık vergilendirme

²³⁵ Günday, s. 245.

²³⁶ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 87.

²³⁷ İsmail Hakkı Dura, "Tarhiyat Tek Tür Olamaz Mı?", **Vergi Sorunları**, Sayı: 256, Ocak 2010, s. 61.

²³⁸ Günday, s. 245.

²³⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, (Maliye), s. 160.

sürecinin son aşaması olan tahsil aşamasına gelinmiş olunmaktadır²⁴⁰. Mükellefin dava açma süresi içerisinde dava açmaması durumunda vergi hem tahakkuk etmekte hem de yargı yolu tükenmiş olduğundan kesinleşmektedir. Mükellefin tarh işlemine karşı dava açması durumunda ise tahakkuk mahkeme kararına kadar ertelenmektedir. Yargı yoluna başvurulması durumunda vergi, istinaf ya da temyiz yollarına başvurulmasından önce tahakkuk etmiş olmakta ancak yargı yollarının tüketilmemesi nedeniyle henüz kesinleşmemektedir²⁴¹.

Vergi davalarında tarh aşamasında açılan dava yürütmeyi kendiliğinden durdurur iken, idari davalarda yürütme kendiliğinden durmamaktadır²⁴². Bu durum “Danıştay’da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz” denilmek suretiyle 2577 sayılı Kanun’un 27’nci maddesinin 1’inci fıkrasında hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Bu bakımdan vergiler dışındaki kamu alacakları, bunları belirleyen idari işlemlerin ilgililerine tebliği üzerine tahakkuk etmiş olmaktadır²⁴³.

Vergiler dışındaki kamu alacaklarının tahakkukunda genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarındaki farklılığa vurgu yapılması önem taşımaktadır. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 17’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında Genel Bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edileceğine hükmedilmiştir. Genel Bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilebilmesi için, bu cezalara ilişkin idari yaptırım kararlarının kesinleşmesi şartı aranmaktadır. İdari para cezasının kesinleşmesi; idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmaması ya da kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması neticesinde idari para cezalarının takip edilebilir aşamaya gelmesi neticesinde olmaktadır. Buna göre; idari para cezalarına karşı süresi içerisinde yargıya başvurulmaması, başvurulmuş olması halinde ise verilen karara itiraz edilmemesi ya da itiraz edilmiş olsa bile cezanın itiraz üzerine verilen karar ile onanması halinde idari para cezası kesinleşmekte ve tahsil aşamasına geçilebilmektedir²⁴⁴. Bu bakımdan idari para cezalarından doğan kamu alacaklarının tahakkuk ve tahsili vergi alacaklarının tahakkuk ve tahsilinden daha sıkı şartlara

²⁴⁰ Pehlivan, Maliye, s. 115.

²⁴¹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, (TVS), s. 28.

²⁴² Bayraklı, Yargı, s. 37.

²⁴³ Günday, s. 245.

²⁴⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “442 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 12.05.2007, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (442), (30.12.2015).

bağlanmış bulunmaktadır. Zira vergi alacağı tarh işlemine karşı dava açılması halinde bu davanın reddedilmesi ile daha kanun yollarına başvurulmadan tahsil edilebilir hale geliyor iken, Genel Bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarında ancak kanun yolları tamamlandıktan sonra tahsil aşamasına geçilmesi söz konusu olabilmektedir²⁴⁵.

Kamu alacağı açıklanan bu aşamalardan sonra tahsil edilebilir hale gelmektedir. Ancak burada önemle belirtilmesi gereken husus, idarenin tahsil yetkisini kullanabilmesi için alacağın tahsil edilebilir hale gelmiş olmasının yeterli olmayıp, gerekli olan diğer koşulların da sağlanmış olması gerektiğidir.

1.6.1.2.2. Kamu Alacağının Vadesinde Ödenmemiş Olması

Tahakkuk aşamasını tamamlayan ve tahsil edilebilir hale gelmiş olan kamu alacağının ödeme süresinin son günü olan vadesinde²⁴⁶ ödenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde ifade edildiği üzere kamu alacaklarının ödeme süreleri özel kanunlarında belirtilmiştir. Özel kanunlarında ödeme süresi belirtilmemiş alacaklar ise tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Belirtilen bu sürelerde ödeme yapılmaması halinde ise aynı kanunun alacağın zorla tahsili yoluna başvurulmaktadır.

Özetle, borçlunun borcunu ödemesi halinde tahsil yetkisinin kullanılmasına gerek kalmamaktadır. Ancak, kamu alacağının vadesinde ödenmemesi halinde tahsil dairesince zor alım süreci başlatılmaktadır²⁴⁷.

1.6.1.2.3. Ödeme Emri Tebliğ Edilmiş Olması

Tahsil yetkisinin kullanılması borçluya ek maliyetler getireceği gibi, onurunun kırılmasına da yol açarak idare- mükellef ilişkilerine zarar verebilmektedir. Bu bakımdan ödeme emri tebliği ile borçluya borcunu ödeme konusunda süre verilerek bir hatırlatma yapılması ve gereğini yapmaması halinde ne gibi yaptırımlarla karşılaşacağı konusunda bilgi verilmesi amaçlanmaktadır²⁴⁸. Ödeme emri bu yönüyle borçluya borcunun ödenmesi için yapılan bir duyuru niteliği taşımaktadır. Ancak ödeme emrinin asıl önemli yönünü, alacaklı kamu idaresi bakımından tahsil

²⁴⁵ Günday, s. 246.

²⁴⁶ Bayraklı, İcra, s. 130.

²⁴⁷ Gerçek, Takip, s. 192.

²⁴⁸ Bayraklı, İcra, s. 131.

yetkisinin kullanımının ön şartı olması oluşturmaktadır²⁴⁹. Zira tahsil yetkisinin kullanılabilmesi için idarenin usulüne uygun bir ödeme emri tebliğ etmesi zorunluluğu bulunmaktadır²⁵⁰.

1.6.1.2.4. Ödeme Emri ile Verilen On Beş Günlük Sürede Ödeme Yapılmamış Olması

Vergi icra hukukunda ödeme emri tebliği ile vergi dairesi haciz öncesi son sözünü söylemiş olmaktadır. Bundan sonra karar vermek borçluya düşmektedir. Borçlunun verilen 15 günlük süre içinde vergi borcunu ödemesi halinde uyuşmazlık ortadan kalkmaktadır. Bu sayede devlet vergi, vergi cezası ve gecikme zammıyla birlikte alacağına kavuşmuş, borçlu açısından ise vergi borcu sona ermiş olmaktadır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun, 15 gün içinde borcunu ödememe yolunu seçmesi halinde ise, vergi idaresine tahsil yetkisini kullanma hakkı doğmuş olmaktadır²⁵¹.

Kamu borçlusu, kendisine tebliğ edilen ödeme emri üzerine 15 gün içinde borcunu ödemez, dava açmaz ya da dava açmış olsa dahi yürütmenin durdurulması kararı verilmez ise, idare borçlunun mal bildiriminde göstermiş olduğu mallarını haczetmek suretiyle alacağını tahsil edecektir²⁵². Bu nedenle kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin, hakkında zor alım yöntemlerine başvurulmasını engellemek için borcunu belirtilen sürede ödemek ya da aynı sürede dava açarak yürütmenin durdurulmasını istemekten başka şansı bulunmamaktadır²⁵³. Zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 27/4'üncü maddesi gereğince tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmamakta, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi davası açılmış olsa bile tahsil yetkisinin kullanılması mümkündür. O halde idarenin tahsil yoluna yetkisini kullanabilmesi için, borçlunun kendisine tanınan 15 günlük sürede ödeme yapmamasının yanı sıra mahkemeye başvurarak yürütmeyi durdurma kararı da aldırılmamış olması gerekmektedir²⁵⁴.

²⁴⁹ Özbacı, s. 556.

²⁵⁰ Betül Hayrullahoğlu, "Kamu İcra Hukuku Kapsamında Ödeme Emri İşlemi ve Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 119-120, Temmuz-Ağustos 2014, s. 253.

²⁵¹ Bayraklı, İcra, s. 139.

²⁵² Günday, s. 247.

²⁵³ Candan, AATUHK, s. 278.

²⁵⁴ Bayraklı, İcra, s. 132.

6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün²⁵⁵ içinde "böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı" iddialarıyla vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Maddeden de anlaşılacağı üzere dava sebepleri sırf tahsile ilişkin olmak üzere sınırlandırılmıştır²⁵⁶. Bunun nedeni borçluya tebliğ edilen kamu alacağında ya da vergide 30 günlük dava açma süresinin bulunmasıdır. Bilindiği gibi dava açma süresi hak düşürücü bir süredir. Bu süre içinde hukuki sakatlıkları ileri sürmeyen kişi bu hakkından vazgeçmiş sayılmaktadır. Bu noktadan sonra dava açmamış olan borçlunun idarenin işlemlerine rıza gösterdiği kabul edilmektedir²⁵⁷.

Her ne kadar madde hükmü ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık hallerinin sadece bu hususlarla sınırlı tutulduğu izlenimini verse de bu sayılan hukuka aykırılık halleri ödeme emrinin kural olarak sebep unsuruna ilişkin bulunmaktadır. Bu sınırlamanın ödeme emrinin diğer unsurları bakımından da geçerli olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Zira ödeme emrinin bir kısım hukuka aykırılıklarının yargı denetimi dışında bırakılması, hukuk devleti ilkesi ile Anayasa'nın 125'inci maddesinde yer alan idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu kuralı ile bağdaşmamaktadır²⁵⁸. Ayrıca idari işlemlere karşı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan dava sebeplerinden biri nedeniyle dava açılması mümkün olup bu sebepler tüm idari işlemler için geçerli olan idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri nedeniyle hukuka aykırı olmasıdır. Ödeme emri de bir idari işlem olduğuna göre, ödeme emri aleyhine bu nedenlere dayalı olarak dava açılması söz konusu olabilecektir²⁵⁹.

Açılan dava neticesinde verilen karar; ödeme emrinin iptali, ödeme emrinin kısmen iptali ve davanın kalan kısmının reddi ve davanın reddi şeklinde olabilmektedir. Birinci durumda ödeme emri düzenlendiği tarihten itibaren hiç düzenlenmemiş sayılmakta, ikinci durumda ise bu durum ödeme emrinin kısmen iptal edilen kısmı bakımından geçerli olmaktadır. Üçüncü durumda ise davacının talebinin haksız ve dava konusu ödeme emrinin hukuka uygun olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda borçlunun üst yargı organlarına başvuru hakkı

²⁵⁵ 7061 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle yapılan değişiklikle 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7 günlük süre, 15 gün olarak uygulanacaktır.

²⁵⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 163.

²⁵⁷ Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 427.

²⁵⁸ Candan, AATUHK, s. 292.

²⁵⁹ Bayraklı, İcra, ss. 139-140.

mevcuttur²⁶⁰. 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde ödeme emrinin iptaline yönelik olarak vergi mahkemesinde açılan davalarda verilen kararların kesin olduğu belirtilmiştir. Ancak, 2577 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesinde "vergi mahkemelerinin nihai kararlarının, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebileceği" belirtildiğinden 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde geçen hüküm geçersiz kalmaktadır²⁶¹.

Davaya konu edilen ödeme emrine ilişkin davası reddolunan kamu borçlusundan ödeme emrine konu olan kamu alacağı %10 zamlı olarak tahsil edilmektedir. Davanın reddi halinde alınan bu zam kötü niyetli borçluların gereksiz yere yargı organlarını meşgul edip borcun ödenmesini geri bırakmalarını önleme amacını taşımaktadır²⁶². Ancak borçludan bu zammın tahsil edilebilmesi için borçlunun temyiz isteminin Danıştay'da incelenerek nihai olarak reddedilmesi gerekmektedir²⁶³.

Kamu borçlusunun borcunu vadesinde ödememesi üzerine usulüne uygun ödeme emri tebliğ etmiş olan idare, borçluya tanınan 15 günlük sürenin sonunda borcun ödenmemiş olması, borçlu dava açmış olsa bile yürütmeyi durdurma kararı alınmamış olması ya da davanın reddi durumlarında alacağını tahsil etmek için zor alım sürecini başlatmaktadır.

1.6.2. Tahsil Yetkisinin Kullanım Süreci

Daha önce de ifade edilmiş olduğu gibi idari kararlar bazen sadece idareye borç yükleyebileceği gibi, bazı durumlarda ise kişilere kimi haklar sağlayabilmektedirler. İdari kararların icrasında sorun oluşturan son durumda ise idari karar ilgili oldukları kişilere borç yükleyebilmektedir. Bu durumda esas olan idari kararın gereğinin ilgililerce yerine getirilmesidir²⁶⁴. Kişilerin borçlarını herhangi bir zorlamaya gerek duyulmadan rızalarıyla ödemeleri, kanunlara saygı gösterilmesi ve sözleşmelere uyulması gerektiği hakkındaki genel düşüncenin bir sonucudur²⁶⁵. "Kıyametin yarın kopacağını bilsen bile elindeki fidanı dik, borcunu öde" sözünde de vurgulandığı gibi borçların ödenmesi ahlaki bir zorunluluktur. Ancak borçların

²⁶⁰ Gerçek, Takip, s. 199.

²⁶¹ Nilgün Serim, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi- Mal Bildiriminde Bulunmama Fili ve Yaptırımı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 58, Sayı: 2, 2008, ss. 7-8.

²⁶² Karakoç, Tahsil, ss. 159-160.

²⁶³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 25.01.1994 tarih, E: 1993/3406 K: 1994/356 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (14.03.2016).

²⁶⁴ Giritli, Bilgen ve Akgüner, ss. 889-890.

²⁶⁵ Taş, s. 3.

ödenmesinin salt kişilerin ahlak anlayışlarına bırakılması mümkün değildir. Bu nedenle hukuk düzeni borçların kendiliğinden ödenmemesi durumunda zor kullanmak yoluyla tahsilini öngörmektedir²⁶⁶.

İdari kararların bireylerce yerine getirilmemesi durumunda zora başvurma idarenin her zaman tercih ettiği bir yol değildir. Kanunlarda düzenlenen idari ve cezai yaptırımlara rağmen kararın yerine getirilmemesi durumunda idarenin kararı yerine getirme yetkisini haiz olmamasının kamu yararına aykırı olduğu açıktır. Bu sebeple idare, kararını resen yerine getirme gibi oldukça önemli bir ayrıcalığa sahiptir²⁶⁷.

Çalışmanın bu bölümünde idarenin sahip olduğu tahsil yetkisinin kullanım süreci açıklanmaktadır.

1.6.2.1. Tahsil Yetkisinin Kullanım Sürecinin Başlaması: Ödeme Emri Tebliği

Tahsil yetkisinin kullanım süreci, borçluya usulüne uygun olarak tebliğ edilen ödeme emri ile başlamaktadır. Danıştay ödeme emrini; “vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge” şeklinde tanımlamaktadır²⁶⁸. Tanımdan da anlaşılacağı üzere tahakkuk etmiş kamu alacağının vadesinde ödenmemesi halinde borçluya vergi dairesince ödeme emri tebliğ edilmekte, ödeme emrine rağmen borcun ödenmemesi durumunda ise zor alım yoluna gidilmektedir²⁶⁹. Bu durum 6183 sayılı Kanun’un 55’inci maddesinde kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı, ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin tür ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği ya da mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun zorla tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı²⁷⁰, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulması halinde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır. O halde kendisine ödeme emri tebliğ edilmiş borçlunun 15 gün içinde borcunu ödemesi ya

²⁶⁶ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 261.

²⁶⁷ Giritli, Bilgen ve Akgüner, ss. 890-891.

²⁶⁸ Bkz. Danıştay 13’üncü Dairesinin E: 1973/5383, K: 1974/2776 sayılı Kararı (Gerçek, Takip, s. 193).

²⁶⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 156.

²⁷⁰ Hapis ile hapisle tazyik farklı kavramlardır. Hapisle tazyik; mükellefi gereğinin ifası için zorlamayı, henüz işlenmiş suç yokken önceden bir uyarmayı içermektedir. Hapis cezasında ise; kişinin önceden kanunlarda suç olarak belirlenmiş olan, suçun tüm unsurlarını barındıran bir hareketinin neticesi söz konusu olmaktadır (Serim, s. 3).

da mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Borçlunun ayrıca 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi gereği ödeme emrine karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun hareketsiz kalmanın yanı sıra ödeme yapma, mal bildiriminde bulunma ya da dava açma yollarına başvurma olasılıkları mevcuttur. Borçlunun ödeme yapmayı seçmesi durumunda sona erecek olan zor alım süreci, diğer üç durumda devam edecektir.

Borçlunun mal bildiriminde bulunmayı tercih etmesi durumunda malı olmasa dahi bildirimde bulunma mecburiyeti bulunmaktadır. Borçlu mal bildiriminde bulunduktan sonra kamu alacağının ne şekilde tahsil edeceği idarece tespit edilmektedir. Burada önemli olan husus mal bildiriminin servet beyanı anlamına gelmediği ve bu sebeple yalnız borcunu karşılamaya yetecek miktarda bildirim yapılmasının yeterli olduğudur²⁷¹.

Ödeme emri ile belirtilen süre içinde borcunu ödemeyen borçlu, mal bildiriminde de bulunmaması halinde, mal bildiriminde bulununcaya dek, bir defayla sınırlı olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunmaktadır. Hapisle tazyik kararı, ödeme emri tebliğinden itibaren geçen 15 günlük²⁷² sürenin sonundan itibaren, tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hâkimince verilmekte ve Cumhuriyet Savcılığınca derhal yerine getirilmektedir²⁷³.

Ödeme emri konusunda belirtilmesi gereken önemli bir husus, ödeme emri tebliğinin icra takibi anlamına gelmediğidir. Ödeme emri zor alım aşamasından önce yapılmakta ve kamu alacağının takip ve tahsiline ilişkin hukuki bir işlem niteliği taşımaktadır²⁷⁴. Şekle bağlı bir idari işlem olan ödeme emrinin hukuka uygunluğu için idari işlemlerin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarına uygun düzenlenmiş olması zorunludur. Ödeme emrinin sebep unsurunu kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması oluşturmaktadır²⁷⁵. O halde ödeme emrinin hukuka uygunluğundan söz edebilmek için kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasının yanı sıra, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde belirtilen şekli hususlara uygun düzenlenmiş olması ve usulüne uygun tebliğ edilmiş olması şartları

²⁷¹ Serim, ss. 4, 7.

²⁷² 7061 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle yapılan değişiklikle 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7 günlük süre, 15 gün olarak uygulanacaktır.

²⁷³ Günday, ss. 246-247.

²⁷⁴ Karakoç, Tahsil, s. 106.

²⁷⁵ Candan, AATUHK, s. 279.

da aranmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasından yola çıkılarak ödeme emirlerinde bulunması gerekli hususları şu şekilde sıralamak mümkündür²⁷⁶:

- Borcun asıl ve ferilerinin nitelik ve miktarları,
- Borcun nereye ödeneceği,
- Süresinde ödenmediği halde borcun cebren tahsil edileceği,
- Süresinde ödeme yapılmadığında mal bildiriminde bulunulması gerektiği,
- Borçlunun mal bildiriminde bulunmaması halinde üç aya kadar hapis cezasına çarptırılacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirim halinde hapis ile cezalandırılacağıdır.
- Ayrıca, kendisine ödeme emri tebliğ edilen ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan kamu borçlularının bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve kamu idareleri ile bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretini vermek zorunda oldukları ve bu zorunluluğa uymamaları halinde verilecek cezalar da ödeme emirlerinde yer almaktadır.

Maddede sayılmamış olmakla birlikte Danıştay, düzenlenen ödeme emrinde dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediğinin tespit edilmesi üzerine bu durumun, 6183 sayılı Kanun'da yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını gösterdiği, dolayısıyla, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurduğu ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık oluşturduğu, bu nedenle, özel kanununda yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün²⁷⁷ içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde bu bilgiye yer verilmemiş olması nedeniyle, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığı yönünde karar vermiştir²⁷⁸. O halde madde metninde yer almamakla birlikte, borçlunun hukuki durumlarının korunması açısından düzenlenen ödeme

²⁷⁶ Özbalcı, s. 563.

²⁷⁷ 01.01.2018 tarihinden itibaren 15 gün.

²⁷⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 13.11.2006 tarih, E: 2005/2134 K: 2006/2156 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (07.02.2014).

emirlerinde dava açma süresinin ve dava açılacak yargı merciinin de belirtilmesi gerekmektedir²⁷⁹.

Özetle, kamu alacağının vadesi dolmuş olsa dahi, usulüne uygun bir ödeme emri tebliğ edilmeden tahsil yetkisinin kullanılması mümkün olamamaktadır²⁸⁰. Ödeme emri tebliği üzerine verilen 15 günlük sürede kamu alacağının ödenmemiş olması halinde ise sürenin sona ermesinin ardından zor alım yoluna başvurulmaktadır.

1.6.2.2. Tahsil Yetkisinin Kullanım Araçları

Tahsil yetkisinin kullanımında devlet, başkaca bir yol geliştirmeksizin, 6183 sayılı Kanun'da öngörülen teminatın paraya çevrilmesi ve şahsi kefilin takibi ile haciz ve satış araçları vasıtasıyla alacağının tahsili yoluna gidecektir. Zira aksi bir durumun hukuk devletiyle bağdaşmayacağı açıktır²⁸¹.

1.6.2.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Şahsi Kefilin Takibi

Teminatın paraya çevrilmesine yönelik düzenleme 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde yer almaktadır. Buna göre; karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı vadesinde ödenmemesi halinde, borcun 15 gün²⁸² içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam edileceği borçluya bildirilmektedir. Buna rağmen 15 gün içinde borcun ödenmemesi durumunda ise teminat paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilmektedir.

Teminata bağlanmış olan ve vadesinde ödenmemiş bulunan kamu alacağının derhal paraya çevrilmesi kanun koyucu tarafından kabul edilmemiş borçlunun menfaati açısından öncelikle kendisine bildirimde bulunularak 15 günlük süre verilmesi istenmiştir²⁸³. 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde, kamu alacağının diğer şekillerle cebren tahsiline devam olunacağı hususunun borçluya bildirilmesinin gerekli görülmesinin nedeni ise, kamu alacağı için gösterilen teminatın vade tarihine kadar değerini tamamen veya kısmen yitirmesi ihtimalinin

²⁷⁹ Yerlikaya, s. 426.

²⁸⁰ Gerçek, Takip, s. 193.

²⁸¹ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 130.

²⁸² 7061 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle yapılan değişiklikle 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7 günlük süre, 15 gün olarak uygulanacaktır.

²⁸³ Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (İcra), s. 174.

bulunmasıdır²⁸⁴. Danıştay, kamu alacağının teminatla karşılanamayan kısmının ise ödeme emri ile takip edilmesi gerektiğini ifade etmektedir²⁸⁵.

Kanun'un 11'inci maddesine göre teminat gösteremeyen borçlular tarafından gösterilen muteber şahıs, vergi idaresinin kabul etmesi durumunda müşterek müteselsil borçlu olmaktadır. Bu bakımdan borçlunun borcunu ödememesi durumunda, hakkındaki takibin sonuçsuz kalması beklenmeden şahsi kefile gidilmesi mümkün olabilmektedir²⁸⁶. Kanun'un 57'nci maddesine göre de kefil ve yabancı şahıs veya kurumların temsilcilerinin, bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip edilmeleri mümkün olabilmektedir.

Kamu borçlusu tarafından süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının gösterilmiş olan teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi ile tahsil edilmesi borçlunun daha ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmadan devletin alacağına kavuşmasını sağlaması bakımından önem taşımaktadır²⁸⁷.

1.6.2.2.2. Haciz ve Satış

Zor alım yöntemleri içinde en önemli ve en fazla uygulanan yol olan haciz yolu ile takip, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve mallarına, vergi idaresince zorla el konulması ve bunların satılarak paraya çevrilmesi yoluyla kamu alacağının tahsiline imkân veren bir tahsil yoludur²⁸⁸.

6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinde; borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur denilmek suretiyle haciz işleminin kanuni dayanağı oluşturulmuştur.

İcra ve İflas hukukunda ancak bir hâkim kararıyla ve icra daireleri aracılığıyla uygulanabilen haciz yolu, vergi icra hukukunda idari bir tasarruf niteliği taşıyan icrai bir kararla ve idarenin tahsil yetkisi çerçevesinde uygulanabilmektedir²⁸⁹. Bu kapsamda vergi idaresi, Kanun'un menkul malların haciz ve satış usulüne ilişkin 77-87'nci maddeleri ile gayrimenkul malların haciz ve satış usulüne ilişkin 88-99'uncu

²⁸⁴ Candan, AATUHK, s. 285.

²⁸⁵ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 07.01.2010 tarih ve E: 2008/2893, K: 2010/45 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 285).

²⁸⁶ Karakoç, İcra, s. 174.

²⁸⁷ Gül Soner, **Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2012, s. 132.

²⁸⁸ Gerçek, Takip, s. 209.

²⁸⁹ Taş, ss. 22-23.

maddelerine göre gerçekleştireceği işlemlerle ödenmeyen kamu alacaklarını tahsil edebilmektedir.

1.6.2.3. Tahsil Yetkisinin Kullanım Sürecine Hâkim Olan İlkeler

Vergi idaresinin sahip olduğu en önemli yetkilerden biri olan tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde idarenin bir takım ilkelere bağlı kalarak süreci yürütmesi gerekmektedir. Bu ilkeler aynı zamanda idareye tahsil yetkisinin kullanımı sırasında yol gösterici olmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde bu ilkeler; malvarlığı ile sorumluluk ilkesi, menfaatler dengesinin gözetilmesi ilkesi, usul ekonomisi ilkesi ve alacaklının para ile tatmini ilkesi olarak ele alınmaktadır.

1.6.2.3.1. Malvarlığı İle Sorumluluk İlkesi

İcra hukukunda kural olarak borçlu, borçlarından ötürü malvarlığı ile sorumlu tutulabilmektedir. Bu sebeple tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde borçlunun malvarlığının borcunu karşılamaya yetecek kısmı haczedilerek paraya çevrilmek suretiyle alacak tahsil edilmektedir²⁹⁰. Bu ilkenin de bir sonucu olarak tahsil yetkisinin konusunu borçlunun kendisi değil, malvarlığı oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle modern icra hukuku kamu gücünü borçlunun şahsına değil, malvarlığına yöneltmektedir²⁹¹.

İnsani ya da sosyal gereksinimlerin karşılanabilmesi zorunlu olduğundan, tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde borçlunun malvarlığı ile sorumluluğunun da bir sınırı mevcuttur. Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun'da haczedilemeyecek mallar ile kısmen haczedilebilecek gelirlere yer verilmiştir. Vergi idaresinin zor alım sürecinde bu mal ve gelirlerin tahsilinde bu düzenlemelere uygun davranması önem taşımaktadır.

1.6.2.3.2. Menfaatler Dengesinin Gözetilmesi İlkesi

Kamu idarelerinin başta vergiler olmak üzere, kamu gelirlerinin tahsilinde herhangi bir alacaklı gibi davranmaları mümkün değildir. Zira kamu borçluları özel hukuk borçlularından farklı durumdadır. Bu durum devlet ile mükelleflerin ilişkilerinin

²⁹⁰ Karakoç, İcra, s. 58.

²⁹¹ Gerçek, Takip, s. 16.

tek seferlik değil, sürekli olmasından kaynaklanmaktadır. Özel hukuk alacaklısını, alacağını tahsil ettikten sonra borçlunun durumu ilgilendirmeyebilirken, kamu alacaklısı için kamu borçlusunun borcunu ödedikten sonraki durumu önem taşımaktadır. Zira kamu borçluları kamu idarelerinin gelir kaynaklarıdır²⁹². Kamu hizmetlerinin sürekli ve istikrarlı bir şekilde sunulması gerektiği için devletin borçlunun kamu alacağı tahsil edildikten sonraki durumunu da düşünmesi ve gözetmesi gerekmektedir. Aksi halde devlet, kendi gelir kaynağını yok etmiş olacaktır²⁹³. Bu sebeple vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde borçlunun menfaatlerini mümkün olduğunca gözetmesi gerekmektedir. Bu durum ayrıca 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin de gereğidir.

Ancak Neumark'ın da belirtmiş olduğu gibi, borçlunun menfaatleri gözetilirken "mümkün olduğu kadar kolaylık, gerektiği kadar sertlik" ilkesinin ölçü alınması gerekmektedir²⁹⁴. Bu anlamda kötü niyetli borçlular için kanunda haksız çıkma zammı gibi belli yaptırımlar öngörülmüştür.

1.6.2.3.3. Usul Ekonomisi İlkesi

Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan işlemlerinin mümkün olduğunca çabuk ve az masrafla gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu sayede hem kamu alacaklısı alacağına daha hızlı kavuşmuş hem de borçlu borcundan daha kısa sürede ve daha az ilave masrafla kurtulmuş olmaktadır. Bu kapsamda tahsilatta çabukluk zor alım işlemlerinin mümkün olduğunca çabuk sonuçlanması anlamına gelirken, az masraflı olması ise takip ve tahsil masraflarının düşük olmasını ifade etmektedir²⁹⁵.

Usul ekonomisi ilkesine uygun hareket edilmesi borçlunun hak arama hürriyeti bakımından da önem arz etmektedir. Zira hak aramanın son ve fiili noktası olan zor alım faaliyeti, uzun, karmaşık ya da pahalı hale geldiğinde hak arama özgürlüğü zedelenmekte ve anlamını kaybetmektedir. Bu bakımdan usul ekonomisi ilkesi adil yargılanma hakkı bakımından da önem taşımaktadır²⁹⁶.

²⁹² E. Öner, s. 189.

²⁹³ Kumrulu, İcra, s. 653.

²⁹⁴ Gerçek, Takip, s. 15.

²⁹⁵ Karakoç, İcra, ss. 59-60.

²⁹⁶ Muhammet Özeken, **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 82.

Kamu alacaklarının en az masrafla ve en kısa zamanda tahsil edilmesi hedefi 6183 sayılı Kanun'un gerekçesinde de yer almaktadır. Ancak bu ilkenin uygulanabilmesi için öncelikle iyi bir mevzuatın ve etkin ve teşkilatın oluşması gerekmektedir. Bunun için kaynakta kesme ya da tahakkuku tahsile bağlı vergiler gibi modern tahsil yöntem ve tekniklerinin mevzuata dâhil edilmesi ve ayrıca mevzuatın açık, anlaşılır ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Tahsilatın mümkün olduğunca hızlı ve ucuz yapılabilmesi için teknolojik gelişmelerden yararlanılması da gerekmektedir. Bu bakımdan e-devlet uygulamaları ve internet vergi dairesi uygulamalarının ilkenin uygulanabilirliğine sağladığı katkılar önemlidir²⁹⁷.

1.6.2.3.4. Alacaklının Para İle Tatmini İlkesi

Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde hâkim olan bir diğer ilke alacaklının para ile tatmini ilkesidir. Buna göre borçlunun el konulan malları, borcuna karşılık olarak alacaklıya devredilmemekte, bu mallar satılmak suretiyle paraya çevrilerek alacaklılara borç ödenmektedir. Paraya çevirme prensibi de denilen bu ilkeye göre kamu alacağının tahsili, borçlunun mal varlığına el konulduğu an değil, bunların paraya çevrildiği an gerçekleşmektedir²⁹⁸.

Alacaklının para ile tatmini ilkesinde ayrıca “amaca uygun ya da etkin paraya çevirme” den de söz edilmesi mümkündür. Bu kapsamda, düşük meblağda bir alacak için borçlunun büyük bir malvarlığının paraya çevrilmemesi gerekmektedir. Ayrıca haczedilen malların paraya çevrilmesi sürecinde de malın hak ettiği değerden alıcı bulması için gerekli önlemlerin alınması ve satış işleminin değerinin çok altında bir bedelle gerçekleşmemesine çalışılması gerekmektedir²⁹⁹.

²⁹⁷ Gerçek, Takip, s. 18.

²⁹⁸ Gerçek, Takip, s. 17.

²⁹⁹ Özekes, ss. 96-97.

İKİNCİ BÖLÜM

TAHSİL YETKİSİNİN SINIRLARI

Bir yetkinin sınırları, o yetkinin hangi ilke ve kurallara bağlı olarak kullanılacağını ifade etmektedir³⁰⁰. Vergi idaresi tahsil yetkisinin kullanımında anayasal ilkeler ve kanuni düzenlemelere bağlı kalmak durumundadır. Bu bakımdan vergi idaresinin tahsil yetkisinin sınırlarını anayasal ilkeler ile idari işlemlere özgü hususları düzenleyen ve yetki kullanımını erteleyen ya da sona erdiren hukuk kurallarından doğan sınırlar açısından incelemek mümkündür.

2.1. ANAYASAL İLKELERE İLİŞKİN SINIRLAR

İdarenin tahsil yetkisinin kaynağını oluşturan 6183 sayılı Kanun'un sınırını Anayasa oluşturmaktadır³⁰¹. Bu bakımdan idare, tahsil yetkisini kullanırken anayasal ilkelere bağlı kalmak durumundadır.

Osmanlı döneminde “kanun-i esasi” olarak adlandırılan ve Anadolu hareketiyle birlikte “teşkilat-ı esasiye kanunu” adını alan Anayasa, bir devletin temel kuruluşu, örgütlenişi ve işleyişini düzenleyen kurallar bütünüdür³⁰². Bazı yazarlarca Anayasa kavramının ilk olarak Yunan siyaset teorisi ve uygulamasında ortaya çıktığı ve Anayasa anlamına gelen “constitution” teriminin Aristo'nun “politeia” kavramından türediği ileri sürülmektedir³⁰³. Anayasa devlet yapısının temelidir. Devlet kuruluşlarının yapısı ve düzeni, bu kuruluşların yetkileri, görevleri ve birbirleriyle olan ilişkileriyle karşılıklı durumları devlet ve bireylerin haklarıyla ödevleri, bu hukuksal yapının bütünüdür³⁰⁴. Devletin temeli olduğu gibi vergi hukukunun da temel kaynağı olan ve vergi kanunlarına güç veren Anayasa'nın³⁰⁵ 11'inci maddesinde “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz” denilmek suretiyle Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü vurgulanmıştır.

³⁰⁰ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 40.

³⁰¹ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I, Genel Esaslar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 698.

³⁰² Mümtaz Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1986, s. 7.

³⁰³ Mustafa Erdoğan, **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 6.

³⁰⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin, 15.04.1975 tarih, E: 1973/19, K: 1975/87 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (01.09.2015).

³⁰⁵ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 16.

Anayasacılık iktidara getirilecek sınırlamaların bilimidir³⁰⁶. Hukuken en üst kanun niteliği taşıyan Anayasa ve kanunlar genel olarak ait oldukları bölge ya da ülkenin gerçekleştirmek istediği eylem ve işlemlerin sınırının belirlenmesinde yol gösterici, gerçekleştirdikleri eylem ve işlemlerde ise denetleyici rol oynamaktadır³⁰⁷. Diğer bir ifadeyle Anayasaların esas amacı iktidarın sınırlandırılması ve yönetenlerin kanunlara ve kurallara uymalarının sağlanmasıdır. Bu bağlamda iktidarı sınırlandıran Anayasa'ya sahip olan bir ülkenin anayasal devlet niteliğinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır³⁰⁸. Zira “anayasal devlet, anayasanın bireylerin dokunulmaz alanlarını korumak üzere siyasi yönetim üzerinde etkili bir kısıtlayıcı olarak işlev gördüğü devlettir”³⁰⁹. Bu anlamıyla anayasal devlet, hükümetlerin sahip oldukları güç ve yetkilerini anayasal sınırlar dâhilinde kullanmalarını ve bu güç ve yetkilerin yargısal denetime tabi olmasını gerektirmektedir³¹⁰.

Günümüz çağdaş demokrasisinde hemen hemen tüm ülkelerin yazılı ya da geleneksel tarzda Anayasa ve kanuni düzenlemelere sahip oldukları bilinmektedir. Bu anayasaların çoğunda temel hak ve özgürlükler ve bu hak ve özgürlükleri sınırlamanın sınırlarına yönelik düzenlemeler yer almaktadır³¹¹. Bu bakımdan idarenin, kaynağını 6183 sayılı Kanun'dan alan tahsil yetkisini kullanımında anayasal düzenlemelere bağlı kalmak zorunda olduğu ve dolayısıyla anayasal düzenlemelerin idarenin tahsil yetkisini sınırladığı açıktır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin 1982 Anayasası'nın 12'nci maddesinde de herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğuna hükmedilmiştir. Ancak vergi, kişilerin topluma ve diğer kişilere olan ödevi olması nedeniyle özgürlüklerin “kamu yararı” amacına bağlı olarak sınırlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu noktada önemle belirtilmesi gereken husus özgürlüklerin asıl, sınırlamanın ise istisnai olduğudur. Bu nedenle özgürlükleri sınırlamanın sınırlarının Anayasa'da belirtilmesi gerekmektedir³¹². Nitekim Anayasa'nın 13'üncü maddesinde bu hak ve hürriyetlerin, özlere dokunulmaksızın, yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği; bu sınırlamaların, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna,

³⁰⁶ Erdoğan, s. 6.

³⁰⁷ Mehmet Tosuner ve Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, s. 23.

³⁰⁸ Saraç, s. 120.

³⁰⁹ Erdoğan, ss. 18-19.

³¹⁰ Coşkun Can Aktan, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz 1998, s. 16.

³¹¹ Tosuner ve Öz, s. 23.

³¹² Güneş Yılmaz, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 195.

demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. 13'üncü madde temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını düzenleyen bir çerçeve niteliğindedir. 13'üncü maddede yer verilen düzenlemeler, diğer tüm temel hak ve özgürlükler için de geçerlidir. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ancak 13'üncü maddede belirlenen şartlar ve sınırlar dâhilinde mümkün olabilmektedir³¹³.

O halde kişilere tanınan bu hak ve hürriyetler idarenin tahsil yetkisini sınırlamakta ve bu süreçte idarenin kişilerin temel hak ve hürriyetlerini ölçülülük ve kanunilik ilkeleri gibi temel bazı ilkelere uyarak gözetmesini zorunlu kılmaktadır. Gerçekten de icra hukuku gibi devletin zor kullanma yetkisinin mevcut olduğu, kişilerin malvarlığı ve kişilik haklarını doğrudan etkileyen ve temel haklara gerek hukuki gerekse fiili olarak temas eden bir hukuk dalının, temel hak ve hürriyetleri göz ardı etmesini düşünmek dahi mümkün değildir³¹⁴.

Özetle, bir kamu hukuku kavramı olarak tahsil yetkisi, devlete tanıdığı hakların yanı sıra bazı ödevler de yüklemektedir. İşte bu ödevler tahsil yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır³¹⁵. Çalışmanın bu bölümünde, vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde bağlı olduğu sınırlar açıklanacaktır.

2.1.1. Hukuk Devleti İlkesine İlişkin Sınırlar

Günümüz çağdaş devletlerini demokratik hukuk devleti düzenine getiren adımların en önemlilerinin vergiler başta olmak üzere mali olgular olduğu öteden beri bilinmektedir. Hatta parlamentoların asıl doğuş nedenlerinin de vergiler olduğu ifade edilmektedir. Tarih boyunca yönetilenlerin kendilerinden istenilen mali yükümlülükler üzerinde alınma nedenleri, şekilleri, ağır olmaları ve keyfi bir biçimde harcanmaları gibi konularda söz sahibi olmak istemeleri sonucu ortaya çıkan savaşlar ve çatışmalar neticesinde bu yükümlerin dengelenmesi ve bireylerin söz sahibi olmaları sağlanmıştır. Bu durum fermanlar, bildiriler ve nihayet anayasalara çeşitli ilkelerle girmiş bulunmaktadır³¹⁶. Bu ilkelerin en önemlilerinden biri şüphesiz hukuk devleti ilkesidir. Bireylerin haklarının devlet karşısında artması ve güçlenmesi ile devletin meşruluğunun bir sınırı olarak hukuk devleti ilkesi günümüz çağdaş

³¹³ Kemal Gözler, "Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri (Anayasanın 13'üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme)", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 59, Sayı: 2001/4, s. 53.

³¹⁴ Özekes, s. 21.

³¹⁵ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi), s. 6.

³¹⁶ Güneş, Anayasal, s. 163.

anayasalarında benimsenmiş bulunmaktadır³¹⁷. Zira günümüzde çağdaş bir devlet olabilme ve hukukun üstünlüğünü hayata geçirebilmenin yolu hukuk devleti olmaktan geçmektedir³¹⁸.

Hukuk devleti kavramı ilk kez Alman bilim adamları Baehr ve Gneist tarafından idari işlemlerin yargısal denetimine imkân sağlanması amacıyla kullanılmıştır. Başlangıçta kanunilik ilkesi ile eş anlamlı olarak kullanılan ilke, temel hak ve hürriyetlerin korunması amacıyla anayasalarda yer almıştır³¹⁹. Siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiş olan hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülmekte ve kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altına alınmaktadır³²⁰.

Kanunlara bağlı devleti ifade eden hukuk devletinde, devletle kişiler arasındaki ilişkiler kanunla düzenlenmektedir³²¹. İlk kez 1860'larda Almanya'da kullanılan ve Polis Devleti anlayışının karşısı olarak doğan ve ondan sonra gelinen aşama olan Hukuk Devleti³²² en geniş haliyle egemenliğin kişilerden uluslara geçmesi ve çeşitli kurumlar aracılığıyla kullanılmasının yanı sıra hukuk kurallarının onu koyanlar da dâhil olmak üzere tüm kişi ve kuruluşları bağlaması anlamına gelmektedir³²³. Almanya ve Fransa gibi Kara Avrupası Hukuk Sistemi'nde "hukuk devleti" şeklinde ifade edilen ilke, Anglo-Sakson ülkeleri başta olmak üzere pek çok ülkede "hukukun üstünlüğü" olarak bilinmektedir³²⁴.

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti "...demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir". 1982 Anayasası'nda hukuk devletine büyük önem atfedilmiş, gerek milletvekillerinin gerekse cumhurbaşkanının yemininde "hukukun üstünlüğüne" vurgu yapılmıştır. Ayrıca tüm kamu görevlilerinin faaliyetlerinde Anayasa ve kanunlara uygun davranmaları ve hâkimlerin verdikleri kararlarda Anayasa, kanunlar ve hukuka bağlı kalmaları hüküm altına alınmıştır. Bu

³¹⁷ Özekes, s. 122.

³¹⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, "Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2001, Sayı: 2, (Hukuk Devleti), s. 31.

³¹⁹ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı", **Hukuk Devleti Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4**, (Ed. Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayınları, İstanbul, 1998, (Ed. Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayınları, İstanbul, 1998, (AYM), ss. 148-149.

³²⁰ Çağan, Hukuk Devleti, s. 137.

³²¹ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s.67.

³²² Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 105.

³²³ Ramazan Çağlayan, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, 1998, s. 42.

³²⁴ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, ss. 104-105.

sayede salt yasama, yürütme ve yargı erklerinin hukuk devletine bağlılığının vurgulanmasıyla yetinilmemiş, bu organların görevlerini icra edecek kişilere de somut yükümlülükler yüklenmiştir³²⁵.

Bir devletin hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için salt hukuk kurallarının konulmuş olması yeterli olmayıp, bu kuralların bireylerin hukuki güvenliklerini sağlaması şartı da aranmaktadır³²⁶. 1961 Anayasası'ndan beri hukuk devleti ilkesine büyük önem veren ve bunu birçok kararında başvurduğu ölçü normlardan biri haline getiren Anayasa Mahkemesi³²⁷ bu kavrama getirdiği tanımda bazı esaslara vurgu yapmaktadır. Bu esasların başında; insan hakları ve adil bir hukuk düzeninin yanı sıra, devletin her türlü eylem ve işlemlerinde hukuka ve Anayasa'ya uyması ve yine her türlü eylem ve işlemin yargı denetimine tabi olması gelmektedir³²⁸.

Anayasa Mahkemesi bir kararında³²⁹ hukuk devletini "... insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan bir devlet..." olarak tanımlamıştır. Bir diğer kararında³³⁰ yine aynı hususlara vurgu yaparak hukuk devletini;

... her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet

şeklinde tanımlamıştır.

Hukuk devleti ilkesi sanılanın aksine hukuki bir ilke olmaktan çok siyasi bir idealden ibarettir. Keyfi yönetimin karşıtı olan hukuk devleti meşruluğunu kendi varlığından değil, aksine hukuktan alan devlet anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle hukuk devleti devletin yasallığını değil, hukukun devlet üzerindeki egemenliğini ifade etmektedir³³¹. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus

³²⁵ Özkes, s. 120.

³²⁶ Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", **Vergi Dünyası**, Yıl: 26, Sayı: 307, Mart 2007, s. 199.

³²⁷ Aliefendioğlu, AYM, s. 154.

³²⁸ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 106.

³²⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 11.10.1963 tarih ve E: 1963/124, K: 1963/243 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (02.09.2015).

³³⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 27.03.1986 tarih ve E: 1985/31, K: 1986/11 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (02.09.2015).

³³¹ Erdoğan, s. 21, 115.

hukuk devletinin kanun devleti ile aynı anlama gelmediğidir. Hukuk kavramının kanun kavramını aşmasına bağlı olarak hukuk devleti de kanun devletinin daha üstünde yer almaktadır. Her kanunlu sistemin mutlak surette hukukun üstünlüğüne dayandığını söylemek yanlıştır. Zira kanunlar da baskıcı ve adaletsiz olabilmektedir. Monarşilerde ya da diktatörlüklerde kanunun olması bunların hukuk devleti olarak nitelendirilmeleri için yeterli değildir. Bu bakımdan hukukun üstünlüğü kanunun üstünlüğünden daha koruyucudur³³².

Hukuk devleti ilkesinin temel gerçekleşme şartını Anayasa'ya saygı oluşturmaktadır. Ancak bir ülkenin hukuk devleti niteliği kanunlarının Anayasa ve üst kurallara uygun olması ile değil, ancak çağdaş demokratik esaslara aykırı olmaması ile sağlanabileceğinden günümüzde salt hukuk devleti söylemi yeterli olmayıp, “demokratik hukuk devleti” niteliğinden söz edilmektedir. Zira hukuk devleti, insan hakları ve özgürlüklere dayalı çoğulcu ve iktidar seçeneklerine açık demokratik sistemin gerçekleşmesine hizmet ettiği ölçüde faydalı olabilecek bir ilkedir³³³. O halde demokrasilerin kusursuz işleyebilmelerinin şartı devletin “hukuk devleti” niteliği taşımasıdır. Bu da ancak kişileri ve kurumları kaynağı ne olursa olsun keyfi karar ve uygulamaların muhtemel zararlarına karşı koruyacak kural ve kurumların benimsenmesi ile mümkündür³³⁴. Diğer bir ifadeyle hukuk devleti ilkesi bir taraftan kanunların, diğer taraftan da idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasını gerektirmektedir. Zira hukuk devletinin önemli bir ögesi devlet organlarının hukuka bağlılığıdır. Bu bağlılık da yargısal denetim ile sağlanmaktadır³³⁵.

Hukuk devletinde uyulması zorunlu temel ilkelerden biri de hukuki güvenlik ilkesidir. Anayasa'da öngörülen temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının ve insan haklarının yaşama egemen kılınmasının önkoşulu olan ³³⁶ hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temel ilkelerinden bir tanesini oluşturmaktadır³³⁷. Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, davranış ve tutumlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri anlamını taşımaktadır³³⁸.

³³² Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 105.

³³³ Güneş, Yasallık, s. 119.

³³⁴ Saraç, s. 120.

³³⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 189.

³³⁶ Mehmet Batun, “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, 2010, s. 262.

³³⁷ Tavşancı, s. 140.

³³⁸ Çağan, Anayasa, s. 180.

Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön koşulu, devletin kendi koymuş olduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır³³⁹. Bu açıdan hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır³⁴⁰.

Kuşkusuz ki tüm hukuk dallarında hukuk devletinin görünümüne rastlanmaktadır. Ancak bir devletin gerçek bir hukuk devleti olup olmadığı bazı alanlarda daha net bir şekilde anlaşılmaktadır³⁴¹. Bu alanlardan biri de vergi hukukudur. Vergi hukuku devletin bireylerin kişisel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içerisinde³⁴². Diğer bir ifadeyle hukuk devleti kavramı vergi hukuku bakımından bir sınır niteliği taşımaktadır. Zira devlet gerek sahip olduğu vergilendirme yetkisi, gerekse ödenmeyen vergilerin tahsili etkisi aracılığıyla bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Bu bakımdan hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının sahip oldukları bu yetkileri keyfi olarak kullanmalarının önüne geçilmeye çalışılmakta³⁴³ ve devlete eylemlerinde yasaklayıcı bir alan çizilirken, bireylere de çizilen sınırların aşılmayacağına yönelik güvence sağlanmaktadır³⁴⁴. Anayasa Mahkemesi bir kararında³⁴⁵ “...Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez...” demektedir. Bu noktada vergi hukuku özelinde vergi icra hukukunun önemi daha da ortaya çıkmaktadır. Zira kamu alacaklarının zorla tahsili sırasında kişilerin temel hak ve özgürlüklerine dokunulmakta ve ölçünün tutturulamaması durumunda da hakların ihlal edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan idarenin tahsil yetkisini kullanımında hukuka uygun hareket etmesi büyük önem taşımaktadır. İdarenin bu yetkisini kullanımında insan hakları ve hukukun genel değerlerine saygılı olması gerekmektedir. Burada önem kazanan husus bu durumun sadece kanuni düzenlemelerle sağlanmış olmasının yeterli olmadığı, uygulamanın da bu doğrultuda gelişmesinin zorunluluğudur³⁴⁶.

³³⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

³⁴⁰ Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 207.

³⁴¹ Özekes, s. 125.

³⁴² Çağan, Hukuk Devleti, s. 137.

³⁴³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 39.

³⁴⁴ Bayraklı ve Odabaş, s. 147.

³⁴⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (02.09.2015).

³⁴⁶ Özekes, s. 127.

Hukuk devleti ilkesi kapsamında idarenin tahsil yetkisini kullanımında korunması gereken temel hak ve hürriyetler başlıca; insan onuru, kişiliğin ve kişi özgürlüklerinin korunması, özel hayatın ve haberleşme özgürlüğünün korunması, mülkiyet hakkı ve çalışma hakkı gibi hak ve hürriyetlerden ibaret bulunmaktadır.

2.1.1.1. İnsan Onuru

1982 Anayasası'nın başlangıç kısmında; "Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak millî kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu" belirtilmiş bulunmaktadır.

Aslında Anayasa'da güvence altına alınmış tüm temel haklar insan onurundan kaynaklanmakta ve onun bağımsızlaşmış parçalarını oluşturmaktadırlar. Zira tüm temel haklar insan onuru uğruna gerekli görülerek koruma altına alınmış bulunmaktadır. Bu bakımdan insan onuru yalnız Anayasa'nın başlangıç paragrafı ile değil, aynı zamanda diğer temel haklar ile de korunmuş bulunmaktadır³⁴⁷. Bu sebeple sırf kamu alacağının tahsili amacıyla kişinin temel hak ve özgürlükleri ve dolayısıyla onurunun zarar görmesinin önüne geçilmesi gerekmektedir.

Tahsil yetkisinin kullanım süreci kuşkusuz normal ahlaki değerlere sahip bir bireyin onurunun önüne geçilemez bir şekilde zarar görmesi sonucunu doğuracaktır. Ancak vergi idaresinin bunun ötesinde borçlunun onurunun zedelenmesini engellemesi gerekmektedir. Bu bakımdan borçlunun kamu yararı için hukuk devletinin sınırları içinde gerekli ve ölçülü bir yaptırıma maruz kalmak dışında ayrıca küçük düşürülmemesi gerekmektedir³⁴⁸.

Tahsil yetkisinin dayanağını oluşturan 6183 sayılı Kanun'da insan onurunu korumaya yönelik bazı düzenlemeler yer almaktadır. 48'inci maddede düzenlenen tecil müessesesi, 50'nci maddede düzenlenen borçlunun kendisi ya da yakınlarının ölümü halinde takibin geri bırakılması, 70 ve 71'inci maddelerde sayılan haczedilemeyecek mallar ve kısmen haczedilebilecek gelirler, 75 ve 76'nci maddelerde hüküm altına alınan aciz hali ile 78'inci madde hükmü gereği gece vakti haciz yapılamaması borçlunun onurunu korumaya yönelik düzenlemelerdir. Ancak bu noktada vergi idaresi yetkililerinin 80'inci madde ile kendilerine tanınan zor

³⁴⁷ Zafer Gören, **Temel Hak Genel Teorisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2010, s. 109.

³⁴⁸ Özkes, s. 112.

kullanma yetkisini dikkatli kullanması insan onurunun korunması açısından büyük önem taşımaktadır. Zira madde ile haczedilen malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurabilmesi, hatta borçlunun üzerinde haczedilebilir kıymetli mallar bulunması ve rızası ile teslim etmemesi durumunda şahsına karşı dahi zor kullanılması noktasında haczi tatbik eden memura yetki verilmiş bulunmaktadır. Vergi idaresinin bu süreçte yapacağı keyfi ve ölçüsüz uygulamaların insan onuruna zarar vereceği açıktır. Bu bakımdan idarenin kamu alacağının tahsil edilmesi amacıyla dahi olsa insan onuruna zarar verecek uygulamalardan kaçınmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Tüm temel hak ve özgürlüklerin korunması insan onuruna hizmet etmekle beraber özellikle ailenin korunmasını bu kapsamda değerlendirmek mümkündür.

Anayasa'nın 41'inci maddesinde ailenin korunması hakkı düzenlenmiştir. Anayasa'nın 2'nci maddesinde öngörülen sosyal devlet anlayışı, aileyi Türk toplumunun temeli olarak kabul etmekte ve ulusal yaşamın kutsal bir temeli saymaktadır. Bu sebeple devletin tüm organlarının ailenin huzur ve refahını koruması beklenmektedir³⁴⁹. O halde ailenin korunması hakkının temini için zor alım işlemleri sırasında borçlunun yanı sıra ailesinin de haklarının gözetilmesi önem taşımaktadır. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımında borçlunun ve ailesinin yaşam hakkının doğrudan ya da dolaylı olarak yok olmasına ve borçlunun onurlu bir varlık olarak toplum içinde varlığını sürdürmesi için gerekli asgari imkânlardan yoksun kalmasına izin verilmemelidir. Bu çerçevede borçlunun kendisi ve ailesinin geçimini sürdürecekt temel ihtiyaçlarını karşılayabilmesi ve toplum içinde yer alabilmesi gerekmektedir³⁵⁰. Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun'un ailesinin korunmasına yönelik düzenlemeler olarak 70'inci maddede sayılan haczedilemeyecek mallarda ailenin ihtiyaçları için gerekli mal ve eşyalara yer verilmesi ve 71'inci maddede haczedilebilecek gelir tutarı belirlenirken ailenin geçimini sağlayacak tutarın haciz kapsamı dışında bırakılmasını saymak mümkündür.

Açıklanan tüm bu sebeplerle vergi idaresinin tahsil yetkisini hak ve özgürlüklerin özüne zarar vermeyecek derecede ve ölçülü bir şekilde kullanması önem taşımaktadır.

³⁴⁹ M. Refik Korkusuz, **Uluslararası Belgelerde ve Türk Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlükler**, Özenk Matbaacılık, İstanbul, 1998, s. 295.

³⁵⁰ Özekes, s. 113.

2.1.1.2. Kişiliğin ve Kişi Özgürlüklerinin Korunması

Kişiliğin korunması 1982 Anayasası'nda doğrudan kullanılan bir hak kategorisi ya da doğrudan kullanılan bir ifade olmamakla birlikte, kişiliğin korunmasıyla doğrudan bağlantılı olması nedeniyle Anayasa'nın 17'nci maddesinde düzenlenen "Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı" ile 19'uncu maddesinde koruma altına alınan "kişi hürriyeti ve güvenliği" haklarının bu kapsamda incelenmesi mümkündür³⁵¹.

Kişi dokunulmazlığı, sağ olarak doğmuş olmak şartıyla ana rahmine düşen herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını geliştirme ve koruma hakkına sahip olması gerekliliğinin kabulünden hareketle kabul edilmiş bulunmaktadır. Kişi güvenliği hakkı ise kişinin bedeni hareket serbestliğinin elinden alınmamasını konu edinmektedir³⁵².

Kişilerin korunması kendilerini maddi ve manevi yönden geliştirme imkânına sahip olabilmeleri açısından önem taşımaktadır. Zira bu gelişim için insanların öncelikle kendilerini emin ve güvenli hissetmeleri gerekmektedir³⁵³. Bu bakımdan icra hukuku açısından da uygulayıcılara önemli görev düşmektedir. Bugün gelinen noktada icra hukukunda borçlunun borcunu ödememesi nedeniyle şahsına yönelik yaptırımlar uygulanmasına izin verilmemektedir. Modern icra hukuku şahıs üzerinde değil, mal üzerinde cebir kullanılması ilkesini benimsemektedir. Diğer bir ifadeyle cebirin konusunu şahıs değil, onun malvarlığı oluşturmaktadır³⁵⁴. Bu sebeple vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde borçlunun malvarlığı yerine şahsına yönelik müdahaleler kabul edilmemektedir. Bu noktada 6183 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesinde mal bildiriminde bulunulmaması durumunda öngörülen hapsen tazyik cezası ele alınmalıdır. Maddede kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 15 gün içerisinde borcunu ödememesi ve mal bildiriminde bulunmaması durumunda, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle cezalandırılacağı ifade edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus borçlunun ödeme yapmamakla birlikte mal bildiriminde bulunmaması nedeniyle hapis ile cezalandırıldığıdır. Bu bakımdan düzenleme alacağı tahsil etmekten ziyade borçluyu mal bildiriminde bulunmaya yöneltmeyi amaçlamaktadır.

³⁵¹ Özekes, s. 153.

³⁵² Korkusuz, ss. 235, 236, 239.

³⁵³ Korkusuz, ss. 243-244.

³⁵⁴ Gerçek, Takip, s. 16.

Nitekim borçlunun mal bildiriminde bulunması durumunda hapis cezasının kalkması da bunu doğrulamaktadır.

Kişiliğin korunmasında yalnızca kişinin varlığının şeklen korunması anlaşılmamalıdır. Kişiliğin korunmasında kişinin yaşaması için zorunlu temel ihtiyaçları bağlamında asgari malvarlığı değerleri ile ihtiyaçlarının korunması da gerekmektedir. Bu sebeple tahsil yetkisinin kullanımı sırasında borçlunun şahsı ile birlikte, onun geçim kaynaklarının, konutunun, giyecek, yiyecek, sağlık ve kişisel ihtiyaçları için gerekli eşyalarının korunması da önem kazanmaktadır³⁵⁵. Bu anlayış tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde kendisini 6183 sayılı Kanun'un 70 ve 71'inci maddelerinde düzenlenen haczedilmezliğe ilişkin kurallarda göstermektedir. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımında vergi idaresinin bu kurallara bağlı kalması gerekmektedir.

2.1.1.3. Özel Hayatın ve Haberleşme Özgürlüğünün Korunması

Anayasa'nın 20'nci maddesinde özel hayatın gizliliği ve 22'nci maddesinde ise haberleşme hürriyeti güvence altına alınmış bulunmaktadır. Anayasa'nın 20'nci maddesine göre; "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz".

Gizlilik ve bağımsızlık, özel hayatın temel unsurlarını oluşturmaktadır³⁵⁶. Özel hayatın korunması her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesini ifade etmektedir. Meydana gelen olayların kişinin yalnız kendisi ya da bilmesini istediği kişilerce bilinmesini istemek kişinin temel haklarından birini oluşturmaktadır. Gerek gerçek gerekse tüzel kişiliklerin içinde bulundukları ekonomik durumları ve sahip oldukları ekonomik sırları özel hayatın önemli bir unsurunu oluşturduğundan, bu kişilerin mali ve ticari durumlarının da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilerek korunması gerekmektedir³⁵⁷. Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun'un 107'nci maddesi önem taşımaktadır. Zira "sırların ifşası" başlıklı maddede, bu kanunu uygulamakla görevli bulunanların, bu görevleri dolayısıyla borçlunun ve onunla ilgisi bulunanların şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ilişkin öğrendikleri sırlarla, gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri halinde TCK'nın ilgisi maddesi uyarınca

³⁵⁵ Özekes, s. 154.

³⁵⁶ Korkusuz, s. 247.

³⁵⁷ Funda Töralp, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 169-170.

cezalandırılacakları belirtilmektedir. Bu kapsamda tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde görev alanların borçlu ve yakınlarının özel hayatına saygı göstermesi gerekmektedir.

Özel hayatın gizliliği kapsamında tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde haczi mümkün olan eşyanın içerisinde, şahsi ve özel hayata ilişkin bilgi ve belgelerin korunmasına ve hatta mümkünse haczedilen şeyden ayrılmasına da dikkat edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu kapsamda örneğin bilgisayarın haczi durumunda içindeki bilgi, kayıt ve resim gibi alacağın elde edilmesine katkı sağlamayacak verilerin borçluya verilmesine ve silinmesine özen gösterilmesi önem taşımaktadır³⁵⁸.

Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde vergi idaresinin ayrıca borçlunun haberleşme özgürlüğünü de gözetmesi gerekmektedir. Bu bakımdan günümüzde artık özellikle ticari hayatın vazgeçilmez bir unsuru olan telefonların haczi konusunda dikkatli olunması gerekmektedir. Uygulamada vergi idarelerince borçlunun telefonlarının haczedilmesi üzerine yaşanan sıkıntıların bertaraf edilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan genel tebliğler ile her ne kadar borçluların telekomünikasyon cihazlarının haczi kanunen mümkün olsa da, günümüzde bu cihazların borçluların ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerinin devamı bakımından arz ettiği önem dikkate alınarak, borçlunun haczedilecek başkaca mallarının bulunmaması ve kamu alacağının zamanaşımına uğramak üzere olması gibi zorunlu haller dışında bu malların haczedilmemesi gerektiği ifade edilmiş bulunmaktadır³⁵⁹.

2.1.1.4. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı, liberal demokratik hukuk devletinde en temel ve eski haklardan birini oluşturmaktadır³⁶⁰. Gerek nitelik gerekse kapsam bakımından büyük değişiklikler geçirerek çağlar içinde anlam kazanarak gelişen mülkiyet ilişkisi, 1924 Anayasası'nda doğal hukuk doktrinine dayanırken, 1961 Anayasası'nda modern demokratik anlayışı yansıtan bir kavram olarak kendisine yer bulmuştur. 1982 Anayasası'nın bu hakka 1961 Anayasası'ndan farklı olarak "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" bölümü yerinde "kişi hakları" bölümünde yer vermesi mülkiyeti ve

³⁵⁸ Özekes, s. 165.

³⁵⁹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "410 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği", R.G. 11.03.2000, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (410), (22.06.2017).

³⁶⁰ Özekes, s. 181.

mirası dokunulamaz ve salt bir hak olarak klasik özgürlükler arasında algılandığını göstermektedir³⁶¹. 1982 Anayasası'nın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkı;

“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz” denilmek suretiyle anayasal güvence altına alınmıştır. Bu haliyle mülkiyet hakkı kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerinden yararlanma ve tasarruf etme imkânı vermektedir³⁶².

Hüküm, mülkiyet hakkının hukuki niteliğini açıkça ortaya koymamakla beraber, bu hakka ilişkin güvence alanı sağlamakta ve bir yandan bu hakkın hukuki sınırlarını belirlerken, diğer taraftan bu hakka müdahalenin yani sınırlamanın da sınırlarını çizerek kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengenin kurulması noktasında taraflar bakımından özel hükmü oluşturmaktadır³⁶³.

Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) de güvence altına alınmış bulunmaktadır. Sözleşme'nin Ek 1 No'lu Protokolü'nün “Mülkiyetin Korunması” başlıklı 1'inci maddesi ise şu şekildedir³⁶⁴:

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasa da öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.

1 No'lu Ek Protokolün 1'inci maddesi, özel ve tüzel kişilere ait mal ve mülke Devlet tarafından yapılabilecek herhangi bir keyfi müdahaleye karşı koruma sağlamakla birlikte devlete özel ve tüzel kişilere ait olan mülkiyetleri kanunlarda belirtilen koşullar altında kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum etme hakkını da tanımaktadır. Bu kapsamda kamu otoriteleri mülkiyetin kullanımını

³⁶¹ Güneş, Yasallık, s. 59.

³⁶² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 19.12.2013 tarih ve 2013/817 Başvuru Numaralı Mehmet Akdoğan ve Diğerleri ile 30.12.2014 tarih ve 2013/1301 Başvuru Numaralı Necmiye Çiftçi ve Diğerleri Başvuru Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (10.07.2017).

³⁶³ Mine Nur Bozdoğan, “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak- Haziran 2012, s. 223.

³⁶⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, Strasburg, 2010, http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, (29.09.2016), s. 29.

vergilerin veya diğer mali yükümlülüklerin ya da ceza ödemelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla kontrol edebilmektedir³⁶⁵.

Sözleşme kapsamında neyin mülkiyet ya da mal teşkil ettiğinin yorumlanmasında Komisyon ve Mahkeme en başından itibaren üye devletlerin iç hukuklarından bağımsız hareket ederek mülkiyet kavramını geniş yorumlamışlardır. Buna göre mülkiyet kavramı her türlü malvarlığı hakkını hatta iç hukukta henüz hak haline gelmemiş hak beklentilerini kapsamaktadır³⁶⁶. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'e göre Sözleşme, yalnızca bir bütün olarak mülkiyet hakkına müdahalelere karşı koruma sağlamakla kalmamakta, aynı zamanda bu hakkı oluşturan çeşitli unsurlara münferit olarak yapılabilecek müdahalelere karşı da güvence içermektedir. AİHM Marckx-Belçika davası kararında (13 Haziran 1979 tarih ve Başvuru No: 6833/74) aynı zamanda bir kişinin mülkü üzerindeki tasarruf hakkının da 1'inci madde tarafından koruma altına alındığına dikkat çekmektedir³⁶⁷.

Anayasa Mahkemesi de mülkiyet hakkının, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamına aldığını ifade etmektedir³⁶⁸.

Kabul etmek gerekir ki mülkiyet hakkı insanlık tarihi ile birlikte doğmuştur. Ancak bu hakkın hiçbir şekilde sınırsız olmayıp, kamu yararına tercih edilemeyeceğinin de kabulü gerekmektedir³⁶⁹. Sözleşme'de geçen kanun kavramının kapsam ve unsurları, AİHM içtihadında tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre Sözleşme bağlamında "kanun", kapsam bakımından Kıta Avrupası hukuk sistemindeki kanun kavramına göre daha geniş bir içerik üstlenmekte ve Anglo-Sakson hukuk sistemini de içerecek şekilde kanunları ve kanun altı hukuk kaynaklarını hatta yazılı olmayan hukuku da kapsayacak şekilde yorumlanmaktadır³⁷⁰. Anayasa'nın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. 1 No'lu Protokol'ün 1'inci maddesi ise mülkiyetten yoksun

³⁶⁵ Aida Grgić, Zvonimir Mataga, Matija Longar ve Ana Vilfan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı**, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Numara 10, Avrupa Konseyi, Belçika, 2007, s. 6.

³⁶⁶ Ali Rıza Çoban, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Ayrımcılık Yasağı (14. Madde) ve Mülkiyet Hakkı (P1-1) Açısından Uygulanması", **Bülent Tanör Armağanı**, (Ed. Öget Öktem Tanör), Legal Yayınevi, İstanbul, 2004, ss. 244-245.

³⁶⁷ Gilles Dutertre, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003, ss. 313-314.

³⁶⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 15.07.2015 tarih ve E: 2015/39, K: 2015/62 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (10.07.2017).

³⁶⁹ Korkusuz, s. 291.

³⁷⁰ Billur Yaltı, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat", **Vergi Sorunları**, Sayı: 276, Eylül 2011, s. 8.

bırakmanın kamu yararıyla, kanunda öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini belirtmektedir. Özetle, AİHM, kanunda öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak olarak kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır³⁷¹. Bu noktada Anayasa Mahkemesi, kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem taşımaktadır³⁷². AİHM'e göre de mülkiyet hakkına vergilendirme aracılığıyla yapılacak müdahale ancak belirli ve öngörülebilir olduğunda meşru bir müdahale oluşturmaktadır. Aynı şekilde, usul adil olmadığında yani kullanılan yetkiye karşı yükümlüye aksini ispat olanağı tanınmadığında da müdahale keyfi olarak kabul edilmektedir³⁷³.

Mülkiyet hakkının vergisel işlemlere karşı en duyarlı hakların başında geldiğini söylemek mümkündür. Zira her vergi ya da mali yükümlülüğün tahsili aynı zamanda mülkiyete yönelik bir müdahale anlamı taşımaktadır³⁷⁴. Vergi uyuşmazlıklarında, bir borcun kesinleşmesinden sonra tahsiline yönelik olarak yapılan idari işlemler, mülkiyet hakkına yönelik bir müdahaleyi gerektirdiğinden, bu süreçte vergi idaresinden ayrı bir titizlik beklenmektedir³⁷⁵. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde bir taraftan kamu yararı amacıyla alacağın tahsiline çalışılırken, diğer taraftan da borçlunun menfaatlerinin mümkün olduğunca telif edilerek mülkiyetinin gereğinden fazla zarar görmesinin önüne geçmeye çalışılması önem taşımaktadır. Bu sebeple kamu alacaklarının zor alımı sürecinde vergi idaresinin 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinde belirtilen borçlunun kamu alacağına yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerine, alacak ve haklarına haciz uygulanmasına dikkat etmesi gerekmektedir. Yine Kanun'un 87'nci

³⁷¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 19.12.2013 tarih ve 2013/817 Başvuru Numaralı Mehmet Akdoğan ve Diğerleri ile 06.03.2014 tarih ve 2013/1436 Başvuru Numaralı Celalettin Aşçıoğlu Bireysel Başvuru Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (10.07.2017).

³⁷² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 30.12.2014 tarih ve 2013/1301 Başvuru Numaralı Necmiye Çiftçi ve Diğerleri ile 06.04.2017 tarih ve 2014/12080 Başvuru Numaralı Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Bireysel Başvuru Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (10.07.2017).

³⁷³ Töralp, ss. 175.

³⁷⁴ M. N. Bozdoğan, s. 224.

³⁷⁵ Recep İbiş, **Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı ve İşlevi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013, s. 109.

ve 94'üncü maddelerinde öngörülen malın değerinin % 75'inden aşağı olması durumunda satış yapılmamasına yönelik düzenlemeler borçlunun mülkiyet hakkının korunması bakımından önemlidir. Bu bakımdan vergi idaresinin söz konusu hükümlere uygun davranması gerekmektedir.

2.1.1.5. Çalışma Hakkı

Anayasa'nın 49'uncu maddesinde düzenlenen çalışma hakkı ve ödevine göre devletin çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları koruması gerekmektedir. Maddede çalışma herkes için bir hak olmanın yanında bir ödev olarak düzenlenmiştir. Buna göre; devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatının gelişimi için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye yönelik elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli önlemleri almak zorundadır.

Çalışma, çalışanın insanlık onurunu koruyarak onun ve ailesinin yaşayabilmek için başkalarının yardım ve sadakasını beklemekten de kurtarmaktadır. Bu bakımdan sosyal bir devlette çalışma hakkı, kişilerin sahip oldukları temel haklardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu noktada devletten çalışmayı destekleme ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratması için gerekli tedbirleri alması beklenmektedir³⁷⁶.

Elbette ki işsizliğin yüksek oranlarda seyrettiği günümüzde bu hak devletin herkese iş bulma yükümlülüğü olduğu anlamına gelmeyecektir. Nitekim Anayasa'nın 65'inci maddesinde devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözetmek suretiyle mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği ifade edilmiştir. Ancak bu durum devlet organlarının ve bu kapsamda vergi idaresinin borçluların çalışma hayatlarına zarar verecek müdahalelerden kaçınma yükümlülükleri olmadığı anlamına gelmeyecektir. Bu bakımdan Danıştay, zorunlu bir durum söz konusu olmadıkça borçlunun ticari faaliyetinin devamı için gerekli olan malları üzerine haciz uygulamasının hukuka aykırı olduğunu ifade etmektedir³⁷⁷. Bu kapsamda vergi idaresinden, tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinde de öngörüldüğü üzere borçluların menfaatlerini mümkün olduğunca gözeterek mesleki ve ticari faaliyetlerine ve çalışma haklarına zarar vermeyecek

³⁷⁶ Korkusuz, s. 283.

³⁷⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.01.1996 tarih ve E: 1995/4421, K: 1996/300 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 395).

işlemlerde bulunması beklenmektedir. Aksi halde mükelleflerin çalışma haklarına olumsuz etki eden ya da bu haklarını yok eden uygulamalarla hem mükellefin onuru zedelenebilecek, hem çalışma hayatının zarar görmesi nedeniyle ekonomik faaliyetler olumsuz etkilenecek hem de borçlu ve ailesi yardıma muhtaç bir konuma düşebilecektir. Böyle bir durumun sosyal devlet anlayışı ile de uyuşmayacağı açıktır.

2.1.2. Kanunilik İlkesine İlişkin Sınırlar

Tarih boyunca denge sağlanmaya çalışılan devlet- birey ilişkilerinde hukuk devleti kavramına ulaşılarak modern devletin hukukla bağlı kılınması, yalnızca hukuksal sınırlar dâhilinde faaliyetlerini gerçekleştirmesi ve bunun dışına çıkmaması sağlanmaya çalışılmıştır. Genel anlamda kanunilik ilkesini ifade eden bu durum kanunun hüküm sürmesi ve üstün tutulmasını gerektirdiğinden keyfiliğin reddedilmesi anlamına gelmektedir³⁷⁸. Hukuk devletinin bir sonucu ve temel ilkesi konumunda olan kanunilik ilkesi, devlet-birey ilişkisine dayalı işlemlerin kanuni bir dayanağı olduğu ve dolayısıyla hukuka uygun bulunduğunun ifade edilmesi bakımından önem taşımaktadır³⁷⁹. Kanunilik ilkesi temelini Anayasa'dan almaktadır. Temel hak ve hürriyetleri sınırlamanın sınırlarının çizildiği Anayasa'nın 13'üncü maddesinde, bu sınırların başı olarak kanuniliğe vurgu yapılmaktadır³⁸⁰. Yani sınırlama ancak "kanunla" yapılabilecektir. Ancak bu durum, idarenin düzenleyici işlemler yoluyla temel hak ve hürriyetleri hiçbir şekilde sınırlandıramayacağı anlamını taşımamaktadır³⁸¹.

Bir tanım verilmesi gerekirse kanunilik ilkesi; yönetilenlerin anayasalarda üstün birer kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun şekillendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilkedir³⁸². Özgür bir toplumda "herkese ve özellikle devlete karşı hukukun egemenliğini" ifade eden kanunilik ilkesi, kamu hukukunun "sinir sistemi" olarak kabul edilmektedir³⁸³.

Her ne kadar hukukun olduğu her yerde varlığı zorunlu olsa da çerçevesi anayasalarda çizilen kanunilik ilkesi; suç ve cezaların kanuniliği, idarenin eylem ve

³⁷⁸ Güneş, Yasallık, s. 6.

³⁷⁹ Öz, s. 75.

³⁸⁰ Özekes, s. 90.

³⁸¹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Anayasa), s. 115.

³⁸² Güneş, Yasallık, s. 7.

³⁸³ Erdoğan Teziç, **Türk Anayasa Hukuku**, Bata Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 166.

işlemlerinin kanuniliği ve vergilerin kanuniliği gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır³⁸⁴.

Günümüzde vergilerin en önemi niteliklerinden biri olan “kanuniliğin” ilk olarak W. Gerloff ve F. Neumark tarafından ilke olarak sınıflandırıldığı³⁸⁵ vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır³⁸⁶. Vergilerin kanuniliği ilkesi dar anlamda yalnızca vergilere ilişkin düzenlemelerin kanunla konulması, uygulanması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını öngörürken geniş anlamda ise her türlü mali yükümlülüğü kapsamına almaktadır³⁸⁷. Vergi konulmasını keyfilikten uzaklaştırarak, halkın temsilcilerinin kararına bırakması yönüyle vergilerin kanuniliği ilkesi, insanlığın özgür mücadelesinin bir parçası olma özelliğini taşımakta³⁸⁸ ve bugün hemen hemen tüm dünya ülkelerinin anayasalarının en önemli maddesini oluşturmaktadır³⁸⁹. İlke ayrıca vergilendirmeye ilişkin diğer ilkelerin Anayasa yargısına taşıyıcısı rolü oynamaktadır. Zira diğer ilkelerin Anayasa Mahkemesi’nce denetlenebilmesi ancak bu ilke aracılığıyla mümkün olabilmektedir³⁹⁰.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı açıktır. Ancak bu ilke aynı zamanda gerek verginin kurucu temel öğelerinin, gerekse vergisel ödev ve vergisel yöntem yani usul ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin de kanunlarla düzenlenmesi gereğini kapsamaktadır³⁹¹. Verginin kurucu temel öğeleri; verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi (oranı), vergiyi doğuran olay, verginin konusuna, mükellefiyete ve matraha ilişkin sınırlamalardan oluşurken, vergisel ödev ve vergisel yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel öğeler ise; verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, borcun sona ermesi, değerlendirme, mükellefin ödevleri, denetlenmesi, vergi uyuşmazlıkları ve cezai yaptırımlardan oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında kanunilik ilkesini geniş yorumlayarak³⁹²

Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacını

³⁸⁴ Öz, s. 75.

³⁸⁵ Tosuner ve Öz, s. 23.

³⁸⁶ Abdullah Tekbaş ve Ersan Öz, “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz, 2003, ss. 176-177.

³⁸⁷ Tosuner ve Öz, s. 23.

³⁸⁸ Saban, Vergi Hukuku, s. 48.

³⁸⁹ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Tosuner ve Öz, ss. 23-30.

³⁹⁰ Güneş, Anayasal, ss. 165-166.

³⁹¹ Güneş, Yasallık, ss. 134, 144.

³⁹² Tekbaş ve Öz, ss. 178-179.

güttüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olmaz. Mali yükümlüğün yükümlüleri, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla, kanunda yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunlarla düzenlenmelidir”³⁹³

şeklinde görüşünü ifade etmiştir.

Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak kanuni idare ilkesi önem kazanmaktadır³⁹⁴. Zira vergilere ilişkin esaslı unsurların kanunla konuluyor olmalarının ötesinde idarenin vergilendirmeye ilişkin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle kanunilik ilkesi vergi kanunlarının varlığının yanı sıra, bu kanunların doğru bir şekilde uygulanmasını da kapsamaktadır³⁹⁵.

Anayasa’nın 8’inci maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir”. 123’üncü maddesinde ise “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir” hükümleri yer almaktadır. Kanuni idare ilkesinin dayanağını oluşturan bu hükümler, idarenin belirli bazı konularda eylemde bulunabilmesi için kanuni bir yetki almış olmasını gerekli kılmaktadır. İdarenin kanuni yetkiye gereksinim duyduğu alanların başında bireylerin hak ve özgürlükleri gelmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasının bir yolu idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlarla sınırlandırılmasıdır³⁹⁶. Bu noktada zor kullanma ve temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale gerektirdiğinden icra hukuku öne çıkmakta ve tüm konuların kanunla düzenlenmesi gereği daha da önem kazanmaktadır³⁹⁷.

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi idarenin tahsil yetkisinin kullanım alanı olan cebri icra alanında da kanunilik ilkesi ve bunun bir sonucu olarak kanuni idare ilkesi en temel ilkeler konumundadır. Kanunilik ilkesi gereği tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin yorum ve uygulamaların kanunun sınırlarını aşmama zorunluluğu bulunmaktadır. Zira tahsil yetkisinin kullanımı, gerek kişilik gerekse malvarlığı bakımından bireylerin hakimiyet alanlarına doğrudan bir müdahaleyi gerektirmekte ve ağır sonuçlar yaratma ihtimali bulunmaktadır. Bu bakımdan tahsil yetkisinin

³⁹³ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 24.03.1970 tarih ve E: 1969/65, K: 1970/16 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (03.11.2015).

³⁹⁴ Çağan, Hukuk Devleti, s. 137.

³⁹⁵ Kumrulu, Anayasal, s. 150-151.

³⁹⁶ Güneş, Yasallık, s. 6.

³⁹⁷ Özekes, s. 90.

kullanımının öngörülebilir, sınırları baştan belirli ve keyfiliğe imkân tanımayacak nitelikte olması önem taşımaktadır³⁹⁸.

2.1.3. Ölçülülük İlkesine İlişkin Sınırlar

İdarenin faaliyetlerini devam ettirirken kişilerin temel hak ve özgürlüklerine zaman zaman zorunlu olarak, zaman zaman keyfi, zaman zaman ise farkında olmadan müdahalesi söz konusu olmaktadır³⁹⁹. Ancak temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı ve bazı sınırlamalara tabi tutulması gerektiği açıktır. Temel hak ve hürriyetlerde özgürlük asıl, sınırlama ise istisnadır. Bu nedenle sınırlamanın bir sınırının olması gerekmektedir. İşte ölçülülük ilkesi bu sınırlamanın sınırının belirlenmesinde bir ölçüt olarak öne çıkmaktadır⁴⁰⁰. Bu doğrultuda ilke, amaca ulaşmak için gereken ölçünün aşılmasını sağlayarak özgürlüklerin keyfi olarak ve gereğinden fazla sınırlandırılmasının önüne geçilmesine hizmet etmektedir⁴⁰¹. Ancak bunun için ulaşılmak istenen amaçla, başvuru araç arasında dengeli bir ilişkinin varoluş zorunluluğu bulunmaktadır⁴⁰². Ölçülülük ilkesi olarak tanımlanan bu ölçüt, özgürlüklerin asıl, sınırlamanın istisnai olması kuralıyla da uyumaktadır⁴⁰³.

Kavram olarak ölçülülük; bir fiilin yöneldiği amaçla orantılı olmasını, temel hak ve özgürlüklere sınırlandırmalar getirildiğinde ise amaca ulaşmada zorunlu ve gerekli olandan fazlasına başvurulamamasını ifade etmektedir⁴⁰⁴. O halde ölçülülük ilkesi ise; “bir özgürlük ya da hakkı sınırlandırmada başvuru aracın, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması, sınırlandırma aracının, amaç için gerekli olması, araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunması alt görünümünü içeren bir ilke”⁴⁰⁵ olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere ölçülülük ilkesi, yazından ve Anayasa Mahkemesi kararlarından da çıkan esaslara göre üç alt ilkeyi içerecek şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar; elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktır⁴⁰⁶.

³⁹⁸ Özekes, ss. 89-90.

³⁹⁹ Yücel Oğurlu, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 17.

⁴⁰⁰ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, (Anayasal Vergilendirme), s. 1280.

⁴⁰¹ Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 16.

⁴⁰² Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1281.

⁴⁰³ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 154.

⁴⁰⁴ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 53.

⁴⁰⁵ Özbudun, Anayasa, s. 116.

⁴⁰⁶ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 155.

Elverişlilik ilkesine göre kullanılan araç amaca ulaşmada etkisiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı ise başvurulacak önlem elverişsiz sayılmaktadır. Ancak sınırlama aracının sadece elverişli olması yeterli olmayıp, aynı zamanda gerekli olması şartı da aranmaktadır⁴⁰⁷. Gereklilikten kasıt hak ve özgürlükleri daha az sınırlayıcı bir tedbirle aynı sonuca varmanın mümkün olmamasıdır⁴⁰⁸.

Ölçülülük denetiminin son aşaması olan orantılılık ilkesinde ise yükümlülüğün bireyler için katlanılamaz olup olmadığı denetlenmektedir. Eğer başvurulacak araç nedeniyle meydana gelecek olan kayıpla giderilecek ihtiyaç ve ulaşılması hedeflenen fayda arasında bir denge kurulamamışsa başvurulacak araç orantısız olarak kabul edilmektedir⁴⁰⁹.

Bugün ölçülülük ilkesi başta Almanya ve İsviçre olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde uygulanmaktadır. Batı Avrupa mahkemeleri ve özellikle de Avrupa Adalet Divanı'nca sıklıkla ölçülülük ilkesine başvurulduğu görülmektedir⁴¹⁰. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi çerçevesinde de ilke benimsenip uygulanmaktadır⁴¹¹.

Ölçülülük ilkesinin ulusal ve uluslararası hukukta giderek öneminin artması ve yayılması Türk hukuk sistemini de etkilemiş ve 1982 Anayasası'nın yürürlüğe girmesinden itibaren yüksek mahkemeler ilkeye başvurmuşlardır⁴¹². Türkiye'de de yargı mercileri arasında ölçülülük ilkesi ilk kez Anayasa Mahkemesi tarafından uygulanmıştır⁴¹³. 1982 Anayasası'nda 2001 yılında yapılan değişikliğe kadar ilkenin adı konmuş olmamasına rağmen⁴¹⁴ Anayasa Mahkemesi'nin değişiklikten önce de bu ilkeyi baz aldığı kararları mevcuttur. Bu kararlarda mahkeme, "özgürlüklerin ancak istisnai olarak ve demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirliğine" hükmetmiştir⁴¹⁵. Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesine "özgürlüklere getirilen sınırlamaların zorunlu olup olmadığı, korunmak

⁴⁰⁷ Oğurlu, ss. 36, 37.

⁴⁰⁸ Metin, s. 30.

⁴⁰⁹ Oğurlu, s. 38.

⁴¹⁰ Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, (Anayasal İlkeler), s.160.

⁴¹¹ Metin, s. 19.

⁴¹² Metin, s. 19.

⁴¹³ Yüce, s. 53.

⁴¹⁴ "Ölçülülük ilkesi, 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"la Anayasa'nın 13'üncü maddesine eklenmiştir. Gözler, maddeye ölçülülük ilkesinin eklenmesinin isabetli olmakla birlikte eklenme yönteminin yanlış olduğunu ifade etmektedir. Buna göre ölçülülük ilkesi tabiri kanun yapma tekniğine aykırılık teşkil etmektedir. Pozitif hukuk metinlerinin kendi koydukları ilkeleri isimlendirmeleri uygun değildir. Bu metinlerde ilkenin içeriği hüküm altına alınmalı, isim daha sonra doktrin tarafından verilmelidir. Gerek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, gerekse olağanüstü hallerde temel hak ve özgürlüklerin durdurulmasını ifade eden 1982 Anayasası'nın 15'inci maddesinde doğrudan "sınırlamalar ölçülülük ilkesine aykırı olamaz" şeklinde bir ifadeye rastlanmamaktadır (Gözler, ss. 53-61).

⁴¹⁵ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, ss. 154-155.

istenen kamu yararı ve kamu düzeni ile sınırlandırmanın orantılı olup olmadığı ve bu sınırlandırmayla kamu düzeninin korunup korunmayacağını denetlemek” amacıyla başvurmaktadır⁴¹⁶. Anayasa yargısı denetiminde ölçülülük kriterinin yanı sıra öze dokunma yasağı ve demokratik toplum gereklerine uygunluk diğer kriterleri oluşturmaktadır. Bu noktada ölçülülük ilkesi diğer iki kriterden önceki aşamayı oluşturmaktadır⁴¹⁷.

Danıştay da özellikle mali yükümlülükler ve disiplin cezalarında “adil nispet”, “suç ve ceza arasında denge” gibi çeşitli ifadeler kullanarak ölçülülük ilkesine öteden beri başvurmaktadır⁴¹⁸. Danıştay’a göre ölçülülük ilkesi; amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunması, diğer bir ifadeyle yapılan sınırlamayla sağlanan fayda arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade etmektedir⁴¹⁹.

Bugünkü anlamıyla ilk kez 19’uncu yüzyılda Prusya Yüksek İdare Mahkemesi’nce kullanılmış olan ölçülülük ilkesinin önemi son yıllarda sürekli olarak artmış ve hukukun hemen hemen tüm alanlarında uygulanmaya başlanmıştır⁴²⁰. Ceza hukukunda cezanın suçla orantılı olması prensibiyle tanımlanabilen ve uygulanan ölçülülük ilkesi, yaptırımların genişlemesiyle birlikte ortaya çıkan idari yaptırımlar bakımından idare hukukuna da girmiş bulunmaktadır⁴²¹. Ölçülülük ilkesine idare hukuku alanında idarenin yetkilerini kullanırken “ölçülü” bir şekilde, durumun gereklerine uygun davranıp davranmadığının denetlenmesi amacıyla başvurulmaktadır⁴²².

Sınırlamanın sınırlarının aşılp aşılmadığının tespitinde büyük önem taşıyan ölçülülük⁴²³ devletin tüm erklerinin uyması gereken bir ilke konumundadır. Bu kapsamda yasama organının ölçülü düzenlemeler yapması, yürütme organının faaliyetlerinde makul olması ve yargı kararlarının da ölçülü olması gerekmektedir. Ancak, devlet erkleri arasında temel hak ve özgürlüklerin ihlalleri en çok idare tarafından yapılmaktadır. Bunun en önemli nedeni şüphesiz idarenin yasama organının, bireylerin hayatlarına olumsuz etki eden düzenlemelerinin uygulayıcısı olmasıdır⁴²⁴. Ölçülülük ilkesinin bir gereği olarak idari işlemlerin adaletli, dengeli ve

⁴¹⁶ Yüce, s. 53.

⁴¹⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 155.

⁴¹⁸ Yüce, s. 53.

⁴¹⁹ Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 155.

⁴²⁰ Metin, s. 19.

⁴²¹ Yüce, s. 53.

⁴²² Oğurlu, s. 35.

⁴²³ Ülkü Azrak, “Türk Hukuku’nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, (Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 102.

⁴²⁴ Oğurlu, s. 64, 133.

ölçülü olması gerekmektedir⁴²⁵. İdareye tanınmış olan yetkilerin ölçüsüz kullanımı halinde Batılı hukukçuların ifadeleriyle “sineğin çekiçle ezilmesi”, “serçelerin topla vurulması” ya da “vur deyince öldürmek” gibi arzu edilmeyen ve hukuk devletinin gereklerine aykırı durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu, keyfi hareketlerin önüne geçmek ve temel hak ve özgürlüklerin ihlalinin önlenmesi için zor kullanma konusunda sınırlayıcı kurallar öngörmektedir⁴²⁶.

İdarenin takdir yetkisine dayanarak gerçekleştirmiş olduğu idari bir işlemde yapmış oldukları hataların yargısal yolla denetimine “ölçülülük denetimi” adı verilmektedir. Bir idari kararın ölçülülüğün değerlendirilmesinde idari karar, kararın yöneldiği amaç ve kullanılan araç ele alınmaktadır⁴²⁷. Bu noktada “amaç”, kanunda öngörülen sınırlama sebebi, “araç” ise kanunda öngörülen amacın gerçekleştirilmesi için başvuru kolluk tedbirinin konusunu ifade etmektedir⁴²⁸. Diğer bir ifadeyle araç, hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan kanun, idari işlem ya da mahkeme kararlarıdır⁴²⁹.

Yazında ölçülülük denetiminin yerindelik denetimi olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Aslında birçok yazar tarafından hukuki denetimde Anayasa ve kanunların yanı sıra hukukun genel ilkelerinin de hukuk kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve ölçülülük ilkesinin hukukun genel ilkeleri arasında olduğu kabul edilmektedir⁴³⁰. Bu bağlamda ölçülülük denetiminin hukuki denetim kapsamında değerlendirilmesi durumunda herhangi bir sorun bulunmaktadır. Ancak yapılan ölçülülük denetiminin yerindelik denetimi yerine geçtiği düşünülse dahi, kanunla yasaklanmış olan yerindelik denetiminin temel hak ve özgürlüklerin korunması noktasında zorunlu olduğu ifade edilmektedir. Örneğin, idarenin idari yaptırım uygulaması esnasında kanun belirlediği alt ve üst sınırlar içerisinde bulunmakla birlikte en üst sınırdan bir yaptırım uygulaması halinde haklı bir gerekçeyle sahip olmalıdır. Zira alt sınır yeterli olmakla birlikte üst sınırdan uygulanacak bir yaptırım gereklilik ilkesine aykırı olacaktır. Bu gibi durumlarda adaleti sağlamak için hukuki denetim yeterli olmayıp, yerindelik denetimi anlamına gelen ölçülülük denetimi gerekli olmaktadır⁴³¹.

⁴²⁵ Kaya, s. 155.

⁴²⁶ Oğurlu, s. 77.

⁴²⁷ Yüce, s. 54.

⁴²⁸ Yıldırım ve diğerleri, s. 716.

⁴²⁹ Metin, s. 23.

⁴³⁰ Bu yönde görüşler için bkz. İl Han Özay, “Anayasa: Özgürlükler ve İdari Kolluk Etkinlikleri”, Anayasa Mahkemesinin Kuruluş Günü, 2001 Yılında Yapılan Anayasa Değişikliklerinin Hak ve Özgürlüklere Yansımaları Sempozyumu, Antalya, 25-28 Nisan 2002, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/ozay.pdf, (07.10.2015), s. 2; Yüce, s. 53.

⁴³¹ Oğurlu, ss. 98, 107, 108, 111.

Vergi hukuku bakımından da ölçülülük ilkesi büyük bir önem taşımaktadır. Getirilen mali yükümlülüklerin zorunlu ve amacına uygun olması, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve hürriyetleri kullanılamaz hale getirmemesi ölçülülük ilkesinin gereğidir. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi; “vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir”. Vergi kanunlarının kişilerin hak ve özgürlüklerini ölçsüz ve aşırı bir şekilde sınırlandırması halinde kişilerin anayasal güvencelerden mahrum kalmaları söz konusu olacağından, gerek vergi oranları ve uygulanan güvenlik önlemleri, gerekse her türlü yaptırım ve uygulama açısından ölçülülük ilkesine uyulması gerekmektedir⁴³². Bu noktada ölçülülük ilkesi, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir sınırlama aracı olarak kullanılmaktadır⁴³³.

Anayasa’nın 13’üncü maddesinde temel hak ve hürriyetlerin genel olarak sınırlandırılması düzenlenirken, 73’üncü maddesinde vergilendirme yetkisinin kullanımı yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının özel haline yer verilmektedir. Diğer bir ifadeyle Anayasa’nın 73’üncü maddesi vergilendirme yetkisinin kullanımı suretiyle temel hak ve özgürlüklerin özel sınırlandırma maddesi niteliği taşımaktadır⁴³⁴. Vergilendirme yetkisinin, mükellefler nezdinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili bir vergi hukuku ilkesi olan “mali güce göre vergilendirme ilkesi” esas olarak ölçülülük ilkesi ile bağlantılı bulunmaktadır⁴³⁵. Ancak Karakoç her ne kadar mali güce göre vergilendirme ilkesinin bir anlamda ölçülülük ilkesi gibi düşünüyor olsa da, ölçülülük ilkesinin yalnızca mali yükümlülüklerin konulması noktasında değil, aynı zamanda söz konusu mali yükümlülüklerle ilişkin uygulama yaparken ve uyuşmazlıkların çözümü sürecinde de dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir⁴³⁶.

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi kapsamında koymuş olduğu mali yükümlülüklerin zorla tahsili sürecinde de ölçülülük ilkesine bağlı kalması önem taşımaktadır. Zira zaman zaman kişilerin temel hak ve hürriyetlerine ağır müdahale gerektiren idarenin tahsil yetkisinin kullanımı işlemlerinde ölçülülük kriteri daha da

⁴³² Karakoç, Anayasal Vergilendirme, ss. 1282, 1283.

⁴³³ Tekbaş, Anayasal İlkeler, s.160.

⁴³⁴ Karakoç, Anayasal Vergilendirme, ss. 1281-1282.

⁴³⁵ Tekbaş, Anayasal İlkeler, s.160.

⁴³⁶ Yusuf Karakoç, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, (Vergi Ödevi), s. 94.

büyük önem kazanmaktadır⁴³⁷. Her ne kadar bu ilkenin icra hukukunda kullanılmasına karşı çıkmış olursa da, günümüzde bu görüşün geçerliliğini yitirdiğini söylemek mümkündür. Zira alacağın tahsili aşamasında gerektiğinde zor kullanacak olan cebri icra organlarının hiçbir ilke ve sınırlamaya tabi olmamaları uygun olmayacaktır⁴³⁸. Bu kapsamda kamu alacağının tahsilinde görevli haciz memurlarının borçlunun temel haklarına müdahale niteliğini taşıyan haciz işlemini uygulaması esnasında ölçülülük ilkesine uymaları gerekmektedir⁴³⁹. Ölçülülük ilkesi gereği borçlunun haczedilecek malları alacağın çok üzerinde bir değere sahip olmamalıdır. Aksi halde orantılık ilkesi zedelenmiş olunacaktır⁴⁴⁰. Nitekim 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinde de "Borçlunun... alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur" denilmek suretiyle orantılılık ilkesinin gözetilmesi amaçlanmıştır. Yine ölçülülük ilkesi gereği, haczedilen ve paraya çevrilmesi gereken değerlerin borçluyu minimum zarara uğratacak ve alacağı karşılamaya yetecek miktarda olması da önem taşımaktadır⁴⁴¹.

Ölçülülük ilkesinin yalnızca mali yükümlülüklerinin aslı için değil, fer'ileri ve vergi kanunlarına aykırı hareketler neticesinde işlenen suç ve kabahatlere uygulanacak yaptırımlar bakımından da geçerli olması ve mali yükümlülükler bakımından Anayasa'da açıkça ifade edilmesi gerekmektedir⁴⁴².

Cebri icrada ölçülülük ilkesinin son unsuru olan orantılılık özel bir önem taşımaktadır. Cebri icra uygulamalarında elverişlilik ve gereklilik noktasında genellikle fazla bir sorunla karşılaşılmazken, amaç ve araç arasındaki orantının sağlanması her zaman mümkün olamamaktadır. Bu nedenle cebri icra alanında ölçülülük ilkesi orantılılık şeklinde de ifade edilmektedir. Burada önemle belirtilmesi gereken husus, icra hukukunun niteliği gereği yapılan takip sonucu borçlunun zarar görmesinin kaçınılmaz olduğudur. Ancak bu zararın hukuken kabul edilen makul sınırlarda olması gerekmektedir. Bu tür bir zararın ölçülülük ilkesini zedelediğini öne sürmek mümkün değildir. Zira bu noktada amaç ile araç arasında orantı olduğu kabul edilmektedir⁴⁴³.

⁴³⁷ Azrak, s. 102.

⁴³⁸ Özekes, s. 208.

⁴³⁹ Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1283.

⁴⁴⁰ Özekes, s. 211.

⁴⁴¹ Oğurlu, s. 112.

⁴⁴² Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1283.

⁴⁴³ Özekes, s. 209, 210.

2.1.4. Sosyal Devlet İlkesine İlişkin Sınırlar

Sosyal devlet, ekonomik bakımdan güçsüz olan kişileri koruma düşüncesinden hareketle geliştirilmiş olan bir kavramdır⁴⁴⁴. Kökleri 19'uncu yüzyıla dayanan sosyal devlet olgusu⁴⁴⁵ son yüzyılda yaşanan gelişmeler neticesinde jandarma devlet anlayışından sosyal refah devletine yönelişin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır⁴⁴⁶.

Sosyal devlet, devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmek suretiyle sınıf çatışmalarını yumuşatması ve milli bütünleşmeyi sağlamasına yönelik devlet anlayışıdır⁴⁴⁷. 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinin gerekçesinde ve birçok Anayasa Mahkemesi kararında⁴⁴⁸ sosyal hukuk devletinin ne anlama geldiği açıklanmaktadır⁴⁴⁹. 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinin gerekçesinde sosyal hukuk devleti; “bizzat devletin koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olmayan kişilerin yardımcısı olacağı devlet”⁴⁵⁰ olarak ifade edilmektedir.

Sosyal devletin üzerinde fikir birliği bulunan ortak bir tanımını vermenin zor olması nedeniyle kavram, devletin ulaşmak istediği amaçlara ve üstlendiği görevlere göre tanımlanmaya çalışılmaktadır⁴⁵¹. Sosyal devletin amaçları sosyal güvenliğin, sosyal adaletin ve sosyal refahın sağlanmasıdır⁴⁵².

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti yalnız “hukuk devleti” olarak değil, “sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirilmiştir. 1982 Anayasası ile devlete “kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak şekilde sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak” ödevi yüklenmiştir. Sosyal devlet bu görevi yerine getirirken mutlak bir sosyal ve ekonomik eşitlik değil, fırsat eşitliği anlayışıyla hareket

⁴⁴⁴ Çağan, Hukuk Devleti, s. 144.

⁴⁴⁵ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 101.

⁴⁴⁶ Özekes, s. 221.

⁴⁴⁷ Özbudun, Anayasa, s. 140.

⁴⁴⁸ Bu kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 17.10.1972 tarih ve E: 1972/16, K: 1972/49; 18.02.1985 tarih ve E: 1984/9, K: 1985/4; 25.12.2014 tarih ve E: 2013/111, K: 2014/195; 14.05.2015 tarih ve E: 2014/177, K: 2015/49 sayılı Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (07.09.2015).

⁴⁴⁹ Bayraklı ve Odabaş, s. 150.

⁴⁵⁰ Abdullah Sezer, “1982 Anayasası Gerekçeleri”, https://www.scribd.com/fullscreen/38186519?access_key=key-1b6fpqwasdhxzl5rtg6, (07.09.2015), ss. 21-22.

⁴⁵¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

⁴⁵² Çağan, Anayasa, s. 182.

etmektedir⁴⁵³. Bu noktada hukuk devleti ile sosyal devlet arasındaki fark olarak eşitlik anlayışı kendini göstermektedir⁴⁵⁴. Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimserken, sosyal devlet bunun ötesine geçerek fırsat eşitliğini hedeflemekte ve sınıflar arası denge sağlamaya çalışmaktadır⁴⁵⁵. Diğer bir ifadeyle sosyal devlet, hukuk devletinden farklı olarak devlete bir kısım görevler yüklemektedir⁴⁵⁶. Sosyal devlet, hukuk devletinin kişilerin özgürlük ve güvenliklerini koruma hedefinin ötesinde, korunmaya muhtaç çoğunluğun hayat koşullarının düzeltilmesini amaç edinmektedir⁴⁵⁷.

Sosyal devlet ilkesi hukuk devleti ilkesi ile çatışıyor gibi görünse de daha ziyade birbirlerini tamamlamaktadır⁴⁵⁸. Zira gerçek hukuk devleti ancak sosyal devlet anlayışına hizmet etmesi halinde anlam kazanacak ve hukuk devletinin amaç edindiği kişiliğin korunması, toplumda ancak sosyal güvenlik ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilecektir⁴⁵⁹.

Sosyal devlet olmanın gereği, esas olarak sosyal dengesizliklerin giderilmesini amaçlamak ve insan onurunun korunması için asgari sosyal standartların garanti altına alınmasıdır⁴⁶⁰. Yani devletin sosyal devlet olma derecesini ekonomik ve sosyal hakların gerçekleştirilme derecesi belirlemektedir⁴⁶¹. Günümüz anlayışında sosyal devlet, ne kişilerin temel hak ve özgürlüklerini elinden almaya çalışan ne de kişileri kaderleriyle baş başa bırakıp onlara yalnız güvenlik sağlamakla yetinen 19'uncu yüzyılın sözde liberal devletidir. Bugünkü anlayışta sosyal devlet liberal bireyci devletin hak ve özgürlüklerini sosyal ve ekonomik haklarla tamamlamaktadır⁴⁶². Anayasa'daki anlayış sosyal devletin gereklerini yerine getirirken siyasal iktidarları belirli bir ekonomi modeli uygulamaya zorlamamaktadır⁴⁶³. Siyasal iktidarların sosyal devletin amaçlarına görüşleri doğrultusunda önem ve öncelik vermeleri söz konusu olabilmektedir⁴⁶⁴.

Sosyal devletin açıklanmasında önemle belirtilmesi gereken husus, sosyal devleti yalnız hangi ekonomik politikayı izlerse izlesin bireylerin sosyal durumlarıyla

⁴⁵³ Özbudun, Anayasa, s. 142.

⁴⁵⁴ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 102.

⁴⁵⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

⁴⁵⁶ Çağan, Hukuk Devleti, s. 144.

⁴⁵⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 102.

⁴⁵⁸ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, ss. 190-191.

⁴⁵⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 17.10.1972 tarih ve E: 1972/16, K: 1972/49 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (07.09.2015).

⁴⁶⁰ Tavşancı, s. 145.

⁴⁶¹ Bellek, s. 71.

⁴⁶² Güneş, Yasallık, s. 122.

⁴⁶³ Özbudun, Anayasa, s. 144.

⁴⁶⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

ilgilenip onlara asgari bir hayat düzeyi sağlamayı amaçlayan devlet olarak tanımlamanın, sosyal devletin en önemli niteliğini göz ardı etmek anlamına geleceğidir. Bu önemli nitelik, çalışanların devlet sistemi içindeki yeri ve ağırlığıdır. Nitekim bir devletin sosyal devlet olması, güçsüzlerin gücünü devlet yapısında hissettirecek kurum, mekanizma ve yolların mevcut olmasıyla mümkün olabilmektedir⁴⁶⁵. Ulaşılan en son ve en olumlu devlet anlayışı olarak sosyal devlet, uygulanabildiği noktada toplumdaki ikilikleri ortadan kaldırarak, tüm bireylerin gelecekte emin olarak huzur içinde yaşamalarını sağlayacaktır⁴⁶⁶.

Sosyal devletin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için devletin ekonomiye müdahalesi kaçınılmaz olmakla birlikte, bu müdahalelerin ölçü ve sınırlarının ne olması gerektiği tartışılmaktadır⁴⁶⁷. Bu noktada sosyal devlet ilkesinin cebri icra hukuku bakımından önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü devletin sırf alacağını tahsil etmek uğruna her şeyinin elinden alınarak yardıma muhtaç hale getirilmesi devletin sosyal koruma görevi gereği ona asgari hayat standartlarını sağlamasını zorunlu kılacaktır. Diğer bir ifadeyle devlet bir eliyle aldığını, diğer eliyle borçluya vermek zorunda kalacaktır. Bu bakımdan her ne kadar icra hukuku yaptırım ve zor kullanma hukuku olsa da bir cezalandırma hukuku olmadığı unutulmamalıdır⁴⁶⁸.

2.2. İDARİ İŞLEMLERE İLİŞKİN SINIRLAR

Tüm idari işlemler gibi tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan işlemler de, yetkili idarece, belirlenen şekil ve usul kurallarına uygun olarak, kanunların öngördüğü hukuki nedenlere dayanarak, kamu yararı amacıyla yapılmaktadırlar⁴⁶⁹. Bu bakımdan vergi idaresi tahsil yetkisinin kullanımında kanunun öngördüğü bu sınırlara bağlı kalmak zorundadır.

2.2.1. Yetki Unsuruna İlişkin Sınırlar

Yetki, idari makamlarda yer alan kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme yeteneğidir⁴⁷⁰. İdari işlemlerin en önemli unsuru olan yetki, kamu düzenine ilişkin bulunmaktadır. Kamu idarelerinin yetkileri mutlaka kanuna

⁴⁶⁵ Bellek, s. 71.

⁴⁶⁶ Güneş, Yasallık, s. 122.

⁴⁶⁷ Özbudun, Anayasa, s. 143.

⁴⁶⁸ Özekes, ss. 222-223.

⁴⁶⁹ Gözübüyük ve Tan, ss. 699-700.

⁴⁷⁰ Gözler ve Kaplan, s. 129.

dayanmaktadır⁴⁷¹. Bu anlamda yetki, Anayasa ve yasalardan kaynaklanmakta olup, kanunlar açıkça yetki vermedikçe idarenin kendisinin yetki kullanması söz konusu olamamaktadır⁴⁷².

Tahsil yetkisinin 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olmasına bağlı olarak bu işlemleri uygulama yetkisi, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil yetkisine sahip idareler olan Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin tahsil dairelerine ait bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde tahsil dairesi; alacaklı kamu idaresinin bu kanunu uygulamakla görevli dairesi, servisi, memur ya da memurları şeklinde tanımlanmıştır. O halde tahsil işlemlerinde yetkili organ olan tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresine göre değişiklik göstermektedir.

6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sözü edilen tahsil yetkisini haiz kamu idarelerinden biri olan "Devlet" Genel Bütçeli Kuruluşlar'ı ifade etmektedir⁴⁷³. Devlet genel bütçeye dâhil kamu alacaklarının tahsilinde Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na birinci derecede yetki ve sorumluluk vermiş bulunmaktadır⁴⁷⁴. Gümrük Kanunu uyarınca alınan kamu alacakları için ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır. Buna göre, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerinin alacaklarını, borçlu veya mallarının bulunduğu yerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairesi bulunmaması halinde aynı türden kamu idaresinin tahsil daireleri olan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri ya da mal müdürlükleri niyabeten takip ve tahsil edebilmektedir⁴⁷⁵.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden ibaretken; taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri ve vergi dairesi şubelerinden oluşmaktadır⁴⁷⁶. Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre vergi daireleri, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre aynı zamanda "tahsil dairesi" olduğundan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçları tahsil yetkisi vergi dairelerinde bulunmaktadır⁴⁷⁷.

⁴⁷¹ Ü. S. Üstün, s. 35.

⁴⁷² Bayraklı, Yargı, s. 9.

⁴⁷³ Özbacı, s. 48.

⁴⁷⁴ Adnan Gerçek, "Kamu Alacaklısının Vergilendirme ve Tahsil Yetkisi", **Bursa Bilanço**, Sayı: 128, Eylül- Ekim 2010, (Tahsil Yetkisi), s. 2.

⁴⁷⁵ Muharrem Özdemir, "Vergi Alacaklarında Haciz Yoluyla Takip Usulü", **Alomaliye.com**, 24.10.2014, <http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarında-haciz-yoluyla-takip-usulu/>, (Haciz), (20.07.2017).

⁴⁷⁶ Gerçek, Tahsil Yetkisi, s. 2.

⁴⁷⁷ 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği.

Kural olarak kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılacak takip, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren ilgili vergi dairesince, diğer bir ifadeyle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince tahsil dairesi sıfatıyla yapılmaktadır⁴⁷⁸. Bu bakımdan vergi daireleri tahsil yetkilerini kullanırken kanunun öngördüğü yetkiyi haiz olup olmadıklarını araştırmak zorundadır.

2.2.2. Şekil Unsuruna İlişkin Sınırlar

İdare hukuku durumları kuralsal olmaları nedeniyle idare, tüm eylem ve işlemlerini önceden belirlenmiş olan şekil kurallarına göre yapmaktadır⁴⁷⁹. O halde idari işlemlerin yazılı şekle tabi olması kural olup, bu işlemlerin hangi usul ve süreç takip edilerek yapılacağı da genellikle hukuk kurallarıyla önceden belirlenmektedir⁴⁸⁰. İdari işlemin unsurlarından biri olarak şekil; hem idari işlemin yapılış usulünü hem de hukuk düzenindeki dış görünüşünü ifade etmektedir⁴⁸¹.

Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerde izlemesi ve uyması gerekli yol, hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir⁴⁸². İdari işlemi gerçekleştirecek olan kamu görevlisini işlemin sonuçlarına ilişkin daha doğru olarak düşünmeye ve tedbirli davranmaya yönleltebilmek ve idari işleme muhatap olanların hukuki güvenliklerini sağlayabilmek adına idari işlemlerin belirli şekil kurallarına uyularak ve belirli usuller izlenmek suretiyle yapılması gerekli bulunmuştur⁴⁸³. Bu bakımdan şekil kuralları idare için bir düzen ve kolaylık sağlarken, idare edilenler için ise bir güvence anlamına gelmektedir⁴⁸⁴.

İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka aykırılık iki şekilde gerçekleşmektedir. Aslî şekil şartları uyulmaması halinde işlemi hukuka aykırı hale getiren ve dava açılması durumunda yokluğunun tespit edilmesi ya da iptal edilmesi sonucunu doğuran şekil şartları iken, tali şekil şartları ise uyulmaması halinde işlemi hukuka aykırı hale getirmeyen ve dava açılması halinde iptal edilmesi sonucunu

⁴⁷⁸ Karakoç, İcra, s. 104.

⁴⁷⁹ Serkan Açar, **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 157.

⁴⁸⁰ Hakan Arslaner, **Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Takibi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 192.

⁴⁸¹ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 187.

⁴⁸² Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 53.

⁴⁸³ Açar, s. 158.

⁴⁸⁴ Ü. S. Üstün, s. 36.

doğurmayan usul şartları olarak tanımlanmaktadır⁴⁸⁵. Asli şekil şartları kanunlarda yer almaktadır⁴⁸⁶. Vergisel işlemlerde bu şekil kurallarına uyulmaması işlemi şekil unsuru bakımından sakatlamaktadır⁴⁸⁷. Bu bakımdan vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde yapacağı işlemler kanunda öngörülen şekil kurallarıyla sınırlıdır.

6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin ikinci fıkrasında ödeme emrinin şekil unsuru bakımından geçerli sayılabilmesi için gerekli şartlar belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre ödeme emrinde; borcun asıl ve ferilerinin nitelik ve miktarlarının, borcun nereye ödeneceğinin, süresinde ödenmediğinde cebren tahsil edileceğinin, süresinde ödeme yapılmadığı ve mal bildiriminde de bulunulmadığı takdirde mal bildiriminde bulunuluncaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulması durumunda ise hapisle cezalandırılacağı belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'un 114'üncü maddesi ile kendisine ödeme emri tebliğ edilen ve malı olmadığını bildiren kamu borçlularına, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde, en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı yükümlülükleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretlerini vermek mecburiyetleri getirildiğinden, bu görevleri yerine getirmemesi durumunda hakkında uygulanacak cezanın da bu ödeme emrinde kendisine bildirilmesi gerekmektedir.

Kanun'un 64'üncü maddesinde ise haciz varakasının şekli ve içereceği bilgilerin Maliye Bakanlığı'na belirleneceği ifade edilmiştir. Buna göre haciz varakasinda borçlunun kimlik bilgileri, ödeme emrine ilişkin bilgiler, kamu alacağının türü, konusu, yılı, taksiti, vadesi, miktarı ve takip numarasına yer verilmesi gerekmektedir. Ayrıca gerekçe ile borçlunun mallarının haczedilme kararı belirtilerek, varakayı düzenleyen memur, servis şefi, müdür yardımcısı, vergi dairesi müdürü tarafından imzalanmalıdır. Son olarak haciz varakasının mahallin en büyük memuru ya da yetki verdiği kişiler tarafından tarih ve imza konulmak suretiyle onaylanması gerekmektedir⁴⁸⁸.

⁴⁸⁵ Ali Kadioğlu, **İdari İşlemin Şekil Unsuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2010, s. 102.

⁴⁸⁶ Ü. S. Üstün, s. 36.

⁴⁸⁷ Açar, s. 158.

⁴⁸⁸ Bayraklı, İcra, s. 147.

2.2.3. Sebep Unsuruna İlişkin Sınırlar

İdarenin bir işlemi yapabilmesi için onu yapmaya “yetkili” olması yetmemekte, ayrıca o işlemi yapmak için “sebebi” de olması gerekmektedir⁴⁸⁹. İdari işlemlerin her zaman bir sebebe dayanması gerektiğinden, idarenin bir işlemi gerçekleştirdiğinde, o işlemi dayandırdığı sebebi ortaya koyması ve işlemi gerekçelendirmesi bir zorunluluktur⁴⁹⁰. İdari işlemin sebebi, “idareyi o işlemi yapmaya yönelten saiklerdir”⁴⁹¹. Bu anlamda idari işlemin sebebi, o idari işlemten önce gelerek idareyi o işlemi yapmaya yöneltmek işlemin varlık nedeni olan kamu yararının gerçekleşmesine elverişli bir durum yaratmaktadır⁴⁹².

İdari işlemlerde sebep unsurunu, işlemin yapılmasını gerekli kılan hukuki işlem ya da olay oluşturmaktadır⁴⁹³. Diğer bir ifadeyle idareyi o işlemi yapmaya yönelten etken maddi veya hukuki olabilmektedir. Hukuki sebep, idareyi o işlemi yapmaya yönelten soyut hukuk kuralı iken, maddi sebep ise maddi bir olayın gerçekleşmesidir⁴⁹⁴. Bu bakımdan idarenin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapmış olduğu işlemlerinin sebebi 6183 sayılı Kanun’un 54’üncü hükmüne göre kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasıdır.

Tahsil yetkisinin kullanımında idarenin her bir işlemi bir sonraki işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, tahakkuk işlemi, ödeme emrinin; ödeme emri, haciz işleminin; haciz işlemi de, satış işleminin sebep unsurunu oluşturan idari işlemlerdir⁴⁹⁵.

İdarenin işlemi dayandırdığı sebebin gerçek, meşru ve idareyi ilgili işlemi yapmaya sevk edecek geçerlilik ve tutarlılıkta olması gerekmektedir⁴⁹⁶. Bu bakımdan vergi idaresini alacağını zorla tahsil etmeye sevk edecek sebep olan kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması durumunun kanunda öngörülen gerekçelerle ortaya çıkmış olması halinde idare bu yetkisini olayın niteliğine bağlı olarak geçici bir süreyle ya da tamamen kullanamayacaktır.

⁴⁸⁹ Arslaner, s. 192.

⁴⁹⁰ Ü. S. Üstün, s. 36.

⁴⁹¹ Akyılmaz, ss. 199-200.

⁴⁹² Ağar, s. 159.

⁴⁹³ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 312.

⁴⁹⁴ Bayraklı, Yargı, ss. 12-13.

⁴⁹⁵ Arslaner, s. 193.

⁴⁹⁶ Ü. S. Üstün, s. 36.

2.2.4. Konu Unsuruna İlişkin Sınırlar

İdari işlemin konu unsuru, o işlemin yarattığı hukuki sonuç, yani hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanmaktadır⁴⁹⁷. İdari işlemin sebebi, idareyi o işlemi yapmaya yönelten etken, konusu ise idari işlemin neden olacağı hukuki sonuç olduğundan, sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişki bulunmaktadır⁴⁹⁸.

İşlemin, konu unsuru bakımından hukuka uygun olması, meydana getirilen sonucun hukuk kurallarında gösterilen sonuç olmasına bağlıdır. İşlem gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanmasına karşın, meydana getirilen sonucun hukukun bu sebebe dayanılarak meydana gelmesini öngördüğü sonuç olmaması halinde işlem konu unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır⁴⁹⁹.

Kamu alacağının tahsili için yetkili tahsil dairesinin kamu alacağı niteliği taşımayacak bir alacak için takip ve tahsil işlemlerine girişmesi, işlemi konu unsuru bakımından hukuka aykırı kılacaktır⁵⁰⁰. Bu bakımdan yetkili vergi idaresinin, kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacak için tahsil yetkisini kullanması söz konusu olamamaktadır.

2.2.5. Amaç Unsuruna İlişkin Sınırlar

İdari işlemlerin son unsuru olan amaç; kanun koyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği nihai hedef olarak ifade edilmektedir⁵⁰¹. İdari işlemin amaç unsuru, 1869 tarihli “Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye”nin 2’nci maddesinde “bir işten maksat ne ise, hüküm ona göredir” şeklinde ifade edilmiştir⁵⁰².

Amaç kanunda açıkça gösterilmiş olsun ya da olmasın her idari işlemin genel amacı kamuya yarar sağlamaktır. Devlet yetkisi devlet aracılığıyla topluma ait olduğundan, hiçbir devlet yetkisi kamu yararından başka özel bir amaç için kullanılamamaktadır⁵⁰³. Kamu yararının nerede olduğuna ve nasıl somutlaştığına karar verme yetkisi ise, Türk anayasal ve pozitif hukuk düzenine göre asli kural koyma yetkisini haiz olan Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait bulunmaktadır⁵⁰⁴.

⁴⁹⁷ Gözler ve Kaplan, s. 154.

⁴⁹⁸ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 52.

⁴⁹⁹ Arslaner, s. 194.

⁵⁰⁰ Ağar, s. 160.

⁵⁰¹ Ü. S. Üstün, s. 38.

⁵⁰² Ağar, s. 162.

⁵⁰³ Arslaner, s. 194.

⁵⁰⁴ Ağar, s. 162.

Kamu yararı her idari işlem için genel ve geçerli bir amaç olmakla birlikte, kanun koyucunun idari işlemin amacını özel olarak belirtmesi de söz konusu olabilmektedir. Ancak her halükarda özel amaç, genel amaç olan kamu yararının kanunlarda daha dar, belirli ve somut bir şekilde ifade edilmiş olmasından ibarettir⁵⁰⁵.

İdarenin tüm eylem ve işlemlerinde olduğu gibi zor alım işlemlerinde de amaç kamu yararının sağlanmasıdır. Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde vergi idaresi, kamu alacağının Hazine'ye biran önce intikalini ve vergi sisteminde adaleti sağlayarak kamu yararının gerçekleşmesini amaçlamaktadır. Bu bakımdan vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımı kamu yararı amacıyla sınırlı olup, yetkinin özel bir amaçla kullanımı yapılan işlemi amaç unsuru bakımından sakatlamaktadır.

2.3. TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMININ ERTELENMESİ VE SONA ERMESİNE İLİŞKİN SINIRLAR

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde kamu alacaklarının tahsili, idari işlemler ya da kendiliğinden ortaya çıkan durumlar nedeniyle bir süre ertelenebilmekte ya da sona erebilmektedir⁵⁰⁶. Bu bakımdan bu durumlar vergi idaresinin tahsil yetkisini geçici olarak ya da tamamen sınırlamaktadır.

2.3.1. Tahsil Yetkisinin Kullanımının Ertelenmesine İlişkin Sınırlar

Çalışmanın bu bölümünde vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımını erteleyerek sınırlayan durumlar; tehir, tecil ve mücbir sebepler olarak ele alınarak açıklanmaktadır.

2.3.1.1. Tehir

İdarenin tahsil yetkisini erteleyen hususlardan biri tehir yani tahsilatın geri bırakılması uygulamasıdır. Zira idare takibatın geri bırakıldığı bu süreler boyunca tahsil yetkisini kullanamamaktadır.

⁵⁰⁵ Murat Sezginer, **İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 1991, ss. 14,20.

⁵⁰⁶ Ağar, s. 297.

2.3.1.1.1. Yürütmenin Durdurulması

İdari davalarda dava açılması ile yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Bu durum “Danıştay’da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz” denilmek suretiyle 2577 sayılı Kanun’un 27’nci maddesinin 1’inci fıkrasında hüküm altına alınmış bulunmaktadır. İdari davalarda esas olarak yürütmenin kendiliğinden durmamasının nedeni idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması ve idari işlemin yürütülmesinde kamu yararının varlığıdır⁵⁰⁷. Ancak bazı durumlarda kişilerin temel hak ve özgürlükleri söz konusudur ve idari bir işlemin vereceği zarar her zaman para ile ölçülebilen ve tazminat verilerek telafi edilebilen bir zarar olmayabilir. Bu noktada yürütmenin durdurulması bireyleri idari işlemlere karşı koruyan bir yöntem olarak görülmektedir⁵⁰⁸. Bu nedenle bireylerin hak ve özgürlüklerinin geri dönüşü olmayacak şekilde ihlal edilmesi ihtimaline karşılık olarak yürütmenin mahkeme kararıyla durdurulması yoluna gidilebilmektedir⁵⁰⁹. Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verildiğinde, esas hakkında karar verilinceye dek eski durumun devamı sağlanmakta, yani dava konusu idari işlemin uygulanması dava sonuçlanıncaya dek ertelenmektedir⁵¹⁰.

Hem Anayasa’nın 125’inci maddesinde hem de İYUK’un 27/2’nci maddesinde de belirtildiği üzere, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilmek suretiyle yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir. Bu noktadan hareketle hem kişi haklarını korumak, hem de idarenin ileride tazminata mahkûm olmasını engelleyerek idare hayatında düzen ve istikrar sağlamak amacıyla idarenin yaptığı işlemlerle idari yargı kararlarına karşı, dava karara bağlanana dek eski durumun devam etmesi ve dava konusu idari işlemin uygulanmaması için idari yargı sisteminde yürütmenin durdurulması müessesesine yer verilmiştir⁵¹¹.

Yürütmenin durması; “davaya konu olan idari işlemin, etkinliğinin ya da tatbik edilmesinin, mahkeme kararıyla; vergi uyuşmazlığında ise kendiliğinden durmasıdır”⁵¹². Diğer bir ifadeyle yürütmenin durdurulması; “hukuka aykırılık iddiası

⁵⁰⁷ Bayraklı, Yargı, s. 217.

⁵⁰⁸ Gözübüyük, s. 454.

⁵⁰⁹ Bayraklı, Yargı, s. 217.

⁵¹⁰ Gözübüyük, s. 455.

⁵¹¹ Gerçek, Takip, s. 97.

⁵¹² Bayraklı, Yargı, s. 217.

ile iptal davasına konu olmuş bir idari işlem hakkında yetkili yargı merciinin kanunilik karinesini geçici olarak askıya almasıdır⁵¹³. Yürütmenin durdurulması kararlarının ifası idare hukukunun karmaşık konularından bir tanesidir. Bu konuda ana kural, yürütmenin durdurulması kararının geriye yürütmesi, diğer bir ifadeyle idari işlemin yapıldığı andan önceki durumun geri gelmesidir⁵¹⁴. Bu yönüyle yürütmenin durdurulması davayı esastan çözmeyen, yalnızca idari işlemi belirli bir süre askıda tutan geçici bir tedbirdir⁵¹⁵.

Vergi yargılamasında yürütmenin durdurulması iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki vergi davasının açılmasıyla yürütmenin kendiliğinden durması, diğer ise kendiliğinden durmadığı durumlarda mahkeme kararı ile yürütmenin durdurulmasıdır⁵¹⁶. Vergi yargılamasında da mahkemece yürütmenin durdurulması için idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi aranmaktadır.

İdari davalarda yürütme kendiliğinden durmaz iken, vergi davalarında tarh aşamasında açılan davanın yürütmeyi kendiliğinden durdurması 2577 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının gereğidir. Buna göre; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Vergi davalarında, vergilendirmenin parasal bir işlem olması ve tarhiyat ve ceza kesilmesi işlemlerinin hukuka aykırılık içermesi durumunda geri dönüşünün zor olması, mükellefin savunmasının sadece inceleme ve yoklama tutanağında yer alması, inceleme elemanları arasında dahi bazı davalarda yorum farklılıkları olması gibi nedenlere bağlı olarak yürütme kendiliğinden durmaktadır⁵¹⁷. Dava konusu edilmiş tarh işlemine konu olan kamu alacağı henüz tahakkuk etmemiş olduğundan, zor alım işlemine konu edilmesi mümkün olamamaktadır. Dava sonucunda vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararın kamu alacağına esas olan işlemin iptali olması durumunda, alacak hukuk düzeninde doğmamış hale geleceğinden, yine zor alım işlemine konu edilmesi mümkün olamayacaktır. Davanın kısmen ya da tamamen

⁵¹³ Ahmet Tekin, **Vergi Yargı Hukuku**, Meta Basım Matbaacılık, İzmir, 2013, (Yargı), s. 143.

⁵¹⁴ Gözübüyük, s. 457.

⁵¹⁵ Gerçek, Takip, s. 98.

⁵¹⁶ Bayraklı, İcra, s. 122.

⁵¹⁷ Bayraklı, Yargı, s. 218.

reddi durumunda ise, tahakkuk eden kısım borçluya bildirilerek, süresinde ödenmemesi durumunda zorla tahsil edilebilecektir⁵¹⁸.

2577 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında işleminden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında ayrıca yürütmenin durdurulması istenebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca vergi mahkemelerinde açılan davanın yürütmeyi durdurması istinaf ve temyiz aşamalarını da kapsamamaktadır. İstinaf ve temyiz aşamalarında tahsilatın durması için, üst yargı organlarının ayrıca yürütmeyi durdurma kararı almaları gerekmektedir⁵¹⁹. Yürütmenin durdurulması kararında teminat gösterilmesi esas olup, durumun gereklerine göre teminat aranmaması da söz konusu olabilmektedir⁵²⁰.

Hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilen bir kamu alacağı için ödeme emri tebliğ edilmesi ve zor alım işlemlerine girişilmesi mümkün olamamaktadır. Geçici olarak istenebilirliğini yitiren alacak, ancak dava sonucunda verilen karara göre yeniden istenebilir hale gelmektedir⁵²¹. Diğer bir ifadeyle zor alıma konu bir alacak hakkında mahkemece yürütmenin durdurulması kararının verilmesi halinde, vergi idaresi kamu alacağının tahsilini ve tahsil yetkisini kullanımını mahkeme kararının verilmesine dek ertelemek zorunda kalmaktadır⁵²².

2.3.1.1.2. Aciz Hali

İcra hukukunda aciz, borcun ödenmemesi sonucu mal varlıklarının ya da satış neticesinde elde edilen paranın borçlunun borcunu karşılamaya yetmemesi olarak tanımlanmaktadır⁵²³. 6183 sayılı Kanun'un 75'inci maddesinde bu tanıma benzer şekilde; "yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır" denilmek suretiyle aciz hali tanımlanmıştır.

75'inci maddede, yapılan takip neticesinde haczi mümkün malı bulunmadığı anlaşılan veya bulunan malın satış bedelinin borcunu karşılayamayan borçlunun durumu düzenlenmektedir. Diğer bir ifadeyle madde, yalnızca bu iki durumda

⁵¹⁸ Karakoç, Tahsil, ss. 136-137.

⁵¹⁹ Tekin, Yargı, s. 144.

⁵²⁰ Gerçek, Takip, s. 99.

⁵²¹ Karakoç, Tahsil, s. 137.

⁵²² E. Öner, s. 253.

⁵²³ Bayraklı, İcra, s. 164.

borçlunun aciz halinde sayılacağını ifade etmektedir⁵²⁴. Bu iki durumda yapılması gereken, borçlunun borç ödemekten aciz durumda olduğunun aciz belgesi adı verilen belge ile tespit edilmesidir⁵²⁵.

Aciz belgesi, alacağın ortadan kalktığını değil, borçlunun ödeme gücü bulunmadığını gösteren bir belgedir⁵²⁶. Karşılanamamış kamu alacaklarını ifade eden aciz belgesin, alacaklı ve borçluya ait kimlik bilgileri ve adresleri, yapılan takibin haciz veya iflas takibi olduğu, haczedilebilecek malın olmadığı ya da var olan malların haczi sonucunda kamu alacağının karşılanamadığı ve miktarı, haciz öncesi alacak tutarı ile aciz belgesinin düzenlenmesine neden olan bakiye borç miktarı ve hangi alacaklıya verildiğine yer verilerek icra memurunca tarih konulmak suretiyle imzalanarak mühürlenmektedir⁵²⁷.

Kamu borçlusunun aciz durumda olması, hiç malvarlığının olmadığı anlamına gelmemektedir. Borçlunun mevcut malvarlığının haczinin mümkün olmaması ya da mümkün olsa dahi satılması durumunda bedelinin kamu alacağını karşılamadığının anlaşılması durumunda yine borçlu aciz durumda sayılmaktadır⁵²⁸.

Borçlunun mallarının satış bedelinin borcu karşılamaya yetmemesi durumunda aciz halinin geçerli olabilmesi için bu malların satışlarının yapılmasının şart olduğu⁵²⁹ savunulduğu gibi, satışın gerekli olmadığı, borçlunun hacizli mallarının takdir edilen değerinin kamu alacağını karşılayacak miktarda olmadığına anlaşılmasının yeterli olduğu⁵³⁰ yönünde görüşler de bulunmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 76'ncı maddesinde aciz halinde bulunan borçlu hakkında teminat ve faiz aranmaksızın tecil müessesesinin uygulanabileceğine hükmedilmektedir. Ancak maddede geçen "tatbik olunabilir" ifadesi gereği alacaklı idarenin tecil müessesesini uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır⁵³¹.

Yine 6183 sayılı Kanun'un 76'ncı maddesinde alacaklı tahsil dairesinin aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip edeceğine hükmedilmiş bulunmaktadır. Buna göre alacaklı kamu idaresi aciz halindeki borçlunun durumunu zamanaşımı süresi boyunca devamlı olarak takip etmekte ve ileride borçlunun mal edindiğinin tespiti halinde aciz halinin sona

⁵²⁴ Candan, AATUHK, s. 439.

⁵²⁵ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 282.

⁵²⁶ Gerçek, Takip, s. 100.

⁵²⁷ Bayraklı, İcra, ss. 165-166.

⁵²⁸ Candan, AATUHK, s. 439.

⁵²⁹ Candan, AATUHK, s. 439; Taş, s. 55.

⁵³⁰ Gerçek, Takip, s. 99.

⁵³¹ Candan, AATUHK, s. 440.

ermesiyle birlikte takibata geçerek alacağın tahsili yoluna gitmektedir⁵³². Buradan çıkan dolaylı sonuç, aciz halinin devamı sırasında kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğramasının mümkün olduğudur⁵³³. Ayrıca zamanaşımını durduran ve kesen nedenler arasında aciz haline yer verilmemesi nedeniyle de, aciz durumunda olan borçlunun zamanaşımı nedeniyle borcunun sona ermesi mümkün bulunmaktadır⁵³⁴.

6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde zamanaşımını kesen nedenler sayılmış bulunmaktadır. Aciz halinde bulunan borçlu için bu işlemlerden hangisi en son yapılmışsa, yeni zamanaşımı süresi işlem tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacaktır. Borçlunun teminat göstermiş olması halinde ise, teminatın kalktığı tarihe göre belirlenen takvim yılı başından itibaren zamanaşımı işlemeye başlamaktadır. Aciz halindeki borçlu hakkında tecil hükümlerinin uygulanmış olması durumunda ise zamanaşımı süresinin başlangıcı en son ödeme tarihine göre belirlenecek takvim yılı başı olmaktadır. Burada yeni zamanaşımının hesabında tecil hükümlerinin uygulandığı tarih yerine son ödeme tarihinin esas alınmasının nedeni, her ödemenin işlemekte olan zamanaşımı süresini yeniden kesiyor olmasıdır⁵³⁵.

Aciz hali tespit edilen borçlu hakkında aynı borçtan dolayı yapılacak takiplerde yeniden ödeme emri düzenlenmesi gereği bulunmamaktadır. Zira aciz belgesi, bir ölçüde borcun kabulünü içeren bir belge olup, alacaklı idarenin yeniden alacağını ispat yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple idarenin, eski takip dosyası üzerinden borçlunun yeni bulunan mallarının haczini istemesi mümkün olmaktadır⁵³⁶.

Aciz halinde bulunan ve borcu tecil edilen borçlunun tecil süresi içinde takip edilmesi mümkün olmadığından, tecil süresi içinde edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirme zorunlulukları bulunmaktadır⁵³⁷. Bu sebeple, aciz halinde tahsil yetkisinin kullanımı, zamanaşımı süresi ile sınırlı olmak üzere geri bırakılmaktadır⁵³⁸.

⁵³² Gerçek, Takip, s. 100.

⁵³³ Candan, AATUHK, s. 440.

⁵³⁴ Taş, s. 57.

⁵³⁵ Candan, AATUHK, ss. 440-441.

⁵³⁶ Gerçek, Takip, s. 100.

⁵³⁷ Taş, s. 57.

⁵³⁸ Gerçek, Takip, s. 100.

2.3.1.1.3. Ölüm

6183 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinde sosyal ve insani düşüncelerle, ölüm halinde takibin geri bırakılması düzenlenmiştir. Buna bağlı olarak da kamu alacağının tahsilatı ertelenmektedir. Ölüm olayının gerçekleşmesi, kamu alacağının tahsilatının farklı şekillerde geri bırakılmasına neden olmaktadır⁵³⁹. Gerçek kişiler için geçerli olan ve vergi alacağının geciktirilmesine yol açan ölüm nedeniyle tehir başlıca üç şekilde kendisini göstermektedir⁵⁴⁰. Bunlar borçlunun kendisinin ya da bazı yakınlarının ölümü halinde tehir ile mirasçılarının takibinde tehir durumları olup, idarenin tahsil yetkisini sınırlandırmaktadır.

2.3.1.1.3.1. Kamu Borçlusunun Ölümü Halinde Tehir

VUK'un 12'nci maddesi gereğince kamu borçlusunun ölümü ile borçluya ait hak ve borçlar tamamen ortadan kalkmamakta ve ölüm anına dek ortaya çıkmış ve yerine getirilmesi gereken ödevler mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir⁵⁴¹. Bu nedenle borçlunun ölümüyle ödenmesi gereken borçların ve yapılması gereken ödevlerin mirası reddetmiş olan mirasçılardan alınması düşünülemez⁵⁴². Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 606'ncı maddesinde mirasçılara mirası reddetmeleri için 3 aylık süre öngörülmektedir. Bu nedenle ölümden sonra mirasçılara mirası kabul veya reddetmeleri için 3 aylık süre tanınmaktadır. Bu üç aylık süre içinde mirasçılarının mirası kabul etmeleri halinde borç mirasçılara intikal etmektedir⁵⁴³. Mirasın reddedilmesi halinde ise ölene ait yükümlülüklerin yerine getirilmesi söz konusu olamamaktadır⁵⁴⁴.

Mirasçılarının tümünün mirası reddetmesi ya da hiç mirasçısının olmaması halinde kamu alacağı terekeden alınmaktadır. Tereke, ölenin bıraktığı ve henüz mirasçılarca paylaşılmamış mal varlığını ifade etmektedir⁵⁴⁵. 6183 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinde borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber takibin 3 gün için geri bırakılacağına hükmedilmiştir. Bu durumda terekenin borcunun takibine 3'üncü günün bitiminden itibaren devam edilmektedir.

⁵³⁹ Gerçek, Takip, ss. 100,102.

⁵⁴⁰ Bayraklı, İcra, s. 122.

⁵⁴¹ Gerçek, Takip, s. 101.

⁵⁴² Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 181.

⁵⁴³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 139.

⁵⁴⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 121.

⁵⁴⁵ Bayraklı, İcra, s. 123.

2.3.1.1.3.2. Kamu Borçlusunun Bazı Yakınlarının Ölümü Halinde Tehir

6183 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinin ilk bendinde kamu borçlusunun bazı yakınlarının ölümü halinde tahsilatın ölüm günü ile beraber 3 gün için geri bırakılacağına hükmedilmiştir. Maddede geçen mükellefin bazı yakınları kavramına; kamu borçlusunun karısı, kocası, kan veya sıhriyet itibarıyla usul veya furuundan birisi girmektedir.

Türk Medeni Kanunu'nun 17'nci maddesine göre; "Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur. Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır". Türk Medeni Kanunu'nun 18'inci maddesine göre ise; "Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın (sıhri) hısımları olur". Dedelerden başlayıp torunlara kadar olan yakınlık (hısımlık) ilişkisinde herkes birbirinin üstsoy ve altsoy konumundadır⁵⁴⁶.

Birinci derece yakını kaybeden borçlunun bu acılı gününde bir de haciz işleminin uygulanmasının insani düşüncelerle bağdaşmayacağı açıktır⁵⁴⁷. Bu bakımdan söz konusu erteleme hükmü emredici nitelikte olup, idarece uyulması zorunludur. Bu süre içerisinde idarece bilinmeden bir işlem yapılmış olması halinde işlemin kendiliğinden iptali gerekmektedir⁵⁴⁸.

2.3.1.1.3.3. Mirasçıların Takibinde Tehir

Kamu borçlusunun ölümü ile mirasçılar vergi sorumlusu olmakta ve yerine getirilmesi gereken ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir⁵⁴⁹. VUK'un 16'ncı maddesi uyarınca, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirim ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenmektedir. Bu hüküm Medeni Kanun'un 606'ncı maddesinde düzenlenen mirası ret süresi ile uyum sağlamak amacıyla kabul edilmiş bulunmaktadır⁵⁵⁰. Her ne kadar uzatılan 3 aylık süre yalnızca bildirim ve beyanname verme sürelerine ilişkin olsa da, VUK'un 112/4'üncü maddesinde ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyanname verme süreleri içerisinde

⁵⁴⁶ Muharrem Özdemir, "Kamu Hukukunda Takibin Geri Bırakılması (Haciz'in Ertelenmesi)", **Alomaliye.com**, 26.03.2010, <http://www.alomaliye.com/2010/03/26/kamu-hukukunda-takibin-geri-birakilmasi-hacizin-ertelenmesi/>, (Takip), (03.08.2016).

⁵⁴⁷ Bayraklı, İcra, s. 123.

⁵⁴⁸ Gerçek, Takip, s. 102.

⁵⁴⁹ Gerçek, Takip, s. 103.

⁵⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 121.

ödenecikleri hüküm altına alındığından, beyanname verme süresine bağlı olarak verginin tahsil zamanı da dolaylı olarak ertelenmektedir⁵⁵¹.

6183 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde kamu borçlusunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş olan mirasçılardan kamu alacağının tahsil edilmesinde bu kanun hükümlerinin uygulanacağı ve borçlunun ölümünden önce başlanmış olan muamelelere devam edileceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 12'nci maddesinde ise, mirası reddetmeyen mirasçıların, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacakları belirtilmektedir. Bu sebeple mirasçılar hakkında uygulanacak olan 6183 sayılı Kanun hükümleri ve dolayısıyla tahsil yetkisi, mirasçıların miras hisseleri oranında olacaktır. Mirası reddetmemiş mirasçıların ölenin vergi borçlarından sorumlulukları miras hisseleri oranında olmasına rağmen, miras hisselerindeki payla sınırlı değildir. Diğer bir ifadeyle ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında fakat bütün malvarlıklarıyla sorumlulukları bulunmaktadır⁵⁵². Bu sebeple mirasçının mirastan aldığı pay kadar sorumlu olduğu yönünde bir itiraz sunma hakkı bulunmamaktadır⁵⁵³.

6183 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinde yapılan düzenleme gereğince, mirası ret süresi olarak tanınan 3 ay süresince mirasçılar henüz mirası kabul ya da reddetmemişlerse Medeni Kanun'da belirtilen 3 aylık süre sona erene kadar takip geri bırakılmaktadır. 6183 Sayılı Kanun'un bu maddesi gereğince takibatın geri bırakıldığı süreler boyunca kamu alacaklarına ilişkin gecikme zammı hesaplanması ve ödeme emri tebliği yapılamamaktadır.

2.3.1.2. Tecil

Tecil Arapça bir kelime olup, erteleme anlamına gelmektedir⁵⁵⁴. Tecile ilişkin düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde⁵⁵⁵ yer almaktadır. Buna

⁵⁵¹ Gerçek, Takip, s. 101.

⁵⁵² Kemal Akmaz, "Mükellefin Ölümünün, Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi", frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/MÜKELLEFİN-ÖLÜMÜNÜN-VERGİ-ALACAĞINA-VE-CEZASINA-ETKİSİ.pdf, (29.07.2016), s. 2.

⁵⁵³ Candan, AATUHK, s. 42.

⁵⁵⁴ Bayraklı, İcra, s. 111.

⁵⁵⁵ 48'inci maddedeki genel uygulama yanında vergisini düzenli ödeyen, vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getiren vergi mükelleflerine uygulanmak üzere, 27.05.2017 tarih ve 30078 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7020 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6183 Sayılı Kanun'a 48/A maddesi eklenmiş bulunmaktadır (Akif Akarca, Mehmet Şafak, "Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecilinde Kolaylık- Yeni Düzenleme", *Dünya*, 15.06.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiye-uyumlu-mukelleflerin-borclarinin-tecilinde-kolaylik-yeni-duzenleme/367864>, (21.07.2017)). Bu kapsamda vergisini düzenli ödeyen mükelleflere kolaylık sağlanması amacıyla tecil süresinin 60 aya kadar uzatılabilmesi, farklı faiz oranları

göre; kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki ya da haczedilen malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, kamu alacağı borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilmektedir. Bu sayede vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için iyi niyetli kamu borçlularının derhal ve şiddetli takip usullerine başvurmadan önce, belli şartların yerine getirilmesi koşuluyla kendilerine ödeme imkânları sağlanmaktadır⁵⁵⁶.

Borçlunun tecil talebinin gerçekleşebilmesi için talebin yazı ile istenmiş olması, teminat gösterilmiş olması ve tecil faizi uygulanacak olmasının yanı sıra, ayrıca borçlunun çok zor duruma düşecek olması ve iyi niyetli olması şartlarının da gerçekleşmesi gerekmektedir. Tahsil yetkisinin kullanımına başlanması ya da sürecin devamının borçlunun gelir kaynaklarını veya faaliyetinin devamını olumsuz yönde etkilemesi durumunda “çok zor durum” şartının gerçekleştiği kabul edilmektedir⁵⁵⁷. Borçlunun çok zor durumda olup olmadıklarının tespitinde; bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlarda likidite oranları kullanılmaktadır. Buna göre likidite oranının 1’den büyük olması durumunda borç tecil edilememekte, 1 veya 1’den küçük ve 0,5’ten büyük olması durumunda 12 aya kadar, 0,5 veya 0,5’ten küçük olması durumunda ise 24 aya kadar tecil edilebilmektedir. Gayrifaal ya da faaliyetini terk etmiş borçlular ile gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret ve diğer kazanç ve iratları nedeniyle mükellefiyetleri bulunan veya bu sayılanlar dışındaki diğer borçluların talepleri “Tecil ve Taksitlendirme Talep Formu”ndaki beyanlarına göre değerlendirilmekte olup, taksitlendirme ve taksit süreleri borçlunun durumuna göre takdir edilerek borçları azami 24 aya kadar ertelenebilmektedir⁵⁵⁸. Borçlunun çok zor durumda olduğunun kabulü durumunda vergi idaresince borcun ödenmesinde “iyi niyetli olma” şartının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁵⁵⁹. Bu noktada öteden beri borç ödeme alışkanlığı olmayan borçluların önerdikleri ödeme planlarının gerçekçi olmadığı kanaatine

belirlenebilmesi, taksit zamanlarının, ödemelerin başlayacağı ayın ve ödeme dönemlerinin belirlenebilmesi hususunda Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanı’na yetki verilmiş bulunmaktadır.

⁵⁵⁶ Mutluer, s. 323.

⁵⁵⁷ Açar, s. 300.

⁵⁵⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “2008/3 Seri No’lu Tahsilat İç Genelgesi”, R.G. 11.03.2000, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (2008/3), (21.07.2017).

⁵⁵⁹ Açar, s. 300.

varılması durumunda tecil talepleri çok zor durumda olsalar dahi kabul edilmemektedir⁵⁶⁰.

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinden de anlaşılacağı üzere tecil, talep edilmesi durumunda alacaklı kamu idareleri tarafından zorunlu olarak yerine getirilmesi gerekli bir işlem değildir⁵⁶¹. Mali hukukta kural olarak bağlı yetki kullanıldığından, idarenin takdir yetkisi son derece sınırlıdır. Bu noktada tecil, bu sınırlı örneklerden birini oluşturmaktadır⁵⁶². Vergi idaresi, kamu borcunun tecil ve taksitlendirilmesi talebini takdir yetkisini kullanmak suretiyle kabul veya reddedebilmektedir⁵⁶³. Tecil talebinin kabul veya reddi noktasında idareye geniş bir takdir yetkisi tanınmış bulunmaktadır⁵⁶⁴. O halde tecil borçlu açısından mutlak bir hak niteliği taşımamaktadır. Asıl olan borcun vadesinde ödenmesidir⁵⁶⁵. Ancak özellikle vergi borçlarında, iyi niyetli borçlunun vergi ödeyebilme kapasitesinin zarar görmemesi ve bu yolla vergi gelirlerinin sürekliliğinin sağlanması, borcun ertelenmesini gerekli kılabilmektedir⁵⁶⁶. Bu noktada birel bir işlem olan tecil ile gerek zor durumda kalma ihtimali bulunan borçlunun, gerekse alacaklı kamu idaresinin menfaatlerinin uzlaştırılması sağlanmaktadır⁵⁶⁷. Bu sebeple, her ne kadar tecil taleplerinin kabul edilip edilmemesi noktasında vergi idaresi geniş bir takdir yetkisine sahip olsa da, kabul edip etmemek idarenin keyfi olarak kullanabileceği bir yetki değildir⁵⁶⁸. Kanunda öngörülen şartların gerçekleşmiş olması durumunda, borçlunun tecilden yararlandırılması gerekmektedir. Bu bakımdan idarenin bu yetkisini yerinde kullanıp kullanmadığı yargısal denetime tabidir⁵⁶⁹. Tecil talebinin hukuka aykırı olarak reddedildiğini düşünen borçlunun, ret işleminin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açması ve bu yolla idarenin takdir yetkisini hukuka uygun kullanıp kullanmadığı denetlenebilmektedir⁵⁷⁰. Örneğin Danıştay, borçlunun çok zor durum şartının ibraz ettiği belgelerden anlaşılıyor olması ve idarenin de talebin reddi

⁵⁶⁰ Ahmet Tekin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Meta Basım Matbaacılık, İzmir, 2015, (TVS), s. 95.

⁵⁶¹ Tekin, TVS, s. 95.

⁵⁶² Karakoç, İcra, s. 220.

⁵⁶³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 10.02.1976 tarih ve E: 1975/3002, K: 1976/453 sayılı Kararı (Karakoç, İcra, s. 220).

⁵⁶⁴ Bkz. Danıştay 13'üncü Dairesi'nin 17.01.1979 tarih ve E: 1978/1297, K: 1979/43 sayılı Kararı (Karakoç, İcra, s. 220).

⁵⁶⁵ Gerçek, Takip, s. 87.

⁵⁶⁶ Karakoç, İcra, s. 217.

⁵⁶⁷ Ü. S. Üstün, s. 286.

⁵⁶⁸ Bayraklı, İcra, s. 115.

⁵⁶⁹ Karakoç, Tahsil, ss. 177, 180.

⁵⁷⁰ Karakoç, İcra, s. 221.

noktasında başkaca bir gerekçe göstermemiş olması durumunda ret kararının iptal edilmesi gerektiğini belirtmektedir⁵⁷¹.

48'inci maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca tecil yetkisi, Devlete ait kamu alacaklarında Maliye Bakanlığına, il özel idarelerine ait kamu alacaklarında valilere, belediyelere ait kamu alacaklarında ise belediye başkanlarına ait bulunmaktadır. Uygulamada bu idarelerin tecil işlemlerine yönelik takdir yetkileri; tecil taleplerinin kabul ya da reddedilmesinin yanı sıra, tecil faizini saptama, tecil sürecinde uygulanacak kuralları ortaya koyma ve tecil kapsamına girecek alacakları belirlemeyi de kapsamaktadır⁵⁷². Bu yetkisini 2008/3 Tahsilat İç Genelgesi'ni⁵⁷³ yayınlarak kullanan vergi idaresi, Katma Değer Vergisi (KDV), Geçici Vergi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), Fonlar, Ecrimisil, Eğitime Katkı Payı ve Eğitime Katkı Payına ait gecikme zammı ile sınırlı uygulama süresine sahip ek vergilerin tecil edilmeyeceğini belirterek tecil kapsamı dışında tutmuştur.

Maddenin 5'inci fıkrasına göre tecil sürecinde haciz yapılmışsa haczedilen mal, değeri tutarınca teminat yerine geçmektedir. Tecil edilen kamu alacakları ile ilgili olarak daha önce uygulanan ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler tutarınca kaldırılmakta ve buna isabet eden teminat iade edilmektedir. Ancak, haczedilen malların değerinin tecil edilen borç tutarından az, zorunlu teminat tutarından fazla olması halinde, uygulanan hacizler, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler sonucunda kalan tecilli borç tutarı haczedilen malın değerinin altına inmediği müddetçe kaldırılmamaktadır. Tecilli borca karşılık alınan teminat ise, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler sonucunda kalan tecilli borç tutarının zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılmaktadır.

2.3.1.3. Mücbir Sebep

Mücbir sebeplere ilişkin düzenlemeler VUK'da yer almaktadır. VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebeplere ilişkin genel bir tanım yapılmamış, bu sebepler tek tek sıralanmıştır. Buna göre; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; yine vergi

⁵⁷¹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 30.06.1962 tarih ve E: 1961/642, K: 1962/3680 sayılı Kararı (Karakoç, Tahsil, s. 180).

⁵⁷² Gerçek, Takip, s. 88.

⁵⁷³ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "2008/3 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi", R.G. 11.03.2000, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (2008/3), (21.07.2017).

ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede gerçekleşen yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; askerlik, tutukluluk gibi kişinin iradesi dışında meydana gelen zorunlu bulunamamalar ve sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep hallerini oluşturmaktadır. Maddenin sonunda yer alan "...gibi haller" ifadesi, mücbir sebeplerin bu sayılan hallerle sınırlı olmayıp, yükümlülerin vergi ödevlerini yerine getirmelerine engel olan diğer olayların da mücbir sebep olarak kabul edilebileceğini göstermektedir⁵⁷⁴.

Bir tanım verilmesi gerekirse mücbir sebep; genel olarak kişilerin iradesi dışında ortaya çıkan, öngörülemez veya öngörülse bile her türlü imkân ve araca rağmen önlenemeyen olaylardır⁵⁷⁵. O halde herhangi bir olayın mücbir sebep olarak nitelendirilebilmesi için, mükellefin olayda kusurunun olmaması, olayın aniden ortaya çıkması, mükellefin olayı önleyememesi ve olayın mükellefin vergi ödevini yerine getirmesini engelleyecek boyutta olması gerekmektedir⁵⁷⁶. Bu sebeplerden biri olan doğal afetlerin herkesçe bilinmesi mümkün olduğundan kanıtlanmasına gerek yokken, kişisel nitelikteki mücbir sebep iddialarının mükellef ve sorumlularca belgelendirilmek suretiyle ispatı gerekmektedir⁵⁷⁷.

Vergi yargısı organlarınca önceden mücbir sebeplerin yalnızca mükellefin ödevlerine ilişkin sürelerin işlemlerini durduracağı kabul edilmekteyken⁵⁷⁸, daha sonra verilen kararlarda mücbir sebeplerin etkisi, diğer süreler bakımından da kabul edilmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan mücbir sebeplerin süreleri durdurucu etkisi, değişik hukuki niteliklerdeki tüm süreleri kapsamaktadır⁵⁷⁹. Örneğin Danıştay bir kararında, mücbir sebeplerin, yargılama hakkını kullanamayan mükelleflerin sürelerini uzatacağını belirtmiştir⁵⁸⁰.

6183 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde; aksi bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılan sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yazında ve uygulamada yapılan bu yollamanın sadece VUK'un 18'inci maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükmü değil, 14-18'inci maddelerle düzenlenmiş bulunan sürelere ilişkin bölümünün tamamını kapsadığı kabul edilmektedir. VUK'un 15'inci maddesinde,

⁵⁷⁴ Bayraklı, Vergi, s. 179.

⁵⁷⁵ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 178.

⁵⁷⁶ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 150.

⁵⁷⁷ E. Öner, s. 112.

⁵⁷⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 17.04.1984 tarih ve E: 1983/2499, K: 1984/1467 sayılı Kararı, (Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 150).

⁵⁷⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 119-120.

⁵⁸⁰ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 09.11.1985 tarih ve E: 1984/417, K: 1985/2695 sayılı Kararı, (Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, ss. 178-179).

13'üncü maddede sayılan mücbir sebep hallerinin varlığı durumunda, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmiştir. Bu sebeple mücbir sebeplerin varlığı halinde 6183 sayılı Kanun'da yer alan sürelerin de işlemesi söz konusu olmamaktadır⁵⁸¹. Mücbir sebebin tahsilat aşamasında ortaya çıkması durumunda bu sebep ortadan kalkıncaya kadar tahsil yetkisinin kullanımı durmakta ve gecikme zammı da uygulanmamaktadır⁵⁸².

2.3.2. Tahsil Yetkisinin Kullanımının Sona Ermesine İlişkin Sınırlar

Vergi kanunlarında yer alan bazı durumların gerçekleşmesi neticesinde vergi idaresinin tahsil yetkisi sona ermekte ve kullanılamamaktadır. Vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımının en doğal sona erme yolu ödemedir. Zira tahsil yetkisinin kullanımı ile asıl amaçlanan kamu alacağının tahsili, bu yolla gerçekleşmiş olmaktadır. Ayrıca ölüm ve fesih, terkin, zamanaşımı, af ve takas durumlarında da vergi idaresinin tahsil yetkisinin sona ermesi söz konusu olmaktadır.

2.3.2.1. Ödeme

Vergi borcunu en doğal şekilde sona ermesi ödeme ile gerçekleşmektedir. VUK'un 23'üncü maddesinde tahsil başlığı altında ödeme; verginin kanuna uygun olarak ödenmesi olarak tanımlanmıştır. İşlemin vergi alacaklısı olan idare bakımından ifadesine tahsil denilmektedir⁵⁸³.

Ödemenin vergi borcunu sona erdiren en doğal yol olmasının nedeni, devletin egemenlik gücünü mükellefler üzerinde hissettirebilmesi ve mükelleflerin de bu otoriteye boyun eğmesidir. Bu sayede gerek mükellef, gerekse vergi idaresi maksimum fayda sağlamış olmaktadır⁵⁸⁴.

Kamu borçlusu nezdinde tahsil yetkisinin kullanım sürecinde gerçekleştirilen işlemlerde amaç, kamu alacağının tahsilinin sağlanmasıdır. Bu sebeple, tahsil yetkisinin kullanımına başlanmasının ardından borçlunun borcunu tamamen ödemesi durumunda yetkinin kullanımına devam edilmesine gerek kalmamaktadır⁵⁸⁵.

⁵⁸¹ Mücbir sebeplerin bulunması durumunda 6183 sayılı Kanun'da yer alan sürelerin de bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceğine dair Danıştay Kararı için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 02.04.1990 tarih ve E: 1989/2535, K: 1990/1153 sayılı Kararı, (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 117).

⁵⁸² Gerçek, Takip, s. 75.

⁵⁸³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 123.

⁵⁸⁴ Bayraklı, Vergi, s. 157.

⁵⁸⁵ Candan, AATUHK, s. 444.

2.3.2.2. Ölüm ve Fesih

İdarenin tahsil yetkisini kullanımı için gerekli olan ödeme emri, hayatta olan gerçek kişiler ve tüzel kişiliği devam eden kuruluşlar için düzenlenebilmektedir. Bu bakımdan gerçek kişinin ölümü ya da fesih neticesinde tüzel kişiliğin sona ermesi halinde bu kişi ve kuruluşlar adına ödeme emri düzenlenememektedir. Aksi bir tutumla düzenlenen ödeme emri, herhangi bir kişinin hukukunu etkileyecek nitelikte olmayacağından, mirasçılar ve hak sahiplerine tebliği üzerine bunlar aleyhine zor alım işlemlerine başvurulması mümkün olamamaktadır⁵⁸⁶. Danıştay'ın da bir kararında fesih işlemleri nedeniyle tüzel kişiliğini kaybetmiş olan şirket adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline hükmettiği görülmektedir⁵⁸⁷.

VUK'un 12'nci maddesindeki düzenleme gereğince kamu borçlusunun ölümü ile borçluya ait hak ve borçlar tamamen ortadan kalkmamakta ve ölüm anına dek ortaya çıkmış ve yerine getirilmesi gereken ödevler mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Mirasçıların tümünün mirası reddetmesi ya da hiç mirasçının olmaması halinde ise kamu alacağı terekeden alınmaktadır⁵⁸⁸. Kanuni ve mansup mirasçılarının mirası reddetmeleri halinde ölene ait vergi borçlarından sorumlulukları bulunmaması nedeniyle idarenin hukuksal olarak başvurabileceği herhangi bir kimse bulunmadığından vergi alacağının terekeden tahsil edilemeyen kısmının terkinin gerekli olmaktadır⁵⁸⁹. Bu durumda idare, alacağının terekeden tahsil edilemeyen kısmı için de tahsil yetkisini kullanamamaktadır. Bu sebeple idarenin vergi borcu bulunan murisin kanuni mirasçılarının mirası reddetmelerine rağmen bunların banka hesaplarına haciz uygulaması hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁵⁹⁰.

Mükellefin ölümü halinde, mükellefin borçları ve ödevlerinin mirası reddetmemiş mirasçılara geçmesi kuralının tek istisnası vergi cezalarıdır⁵⁹¹. Cezaların şahsiliği ilkesinin vergi hukukuna yansımalarının bir gereği olarak ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği, VUK'un 372'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır⁵⁹². Bu bakımdan ölüm halinde daha önce kesilmiş ancak henüz tahsil edilememiş vergi cezaları için takip ve tahsilat yapılamamaktadır.

⁵⁸⁶ Candan, AATUHK, s. 321.

⁵⁸⁷ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 23.10.2009 tarih ve E: 2009/1, K: 2009/452 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (11.11.2016).

⁵⁸⁸ Bayraklı, İcra, s. 123.

⁵⁸⁹ Akmaz, s. 3.

⁵⁹⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 21.10.2004 tarih ve E: 2004/1522, K: 2004/2048 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (23.05.2017).

⁵⁹¹ E. Öner, s. 169.

⁵⁹² Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 139.

2.3.2.3. Terkin

Terkinin kelime anlamı yazılmış bir şeyin çizerek silinmesidir. Türk Hukuk Lügatı'nda terkin; "resmi sicil, defter ve kütüklerdeki kayıt ve şerhlerin silinmesi ve çizilmesi, yani o kayıt ve şerhlere iktisap edilen hukuki hükümlerin kaldırılması" olarak ifade edilmiştir⁵⁹³. Verginin terkinini ise, tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş olan bir verginin, tahakkuk kaydının iptali veya tahsil edilmiş olan verginin mükelleflere ret ve iadesi yoluyla vergi alacağının ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanmaktadır⁵⁹⁴.

Terkin işleminin yapılabilmesi için mükellefin yazılı olarak talepte bulunması ve terkin hakkının doğduğunu kanıtlaması gerekmektedir⁵⁹⁵. Her ne kadar bir verginin terkinini için şekli olarak mükellefin başvurusu gerekiyor olsa da, bu durum terkinin tek taraflı bir işlem olma niteliğini etkilememektedir⁵⁹⁶. Terkin, vergi idaresinin alacağını tüm hukuki sonuçları ile ortadan kaldıran idari bir işlem niteliği taşımaktadır⁵⁹⁷. Terkin konusunda vergi idaresi bağlı yetkiye sahip olduğundan, şartların gerçekleşmesi durumunda terkin işleminin yapılması gerekmektedir⁵⁹⁸.

VUK ve 6183 sayılı Kanunlarda yer alan terkine ilişkin koşulların oluşması halinde tahakkuk etmiş kamu alacakları silineceğinden, bu alacaklar bakımından vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanması mümkün olamamaktadır.

2.3.2.3.1. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin

Tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, 6183 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; yapılacak takip sonucunda tahsili imkânsız ya da tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan ve VUK kapsamına giren alacaklarda 2017 yılı için 10 TL, diğer kamu alacaklarında 2017 yılı için 20 TL'ye kadar olan alacaklar, vergi idarelerince tahsil zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin edilebilmektedir.

Bu yolla yapılacak terkin ile genellikle enflasyon nedeniyle değeri azalmış küçük miktardaki alacaklar silinerek, gerek vergi idaresi gerekse mükelleflerin gereksiz yere işgalleri önlenmiş olunmaktadır⁵⁹⁹.

⁵⁹³ Bayraklı, Vergi, s. 182.

⁵⁹⁴ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, ss. 134-135.

⁵⁹⁵ Tekin, TVS, s. 72.

⁵⁹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 149.

⁵⁹⁷ E. Öner, s. 150.

⁵⁹⁸ Açar, s. 326.

⁵⁹⁹ E. Öner, s. 212.

2.3.2.3.2. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Doğal afet, meydana geleceğinin önceden bilinmesinin mümkün olmadığı ve insan çabası ile önlenemeyen kaza ve olaylardır⁶⁰⁰. Doğal afet durumunda borçluların zor durumda kalmalarını önlemek için VUK'un 115'inci maddesinde doğal afetler nedeniyle terkinde yer verilmiştir. Buna göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, vb. afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarıyla mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına denk gelen yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığınca zararlar orantılı olarak, kısmen veya tamamen terkin edilmektedir.

VUK'un 115'inci maddesine göre terkin edilecek olan vergiler, doğal afetin gerçekleştiği tarihten önce kapanmış olan vergi dönemine ait olup, henüz ödenmemiş olan vergilerdir. Zira afetin doğduğu dönem içerisinde zaten zarara bağlı olarak vergi matrahı ve borcu doğmamaktadır. Kapanmış döneme ait olmakla birlikte doğal afetin gerçekleşmesinden önce ödenen vergilerin terkinini mümkün değildir. Ancak kapanmış döneme ait olan vergilerin afetin gerçekleşmiş olmasından sonra ödenmesi halinde bu vergilerin terkinlerinin istenebilmesi gerekmektedir⁶⁰¹.

Doğal afetler nedeniyle terkinine ilişkin bir diğer düzenleme 6183 sayılı Kanun'un 105'inci maddesinde yer almaktadır. Maddenin son fıkrasında, VUK kapsamına giren vergilerin terkininin VUK'un 115'inci maddesine göre yapılacağı öngörüldüğünden, bu maddeye göre yapılacak terkinler VUK kapsamına girmeyen diğer kamu alacakları bakımından mümkün olmaktadır⁶⁰².

2.3.2.3.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin

Vergi hatası VUK'un 116'ncı maddesinde; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Buna göre yapılan hatalar VUK'un

⁶⁰⁰ Bayraklı, Vergi, s. 182.

⁶⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 151.

⁶⁰² Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013, (Vergi Hukuku), s. 75.

ilgili hükümlerine dayanılarak düzeltilmektedir. Bu noktada mükellef lehine yapılacak düzeltme işlemleri de bir tür terkin işlemi olarak kabul edilmektedir⁶⁰³.

Mükellef aleyhine doğmuş olan vergi hatalarının düzeltilmesi halinde vergi henüz tahakkuk etmemişse hatalı işlem düzeltilmekte, tahakkuk etmiş vergilerse terkin edilmektedir. Verginin tahsil edilmiş olması durumunda ise mükellefe ret ve iadesi gerekmektedir⁶⁰⁴.

2.3.2.3.4. Yargı Kararı Nedeniyle Terkin

Mükelleflerin yapılan işlemin haksızlığı iddiasıyla yargı organlarına başvurarak haklılığını ispat etmesi durumunda, vergi idaresinin yargı kararı doğrultusunda tarh veya tahakkuk etmiş olan vergileri terkin etmesi gerekmektedir⁶⁰⁵. Ancak yargı kararına göre terkin işleminin yapılabilmesi için yargı kararının kesinleşmiş olması⁶⁰⁶, yani süresi içerisinde üst kanun yollarına başvurulmamış ya da başvurulmuşsa bile vergi mahkemesi kararının onanmış olması gerekmektedir.

2.3.2.4. Zamanaşımı

Zamanaşımı VUK'un 113'üncü maddesinde; süresinin geçmesiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmaktadır. Mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eden zamanaşımının terkinden farkı kamu alacağının borçlar hukukundaki gibi eksik borç olarak varlığına devam etmesi, yalnızca istenebilirliğini yitirmesidir. Oysa terkinde borç tamamen ortadan kalkmaktadır. Bu bakımdan zamanaşımına uğramış bir alacak sonradan mükellef tarafından istendiğinde ödenebileceği halde, terkin edilmiş bir alacağın sonradan borçlu tarafından ödenmesi mümkün olamamaktadır⁶⁰⁷.

2.3.2.4.1. Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı VUK'un 114'üncü maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak suretiyle beş yıl içinde tarh ve

⁶⁰³ Gerçek, Takip, s. 125.

⁶⁰⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 150.

⁶⁰⁵ Gerçek, Takip, s. 127.

⁶⁰⁶ Pehlivan, Vergi Hukuku, s. 76.

⁶⁰⁷ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 137.

mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar denilmek suretiyle düzenlenmiş bulunmaktadır.

Tarh zamanaşımı süresinin dolmasının ardından tarh edilerek borçluya tebliğ edilen mali yükümlülüklerin bir kamu alacağı niteliği kazanamayacakları belirtilmektedir. Diğer bir ifadeyle bu tür mali yükümlülükler yok hükmünde olmaktadır. Bu sebeple zamanaşımına uğradıktan sonra mükelleflere tebliğ edilen işlemler her ne kadar vergi davasına konu edilmese de, ödeme emriyle istenmesi mümkün olamamaktadır⁶⁰⁸.

Sonuç olarak, tarh zamanaşımına uğramış bir alacak hukuk düzeninde doğmamış olarak kabul edileceği için, bu alacak için vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanması mümkün olamamaktadır.

2.3.2.4.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı, usulünce tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş olan kamu alacağının, kanunda öngörülen süre içerisinde tahsil edilememesi durumunda bundan sonra da takip ve zorla tahsil edilememesine yol açan durumdur.

6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesine göre; kamu alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içerisinde tahsil edilmezse, tahsil zamanaşımına uğramaktadır. Tarh zamanaşımı yalnızca 213 sayılı VUK kapsamındaki vergiler için söz konusu olduğu halde, tahsil zamanaşımı tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır⁶⁰⁹.

Tahsil zamanaşımı Kanun'un 103'üncü maddede öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi halinde kesilebilmektedir. Zamanaşımının kesilmesi, o ana kadar işlemiş olan tahsil zamanaşımı süresini silerek, takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden başlamasını sağlamaktadır⁶¹⁰. Maddeye göre zor alım işlemleri tahsil zamanaşımını kesmektedir. Tahsil zamanaşımını kesen bir diğer neden de ödemedir. Vergi idaresinin tahsil zamanaşımına uğramış bir alacağı zorla tahsil etme yetkisi bulunmadığından geçmişte uygulamada vergi idaresi çalışanlarının, kendi ceplerinden yapmış oldukları 1 TL'lik sembolik ödemelerle kamu alacaklarının tahsil zamanaşımına uğramasını engelledikleri görülmüştür⁶¹¹.

⁶⁰⁸ Karakoç, Tahsil, ss. 133-134.

⁶⁰⁹ Açar, s. 331.

⁶¹⁰ Gerçek, Takip, s. 117.

⁶¹¹ Hakan Üzeltürk, "Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, (Ed. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 255.

2.3.2.5. Vergi Affı

Vergi borcunu ortadan kaldıran bir neden olarak vergi affı, belirli mükellef gruplarının ödemekle yükümlü oldukları vergi ve cezalardan kanunla vazgeçilmesidir⁶¹². Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak affın bir kanuna dayanması bir zorunluluktur. Türkiye’de değişik kapsamlarda olmakla beraber, vergilere ilişkin çok sayıda af kanunu çıkarılmıştır⁶¹³.

Vergi affı esas olarak vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte, zaman zaman cezaların yanı sıra vergi aslının bir kısmının da affedildiği görülebilmektedir⁶¹⁴. Vergi aslı ya da cezaların affa uğraması durumunda vergi idaresi tahsil yetkisini kullanamamaktadır.

2.3.2.6. Takas

Hukuk terimi olarak takas, karşılıklı iki kişi arasındaki aynı türden borçların, bunlardan birinin beyanıyla, borcu daha küçük olanı oranında sona erdiren hukuki bir işlemdir⁶¹⁵. Özel hukukta takasın geçerli olabilmesi için gerekli olan şartlar Borçlar Kanunu’nda (BK) düzenlenmiş bulunmaktadır⁶¹⁶. Vergi kanunlarında ise takas kavramına açıkça yer verilmemekte, bunun yerine mahsup kavramı kullanılmaktadır⁶¹⁷.

6183 sayılı Kanun’un 23’üncü maddesinde tahsil edilip de kanuni gerekçelerle reddi gereken kamu alacaklarının, hak sahiplerinin reddi yapacak olan vergi idarelerine olan muaccel borçlarına mahsup edilerek reddolunacağı düzenlenmiştir. Bu hükümle aslında mahsup değil, takas ifade edilmektedir⁶¹⁸. Zira takas, aynı cinsten muaccel iki borcun birbirine sayılması iken⁶¹⁹; mahsup ise, mükellefin vergi borcunun önceden ödenmiş olan kısmının, borcun tamamından

⁶¹² Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 138.

⁶¹³ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 165.

⁶¹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 153.

⁶¹⁵ Bayraklı, Vergi, s. 185.

⁶¹⁶ Gerçek, Takip, s. 129.

⁶¹⁷ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 163.

⁶¹⁸ Binnur Çelik, “Takas- Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/s/2000/03a/01.htm>, (23.07.2017).

⁶¹⁹ Açar, s. 321.

düşülmesidir⁶²⁰. Bu anlamda mahsup işlemi, verginin tarhı aşamasına ilişkin iken, takas işlemi ise tahsil aşamasına ilişkin bulunmaktadır⁶²¹.

Takas isteminde bulunulabilmesi için “aynı cinsten” ve “muaccel” karşılıklı iki alacağın varlığı gerekmektedir⁶²². Vergiler açısından takas işlemi incelendiğinde, vergi idaresi bir taraftan vergi alacaklısı iken, diğer taraftan tahsil edilen kamu alacağının iadesinde borçlu konumundadır. Mükellef ise, bir taraftan daha önce ödemiş olduğu ve kendisine iade edilecek olan vergi nedeniyle alacaklı iken, diğer taraftan ise ödemesi gereken vergi nedeniyle borçlu konumundadır. Bu bakımdan takas işleminde her iki tarafın da hem borçlu hem alacaklı olmaları söz konusudur⁶²³. Burada mükellef ile vergi idaresi arasındaki borç-alacak ilişkisi karşılıklı olarak daha az olanı oranında sona ermektedir⁶²⁴.

Alacaklılık ve borçluluk durumlarının birleşmesi neticesinde yükümlünün takas talebinde bulunması ödemenin hukuki sonuçlarını doğurmakta ve dolayısıyla borç ortadan kalkmaktadır. Bu sebeple, borçlunun vergi idaresinden olan muaccel alacağı için takas talebinde bulunmasına rağmen kendisine ödeme emri gönderilmesi durumunda yükümlü miktara göre ödeme emrine karşı dava açarak böyle bir borcu olmadığını ya da kısmen ödediğini iddia edebilmektedir⁶²⁵.

⁶²⁰ Tekin, TVS, s. 70.

⁶²¹ Ş. Kızılot, Şenyüz, Taş ve R. Dönmez, s. 163.

⁶²² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 146.

⁶²³ Bayraklı, Vergi, s. 186.

⁶²⁴ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul, s. 138.

⁶²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 148.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMINDA SINIRLARIN AŞILMASI VE YARGISAL DENETİMİ

Yetkinin hukuka uygun olarak kullanılması için ortaya konulan sınırlar ancak yetkinin denetimi ile anlam kazanabilecektir⁶²⁶. James Madison'un "The Federalist Papers"da belirtmiş olduğu gibi;

İnsanlar melek olsalardı, devlete gerek kalmazdı. İnsanları melekler yönetseydi, insanlar üzerinde ne dış ne de iç denetimlere gerek duyulurdu. İnsanlar üzerinde, insan tarafından yönetilecek bir devlet kurarken en büyük güçlük şudur: Önce devleti, yönetilenlere egemen olabilecek bir duruma getirmeli ve sonra da kendi kendisini denetlemesine olanak vermelisiniz. Şüphesiz devlet üzerinde gerçek denetleme, devletin halka dayandırılmasıdır. Ancak deneyimler insanlığa yardımcı önlemlerin gerekliliğini de öğretmiştir⁶²⁷.

Bu yardımcı önlemler günümüzde anayasalarca sağlanmakta olup bu yolla iktidarın sınırlarının kesin olarak belirlenmesine çalışılmaktadır⁶²⁸. Bu anlamda hukuk devleti, idarenin yetkisinin hukuka uygun olarak kullanımını amaçlamaktadır⁶²⁹. Hukuk devletinin bir gereği olarak bireyler idarenin işlemleri nedeniyle haklarının ihlal edildiği ya da tehlikeye düştüğünü düşündüklerinde hukuki korunma için devlete başvurabilmektedir. Bireylere tanınan bu hak, devletin anayasal güvencesi altındadır⁶³⁰.

İdarenin denetlenmesinin çeşitli yolları olmakla birlikte esas denetim, mükellefler açısından en çok güveni sağlayan yargısal denetimdir⁶³¹. Çalışmanın bu bölümünde, vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde yaşanan uyuşmazlıkların yargıya taşınması neticesinde verilmiş kararlardan yola çıkılarak, tahsil işlemlerine yönelik hangi noktalarda hukuka aykırılıklar yapmakta olduğu açıklanmaya çalışılmaktadır.

⁶²⁶ Ü. S. Üstün, s. 44.

⁶²⁷ Alexander Hamilton, James Madison ve John Jay, **The Federalist Papers**, Oxford World's Classics, Oxford University Press, New York, 2008, pp. xxviii, 257.

⁶²⁸ Mehmet Turhan, **Anayasal Devlet**, Gündoğan Yayınları, Ankara, 1997, ss. 14-15.

⁶²⁹ Ü. S. Üstün, s. 44.

⁶³⁰ Burak Pınar ve Nedim Meriç, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi", **TBB Dergisi**, Sayı: 84, Yıl: 2009, s. 196.

⁶³¹ Ü. S. Üstün, s.44.

3.1. VERGİ YARGISI TARAFINDAN YAPILAN DENETİM

Vergi yargısında görevli ilk derece mahkemesi kural olarak vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan vergi ve benzeri ilişkilere ait uyuşmazlıkları, genel ve ilk derece mahkemesi sıfatıyla çözmekle görevli yargı organlarıdır. Vergi mahkemelerinin genel görevli olmasından kasıt, açıkça başka bir mahkemeye bırakıldığı düzenlenen uyuşmazlıklar dışında, vergi ve benzeri uyuşmazlıklar nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmekle görevli olmalarıdır. İlk derece mahkemesi olmaları ise, diğer yargı organlarına bırakılmayan uyuşmazlıkların, ilk önce vergi mahkemelerinde görüleceği anlamına gelmektedir⁶³².

Vergi mahkemeleri 2576 sayılı Kanun ile verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş bulunmaktadır⁶³³. 2576 sayılı Kanun'la vergi mahkemelerine verilmiş olan görevler; Genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları ve tarifelere ilişkin davalar ile bu konularda 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları çözümlenmektedir. Vergi mahkemeleri ayrıca diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla da yükümlü tutulmuştur. O halde, Genel bütçeli kuruluşlar, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam, faiz ve cezalarına ilişkin konularda 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında ve dolayısıyla tahsil yetkisinin kullanımının denetlenmesinde vergi mahkemeleri görev yapmaktadır⁶³⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesine göre Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan doğan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı ise istinaf yolu ile bölge idare mahkemesine ya da temyiz yolu ile Danıştay'a gidilebilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımından doğan ve vergi mahkemelerinin görev alanına girip Danıştay'ca temyiz incelemesine tabi tutulan uyuşmazlıklarda, vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın tutumlarından yola çıkılarak, zor alım işlemlerine yönelik hangi noktalarda yetki aşımı yapıldığı açıklanmaya çalışılmaktadır.

⁶³² Bayraklı, Yargı, s. 158.

⁶³³ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011, (Yargı), s. 41.

⁶³⁴ Gül Üstün, **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 136.

3.1.1. İdarenin Ödeme Emrine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri

Yapılan bir araştırmada⁶³⁵; mükelleflerce vergi idaresi aleyhine açılan davaların % 21,5'inin (895 dava dosyasından 193'ü) ödeme emri ile ilgili olduğu belirtilmektedir. Bu araştırmadan da görüleceği üzere vergi idaresi işlemlerine karşı açılan davaların azımsanamayacak kısmını ödeme emrine itiraz oluşturmaktadır⁶³⁶. Bu bakımdan idarenin ödeme emrine ilişkin hatalarının üzerinde daha dikkatle durması önem taşımaktadır.

3.1.1.1. İdarenin Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri

Daha önce de ifade edildiği gibi yetki; idari makamlarda yer alan kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme yeteneğidir⁶³⁷. Ödeme emirlerinin, Anayasa ve kanunların yetkili kıldığı organ, makam ve kamu görevlilerince düzenlenmesi gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'a göre ödeme emri düzenleme yetkisi alacaklı kamu idaresindedir⁶³⁸. Kanuna göre alacaklı kamu idaresi terimi; devlet, il özel idareleri ve belediyeleri kapsamaktadır. Alacaklı kamu idareleri; ödeme emri düzenleme yetkilerini bu kanunu uygulamakla görevli daire, servis, memur veya memurlarından oluşan tahsil daireleri aracılığıyla kullanmaktadır. Ödeme emirleri alacaklı kamu idarelerinin görevli birimleri tarafından düzenlenmemesi durumunda yetki unsuru bakımından sakat olmakta⁶³⁹ ve dolayısıyla idare tahsil yetkisini kullanım sürecini başlatan ödeme emirlerinde yetki unsuru bakımından hukuka aykırı işlem gerçekleştirmiş olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesi ile verginin tahsili yetkisi vergi dairelerine verilmiş bulunmaktadır. Bu nedenle vergi daireleri dışındaki bir dairece zor alım işlemlerine başlanması ve ödeme emri düzenlenmesi, vergi dairelerinin tahsil yetkilerinin gasp edilmesi anlamına gelmektedir⁶⁴⁰. Bu bakımdan Danıştay, vergi tarh, tahakkuk ve tahsil konularında işlem yapma yetkisinin kanun gereği vergi dairelerine ait olduğu gerekçesiyle, vergi sorumlusu durumunda bulunan İçişleri Bakanlığı'nca davacının ücretlerinden ödeme sırasında kesilmeyen

⁶³⁵ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Nihal Saban. Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, TESEV, İstanbul, 2000, (Etkinlik).

⁶³⁶ Muharrem Özdemir, "Vergi Hukukunda Ödeme Emri", **Alomaliye.com**, 29.08.2014, <http://www.alomaliye.com/2014/08/29/vergi-hukukunda-odeme-emri/>, (Ödeme Emri), (22.10.2016).

⁶³⁷ Gözler ve Kaplan, s. 129.

⁶³⁸ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 457.

⁶³⁹ Karakoç, Tahsil, s. 109.

⁶⁴⁰ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Kanuni Temsilci), s. 152.

vergilerin tahsili amacıyla yapılmış olunan işlemlerin yetki dışında tesis edildiğini ve iptalinin gerektiğini belirtmiştir⁶⁴¹. Yetkisiz vergi dairesince düzenlenen ödeme emrinin iptali gerektiği gibi, yetkisiz vergi idarelerince tahakkuk ettirilen kamu alacakları için düzenlenmiş olan ödeme emirlerinin de aynı şekilde iptali gerekecektir⁶⁴².

6183 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi gereği, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılacak takip, kural olarak vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren ilgili vergi dairesince, diğer bir ifadeyle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince tahsil dairesi sıfatıyla yapılmaktadır⁶⁴³. Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesi gereği mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı olacakları vergi kanunları ile belirlenmektedir. Bu bakımdan mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi dışında bir daire tarafından ödeme emri gönderilmesi de yetki unsuruna aykırılık oluşturacaktır. Danıştay da bir kararında⁶⁴⁴ ilgili kanunlardaki düzenlemelerden takip ve tahsil işlemlerini yapmaya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olduğunun anlaşılması nedeniyle yetki kuralının takip edilmesi gereken kişiye değil, takip konusu verginin mükellefine göre belirlendiğini belirterek, bu nedenle müteselsil borçlu sıfatıyla takip edilen kişinin bağlı olduğu vergi dairesince ödeme emri gönderilmesini yetki yönünden hukuka aykırı bulmuştur.

Borçlunun veya mallarının başka bir yerde bulunması halinde takip, borçlunun ya da mallarının bulunduğu yerdeki aynı türden alacaklı kamu idaresinin tahsil dairelerine niyabeten⁶⁴⁵ yaptırılmaktadır⁶⁴⁶. Asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesince borçluya ulaşamadığı gerekçesiyle sorumlunun vergi dairesine bildirim yapılması ve sorumlunun bağlı olduğu vergi dairesince ödeme emri düzenlenmesi konusunda Danıştay, 6183 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca takip edilen kamu alacağının asıl borçlusunun bağlı bulunduğu vergi dairesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak niyabeten sorumlunun bağlı bulunduğu vergi dairesince ödeme emri düzenlenmesinde kanuna aykırılık

⁶⁴¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, (ty), E: 1982/449 K: 1982/193 sayılı Kararı, (Candan, (Kanuni Temsilci), s. 152).

⁶⁴² Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin (ty), E: 1971/11, K: 1972/3605 sayılı Kararı, (Hüseyin Çelikkol ve Fevzi Özgeneller, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları**, Aksaray Matbaası, Ankara, 1975, s. 180).

⁶⁴³ Karakoç, İcra, s. 104.

⁶⁴⁴ Danıştay 7'nci Dairesinin 29.01.2004 Tarih ve E: 2002/465, K: 2004/197 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (29.04.2014).

⁶⁴⁵ 6183 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde "niyabeten" kavramı kullanılmış olunmakla birlikte, Karakoç; tahsil dairesinin kendi elemanlarından birini görevlendirmeyip, başka bir tahsil dairesinden kendi adına takip işlemlerini yapmasını istemesi nedeniyle doğru ifadenin "istinabe" olması gerektiğini belirtmektedir (Karakoç, İcra, s. 104).

⁶⁴⁶ Karakoç, İcra, s. 104.

bulunmadığından ödeme emrinin yetkisiz vergi dairesi müdürlüğünce düzenlendiği gerekçesiyle iptali yolunda verilen kararı hukuka aykırı bulduğunu belirtmiştir⁶⁴⁷.

3.1.1.2. İdarenin Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri

Ödeme emri şekle bağlı bir idari işlem olup, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi şekil kurallarına uygun olmasına bağlıdır⁶⁴⁸. Bu nedenle ödeme emri, yetki unsuru bakımından bir sakatlık taşımaması durumunda şekil unsuru bakımından inceleme konusu yapılmaktadır. Bu bakımdan ödeme emirlerinin kanunda belirtilen zorunlu şekil unsurlarını içermemelerinin yanı sıra usulüne uygun olmayan bir şekilde tebliğ edilmeleri de şekil unsuru bakımından geçersiz olmalarına yol açmaktadır⁶⁴⁹.

3.1.1.2.1. Ödeme Emrinin Zorunlu Şekli Unsurlarını İçermemesi

Şekle bağlı bir idari işlem olan ödeme emrinde uyulması gereken zorunlu şekil şartları 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin ikinci fıkrasında⁶⁵⁰ belirtilmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan düzenlenen ödeme emrinde bu bilgilerden bir veya birkaçının bulunmaması durumunda ödeme emri şekil unsuru bakımından geçersiz hale gelmektedir⁶⁵¹.

Vergi idarelerinin tahsil yetkisini kullanımını başlatan ödeme emri düzenlenmesi sürecinde zaman zaman bu şekli unsurlara yer vermedikleri ve kamu alacağının belirtilen sürede ödenmesini, aksi halde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağını bildiren yazılarla kamu alacaklarını borçlulardan istedikleri görülmektedir⁶⁵². Bu noktada Danıştay ve vergi mahkemeleri, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde belirtilen şekilde düzenlenmemesi nedeniyle ödeme emri niteliği

⁶⁴⁷ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 22.03.2006 tarih ve E: 2006/220, K: 2006/768 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (24.10.2016).

⁶⁴⁸ Candan, Kanuni Temsilci, s. 152.

⁶⁴⁹ Karakoç, Tahsil, ss. 110-111.

⁶⁵⁰ Ödeme emrinde; borcun asıl ve ferilerinin nitelik ve miktarlarının, borcun nereye ödeneceğinin, süresinde ödenmediğinde cebren tahsil edileceğinin, süresinde ödeme yapılmadığı ve mal bildiriminde de bulunulmadığı takdirde mal bildiriminde bulunuluncaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağını, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulması durumunda ise hapisle cezalandırılacağını belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'un 114'üncü maddesi ile kendisine ödeme emri tebliğ edilen ve malı olmadığını bildiren kamu borçlularına, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde, en son kanuni ikametgah ve iş adreslerini, varsa devamlı yükümlülükleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretlerini vermek mecburiyetleri getirildiğinden, bu görevleri yerine getirmemesi durumunda hakkında uygulanacak cezanın da bu ödeme emrinde kendisine bildirilmesi gerekmektedir.

⁶⁵¹ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, ss. 457-458.

⁶⁵² Karakoç, Tahsil, s. 113.

taşımayan yazılarla tahsil yetkisinin kullanımına başlanılamayacağını ve iptallerinin gerektiğini⁶⁵³ belirtmektedir.

Genellikle takibe konu kamu alacağının niteliğinin tayinine yarayacak bu hususların ödeme emriyle borçlunun bilgisine sunulmasıyla borçlunun, hangi alacak için takip edildiğini öğrenerek buna karşı kullanabileceği savunma sebeplerine göre mercilere başvurmak veya takibin devamına izin vermek yollarını kullanabileceğini belirten Danıştay, alacağın niteliği ve kanuni dayanağının tayinine imkân verecek gerekli bilgileri taşımayan ödeme emrinin, borçluya bu olanağı sağlayacağını ve kanuna uygun olduğunu söylemenin mümkün olmadığını, özellikle, bir limitet şirketin vadesinde ödenmeyen borçlarının takibinde, ödeme emri tebliğ edilen şahsın, hangi sıfatla takip edildiğini bilmesinin ancak bu yolla mümkün olacağını, bu sebeple alacağın türü ve niteliği ile kanuni dayanağının ödeme emrinde yer almasının ayrıca önem taşıdığını ifade etmektedir. Bu bakımdan ödeme emirlerinde her ne kadar şirket ortağı olarak davacının adının, vergilerin türü, dönem ve taksitleri ile vade ve miktarları yazılı olsa da, bu borçlardan dolayı davacının ortak olarak mı, kanuni temsilci olarak mı sorumlu tutulduğuna dair bir şerh bulunmadığı gibi borcun tamamının mı yoksa sermayeye miktarına göre mi istendiğinin de anlaşılmaması nedeniyle, dava konusu ödeme emirlerinin, gerçekte mevcut kamu alacağının asıl ve ferilerinin mahiyetinin ve davacıdan istenilmesinin kanuni dayanağını göstermediği gerekçesiyle kanuni unsurları taşıyan hukuken geçerli bir belge olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığını hükmetmiştir⁶⁵⁴.

Yapmış oldukları incelemelerde ödeme emirlerinin kanuni unsurları taşımasının önemine vurgu yapan vergi mahkemeleri ve Danıştay, borcun asıl ve ferilerinin, mahiyet ve miktarlarının gösterilmediği ödeme emirlerinin hukuka aykırı olduklarını belirterek iptallerine karar vermektedir⁶⁵⁵. Vergi idaresinin, ödeme emrini düzenleyen defterdarlık veya vergi dairesinin ismine ve borcun nereye ödeneceğine yer vermemesi durumunda da ödeme emri şekli unsurları içermediği gerekçesiyle hukuka aykırı görülerek iptal edilmektedir⁶⁵⁶.

⁶⁵³ Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 24.01.1989 tarih ve E: 1987/3863, K: 1989/191 ve 24.01.1989 tarih ve E: 1987/3863, K: 1989/191 sayılı Kararları <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

⁶⁵⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 07.04.2004 tarih ve E: 2002/4463, K: 2004/682 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

⁶⁵⁵ Danıştay 10'uncu Dairesi'nin 24.09.1992 tarih ve E: 1990/4028, K: 1992/3218 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016); Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 3.3.1992 tarih ve E: 1991/1996, K: 1992/871 sayılı Kararı (Karakoç, Tahsil, s. 111).

⁶⁵⁶ Danıştay 7'nci Dairesi'nin 24.03.2005 tarih ve E: 2002/4261, K: 2005/532 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde sayılmamış olmakla birlikte borçlunun hukuki durumlarının korunması açısından düzenlenen ödeme emirlerinde dava açma süresinin ve dava açılacak yargı merciinin de belirtilmesi gerekmektedir⁶⁵⁷. Danıştay, düzenlenen ödeme emrinde dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmemesinin 6183 sayılı Kanun'da yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını gösterdiği, dolayısıyla, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurduğu ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık oluşturduğu, bu nedenle, özel kanununda yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün⁶⁵⁸ içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde bu bilgiye yer verilmemiş olması nedeniyle, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığı yönünde karar vermiştir⁶⁵⁹.

Ödeme emrinde olduğu gibi, ödeme emrine dayanak oluşturan haciz tutanağında da zorunlu şekil unsurlarına uyulması önem taşımaktadır. Danıştay bir kararında, her ne kadar 6183 sayılı Kanun'da güvenilir şahıslar nezdinde tutanakların ne şekilde düzenleneceğine yönelik bir hüküm olmasa da, hukuken geçerli sonuçlar doğurması için nezdinde yoklama yapılan ya da temsilci tarafından imzalanması gerektiğinin açık olduğunu belirtmiştir. Bu sebeple Danıştay, idarenin ödeme emrine dayanak oluşturan ve yediemine güvenilir şahıs olarak teslim edilen malların aynen iade edilmediğine kanıt olarak gösterilen haciz tutanağını yediemin nezdinde düzenlememesi, yedieminin imzasını almamış olması, yedieminin tutanağın düzenlenmesi sırasında orada bulunmadığına dair bir ifadeye tutanakta yer vermemesi ve tutanağı imzalayan kişinin yedieminle ilgisini belirtmemesi nedeniyle haciz tutanağının hukuken geçerli olmadığını ifade etmiş ve hukuken geçerli olmayan haciz tutanağına dayanılarak düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁶⁶⁰.

⁶⁵⁷ Yerlikaya, s. 426.

⁶⁵⁸ 01.01.2018 tarihinden itibaren 15 gün.

⁶⁵⁹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 13.11.2006 tarih, E: 2005/2134 K: 2006/2156 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (07.02.2014).

⁶⁶⁰ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 29.05.2008 tarih, E: 2006/2673, K: 2008/2626 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (27.02.2017).

3.1.1.2.2. Ödeme Emri Tebliğinin Usulüne Uygun Yapılmamış Olması

Ödeme emri, ancak usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmiş olması halinde hüküm ifade ederek tahsil yetkisinin kullanım sürecine sağlam ve güvenilir bir temel teşkil etmektedir⁶⁶¹. Ödeme emirlerinin tebliği esas olarak 213 sayılı VUK hükümlerine göre yapılmaktadır⁶⁶². Ancak, belediye sınırları dışında bulunan köylerde bulunan borçlulara tebligat, VUK hükümlerine göre değil, 6183 sayılı Kanun'un 55/3 maddesi gereği ödeme cetveli aracılığıyla muhtarlıkça yapılmaktadır. Bu bakımdan köyde ikamet eden borçlular için idarenin ödeme emri tebliğini 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesine göre gerçekleştirilmesi gerekirken bu maddeye göre tebliğ yapmaması durumunda, usulüne uygun bir ödeme emri tebligatı yapılmadan borçlu hakkında zor alım işlemlerini başlatması imkânı bulunmamaktadır⁶⁶³.

Ödeme emrinin tebliğinde esas alınan VUK'un 93 ila 109'uncu maddelerinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerin nasıl tebliğ edilecekleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Her ne kadar takdir komisyonunca yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamenin ilan tebliğ edilerek kesinleştirilmesinde hukuka aykırı bir durum bulunmasa da, VUK'un ilgili maddelerinde mahalle muhtarına teslim edilmek suretiyle tebliğ yapılabileceğine ilişkin bir düzenlemenin mevcut olmaması nedeniyle idarenin mahalle muhtarına teslim etmiş olduğu ödeme emrinin usulüne uygun tebliğ edildiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır⁶⁶⁴.

Kural olarak adresi bilinen borçlulara ödeme emirlerinin tebliği posta yoluyla yapılmaktadır. Ayrıca memur aracılığıyla, borçlunun kabul etmesi şartıyla dairede veya komisyonda ya da VUK'un 103'üncü maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi durumunda ilan yoluyla da ödeme emri tebliği yapılabilmektedir⁶⁶⁵. Ödeme emirlerinin tebliğinde bu usullere aykırı davranılması durumunda şekil unsuru bakımından sakat olmaları ve iptal edilmeleri söz konusu olmaktadır.

Ödeme emrinin tebliğinde yapılan usulsüzlükler çok çeşitli olmakla birlikte, sıkça rastlanan hatalardan biri idarenin bilinen adreslere tebliğ yapmamasıdır⁶⁶⁶. İdarenin davacı tarafından dilekçeyle yeni adres bildirilmiş olması ve buna ilişkin

⁶⁶¹ Gerçek, Takip, s. 195.

⁶⁶² M. Özdemir, Ödeme Emri.

⁶⁶³ Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 10.03.1993 tarih ve E: 1992/1687, K: 1993/1160 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (24.10.2016).

⁶⁶⁴ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 12.02.2008 tarih, E: 2007/6375, K: 2008/684 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasIstemciWeb/>, (30.06.2016).

⁶⁶⁵ Gerçek, Takip, s. 195.

⁶⁶⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 15.04.1974 tarih, E: 1973/4405 K: 1974/1520 sayılı Kararı (Karakoç, Tahsil, ss. 111-112).

olarak Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ortaklar kurul kararının ibrazına rağmen ihbarname ve ödeme emirlerini bu adres yerine hapiste olan eski temsilciye yapması nedeniyle söz konusu tebligatlar üzerine vergi borcunun kesinleşerek tahsil ve takip edilebilir aşamaya geldiğinden söz etmek mümkün bulunmamaktadır⁶⁶⁷.

Ödeme emirlerinin tebliğinin posta aracılığıyla yapılması kural olmakla birlikte, 213 sayılı Kanun'un 107'nci maddesinden Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde memur vasıtasıyla da yaptırılabilceği, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre; ihbarnamenin ve sonrasında düzenlenen ödeme emrinin, davacının ikametgâh adresinde memur eliyle tebliğ edilmesinde, davacının bilinen ve tespit edilen adreslerinde çeşitli tarihlerde bağlı olunan mahalle muhtarları nezdinde düzenlenen adres tespit tutanakları ile adreste bulunamama hali tespit edilse de, adreste bulunamama nedeniyle tebliğ imkânsızlığı söz konusu olması durumunda memur tarafından düzenlenen adres tespit tutanağının kanunen geçerli bir tebligat belgesi olarak kabulü için, öncelikle tebliğ edilmeye çalışılan evraka ilişkin bilgileri içermesi yani onunla ilişkilendirilmesi ve 213 sayılı Kanun'da belirtilen şekil şartlarını taşıması gerekmektedir. Bu bakımdan, adres tespit tutanaklarının vergi ceza ihbarnamesi ve ödeme emrinin tebliğine ilişkin olup olmadığı hususunda bir bilgi içermemesi ve dolayısıyla ilişkilendirilmediğinin görülmesi durumunda usulüne uygun olarak tebliğ işlemlerinin tamamladığı düşünülemeyeceğinden kamu alacağının kesinleştiğini söylemek mümkün olamamaktadır⁶⁶⁸.

Ödeme emri tebliğlerinde yapılan bir diğer usulsüzlük de muhatabın adının yanlış yazılmasıdır⁶⁶⁹. Bu bakımdan beyannamede borçlunun adresi gösterilmiş olmasına rağmen ödeme emrinde borçlunun adının ve adresinin yanlış gösterilmesi, ödeme emrinin kanuna uygun bir şekilde tebliğ edilmemiş olması nedeniyle borçlu nezdinde tahsil yetkisinin kullanımına başlanmasına engel oluşturmaktadır⁶⁷⁰.

⁶⁶⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 23.11.2012 tarih, E: 2011/6085, K: 2012/6996 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (30.06.2016).

⁶⁶⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 10.02.2011 tarih, E: 2008/5721, K: 2011/630 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (30.06.2016).

⁶⁶⁹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin, 24.05.1973 tarih ve E: 1972/1106, K: 1973/1643 sayılı Kararı, (Karakoç, Tahsil, s. 112).

⁶⁷⁰ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 27.12.1982 tarih, E: 1981/4740, K: 1982/5574 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (30.06.2016).

Ödeme emrinin yanlış muhataba tebliğ edilmesi durumunda da ödeme emri geçersiz sayılmaktadır⁶⁷¹. VUK'un 94'üncü maddesine göre, tüzel kişilere yapılacak tebliğlerin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılmaktadır. Bu bakımdan kooperatif adına düzenlenen ödeme emrinin kooperatifin muhasebecisine tebliğ edilmesi VUK'un 94'üncü maddesine aykırı görülerek iptal edilmektedir⁶⁷². Yine her ne kadar vergi idaresince ödeme emrinin tebliği aşamasında bilinmesi mümkün olmasa da, borçlu adına verilen dilekçede belirtilen adrese yapılan ödeme emri tebliğinin, dilekçedeki imzanın borçluya ait olmamasının saptanması nedeniyle, bizzat borçlunun kendisine yapılmadığı sürece usule uygun görülmemektedir. Her ne kadar yapılan tebligattan mükellefin haberdar olması ve itirazda bulunması söz konusu olsa da, ödeme emrinin aynı adreste kâtime tebliği, tebliğin usule uygun sayılması için yeterli bulunmamaktadır⁶⁷³.

3.1.1.3. İdarenin Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri

Ödeme emrinin sebep unsurunu, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin birinci fıkrası oluşturmaktadır⁶⁷⁴. Buna göre, Kanun'un 1'inci maddesinde belirtilen kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi durumunda ödeme emri düzenlenmektedir⁶⁷⁵.

İdarenin sebep unsuruna ilişkin hukuka aykırı işlemlerini; kamu alacağının mevcudiyetine ilişkin hukuka aykırılık iddiaları, kamu alacağının tahsil edilebilirliğine yönelik hukuka aykırılık iddiaları ve kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kanunda öngörülen koşullara ilişkin hukuka aykırılık iddiaları olmak üzere üç başlıkta incelemek mümkündür.

⁶⁷¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 23.05.1974 tarih ve E: 1973/5559, K: 1974/2192; Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 16.09.1974 tarih ve E: 1973/4200, K: 1974/2944; Danıştay 7'nci Dairesi'nin, 04.01.1967 tarih ve E: 1967/250, K: 1967/2505; Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 26.10.1966 tarih ve E: 1965/2478, K: 1966/2270 sayılı Kararları (Karakoç, Tahsil, s. 112).

⁶⁷² Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 18.09.2007 tarih, E: 2007/2148, K: 2007/2804 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (30.06.2016).

⁶⁷³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin, 05.03.1996 tarih, E: 1995/2548, K: 1996/768 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (30.06.2016).

⁶⁷⁴ Karakoç, Tahsil, s. 116.

⁶⁷⁵ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 458.

3.1.1.3.1. Kamu Alacağının Mevcudiyetine Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları

Borçlular nezdinde tahsil yetkisinin kullanımına başlanabilmesi, her şeyden önce kamu borcunun mevcudiyetine bağlıdır. Zira olmayan bir borç için ne asıl borçlular, ne de kanuni temsilciler adına ödeme emri düzenlenmesi mümkün olamamaktadır⁶⁷⁶. Bu bakımdan faaliyetin hiç olmaması, tebliğin usulsüz yapılması ve vergi hatası bulunması nedenleriyle hiç doğmamış olan, terkin ya da af nedeniyle sona eren ya da tamamen veya kısmen ödenmiş olan borçlar maddi ya da hukuki olarak mevcut olmayacağından, düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır⁶⁷⁷.

3.1.1.3.1.1. Borç Doğuran İşlemlerin Olmaması

Vergi hukukunda borç doğurarak kamu alacağına hukuki varlık kazandıran işlemler tarh ve ceza kesme işlemleri ile kimi hallerde tahakkuk işlemidir. Bu bakımdan içerdiği hukuka aykırılıklar nedeniyle yok hükmünde sayılması gerektiği halde tesis edilen bu işlemlere dayanılarak düzenlenen ödeme emirleri sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁶⁷⁸. Örneğin, kamu borçlusu tarafından ilgili yılda hiçbir gelir getirici faaliyette bulunulmamış ya da faaliyetine son verilmiş olması mümkün olabilmektedir⁶⁷⁹. Bu durumda vergi idaresinin hiçbir faaliyet olmaması nedeniyle mevcut olmayan kamu alacakları için ödeme emri düzenlemesi, ödeme emrini sebep unsuru bakımından hukuka aykırı kılmaktadır. Bu bakımdan Danıştay, faaliyette bulunmadığını iddia eden mükellefin faaliyette bulunup bulunmadığı, bulunmuşsa da ne kadar gelir sağladığına ilişkin somut bir tespit yapılmaksızın takdir komisyonunca soyut ifadelerle belirlenen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyat hukuka uygun olmadığından mükellefin mevcut bir borcu olmadığını ifade etmiş ve ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁶⁸⁰.

Benzer şekilde mükelleflerin faaliyetleri olmakla birlikte, faaliyetin terk edilmiş olması durumunda da borç mevcut olmayacağından ödeme emri hukuka aykırı hale

⁶⁷⁶ Candan, Kanuni Temsilci, s. 155.

⁶⁷⁷ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Candan, Kanuni Temsilci, s. 153 vd.; Karakoç, Tahsil, s. 116 vd.

⁶⁷⁸ Candan, AATUHK, ss. 299-300.

⁶⁷⁹ Karakoç, Tahsil, s. 116.

⁶⁸⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 05.11.2007 tarih ve E: 2006/4303, K: 2007/3365 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (31.07.2017).

gelmektedir. Buna yönelik kendisine yapılan bir başvuruda Danıştay⁶⁸¹, mükellefin ilgili yıllarda faaliyeti olduğuna yönelik tespitte bulunulmadığı gibi ayrıca yoklama fişi ile faaliyetine son verdiği de tespit edilmiş olduğundan, düzenlenen ödeme emrinin böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilerek iptal edilmesi gerektiğine karar vermiştir⁶⁸². Yine bir başka kararında da Danıştay, 31.12.1995 tarihinde arsa ve fayans satış faaliyetine son verdiğini vergi idaresine bildiren yükümlünün beyanının doğruluğu 11.04.1996 tarihinde yapılan yoklama ile tespit edilmiş olmasına ve söz konusu dönemde yükümlünün faaliyette bulunduğu yönelik aksine bir tespit de bulunmamasına rağmen, gelir vergisi (GV) beyannamesi vermemesi nedeniyle takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden yapılan resen tarhiyat üzerine alacağın ödenmediği gerekçesiyle düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırılık teşkil ettiğini belirtmiştir⁶⁸³.

İçerdiği hukuka aykırılıklara bağlı olarak yok sayılması gerektiği halde geçerli sayılan vergilendirme işlemleri ile zorla tahsiline çalışılan kamu alacakları için düzenlenen ödeme emirlerinin hukuka aykırılıklarına ilişkin bir diğer örnek; tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden kaydı silinerek tüzel kişiliği sona eren şirket adına yapılması mümkün olmadığı halde yapılan vergilendirme işlemlerine dayanılarak borcun ödenmediği iddiasıyla tasfiye memuru adına düzenlenen ödeme emrini vermek mümkün olabilmektedir⁶⁸⁴. Benzer şekilde, İmar Kanunu'na istinaden para cezası verme yetkisi bulunmayan belediye başkanının vermiş olduğu para cezası yok hükmünde sayılacağından, ödeme emriyle istenmesi mümkün olamamaktadır⁶⁸⁵.

3.1.1.3.1.2. Kesinleşmemiş Kamu Alacakları İçin Ödeme Emri Düzenlenmiş Olması

6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde kamu alacaklarının özel kanunlarında belirlenen zamanlarda ödeneceğine hükmedilmiştir. Özel kanunlarında ödeme zamanı gösterilmemiş kamu alacakları için ödeme süresinin gösterilmesi

⁶⁸¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 25.09.2002 tarih ve E: 2001/2226, K: 2002/2990 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (31.07.2017).

⁶⁸² Borçlular tarafından faaliyetin bulunmadığı ya da terk edildiğine yönelik iddiaların ödeme emri aşamasında incelenemeyeceği yönündeki kararlar için bkz. Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 18.04.2004 tarih ve E: 2003/1748, K: 2004/705; Danıştay 7'nci Dairesi'nin 24.02.2004 tarih ve E: 2002/2100, K: 2004/427 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (31.07.2017).

⁶⁸³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 27.03.2001 tarih ve E: 2000/239, K: 2001/1099 sayılı Kararı, (Tombaloğlu, s. 266-267).

⁶⁸⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 07.04.2005 tarih ve E: 2004/639, K: 2005/578 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 300).

⁶⁸⁵ Bkz. Danıştay 6'nci Dairesi'nin 09.03.1988 tarih ve E: 1988/215, K: 1988/334 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 300).

amacıyla idare, ikmalen ya da resen tarh edilen vergiler için ihbarname göndermekte ve bu alacaklar ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Ödeme emri tebliği de ancak bu ihbarnamelerin tebliğinin sonrasında mümkün hale gelmektedir⁶⁸⁶. Bu bakımdan, idarece öncelikle 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesine göre bir ihbarname ile ilgililere bir aylık ödeme süresi verilmesi, bu süre içerisinde alacağın ödenmemesi halinde ödeme emri düzenlenerek alacağın tahsil yoluna gidilmesi gerektiği⁶⁸⁷, idarenin ihbarnamede belirtilen bedelin süresi içerisinde ödenmemesi halinde, alacağın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlemesi gerekirken, ihbarname düzenlemeden, doğrudan doğruya ödeme emri düzenlenmesinde kanuna uyarlık bulunmadığı belirtilmektedir⁶⁸⁸.

Eğlence vergisi, matrahı, oranı, miktarı ve ödeme zamanı kanunda belirtilmiş olduğundan tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir. Ancak bu vergiler vadesinde ödenmediklerinde bu özelliklerini kaybetmektedir. Bu nedenle idarenin bu verginin zorla tahsiline başlamadan önce ilk olarak vergiyi borçludan ihbarname ile istemesi, bunun sağlanamaması durumunda ödeme emri tebliğ etmesi gerekmektedir. Danıştay eğlence vergisinin vadesinde ödenmemesi üzerine idarenin usulüne uygun tarh ve tahakkuka ilişkin bir işlem yapmaması nedeniyle ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline hükmetmiştir⁶⁸⁹. Benzer şekilde belediye encümenince alınmasına karar verilen para cezası için önce belediye encümeni kararının ilgiliye bildirilmesi ve cezanın itiraz etmeden kesinleşmesi durumunda ödeme emri düzenlenmesi gerekirken⁶⁹⁰, belediye encümenince verilen para cezalarına ilişkin kararlar ilgililere bildirilmeden doğrudan encümen kararı ile beraber ödeme emri düzenlenmesinin hukuka aykırı olduğu⁶⁹¹ gerekçesiyle ödeme emirleri vergi mahkemeleri ve Danıştay'ca iptal edilmiştir.

Vergi mahkemeleri ve Danıştay'ca ihbarnamelerin mükelleflere tebliğ edilmemesinin yanı sıra usulüne uygun olarak tebliğ edilmemesi durumunda da

⁶⁸⁶ G. Üstün, s. 78.

⁶⁸⁷ Bkz. Danıştay 10'uncu Dairesi'nin 26.02.1991 tarih ve E: 1990/4781, K: 1991/750 ve Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 15.02.2006 tarih ve E: 2005/573, K: 2006/334 sayılı Kararları <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

⁶⁸⁸ Bkz. Danıştay 8'inci Dairesi'nin 11.06.1998 tarih ve E: 1996/1417, K: 1998/2211 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

⁶⁸⁹ Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 11.11.1997 tarih ve E: 1996/5839, K: 1997/3470 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016). Aynı yönde karar için bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin (ty), E: 1970/1863, K: 1971/1645 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 189).

⁶⁹⁰ Danıştay 8'inci Dairesi'nin 16.09.1985 tarih ve E: 1985/243, K: 1985/762 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

⁶⁹¹ Danıştay 8'inci Dairesi'nin 26.06.1985 tarih ve E: 1985/220, K: 1985/666 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emirleri iptal edilmektedir. Tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerinin tebliğ usulleri, VUK'un 93 ve devamı maddelerinde, diğer kamu alacaklarının tebliğ usulleri ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda düzenlenmiştir. İdarenin işlemlerinin hukuken varlık kazanabilmesi muhataplarına tebliğlerinin usulüne uygun yapılmasına bağlıdır. Danıştay daireleri ihbarnamelerin tebliğlerinin yapılmamasının yanı sıra ilgili hükümlere uygun olarak yapılmaması halinde "ortada kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı" şeklinde görüş bildirerek kamu alacağının hukuken doğmamış olduğuna karar vermektedir⁶⁹². Zira ödeme emri düzenlenmesini gerektirecek bir kamu alacağının zorla tahsil edilebilir hale gelmesi, ancak bu alacağın usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi ile mümkün hale gelmektedir. Bir dönem ihbarnamelerin tebliğlerinin usulsüz olduğu iddiasının ödeme emrini geçersiz kılıp kılmayacağı değişik yorumlara konu olmuş⁶⁹³ ve Danıştay'ın çeşitli dava dairelerince bu konuda değişik kararlar verilmesi üzerine konu İçtihatları Birleştirme Kurulu'nda görüşülmüş ve ödeme emrine karşı mükelleflerin açtığı davanın tebliğin usulsüz yapıldığı iddiasına dayanması durumunda, kamu alacağının tahakkukuna esas olan ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği iddiasının 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde yer alan "böyle bir borcun olmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, çünkü ihbarnamenin tebliğinde usulsüzlük olduğunun anlaşılması halinde, tahakkuk etmiş ve ödenmesi zorunlu hale gelmiş olan bir borcun varlığından söz edilemeyeceği belirtilerek içtihat bu yönde birleştirilmiştir⁶⁹⁴.

Birleştirilen içtihada uygun olarak Danıştay bir kararında⁶⁹⁵, ilanen yapılacak tebligatlarda tebliğin ilgili bulunduğu vergi türü, dönemi ve tutarının ilan yazılarında yer alması, ayrıca ilan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılıp bir örneğinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilmesi gerektiği, ilanen tebliğin bu şekilde usulüne uygun olarak yapılmaması durumunda kesinleşmiş bir alacaktan bahsedilemeyeceğinden ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiğine karar vermiştir. Benzer şekilde vermiş olduğu bir diğer kararında Danıştay, kamu alacağının dayanağı olan ihbarnamenin VUK'un tebliğ hükümlerine aykırı olarak tebliğ edilmiş olması nedeniyle düzenlenen ödeme emrinin

⁶⁹² Candan, Kanuni Temsilci, s. 157.

⁶⁹³ Karakoç, Tahsil, s. 126.

⁶⁹⁴ Bkz. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 13.03.1971 tarih ve E: 1969/13, K: 1971/18 sayılı Kararı (Karakoç, Tahsil, s. 126).

⁶⁹⁵ Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.01.1996 tarih ve E: 1995/2458, K: 1996/219 sayılı Kararı <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

iptal edilmesi gerektiğini belirtmiştir⁶⁹⁶. Bu bakımdan ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilebilmesi ve ödeme emri gönderilebilmesi için tebliğ usullerine dikkat edilmesi gerektiği, ilgilinin yurt dışında işçi olarak çalıştığını ve yurt dışı adresini bildirmiş olmasına rağmen, vergi idaresinin bilinen son adres yerine Türkiye'deki eşine tebligat yapılması durumunda kesinleşen bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceğinden ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiği açıktır⁶⁹⁷. Yine ihbarnamelerin adı ve soyadı dışında herhangi bir kimlik bilgisi bulunmayan, şirket tarafından tanınmadığı, şirketin bu isimde çalışanının bulunmadığı iddiası karşısında şirketle ilişkisi idarece kanıtlanamayan kişiye tebliği sonucunda ihbarnamenin borçlu şirkete tebliğ edildiği yolundaki davalı idare iddiasının dayanağının bulunmadığı ve ödeme emrinin iptali gerektiği belirtilmektedir⁶⁹⁸.

İhbarnamenin usulüne uygun olarak tebliğ edilmemesi nedeniyle ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceğine ilişkin bir diğer örnek idarenin mükellefin adresinin bilinmesine rağmen ihbarnamayı ilan eden tebliğ etmesidir. Danıştay, ilan eden tebliğin mükelleflerin adreslerinin bilinmemesi durumunda başvurulacak bir tebliğ yolu olduğunu ve adreste bulunamama usulüne uygun şekilde saptanmadıkça bu şekilde yapılacak tebligatın hüküm ifade etmeyecek olması sebebiyle kamu alacağının kesinleştiğinin söylenmesi ve ödeme emri tebliğ edilmesinin mümkün olmadığını belirtmektedir⁶⁹⁹. Benzer şekilde ihbarnamelerin borçlunun bilinen adresinde tebliğ olunamaması ve olunamayacağının tespiti üzerine ilan eden tebliğ yoluna gidilmesi, ancak sonrasında düzenlenen ödeme emirlerinin ihbarnamelerin tebliğ edilemediği adreste tebliğ edilmesi durumunda da ihbarnamelerin tebliğinin usulüne uygun olarak yapılmaması söz konusu olacağından, kamu alacağının kesinleştiği ve ödenmediğinden söz edilerek ödeme emri düzenlemek suretiyle zorla tahsiline başvurulması mümkün olamamaktadır⁷⁰⁰.

Bilindiği gibi vergi alacaklarının tebliğ usulleri 213 sayılı VUK'da düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu sebeple, idarece tarhiyatın zamanaşımına uğraması için öngörülen beş yıllık kanuni sürenin dolmasına kısa bir süre kalmış olması gerekçe

⁶⁹⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1982/423, K: 1982/188 sayılı Kararı (Candan, Kanuni Temsilci, s. 157).

⁶⁹⁷ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 07.01.1987 tarih ve E: 1986/3080, K: 1987/48 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

⁶⁹⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 03.05. 1995 tarih ve E: 1993/914, K: 1995/1968 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

⁶⁹⁹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 21.02.1995 tarih ve E: 1994/3621, K: 1995/816 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

⁷⁰⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.05.2003 tarih ve E: 2002/3365, K: 2003/1457 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

gösterilerek, ödeme emrinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yazılı kurallar yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda yazılı hükümlere göre doğrudan doğruya mahalle muhtarına imza karşılığı bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesi nedeniyle kesinleşen bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden, düzenlenen ödeme emri tebliği geçersiz olmaktadır⁷⁰¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102'nci maddesinde muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memurunun durumu zarf üzerine yazması ve adreste bulunamama halinin, komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda tarih ve imza konulmak ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağını belirtilmektedir. Bu nedenle idarenin ödeme emrinin, dayanağı ihbarnameleri davacının ikamet adresinde bulunup bulunmadığı yolunda herhangi bir şerh düşmeden aynı köyde oturan köy azasına tebliğ etmesinin davacının adresinde bulunanlardan birine tebliğ edildiği şeklinde yorumlanamayacağı açıktır. Bu durumda tebligat usulüne uygun yapılmadığından, cezaların kesinleştiği kabul edilerek ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır⁷⁰².

İhbarnamelerin tebliğ edilmemesi ya da usulüne uygun tebliğ edilmemesi durumunda ortada kesinleşmiş bir alacağın olmadığından bahsedilmekle beraber, ayrıca ihbarnamede yalnızca vergi aslına ilişkin bildirim yapılması, ödenmesi gereken gecikme faizine ilişkin herhangi bir bildirimin yapılmaması durumunda da gecikme faizinden haberdar edilmeyen borçlunun gecikme faizinin kesinleştiğinden hareketle adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır⁷⁰³. Yine yapılan ek tahakkuklara karşı mükelleflerin süresinde itiraz etmemeleri halinde tahakkukun kesinleşmesi mümkün olacağından ve itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarihte itiraz yapılmış sayılacağından, itiraz dilekçesinin süresinde idareye ulaşmadığı gerekçesiyle tahakkukun kesinleştiğinden hareketle ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır⁷⁰⁴.

Son olarak VUK'un 35 ve 366'ncı maddelerine göre tarhiyatın sebep, hukuki dayanak ve idarenin bu konudaki saptama ve yorumlarını içeren vergi inceleme

⁷⁰¹ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 02.11.2011 tarih ve E: 2008/5363, K: 2011/7553 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

⁷⁰² Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 02.04.2012 tarih ve E: 2010/6814, K: 2012/1024 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (22.10.2016).

⁷⁰³ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 19.01.1989 tarih ve E: 1988/1401, K: 1989/133 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

⁷⁰⁴ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 06.02.1996 tarih ve E: 1994/628, K: 1996/364 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

raporlarının ihbarname ile birlikte mükelleflere tebliği gerekmektedir. Ancak vergi idareleri bazı incelemelerde tarhiyatın sebep, hukuki dayanak, idari anlayış ve yorumları ile tespitlerini “vergi tekniği raporu” adı verilen raporlarda belirtmekte, daha sonra bu rapordan hareketle üretilmiş türev raporlarla tarhiyat yapma yoluna gitmekte, mükelleflere ise yalnızca türev raporları ihbarname ile birlikte tebliğ etmekte, buna karşılık vergi tekniği raporlarını tebliğ etmeyerek mükelleften gizleme yoluna gitmektedir⁷⁰⁵. Oysa tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmeyişi kişilerin hak arama özgürlüklerine zarar vereceğinden VUK’un 35’inci maddesinin yanı sıra, Anayasamızın 36’ncı maddesine de aykırılık teşkil etmektedir⁷⁰⁶. Bu bakımdan Danıştay, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi kanuni haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeniyle matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesini gerektiğini ifade etmektedir⁷⁰⁷. Bu sebeple vergi tekniği raporunun borçluya ihbarname ile gönderilmemesi durumunda da ortada kesinleşmiş bir alacak olmayacağından, düzenlenen ödeme emri hukuka aykırı olacaktır.

3.1.1.3.1.3. Tamamen ya da Kısmen Ödenmiş Olan Kamu Alacağı İçin Ödeme Emri Düzenlenmiş Olması

Kamu alacağının doğduğu tarihle, ödeme emri tebliğ edilen tarih arasında tamamen veya kısmen ödenmiş olması durumunda, ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelmektedir⁷⁰⁸. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ödeme emrini hukuka aykırı getiren durumun kamu borcunun ödeme emri tebliğinin yapıldığı tarihten önce ödenmiş olmasıdır. Yoksa ödeme emrinin düzenlendiği ve tebliğ edildiği tarihte mevcut olan borcun, ödeme emri tebliğinden sonra ödenmesi, ödeme emrini hukuka aykırı kılmamaktadır. Zira bu durumun ödeme emrinin gereğinin kamu borçlusuna yerine getirilmesi olduğunun kabulü

⁷⁰⁵ Doğrusöz, Bumin. “Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği”, **Dünya Gazetesi**, 18.07.2017, (VTR), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporunun-sonradan-tebligi/373164>, (07.03.2018).

⁷⁰⁶ Mustafa Alpaslan, “Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmeyişi Mükellefin Savunma Hakkını Engeller”, **MuhasebeTR**, 08.06.2015, (VTR), <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0224/>, (07.03.2018).

⁷⁰⁷ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 18.06.2014 tarih ve E: 2014/304, K: 2014/563 sayılı Kararı, <https://www.kanunum.com/source/2009368>, (07.03.2018).

⁷⁰⁸ Candan, Kanuni Temsilci, s. 162.

gerekmektedir⁷⁰⁹. Bununla beraber, ödeme emri ile talep edilen borcun ödenmiş olması, ödeme emrinin davaya konu edilerek hukukiliğinin tartışılmasına engel teşkil etmemektedir. Kaldı ki ödeme emriyle istenilen borcun davanın devamı süresince ödenmesi de mümkün olabilmektedir⁷¹⁰. Bu noktada borcun ödenmiş olması, davanın görülmesine engel teşkil etmemektedir. Zira idarenin her türlü eylem ve işleminin yargısal denetime tabi olmasının yanı sıra, borçlunun ödeme emrine karşı açmış olduğu davada haksız çıkması durumunda, haksız çıkma zammı ödemesi gerekli olacağından davanın sonuçlandırılması önem taşımaktadır⁷¹¹.

Kamu borcunun tamamen ödenmiş olması durumunda sorun kolaylıkla çözülebilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesine göre; kamu alacağının ödendiği, yetkili ve sorumlu memurlar tarafından verilen makbuzlar ile tahsil daireleri, bankalar veya postaneler tarafından vergi cüzdanlarına yazılarak, imzalanıp mühürlenerek tahsile ait kayıtlarla ispat olunabilmektedir. Kamu borçlusunun borcunu ödemiş olmasına rağmen idarenin ödeme emri tebliğ etmesi hukuka aykırılık anlamına gelecek, borçlunun borcu ödediğini ödemeye ilişkin bir belgeyle ispat etmesi durumunda ödeme emri geçersiz olacaktır⁷¹². Örneğin Danıştay'a yapılan bir başvuruda vergi idaresince eksik ödenen katma değer vergisi ve bu döneme ait gecikme zammı için ödeme emri düzenlenmesi üzerine borçlu, ödemeyi gerçekleştirdiği iddiasıyla vergi mahkemesine başvurmuştur. Olayı inceleyen vergi mahkemesi, yetkili olmayan memur tarafından veznede kalan makbuzda tahrifat yapılmak suretiyle verginin eksik yatırıldığının anlaşıldığını, ancak memuriyet sıfatının kötüye kullanılmasının vergi idaresini bağlamayacağını belirterek davayı reddetmiştir. Danıştay'a yapılan temyiz başvurusu neticesinde Danıştay, vergi dairesi memurunun zimmetine para geçirmesi nedeniyle vezne kayıtlarına göre borcunu eksik ödemiş görünen mükellefin, ibraz etmiş olduğu makbuzla borcunun tamamını ödemiş olduğunu kanıtladığı ve idarenin muhasebe servisinde bulunan makbuzun, mükellefin sunduğu makbuzu doğruladığı, memurun fiiline katıldığına ilişkin hiçbir tespit de yapılmadığından, mükellef adına söz konusu borç için düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir⁷¹³.

6183 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesine göre, özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş olan kamu alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer

⁷⁰⁹ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, ss. 463-464.

⁷¹⁰ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 162-163.

⁷¹¹ Karakoç, Tahsil, s. 122.

⁷¹² Karakoç, Tahsil, s. 122.

⁷¹³ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 28.06.1996 tarih ve E: 1995/96, K: 1996/291 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

tahsil dairesine ödenmektedir. Uygulamada vergi dairelerinin alacaklı kamu idaresinin aynı belediye sınırları içinde birden fazla tahsil dairesi olup, ödemenin bunlardan yetkili olmayan tahsil dairesine yapılması halinde, yapılan ödemenin geçerli olmadığı gerekçesiyle yanlış vergi idaresine ödenen kamu borcunun tahsili için ödem emri tebliğ edebilmektedir⁷¹⁴. Böyle bir durumda Danıştay, Hazine'nin bir bütün olduğu ve yapılan yanlış ödemenin vergi daireleri arasında yapılacak bir düzeltme ile yapılabileceği gerekçesiyle ödenen kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrini kanuna aykırı bularak iptal etmiştir⁷¹⁵.

Vergi idaresi kimi durumlarda bir kısmı ödenmiş olan kamu alacağının tamamı için de ödeme emri gönderebilmektedir. Kısmen ödenmiş olan kamu alacağının tamamı için ödeme emri gönderilmesi hukuka aykırıdır⁷¹⁶. Böyle bir durumda borçlu ödeme emrine karşı, ödemeye ilişkin kanıtlarla dava açarak borcun varlığını kabul ettiğini, ancak söz konusu borcun bir kısmını ödediğini iddia edebilmektedir⁷¹⁷. Danıştay, mahsup iddialarını, kamu borcunun kısmen ödenmiş olduğu iddiası kapsamında değerlendirmekte⁷¹⁸ ve borçlunun mahsup imkânının bulunması halinde, mahsup talebi yerine getirilmeden, söz konusu kamu alacağının ödenmediği gerekçesiyle ödeme emri düzenlenemeyeceğini belirtmektedir⁷¹⁹. İçtihadı göre, ödeme emri düzenlenmesi ancak mahsup işlemi yapıldıktan sonra ödenmesi gerekli bir miktar kalması halinde mümkün olabilmektedir. Bu bakımdan Danıştay, tevkif edilmek suretiyle ödenmiş bulunan vergileri, beyan üzerine tahakkuk eden vergiden mahsup imkânı bulunmasına rağmen, mahsup işlemi gerçekleştirilmeden düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir⁷²⁰.

Yapılan bir ödeme nedeniyle ödeme emrinin sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olması için, ödemenin kanunda belirtilen yerlere ve usule uygun şekilde ödenmesi gerekmektedir. Vergi dairesinin hesabının bulunmadığı bir bankadaki hesapta vergi borcunun bloke edilmesi ya da çekle ödeme yapılacak

⁷¹⁴ Candan, Kanuni Temsilci, s. 163.

⁷¹⁵ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 01.06.1988 tarih ve E: 1988/94, K: 1988/1581 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, ss. 163-164).

⁷¹⁶ Bkz. Danıştay 11'inci Dairesi'nin (ty), E: 1965/2503, K: 1966/591 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 193).

⁷¹⁷ Gerçek, Takip, s. 198.

⁷¹⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 02.06.1976 tarih ve E: 1975/2302, K: 1976/1410 sayılı Kararı, (Karakoç, Tahsil, s. 139); Danıştay 7'nci Dairesi'nin (ty), E: 1970/923, K: 1970/2521 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 165).

⁷¹⁹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 23.10.1997 tarih ve E: 1996/1562, K: 1997/3664 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

⁷²⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1979/1321, K: 1979/2995 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 164).

olması halinde, çekin kanunda öngörülen niteliklere sahip olmaması gibi kanunda öngörülme­yen şekilde bir ödeme kamu alacağının ödeme emriyle istenmesine engel oluşturmamaktadır⁷²¹.

3.1.1.3.1.4. Vergi Hatası Bulunan Kamu Alacağı İçin Ödeme Emri Tebliğ Edilmiş Olması

Ödeme emrine karşı vergi hatası bulunduğu gerekçesiyle düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı⁷²² tartışmalıdır. Danıştay bir kararında; düzeltme yolunun tahsil dairelerince 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığını, ödeme emrinin, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerden olduğu, bu bakımdan ödeme emrine karşı vergi hatası olduğu yönündeki iddiaların ancak, ödeme emrine karşı süresinde açılan davalarda incelenebileceğini belirterek, tahsil yetkisinin kullanımı için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yolu izlenmesine olanak bulunmadığına karar vermiştir⁷²³. Bu bakımdan her ne kadar ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna gidilemeyeceği belirtiliyor olsa da, ödeme emrine konu olan bir kamu alacağına yönelik bir vergi hatasının, ödeme emrine karşı açılan bir davada inceleme konusu yapılabilmesi mümkün olmaktadır⁷²⁴.

Vergi hatalarından biri olan hesap hatası kapsamına giren verginin mükerrer olması VUK'un 117'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında; "Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması" şeklinde tanımlanmıştır. Danıştay, ödeme emrine konu olan kamu alacağının başka bir beyannameye dâhil edilerek ödenmiş olduğu yönündeki mükerrer vergilendirmeye yönelik iddiayı ödeme emrine karşı ileri sürülen "böyle bir borcun olmadığı" iddiası kapsamında değerlendirmiştir⁷²⁵. Vergide mükerrerlik olması halinde ödeme emrine konu olan ikinci tahakkukun

⁷²¹ Karakoç, Tahsil, s. 139.

⁷²² Ödeme emrine karşı düzeltme yoluna başvurulamayacağı yönündeki görüşler için bkz. Kumrulu, İcra, ss. 661-662; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 181.

⁷²³ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.10.2009 tarih ve E: 2009/1, K: 2009/452 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (11.11.2016).

⁷²⁴ Karakoç, Tahsil, s. 128.

⁷²⁵ Bkz. Danıştay 13'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1973/2398, K: 1974/3272 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 201).

doğmasına imkân bulunmadığını belirten Danıştay⁷²⁶, mükerrer vergi istenmesine ilişkin ödeme emirlerinin iptaline karar vermektedir⁷²⁷.

Danıştay kararlarında ödeme emrinin iptaline karar verilen bir diğer vergi hatası mükellefin şahsında hatadır. Vergilendirme hatalarından biri olan mükellefin şahsında hata, VUK'un 118'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; "Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması" şeklinde tanımlanmıştır. Burada kastedilen hata, ödeme emrinde borçlu hanesinde, kamu borcuyla ilişkisi bulunmayan kişiye yer verilmiş olması olup, doğru borçlu adına düzenlenen ödeme emrinin yanlış kişiye tebliği durumunda mükellefin şahsında hatadan söz edilemeyecektir⁷²⁸. Asıl borçlu bakımından hukuken mevcut olan kamu borcu nedeniyle başkası adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emri, tebliğ edildiği kişi yönünden gerçek dışı sebebe dayalı bir idari işlem kimliği kazanmaktadır. Bu bakımdan, borçlunun şahsında yapılan hatanın, düzenlenen ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülme imkânı bulunmaktadır⁷²⁹. Danıştay, bu gibi durumlarda ödeme emrine karşı açılan davalarda, mükellefin şahsına yönelik hataları böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirmektedir⁷³⁰.

İdarenin ödeme emri tebliği ile mükellefin şahsında hataya neden olacak işlemleri çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. İsim benzerliği⁷³¹ nedeniyle asıl borçlu olmayan kişi adına ödeme emri düzenlenmesi söz konusu olabileceği gibi, asıl borçlu ile ilişkisi nedeniyle borçlunun alacaklısı⁷³² gibi kamu alacağının asıl borçlu dışındaki kişilerden ödeme emri ile istenmesi de söz konusu olabilmektedir.

İdarenin mirasın borçları için mirası reddeden mirasçı adına ödeme emri düzenlemesi⁷³³ durumunda da mükellefin şahsında hata yapılması söz konusu olacağı gibi, birden fazla mirasçının olması durumunda, mirasçılardan yalnızca biri adına ödeme emri düzenlenmek suretiyle kamu alacağının talep edilmesi⁷³⁴ durumunda da vergi hatası nedeniyle ödeme emri iptal edilebilmektedir.

⁷²⁶ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin (ty), E: 1968/894, K: 1968/1048 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 168).

⁷²⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1973/4623, K: 1974/3249 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 163).

⁷²⁸ Candan, AATUHK, s. 320.

⁷²⁹ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 164-165.

⁷³⁰ Karakoç, Tahsil, s. 129.

⁷³¹ Candan, AATUHK, s. 320.

⁷³² Bkz. Danıştay 13'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1977/283, K: 1977/3577 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 320).

⁷³³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1971/2439, K: 1973/837 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 320).

⁷³⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 23.03.1988 tarih ve E: 1987/1496, K: 1988/952 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 320).

Danıştay ayrıca adres benzerliği ya da aynılığı nedeniyle asıl borçlu dışındaki kişiler için ödeme emri düzenlenmiş olması durumunda da ödeme emrinin iptaline karar vermektedir. Bu bakımdan Danıştay, asıl borçluya aynı adreste bulunan davacı şirket için, temsilcilerinin aynı olduğu iddiasıyla ödeme emri düzenlenmesi⁷³⁵ ve eşinin eczane işletmesi nedeniyle elde ettiği gelire ait vergi borcunun, sırf aile reisi olması ve onun tarafından beyan ediliyor olmasından yola çıkılarak adına ödeme emri düzenlenmesi⁷³⁶ durumlarında mükellefin şahsında hata yapıldığına karar vermektedir.

Ödeme emirlerinin yanlış şahıs adına düzenlenmesi vergi idaresi çalışanlarının bilgi eksikliklerine bağlı olarak da gerçekleşebilmektedir. Bu bakımdan Danıştay, tasfiyeye giren tüzel kişilerde temsil yetkisinin tasfiye memuruna geçmesi nedeniyle, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre kanuni temsilci olarak şirket ortağının değil, tasfiye memurunun sorumlu tutulması gerektiğinden hareketle, ortak adına düzenlenmiş olan ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁷³⁷. Danıştay ayrıca, gerçek bir kişiye ait vergi borcu için aynı kişinin ortağı bulunduğu şirket adına ödeme emri düzenlenmesi gibi durumlarda da mükellefin şahsında hata yapıldığını kabul ederek, ödeme emirlerinin iptaline karar vermektedir⁷³⁸. Benzer şekilde haksız çıkma zammının, davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan aranması gerektiğinden düzenlenen ödeme emirlerine karşı dava açan şirket olduğu halde, şirket adına hesaplanan haksız çıkma zammının kanuni temsilciden istenmesi ve yine davanın açıldığı ve dolayısıyla yargı harcının doğduğu dönemde şirketi temsile yetkisi bulunmayan kişinin vergi borcunun doğduğu dönem esas alınarak sorumlu tutularak yargı harçlarının tahsili için adına ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır⁷³⁹. Yine harcın yükümlüsü harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişi olduğundan, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun alacağını tahsil etmek amacıyla başlatmış olduğu icra takibi nedeniyle çıkan tahsil harcının fona borcu olan kişiden değil, fonun kendisinden aranması gerekmektedir⁷⁴⁰.

⁷³⁵ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1981/1556, K: 1982/848 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 320).

⁷³⁶ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 13.12.1995 tarih ve E: 1995/3245, K: 1995/4220 sayılı Kararı, (Karakoç, Tahsil, s. 129).

⁷³⁷ Bkz. Danıştay 11'inci Dairesi'nin 14.04.1998 tarih ve E: 1997/1985, K: 1998/1226 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 320).

⁷³⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 01.02.1987 tarih ve E: 1985/3186, K: 1987/2783 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (11.11.2016).

⁷³⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 17.04.2012 tarih ve E: 2010/4757, K: 2012/1302 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (11.11.2016).

⁷⁴⁰ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 23.12.2009 tarih ve E: 2007/5512, K: 2009/5274 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (11.11.2016).

Danıştay kararlarında ödeme emrinin iptaline karar verilen diğer bir vergi hatası verginin konusunda hatadır. Verginin konusunda hata, VUK'un 118'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Verginin konusunda hata söz konusu olması durumunda Danıştay, ödeme emrinin iptaline ilişkin başvuruları, böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında inceleyerek, ödeme emrinin iptaline karar vermektedir. Danıştay bir kararında, kooperatiflerin vergi levhası tasdik ettirip asma zorunluluğu bulunmadığından, kooperatif adına kesilen özel usulsüzlük cezasının tahsili için düzenlenen ödeme emrini, vergilendirme hatası bulunduğu gerekçesiyle iptal etmiş bulunmaktadır⁷⁴¹.

Bir başka kararında yine Danıştay, araçla yolcu taşımacılığı yapan mükellefin, kaza yaparak aracının hurdaya çıkması üzerine gelir kaynağının ortadan kalktığı, vergi idaresi tarafından başka bir araçla söz konusu faaliyete devam ettiği de belirlenmediğinden, vergi hatası sonucu mükellefe tebliğ edilen ödeme emrinin iptaline karar vermiş bulunmaktadır⁷⁴². Benzer şekilde bir başka kararında da Danıştay, GV'den istisna tutulan bekçi ücretleri için, tarhiyat yapılarak düzenlenen ihbarnamelerin, ilanen tebliğ edilerek kesinleştirilmesi üzerine ödenmediği gerekçesiyle ödeme emriyle istenmesini, ödeme emriyle istenecek bir kamu alacağı bulunmadığı gerekçesiyle hukuka aykırı bulmuştur⁷⁴³.

Danıştay kararlarında ödeme emrinin iptaline yönelik rastlanan diğer bir vergi hatası mükellefiyette hatadır. Mükellefiyette hata, VUK'un 118'inci maddesinde; açık olarak vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf bulunan kişilerden vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmaktadır. İdarenin vergiden muaf olması gereken kişiler adına ödeme emri düzenleyerek kamu alacağının ödenmesini istemesi üzerine, ödeme emirlerine karşı açılan davalarda Danıştay konuyu böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında incelemektedir. Danıştay'ın muafiyet iddialarını ödeme emri safhasında dikkate almasının hukuka daha uygun olduğu, zira idarenin yanlışlıkla kanunların vergiden muaf tutulan kişileri ya da istisna tutulan olay ya da faaliyetleri vergilendirmesi durumunda, aslında mevcut olmayan kamu alacağının

⁷⁴¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 08.04.1985 tarih ve E: 1984/867, K: 1985/1103 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

⁷⁴² Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 07.10.1983 tarih ve E: 1982/1702, K: 1983/7127 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.10.2016).

⁷⁴³ Bkz. Danıştay 13'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1973/4986, K: 1974/2455 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 132).

kesinleşmiş kabul edilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu ifade edilmektedir⁷⁴⁴.

Tahakkuk eden emlak vergisinin zamanında ödenmemesi nedeniyle adına düzenlenmiş olan ödeme emrine karşı bildirimde göstermiş olduğu taşınmazların tarımsal üretimde kullanıldığı ve muafiyetten yararlanmak amacıyla beyanname verildiği iddiasıyla açılmış olan bir davada, Danıştay Dairesi'nce muafiyet iddialarının tarhiyata yönelik dava aşamasında ileri sürülebilecek bir iddia olduğu belirtilerek ödeme emrinin geçerli olduğuna karar verilmiştir. Konunun Vergi Dava Daireleri Kurulu'na taşınması üzerine verilen kararda Danıştay, bir kamu alacağının kesinleşmiş sayılabilmesi için verginin ihbarname, tahakkuk fişi gibi bir belge ile mükellefe usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesinin yeterli olmadığı, kesinleşme için ayrıca verginin kaynağının araştırılmasının ve dayanağını oluşturan faaliyetin vergiye tabi olup olmadığının tespitinin gerektiği, kanunların vergiden istisna ya da muaf tuttuğu unsurların idarece vergilendirilerek tarh aşaması atlatılmak suretiyle kesinleştirilmesi ve tahsili yoluna gidilmesi imkânının tanınmasının, idareyi kanunların üstünde bir yetkiyle donatmak anlamına geleceği belirtilerek, mükellefiyette hata olması nedeniyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁷⁴⁵.

Bir başka kararında Danıştay, İstanbul Boğaziçi Alanı'nın kültürel ve tarihi değerlerinin ve doğal güzelliklerinin kamu yararı gözetilerek korunması, geliştirilmesi ve bu alandaki nüfus yoğunluğu artıracak yapılanmanın sınırlandırılması amacıyla çıkartılan 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nda her ne kadar emlak vergisi muafiyeti arsalar için tanınmış olsa da, Kanun kapsamı için de kalan arazilerin de muafiyet kapsamı içerisinde düşünülmesi gerektiğinden hareketle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁷⁴⁶. Benzer yöndeki bir diğer kararda da, idare tarafından Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) uyarınca muafiyet kapsamında düşünülmesi gereken eşya nedeniyle gümrük vergi ve resimleri tahakkuk ve tahsili yoluna gidilmesinde kanuna uyarlık bulunmadığından Danıştay, ödeme emrine ilişkin mükellefiyette hata iddiasının böyle bir borcun olmadığı kapsamında incelenmesine karar vermiştir⁷⁴⁷.

⁷⁴⁴ Karakoç, Tahsil, s. 132.

⁷⁴⁵ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.06.1987 tarih ve E: 1987/7, K: 1987/19 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (15.11.2016).

⁷⁴⁶ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 17.11.1987 tarih ve E: 1986/2275, K: 1987/3273 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (15.11.2016).

⁷⁴⁷ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 12.11.1997 tarih ve E: 1996/2727, K: 1997/3897 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (15.11.2016).

3.1.1.3.2. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları

Borçlular nezdinde tahsil yetkisinin kullanılabilmesi için kamu alacağının mevcudiyeti yeterli olmayıp, ayrıca bu alacağın tahsil edilebilir nitelikte olması şartı da aranmaktadır. Bu nitelikte olmayan bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesi halinde, düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır⁷⁴⁸.

3.1.1.3.2.1. Kamu Alacağının Vadesinin Gelmemiş Olduğu İddiası

6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde belirtildiği üzere kamu alacakları özel kanunlarında belirtilen ödeme süreleri içinde ödenmektedir. Özel kanunlarında ödeme süresi belirtilmemiş alacaklar ise tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Bu sebeple, vergi idaresinin 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde düzenlenen bir aylık süre dolmadan ödeme emri tebliğ etmiş olması hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁷⁴⁹. Burada ödeme emrini sebep unsuru bakımından hukuka aykırı kılan husus, ödeme emrinin ödeme süresi dolmadan düzenlenmiş olması değil, borçluya bu tarihten önce tebliğ edilmiş olmasıdır⁷⁵⁰. Zira ödeme emri düzenlendiği tarihte değil, borçluya tebliğ edildiği tarihte hukuki değer kazanmaktadır⁷⁵¹.

Vergi idaresince Danıştay'a yapılmış olan bir başvuru, haksız ödendiği ileri sürülen ihracatta vergi iadesinin geri alınması için düzenlenen ödeme emrinin, idare mahkemesince kamu alacağının ödeme süresinin dolmadığı gerekçesiyle iptali üzerine kararın bozulmasına yöneliktir. Vergi idaresinin temyiz istemi; ihracatta vergi iadesinin geri alınması esnasında öncelikle 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesine göre ilgililere bir aylık ödeme süresi verilmesi, bu süre içerisinde alacağın ödenmemesi durumunda ödeme emri düzenlenerek tahsil yoluna gidilmesi gerektiği, olayda ise davacı şirketten, vergi iadesinin 7 gün içinde ödenmesinin istendiği ve bu sürede ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenlendiği, bu sebeple düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir⁷⁵². Benzer bir olayda yine Danıştay, tahakkuk fişi düzenlenerek tebliğ edilen gecikme

⁷⁴⁸ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 165-166.

⁷⁴⁹ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 459.

⁷⁵⁰ Candan, AATUHK, s. 323.

⁷⁵¹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 06.10.1997 tarih ve E: 1986/2416, K: 1987/2115 sayılı Kararı, (Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 449).

⁷⁵² Bkz. Danıştay 10'uncu Dairesi'nin 26.02.1991 tarih ve E: 1990/4781, K: 1991/750 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (08.12.2016).

faizi için, bir aylık ödeme süresinin dolumu beklenmeden ödeme emri düzenlenmesini hukuka aykırı olduğunu belirtmiş bulunmaktadır⁷⁵³.

3.1.1.3.2.2. Kamu Alacağının Zamanaşımına Uğramış Olduğu İddiası

Kamu alacağının tahakkuku ve tahsili, idarenin belirli bir süre içinde harekete geçmiş olması şartına bağlı bulunmaktadır. İdare, kanunlarda tanınan süre içinde harekete geçmemesi durumunda alacak ya hukuk düzeninde doğmamış olarak kabul edilmekte ya da tahsil edilebilirliğini kaybetmektedir. Bu kapsamda kamu alacağının doğması için idarenin uymakla yükümlü olduğu süre tarh zamanaşımını, kamu alacağının tahsili için idarenin uymakla yükümlü olduğu süre ise tahsil zamanaşımını ifade etmektedir. Zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte, ödeme emri düzenlenmesi için hukuken geçerli bir sebep kalmamış olacağından, zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır⁷⁵⁴.

Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde düzenlenen ödeme emirlerine itiraz nedenlerinden bir tanesi de zamanaşımı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddede belirtilen zamanaşımı ile tahsil zamanaşımının kast edildiği ifade edilmektedir⁷⁵⁵. Zira tarh zamanaşımında, kamu alacağının hukuk düzeninde doğması imkânı ortadan kalktığı halde, tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı tahsil edilebilirliğini yitirmektedir⁷⁵⁶. Bu bakımdan tarh zamanaşımına yönelik iddialar yine aynı maddede geçen böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilmektedir⁷⁵⁷. Sonuç olarak gerek tahsil zamanaşımının bulunması halinde zamanaşımı sebebi ile gerekse tarh zamanaşımının bulunması halinde böyle bir borcun bulunmaması sebebi ile idarenin ödeme emri tebliğ etmek suretiyle tahsil yetkisini kullanım sürecini başlatma imkânı bulunmamaktadır.

Tahsil zamanaşımına uğrayan bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlenemeyeceği açık olmakla birlikte idarenin zaman zaman yanılma ya da kamu borçlusunun kötü niyetli olduğu gibi nedenlerle borçlular adına ödeme emri gönderdiği görülebilmektedir. Böyle bir durumda Danıştay, tahsil zamanaşımına uğrayan bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlenemeyeceğini açık bir şekilde

⁷⁵³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 28.12.1995 tarih ve E: 1995/3414, K: 1995/5892 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 323).

⁷⁵⁴ Karakoç, Tahsil, ss. 133,141.

⁷⁵⁵ Candan, AATUHK, s. 330; Karakoç, İcra, s. 296.

⁷⁵⁶ Candan, AATUHK, s. 330.

⁷⁵⁷ Karakoç, İcra, s. 296.

belirtmektedir. Danıştay'a yapılan bir başvuruda, kesinleşen bir kamu alacağının beş yıllık tahsil zamanaşımı süresi geçtikten sonra ödeme emri ile takibine başlanması üzerine vergi mahkemesince ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. İdare, borçlunun kasıtlı olarak adres değişikliğinde bulunduğunu ve adres değişikliğini bildirmediğinden tebliğin ilanen yapıldığını belirterek, takibatın 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak sürdürüldüğü gerekçesiyle temyiz başvurusunda bulunmuşsa da Danıştay, aynı gerekçeyle vergi mahkemesi kararını onayarak ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁷⁵⁸.

Danıştay'a yapılan bir başka başvuruda ise idare, kısıtlamanın devam ettiği sürece tecil edilen 1972-1976 yılları emlak vergilerinin kamulaştırma nedeniyle muaccel hale geldiği gerekçesiyle ödeme emri tebliğ etmiş bulunmaktadır. Danıştay vermiş olduğu kararında, taşınmazların kamulaştırılan kısımları için ancak tahsilat zamanaşımına uğramamış olan tecil edilmiş vergilerin muaccel hale geleceği gerekçesiyle, 1979 yılında düzenlenmiş olan ödeme emri ile istenen 1972 ve 1973 yıllarına ait emlak vergilerinin zamanaşımına uğradıktan sonra talep edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığını belirterek ödeme emirlerini kısmen iptal etmiştir⁷⁵⁹.

Zamanaşımına uğramış olan bir alacak için tahsil yetkisinin kullanımına başlanmasında idarenin yanlış olduğu bir diğer durum zamanaşımının kesilmesidir. Şirketten tahsil edilemeyen vergi borcunun tahsili için zamanaşımının dolmasının ardından kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin dava konusu edildiği bir olayda idare her ne kadar kanuni temsilcinin ev ve araçlarına uygulanan haczin zamanaşımını kestiğini öne sürse de Danıştay, haczin asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmaması nedeniyle zamanaşımını kesmeyeceğini belirterek kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁷⁶⁰.

Daha önce ifade edilmiş olduğu gibi, tarh zamanaşımına yönelik iddialar böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilmektedir⁷⁶¹. Danıştay dairelerince verilen kararlarda; bir verginin tahakkuku esnasında zamanaşımı bulunmasına rağmen mükellefin bunu ileri sürmemiş olmasının, o verginin tahsil edilebilir hale geldiği anlamını taşımadığı, bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkmış olması durumunda da mahkemelerce resen dikkate alınması gerektiği, zira zamanaşımı süresinin geçmesiyle birlikte kamu alacağının ortadan kalkacağı,

⁷⁵⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 15.04.1996 tarih ve E: 1994/2345, K: 1996/1484 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (18.11.2016).

⁷⁵⁹ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 29.12.1982 tarih ve E: 1982/17, K: 1982/5586 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (18.11.2016).

⁷⁶⁰ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 20.01.2009 tarih ve E: 2006/3902, K: 2009/51 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (18.11.2016).

⁷⁶¹ Karakoç, İcra, s. 296.

ortadan kalkan kamu alacağının tahsilinden de söz edilemeyeceğinden, tarh zamanaşımına uğrayan kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı belirtilmiştir⁷⁶².

Danıştay'ın bazı dairelerince tarh zamanaşımı iddialarının ödeme emri aşamasında dikkate alınamayacağına yönelik kararlar da bulunmaktadır⁷⁶³. Tarh zamanaşımının ödeme emri aşamasında ileri sürülüp sürülemeyeceğinin Danıştay dava dairelerince farklı yorumlamalara yol açması neticesinde konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nda görüşülmüştür. Kurul; ödeme emrine karşı açılmış bulunan bir davada tarh zamanaşımının yargı organlarınca resen göz önünde bulundurularak zamanaşımının bulunması durumunda ödeme emrine ilişkin iddianın böyle bir borcun bulunmadığı iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde içtihat oluşturmuştur⁷⁶⁴. Bu bakımdan tarh zamanaşımına uğramış bir alacak hukuk düzeninde doğmamış olarak kabul edileceği için, idarenin tarh zamanaşımını göz önünde bulundurmayarak zor alım sürecini başlatmak amacıyla ödeme emri düzenlenmesi durumunda, ödeme emri hukuka aykırı hale gelmekte ve iptali gerekmektedir.

Zamanaşımı müessesesi gerek vergi idareleri gerekse mükellefler bakımından önemli bir müessesedir⁷⁶⁵. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak vergi idaresinin VUK ve AATUHK'da düzenlenmiş bulunan zamanaşımı sürelerine uymaları gerektiği açıktır. Vergi idarelerinin kanun dışı bir eylem ya da yöntemle zamanaşımını bertaraf etmeleri hukuka aykırılık teşkil edecektir⁷⁶⁶. Ancak uygulamada, vergi idarelerince tahsil zamanaşımı süresinin son günlerinde takipli alacaklar için kısmi ödemelerde bulunmak suretiyle zamanaşımının kesildiği görülmüştür⁷⁶⁷. Bu durum vergi idaresinin kamu alacaklarının zamanaşımına uğramasını önleyerek tahsil edilememesinin önüne geçmek amacıyla hukuka aykırı işlem tesis etmek suretiyle yetkisini kötüye kullanmasına bir örnek oluşturmaktadır. Bu şekilde hem kanuni idare ilkesi ihlal edilmekte, hem de mükelleflerin hukuken

⁷⁶² Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin (ty), E: 1968/69, K: 1968/1798 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 169); Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 14.12.1984 tarih ve E: 1984/2408, K: 1984/3575 ve Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 09.04.1985 tarih ve E: 1984/2118, K: 1985/594 sayılı Kararları, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (18.11.2016).

⁷⁶³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin (ty), E: 1970/1443, K: 1971/2430 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, s. 169); Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin (ty), E: 1970/1443, K: 1971/2430 sayılı Kararı, (Karakoç, (Tahsil), s. 134).

⁷⁶⁴ Bkz. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 03.04.1987 tarih ve E: 1986/3, K: 1987/1 sayılı Kararı (Karakoç, Tahsil, ss. 134-135).

⁷⁶⁵ Mustafa Alpaslan, "Vergi Dairelerinde Zaman Aşımı Niçin Dikkate Alınmaz?", **MuhasebeTR**, 08.11.2012, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/075/>, (Zamanaşımı), (18.11.2016).

⁷⁶⁶ Öz, s. 131.

⁷⁶⁷ Karakoç, İcra, s. 297.

düzenlenmiş bazı hak ve imkânları ortadan kaldırılarak hukuk devleti ilkesine zarar verilmektedir⁷⁶⁸. Doğmuş bir kamu borcunun ödenmesinin kamu borçlusunun yükümlülüğü altında olduğu gibi, kamu alacaklısı olan idare için de vadesinde ödenmemiş olan bu alacağın mümkün olan en kısa sürede tahsili bir yükümlülüktür. Bu noktada idarenin bu yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirememesi, kısmi ödemenin zamanaşımını kesmesi özelliğini kullanarak hukuka aykırı işlem yapmasını gerektirmemektedir⁷⁶⁹.

Yapılan bu işleme karşı idarenin savunması; memurların takip ettikleri dosyadaki borçluyu bulamamaları durumunda, kendi ceplerinden yapmış oldukları 1 TL'lik sembolik ödemelerin kamu alacaklarının tahsil zamanaşımına uğramasının önüne geçmesini sağladığı yönündedir. Yapılan işleme gerekçe olarak ise; bir dosyadaki kamu alacağının zamanaşımına uğramasının devletin milyonlarca lirayı bulabilen alacak kaybı anlamına gelebileceği gibi ilgili memuru da zor durumda bırakabildiği, bu nedenle memurların duyarlı davranışlarıyla hem kamu zararının hem de memurun zor durumda kalmasının önüne geçilmiş olduğu gösterilmektedir⁷⁷⁰.

6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde vergi borcuna ilişkin ödemenin tahsil zamanaşımını keseceğine hükmedilmiştir. Ancak ödemenin kim tarafından gerçekleştirileceği ya da borcun ne kadarlık bir kısmının ödenmesi durumunda zamanaşımını keseceğine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, bir ödemenin zamanaşımını kesmesi her şeyden önce kanuna uygun surette yapılmasına bağlıdır⁷⁷¹. Kamu alacaklarının ödenmesine ilişkin düzenlemeler, 6183 sayılı Kanun'un 40 ve 41'inci maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddelerde ödemenin kim tarafından yapılması gerektiğine yönelik bir düzenleme bulunmamakla birlikte, ödemenin borçlunun kendisi ya da yetkili kıldığı kişilerce yapılması gerektiği anlamı çıkmaktadır⁷⁷². Bu bakımdan, kamu borçlusunun kendi bilgisi ve rızası dışında yapılan ödemenin tahsil zamanaşımını kesmesi imkânı bulunmamaktadır⁷⁷³.

Danıştay kararlarında zamanaşımını kesmek amacıyla idarece yapılan ödemelerin zamanaşımını kesmeyeceği belirtilmiş bulunmaktadır. 2005 yılında

⁷⁶⁸ Üzeltürk, s. 256.

⁷⁶⁹ Karakoç, İcra, s. 297.

⁷⁷⁰ Üzeltürk, s. 255.

⁷⁷¹ İbrahim Organ ve Doğan Bozdoğan, "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart 2012, s. 181.

⁷⁷² Mehmet Arslan ve Mine Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 25, 2015, s. 37.

⁷⁷³ Organ ve D. Bozdoğan, s. 181.

vermiş olduğu bir kararında Danıştay; borçlu tarafından mahsup isteminde bulunulmamış olmasına karşın, yalnızca zamanaşımını kesmek amacıyla alacaklı vergi idaresince resen yapılan mahsup işleminin, işlemekte olan zamanaşımını kesmeyeceğine hükmetmiş bulunmaktadır⁷⁷⁴. Nihayet, Danıştay kamu borçlusunun kendi bilgisi ve rızası dışında, vergi idaresi çalışanlarınca yapılan ödemenin tahsil zamanaşımını kesmeyeceği yönünde görüşünü 2012 yılında açıkça belirtmiştir. Buna göre Danıştay, ödeme tahsil zamanaşımını kesen nedenler arasında sayılmakla birlikte, her kamu alacağı için ayrı ayrı olmak üzere yapılan 1'er kuruşluk ödemelerin, borçlu tarafından yapılmış olduğunun kabulünün iktisadi icaplara uymayacağı gibi hayatın olağan akışı içinde normal bir durum olarak kabulünün de mümkün olmadığından hareketle zamanaşımını kesmeyeceğine ve ödeme emirlerinin iptaline karar vermiştir⁷⁷⁵.

İdare tarafından yapılan söz konusu işlemin hukuka aykırı olduğu açık olmakla birlikte, hakkında muvazaalı bir şekilde ödeme yapılarak zamanaşımı kesilen borçlunun, söz konusu işlemin iptali için dava açması ve ödemenin kendisi tarafından gerçekleştirilmediğini ispat etmesi gerekmektedir⁷⁷⁶. Ancak böyle bir durumda ödemenin vergi dairesi memurlarınca gerçekleştirildiği ve alacağın aslında zamanaşımına uğramış olduğunu ispat etmek son derece zordur. Ödeme sonucu düzenlenen makbuzlarda ödeme yapan kişinin imzasının bulunma zorunluluğunun olmaması da idarenin işini kolaylaştırmaktadır⁷⁷⁷. Borçlunun söz konusu durumu yargıya taşıması durumunda iddiasını ispatlamak için belirli argümanlar bulunmaktadır. Organ ve Bozdoğan çalışmalarında; borçlunun yapılan ödeme miktarına bağlı olarak haklılığını ispat etmesinin mümkün olabileceğini belirtmektedirler. Zira bu tür ödemeler genellikle zamanaşımının son döneminde ve çok cüzi miktarlarda olmaktadır. Bu tür ödemelerin hayatın doğal akışı içerisinde kabul edilebilirliği düşüktür. Yine borçlu açısından bir diğer savunma yolu internet üzerinden yapılan ödemelerde söz konusu olabilecektir. IP numaraları borçlu tarafından ispat unsuru olarak kullanılarak ödemenin memurlar tarafından yapıldığı ispat edilebilecektir. Ayrıca borçlu ödemeye ilişkin makbuzun mükellef dosyasında

⁷⁷⁴ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 06.12.2005 tarih ve E: 2003/924, K: 2005/3145 sayılı Kararı (Arslan ve Biniş, s. 38).

⁷⁷⁵ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 25.09.2012 tarih ve E: 2010/4340, K: 2012/3047 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.11.2016).

⁷⁷⁶ Arslan ve Biniş, ss. 37, 42.

⁷⁷⁷ Karakoç, İcra, s. 297.

bulunmasını da ispat aracı olarak yargıya sunabilecektir. Zira normal olan makbuzun dosyada değil, ödemeyi yapan borçluda bulunmasıdır⁷⁷⁸.

Her ne kadar borçlunun dava açarak işleminin iptalini sağlaması mümkün olsa da, idarenin bireyleri zor durumda bırakmaması için bu uygulamaya son vermesi önem taşımaktadır. İdarenin bu yolla yetki aşımının önüne geçilmesi adına 6183 sayılı Kanun'un zamanaşımının kesilmesini düzenleyen 103'üncü maddesinde düzenleme yapılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

3.1.1.3.2.3. Kamu Alacağının Tecil Edilmiş Olduğu İddiası

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde düzenlenen tecil müessesesi gereğince, borçlunun vergi idaresine yapmış olduğu tecil başvurusu ile idarenin tahsil yetkisini kullanımı, başvurunun sonuçlanma süresince ve başvurunun kabul ya da reddedilmesine bağlı olarak belirlenecek sürelerce ertelenmektedir. Bu nedenle tecil başvurusu sonuçlanana ve başvurunun kabulü ya da reddi durumunda belirlenecek yeni vadeler dolana dek idarenin ödeme emri düzenleyip tebliğ etmesi hukuka aykırı olacaktır.

Vergi idarenin kamu borçlusunun tecil başvurusunda bulunması durumunda yapmış olduğu hukuka aykırı işlem olarak, borçlunun tecil talebi sonuçlanmadan alacağın vadesi geçtiği halde ödeme yapılmadığı gerekçesiyle ödeme emri tebliğ etmesi öne çıkmaktadır.

Danıştay vermiş olduğu kararlarda, borçlunun tecil talebinde bulunması halinde bu başvurusu cevaplandırılincaya kadar⁷⁷⁹, tecilin kabulü halinde ise tecil süresince kamu alacağının tahsil edilebilirliğini kaybedeceğini ve idarenin tahsil yetkisini kullanamayacağını belirtmektedir⁷⁸⁰. Buna göre, borçlunun tecil talebinde bulunmasından sonra isteğin reddi durumunda azami 30 güne kadar belirlenecek bir vade, istemin kabul edilmesi halinde ise, belirlenecek taksit süreleri ve koşullarda ödeme yapılacaktır. Diğer bir ifadeyle, borçlunun tecil talebi reddedilse de kabul edilse de kamu alacağının vadesi artık 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde belirlenen vade olmayacağından, tecil talebinin sonucu beklenilmeksizin kamu

⁷⁷⁸ Organ ve D. Bozdoğan, s. 182.

⁷⁷⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 07.04.1993 tarih ve E: 1992/1833, K: 1993/1330 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.11.2016).

⁷⁸⁰ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 24.02.1993 tarih ve E: 1991/2627, K: 1993/885 sayılı Kararı, (Candan, (AATUHK), s. 332).

alacağının vadesinde ödenmediği gerekçesiyle ödeme emri göndermek suretiyle tahsil yetkisinin kullanılmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır⁷⁸¹.

3.1.1.3.2.4. Kamu Alacağının İhtilafı Olduğu İddiası

2577 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının gereği olarak vergi uyuşmazlıkları dolayısıyla vergi mahkemelerinde dava açılması durumunda, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri kendiliğinden durmaktadır. Bu nedenle açılmış olan davanın, vergi mahkemesince sonuçlandırılmasına kadar, idarenin kamu alacağını tahsil etmek amacıyla ödeme emri tebliğ etmesi durumunda ödeme emri hukuka aykırı olmaktadır.

Vergi idaresinin zaman zaman dava konusu yapılmış olmasına rağmen, tarh ve tebliğ edilen vergiler için vadesinde ödenmediği gerekçesiyle ödeme emri düzenledikleri görülebilmektedir. Böyle bir durumda Danıştay; tarhiyat aşamasında dava konusu edilmiş bir vergi alacağı henüz kesinleşmemiş olduğundan, ortada tahsili gereken bir verginin varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle⁷⁸², dava neticelendirilip karar idareye tebliğ edilmeden ödeme emri ile istenemeyeceğini belirtmektedir⁷⁸³. Tahakkuka karşı vergi mahkemesinde açılan dava tahsilatı kendiliğinden durduracağından, idarenin tahakkuka konu verginin tahsili için ödeme emri düzenlemesi hukuka aykırılık oluşturacaktır⁷⁸⁴.

Vergi alacağının dava konusu yapılması üzerine vergi mahkemesince verilen kararın davanın tamamen ya da kısmen reddi olması durumunda kesinleşen kamu alacağı idarece borçluya bildirilmekte ve bir aylık sürede ödenmemesi durumunda ödeme emri düzenlenerek zor alım işlemlerine girilebilmektedir. Ancak bu durumda dahi borçlunun istinaf ya da temyiz yoluna başvurarak zor alım sürecini durdurması mümkün olabilmektedir⁷⁸⁵.

Vergi mahkemelerinde açılan davanın yürütmeyi durdurması istinaf ve temyiz aşamalarını kapsamadığından, borçlunun hakkında zor alım işlemlerine

⁷⁸¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 07.06.1989 tarih ve E: 1988/3943, K: 1989/2585 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (21.11.2016); Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 07.06.1989 tarih ve E: 1988/3944, K: 1989/2586 sayılı Kararı, (Karakoç, (Tahsil), ss. 116-117).

⁷⁸² Bkz. Danıştay 13'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1973/2445, K: 1973/474 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, ss. 136-137).

⁷⁸³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 09.06.1997 tarih ve E: 1996/3995, K: 1997/2353 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 328).

⁷⁸⁴ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 11.11.1997 tarih ve E: 1996/3681, K: 1997/3846 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 324).

⁷⁸⁵ Candan, AATUHK, ss. 328-329.

başlanılmasını engellemesi için, üst yargı organlarına başvurarak ayrıca yürütmeyi durdurma kararı alınmasını sağlaması gerekmektedir⁷⁸⁶. Bu bakımdan, üst derece yargı organlarınca verilen yürütmenin durdurulması kararı üzerine ödeme emri düzenlenmesi, idarenin tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin bir diğer hukuka aykırı işlemini oluşturmaktadır⁷⁸⁷.

3.1.1.3.3. Kanuni Temsilcinin Sorumlu Tutulabilmesi İçin Kanunda Öngörülen Koşullara İlişkin Hukuka Aykırılık İddiaları

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler VUK'un 10'uncu ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddelerinde yer almaktadır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre kanuni temsilcilere müracaat edilebilmesi için kamu alacağının asıl borçlusundan tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması yeterli olurken, VUK'un 10'uncu maddesine göre kanuni temsilcilere müracaat edilebilmesi için vergi alacağının vergi mükellefi veya sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olması ve vergi alacağının asıl borçludan alınamamasının sebebinin bunların vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir⁷⁸⁸.

Vergi alacakları söz konusu olduğunda kapsam gereği her iki kanun maddesi de uygulama alanı bulmaktadır. Bu noktada vergi idaresi her zaman 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesini uygulama eğilimi göstermektedir. Zira söz konusu madde idareye alacağın asıl borçlunun varlığından alınamadığını aciz belgesiyle belgelendirme zorunluluğu olmaksızın kanuni temsilcileri takip etme imkânı tanımaktadır. Tahsil yetkisinin kullanım sürecinin başında ya da ilerleyen kısımlarında idarenin alacağın asıl borçludan alınamayacağını öngörmesi durumunda, bu öngörüden hareketle kanuni temsilciler adına ödeme emri gönderilebilmektedir⁷⁸⁹.

6183 sayılı Kanun'un kanuni temsilcilerin takibini kolaylaştırıcı düzenlemeleri vergi idaresinin vergi alacaklarının takip ve tahsilinde kanuni temsilciler bakımından

⁷⁸⁶ Tekin, Yargı, s. 144.

⁷⁸⁷ Bkz. Danıştay 13'üncü Dairesi'nin (ty), E: 1973/2275, K: 1973/413 sayılı Kararı, (Çelikkol ve Özgeneller, ss. 133-134); Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 22.06.1989 tarih ve E: 1989/598, K: 1989/1760 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 329).

⁷⁸⁸ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Candan, Kanuni Temsilci, ss. 51 vd.

⁷⁸⁹ İrfan Barlass, "5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 244, Ocak 2009, s. 166.

mükerrer 35'inci maddeyi uygulama eğilimlerini artırmaktadır. Böyle bir durumda hangi kanun maddesinin uygulanacağı tartışmasını genel kanun-özel kanun karşılaştırması ile çözmek mümkün olabilmektedir. İki maddenin karşılaştırılmasında 4108 sayılı Kanun'la yürürlüğe giren mükerrer 35'inci madde genel, 10'uncu madde ise özel nitelikli olarak kabul edilmektedir. Sonraki kanunun genel, önceki kanunun özel olması durumunda önceki özel kanunun uygulanması kural olarak kabul edilmekle birlikte, bu ilkenin her zaman geçerli olmayacağı ve kanun koyucunun amacının araştırılması ve buna göre yeni kanunun eski maddeyi yürürlükten kaldırıp kaldırmadığına veya uygulanamaz hale getirip getirmediğine karar verilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁷⁹⁰.

Mevzuatımıza 4108 sayılı Kanun'un 11'inci maddesiyle girmiş olan 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin gerekçesinde; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi borçlunun mal varlığından alınamayan kamu alacaklarının kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini sağlamak ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer kamu alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'a mükerrer 35'inci maddenin eklediği belirtilmektedir⁷⁹¹. Madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere mükerrer 35'inci madde VUK'un 10'uncu maddesini yürürlükten kaldırmayıp, VUK kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezaları dışında kalan kamu alacakları için VUK'un 10'uncu maddesine benzer bir düzenleme bulunmamasının yol açtığı boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır. Bu bakımdan sonuç olarak 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin VUK kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezaları için uygulanamayacağı, söz konusu maddenin uygulama alanının yalnızca anılan alacaklar dışında kalan kamu alacakları ile sınırlı olduğunu söylemek mümkün olmaktadır⁷⁹².

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergi idaresinin VUK kapsamına giren alacaklar için 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine

⁷⁹⁰ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 67-71.

⁷⁹¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 29.04.1997 tarih ve E: 1996/3659, K: 1997/1325 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (09.12.2016).

⁷⁹² Candan, Kanuni Temsilci, ss. 71,73.

dayanarak kanuni temsilciler nezdinde zor alım işlemlerine başvurması hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Bu konuda Danıştay da aynı görüştedir.

Yapılan bir başvuruda Danıştay, her ne kadar 6183 sayılı Kanun, vergi dâhil tüm kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenlemesi nedeniyle, mükerrer 35'inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası açık veya örtülü olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35'inci maddenin uygulanma olanağı bulunmadığını, ayrıca Kanun'un gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35'inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilerek, paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiş olunduğunu, bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak maddenin özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin ancak diğer kamu alacakları için uygulanabileceğini belirterek, vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcinin, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre düzenlenen ödeme emri ile takip edilemeyeceğini belirtmiştir⁷⁹³.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'na intikal eden bir diğer olayda da vergi idaresinin bir anonim şirketin çeşitli dönemlere ilişkin KDV borçlarının tahsili amacıyla 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi uyarınca ödeme emri tebliğ etmesi üzerine Danıştay, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin VUK kapsamı dışında bulunan kamu alacaklarının tahsili amacıyla düzenlenmiş olduğu, bu sebeple vergi ve buna bağlı alacaklarda bu kanun hükümlerinin uygulanması olanağı bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir⁷⁹⁴.

Alacaklı vergi idaresinin VUK kapsamına giren alacaklar için, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine dayanarak kanuni temsilciler nezdinde zor alım işlemlerine başvurmasının yanı sıra, kanuni temsilcilere başvurulmasında kanunda öngörülen şartların gerçekleşmemiş olması durumunda da hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır. Zira kanunda öngörülen koşullardan birinin mevcut

⁷⁹³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 29.04.1997 tarih ve E: 1996/3659, K: 1997/1325 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (09.12.2016).

⁷⁹⁴ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.01.2001 tarih ve E: 2000/261, K: 2001/31 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (09.12.2016). Benzer yönde karar için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 03.03.1999 tarih ve E: 1998/4786, K: 1999/813 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (09.12.2016).

olmaması durumunda düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır⁷⁹⁵.

Gerek 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi, gerekse Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için geçerli ilk şart, kanunun kapsamına göre vergi ve buna bağlı alacaklar ile diğer kamu alacaklarının, asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmasıdır⁷⁹⁶. Kamu alacağının asıl borçlusu olan temsil edilenin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması, alacaklı vergi idaresinin, asıl borçluya karşı 6183 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde öngörülen cebren tahsil şekillerinden gerekirse tamamını kullanmış olmasına rağmen alacağının en az bir bölümünü tahsil edememiş olması anlamına gelmektedir. Alacaklı vergi idaresinin asıl kamu borçlusuna karşı gerekiyorsa tüm bu yollara başvurmuş olmasına karşın; gösterilen teminatın kamu alacağını tamamen veya kısmen karşılayamaması, borçlunun haczedilen mal, hak ve alacaklarının haczedilerek paraya çevrilmesine rağmen, alacağı tamamen veya karşılayamaması, borçlunun haczi kabil herhangi bir mal, hak ve alacaklarının bulunmaması ve borçlunun iflasın istenilmesine rağmen sonuç alınamaması durumunda alacağın tamamen veya kısmen asıl borçlunun varlığından tahsiline imkân kalmadığından söz edilebilmektedir⁷⁹⁷.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi gereği, kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememiş olması durumunda kanuni temsilciye gidilebilmekle birlikte, kanuni temsilci nezdinde zor alım sürecinin başlatılabilmesi için alacağın asıl borçludan tahsil edilemediğinin kanıtlanması zorunlu olmayıp, tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda da kanuni temsilciye başvurulma imkânı bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, zor alım sürecinin başında ya da ilerleyen kısımlarında idarenin alacağın asıl borçludan alınamayacağını öngörmesi durumunda da, bu öngörüden hareketle kanuni temsilciler adına ödeme emri gönderilebilmektedir⁷⁹⁸. Oysa Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereği, vergi ve buna bağlı alacakların tamamen veya kısmen asıl borçlunun varlığından alınamamış olmasının yanı sıra, tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacağın kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanmış olması şartı da aranmaktadır. Bu şartların birlikte

⁷⁹⁵ Candan, Kanuni Temsilci, s. 171.

⁷⁹⁶ Abdullah Kiraz ve Halil İbrahim Özdemir, "V.U.K ve A.A.T.U.H.K Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 184, Ocak 2004, ss. 82,84.

⁷⁹⁷ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 51,96,97.

⁷⁹⁸ Barlass, s. 166.

gerçekleşmemiş olması durumunda, vergi mükellefi ya da sorumlusunun vergi borçlarından dolayı kanuni temsilcilerine başvurulması imkânı bulunmamaktadır⁷⁹⁹.

Kanuni temsilcinin, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı açacağı davada, bu koşulların gerçekleşmediğini öne sürmesi ve buna ilişkin kanıtlarını ortaya koyması durumunda, ödeme emri sebep unsuru bakımından geçersiz olacak ve vergi idaresinin hukuka aykırı işlemi iptal edilecektir⁸⁰⁰.

3.1.1.3.3.1. 213 Sayılı Kanunda Öngörülen Koşullara İlişkin Hukuka Aykırılık İddiaları

VUK'un 10'uncu maddesine göre kanuni temsilcilere müracaat edilebilmesi için vergi alacağının tamamen ya da kısmen vergi mükellefi veya sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olması ve vergi alacağının asıl borçludan alınamamasının sebebinin bunların vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kanuni temsilcilerin, vergi alacağının asıl borçludan tahsil imkânının kalmadığı iddiasıyla kendilerine gönderilen ödeme emirlerine karşı yargı organlarına başvurma hakları bulunmaktadır. Uyuşmazlığın yargıya taşınması durumunda, alacağın esas borçlunun varlığından tamamen veya kısmen tahsil imkânı kalmadığını ispat yükü, ödeme emrini düzenleyen vergi dairesine aittir⁸⁰¹.

Daha önce de ifade edilmiş olduğu gibi, kamu alacağının asıl borçlusu olan temsil edilenin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması, alacaklı vergi idaresinin, asıl borçluya karşı 6183 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde öngörülen takip yollarından gerekirse tamamını kullanmış olmasına rağmen alacağının en az bir bölümünü tahsil edememiş olması anlamına gelmektedir⁸⁰². O halde, vergi idaresinin tüm takip yollarını tüketmeden kanuni temsilciler adına ödeme emri düzenlemeleri hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

Uygulamada vergi idarelerinin zaman zaman asıl borçlular nezdinde takip yapmadan doğrudan kanuni temsilciler adına ödeme emri gönderdikleri görülmektedir. Böyle bir durumda Danıştay, kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için, asıl borçlular hakkında kanunda öngörülen tüm takip yollarının tüketilmesinin

⁷⁹⁹ Serdar Akın, "213 Sayılı V.U.K ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010, s. 173.

⁸⁰⁰ Candan, Kanuni Temsilci, s. 171.

⁸⁰¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.10.1984 tarih ve E: 1984/2243, K: 1984/3745 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 99).

⁸⁰² Candan, Kanuni Temsilci, s. 51.

zorunlu olduğunu, bunun için de önce asıl borçlular adına ödeme emri düzenlenip tebliğinin gerektiğini belirtmektedir⁸⁰³. Borçlu şirket tarafından vergi dairesine verilen dilekçede satış bürosu adresinin bildirildiği ve dosyadaki belgelerden şirketin en son adresi konusunda da bilgi sahibi olduğu anlaşılan idarenin, şirket adına düzenlenen ödeme emrinin tebliğinden sonra ödeme yapılmaması üzerine haciz için gidilen adreste bulunmadığı gerekçesiyle bilinen diğer adreste arama yapmaksızın kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlemesi durumunda, alacağın şirketten tahsil olanağı kalmadığının açıkça ortaya konmadığından ödeme emrinin iptali gerekmektedir⁸⁰⁴. Bu sebeple, asıl borçlu adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği ve haciz yoluna başvurulup başvurulmadığı tespit edilmeden kanuni temsilcinin takibi hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁰⁵.

Kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için öncelikle asıl borçluya gidilmesi zorunlu olmakla beraber, asıl borçlu hakkında yapılan takibin sonuçlanmış olması da gerekmektedir. Asıl borçlu hakkında takip sonuçlanmadan kanuni temsilciler adına düzenlenen ödeme emirleri iptal edilmektedir. Danıştay bir kararında, şirket tüzel kişiliğine ait bir araca haciz uygulanması üzerine, henüz bu takip sonuçlandırılmadan, aynı tarihlerde kanuni temsilci adına da takibe girişilmesini hukuka aykırı bulmuştur⁸⁰⁶.

Danıştay içtihatlarına göre, asıl borçlu hakkında tüm takip yolları tüketilerek takibin sonuçlanmış ve alacağın tahsil edilememiş olduğunun kabulü için, asıl borçlunun borcu karşılayacak düzeyde haczi kabil malı bulunmadığının veya bu malların satış bedellerinin borç miktarını karşılayamadığının bakiye borç miktarıyla birlikte aciz belgesiyle tespiti gerekmektedir. Kanuni temsilcilerin takibi, ancak aciz fişi düzenlendikten sonra mümkün olabilecektir⁸⁰⁷. Bu durumda vergi idaresinin asıl borçlu hakkında aciz belgesi düzenlemeden kanuni temsilciler adına ödeme emri düzenlemeleri hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

Borçlunun aciz durumda olduğunun kabulü için öncelikle borçlunun malvarlığı hakkında detaylı araştırma yapılması gerekmektedir. Bu sebeple, vergi

⁸⁰³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 23.02.2011 tarih ve E: 2008/9100, K: 2011/889 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

⁸⁰⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 12.12.1995 tarih ve E: 1995/2327, K: 1995/5256 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

⁸⁰⁵ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.12.2002 tarih ve E: 2002/395, K: 2002/491 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (09.12.2016).

⁸⁰⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 03.03.1999 tarih ve E: 1998/4786, K: 1999/813 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

⁸⁰⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 17.05.1995 tarih ve E: 1994/5405, K: 1995/2105 ve 19.10.1995 tarih ve E: 1995/2409, K: 1995/4296 sayılı Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

idaresince şirketin borcu için yalnızca bazı bankalara, tapu müdürlüklerine ve belediyelere yazı yazılması sonucu malvarlığının bulunmadığı sonucuna ulaşılması, borçlu şirketin adresi bilinmesine rağmen, şirket nezdinde malvarlığı bulunmadığı yönünde bir tespit yapılmaması sebebiyle kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁰⁸. Benzer şekilde tüzel kişiliği devam eden borçlunun, forma ve saha reklam gelirleri, futbolcu satışından elde edilen gelirler ile diğer gelirleri hakkında yeterli bir araştırma yapılmadan⁸⁰⁹, haciz tutanağına yazılan “başkaca haczi kabil malı yoktur” ifadesiyle yetinilerek doğrudan kanuni temsilcilerin takibinde de hukuka uyarlık bulunmamaktadır⁸¹⁰. Asıl borçlu için yapılacak malvarlığı araştırmasında mevcutların yanı sıra alacakların da araştırılması gerekmektedir. Bu bakımdan, haciz kararının uygulanması sonucu, asıl borçlunun malları haczedilerek, satılabilir olanlar satılmış olsa da, kanuni temsilci tarafından tüzel kişinin ortaklarından sermaye taahhütlerinden dolayı alacağı bulunduğu iddia edildiğine ve vergi dairesince de, tüzel kişinin ortaklarından bu tür haczi kabil alacağı olup olmadığı araştırılmadığından, alacağın asıl borçlunun varlığından alınamamış olması koşulunun gerçekleşmediği belirtilmektedir⁸¹¹. Benzer şekilde bir başka olayda da Danıştay, asıl borçlu şirketin merkezinden anapara ve faizinden oluşan kamu alacağına yeterli alacağı olduğu anlaşıldığından, kamu alacağının asıl borçlunun söz konusu alacağından tahsili yoluna gidilmeksizin, kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁸¹².

Asıl borçlu hakkında tüm takip yolları tüketilerek takibin sonuçlanmış ve aciz durumda olduğunun kabulü için bir diğer şart borçlunun mallarının satış bedellerinin borç miktarını karşılayamadığının tespit edilmesidir. Bu sebeple Danıştay, haczedilen malların henüz tamamı satılmadan kamu alacağının asıl borçludan tahsilinin kısmen veya tamamen imkânsızlaştığından söz edilemeyeceğini belirtmektedir⁸¹³. Asıl borçlu konumundaki şirketin gayrimenkulleri ile birlikte kanuni temsilcinin mevduatına da haciz konulmuş olmakla birlikte, vergi alacağının kanuni

⁸⁰⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 02.06.1998 tarih ve E: 1997/5017, K: 1998/2378 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

⁸⁰⁹ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 13.09.2012 tarih ve E: 2010/9101, K: 2012/4583 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

⁸¹⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 17.05.1995 tarih ve E: 1994/5405, K: 1995/2105 ve 19.10.1995 tarih ve E: 1995/2409, K: 1995/4296 sayılı Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

⁸¹¹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 17.12.1986 tarih ve E: 1986/2459, K: 1986/2631 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 101).

⁸¹² Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 26.03.1997 tarih ve E: 1996/4054, K: 1997/1159 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 101).

⁸¹³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 17.05.1995 tarih ve E: 1994/5405, K: 1995/2105 ve 19.10.1995 tarih ve E: 1995/2409, K: 1995/4296 sayılı Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (09.12.2016).

temsilcinin haciz konulan mevduatından tahsil edilmesi üzerine şirketin gayrimenkulleri üzerindeki haczin kaldırılmış olmasını hukuka aykırı bulan Danıştay, kamu alacağının kanuni temsilcinin banka mevduatından tahsil edilemeyeceğini belirtmiştir⁸¹⁴. Benzer şekilde asıl borçlu şirketin haciz konulmuş olan fabrika binasının satışı yapıp paraya çevrilmesi ya da işletilerek hasılatıyla vergi alacağının karşılanması yoluna gidilmesi gerekirken, bu işlemler yapılmayarak doğrudan kanuni temsilcinin takip edilmesi de Danıştay tarafından hukuka aykırı bulunmuştur⁸¹⁵.

Danıştay'a göre haczedilen malların tamamının satılmamasının yanı sıra, satılamadığı iddiası da kamu alacağının asıl borçludan tahsilinin kısmen veya tamamen imkânsızlaştığını göstermemektedir. Buna göre, 6183 sayılı Kanun'da, gayrimenkul malların haczi ve satışında artırmalarda istekli çıkmadığı veya teklif edilen bedel rüçhanlı alacaklarla masrafları aşmadığı takdirde, amme idaresince teferruğ edilinceye kadar gayrimenkul üzerindeki haczin devam edeceği, daha sonra bir istekli çıkması durumunda ise en çok artırana ihale edileceği ve gayrimenkul teferruğ edilinceye kadar bir istekli çıkmadığı takdirde tahsil dairesinin mahcuz malı uygun gördüğü zamanlarda satışa çıkarabileceği belirtilmiş olduğundan, hacizli gayrimenkulün ilk artırmada alıcısının çıkmaması, şirket hakkındaki tüm takip yollarının tüketildiği sonucunu doğurmayacaktır⁸¹⁶. Yine kanuni temsilcinin, ödenmeyen kamu alacağının tahsilinin sağlanması amacıyla borçlu şirkete ait mal varlığını vergi dairesine bildirmiş olmasına rağmen, vergi idaresince söz konusu malların satılamaması durumunda pazarlık usulüyle satışının yapılacağı satış ilanında belirtilmiş olmasına rağmen, bu yola gidilmeden kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesi durumunda hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır⁸¹⁷. Benzer şekilde bir başka kararında da Danıştay, 1.163.000.000.000 TL borcuna karşın, 202.000.000.000 TL tutarında menkul malı haczedilen, ancak alıcı çıkmaması nedeniyle satılamayan şirket hakkında 6183 sayılı Kanun'da öngörülen tüm takip yollarının tüketilmemiş olması nedeniyle kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilemeyeceğini belirtmiştir⁸¹⁸.

⁸¹⁴ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 11.04.1995 tarih ve E: 1994/4277, K: 1995/1197 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 95).

⁸¹⁵ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 18.05.1995 tarih ve E: 1994/5866, K: 1995/2159 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 100).

⁸¹⁶ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.11.1999 tarih ve E: 1999/153, K: 1999/507 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (13.12.2016).

⁸¹⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 20.09.1994 tarih ve E: 1994/1131, K: 1994/4186 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 100).

⁸¹⁸ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 27.03.2002 tarih ve E: 2001/2345, K: 2002/1002 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 99).

Vergi alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olduğu gerekçesiyle kanuni temsilcilere başvurabilmesi için borçlu tarafından gösterilmiş olan teminat varsa, teminatın alacağı tamamen veya kısmen karşılayamadığının da kanıtlanması gerekmektedir. O halde, vergi idaresince Vergi Mahkemesi Başkanlığına gönderilen cevabi yazıda, kamu alacağına karşılık şirket tüzel kişiliğince teminat olarak gösterilen malların satışının gerçekleşmediği ve teminat olarak gösterilen söz konusu malların birinci ve ikinci satış komisyonlarınca çok farklı fiyatlarla değerlendirilmesi sonucu yeniden değerlemeye gidilmediği bildirilmiş bulunduğundan, teminat olarak gösterilip haczedilen mallar için birinci ve ikinci satış komisyonlarınca takdir edilen değerler arasındaki çelişkinin giderilmesi hususu inceleme elemanlarınca önerilmesine rağmen bu yola gidilmediği anlaşıldığından, öncelikle bu çelişki giderilmek suretiyle belirlenecek değer üzerinden haczedilen malların satılması ve şirketin tasfiyesi yapıldıktan sonra borcunun karşılanamaması durumunda söz konusu kamu alacağının yönetim kurulu üyesinden istenilmesi gerektiğinden, bu işlemler tamamlanmadan alacağın yönetim kurulu üyesi olan kanuni temsilciden ödeme emri ile istenilmesi hukuka aykırıdır⁸¹⁹. Yine, idarenin borçlu şirket vergi borcuna karşılık teminat göstermiş olmasına rağmen, bunları satıp paraya çevirmek suretiyle vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı hususu ortaya koymaksızın, vergi borcunun şirketten tahsil imkânı kalmadığından hareketle doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesi de hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸²⁰.

Vergi alacağının asıl borçlunun varlığından tamamen veya kısmen tahsiline imkân kalmaması durumunda, kanuni temsilciye gidilebilmesi için, asıl borçluya kefil olanlar varsa kefil hakkında da takibata geçilmesi ve sonuçlandırılması gerekecektir⁸²¹. Vergi idaresinin kefil bulunması halinde kefil takip etmeden kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlemesi de hukuka aykırı olacaktır.

İdarenin şirket borçlarından dolayı iflas ve tasfiye dâhil tüm takip yollarını tüketmeden kanuni temsilci adına düzenlemiş olduğu ödeme emrinin de iptali gerekecektir⁸²². Zira alacağını iflas masasına kaydettirip tahsili yoluna gitmesi gereken idarenin, bu işlemleri yapmaması durumunda alacağını kanunun aradığı

⁸¹⁹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 05.06.1991 tarih ve E: 1990/2389, K: 1991/1929 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (13.12.2016).

⁸²⁰ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 27.09.2006 tarih ve E: 2005/5205, K: 2006/3461 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (13.12.2016).

⁸²¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 24.04.1985 tarih ve E: 1984/3437, K: 1985/1234 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 97).

⁸²² Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.11.1995 tarih ve E: 1995/3148, K: 1995/4586 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 97).

anlamda takip ettiği ve alacağının şirketten tahsili için her türlü çabayı gösterdiğinden söz edilemeyecektir⁸²³. Vergi alacağının asıl borçlunun varlığından tamamen veya kısmen tahsiline imkân kalmadığından bahisle, kanuni temsilciye gidilebilmesi için yalnız alacağın iflas masasına kaydettirilmiş olması değil, borçlunun iflasının sonuçlanmış olmasına rağmen alacağın tahsil edilememiş olması önem taşıtmaktadır. Zira şirketin iflasına karar verilmesinin ardından işlemler devam etmekte olduğundan, mal varlığının vergi borcunu karşılayıp karşılayamayacağı tespit edilemeyecektir⁸²⁴.

İdarenin kamu alacağının tahsil edilememiş olması durumunda kanuni temsilciye gitmeden önce borçlunun ödemeye ilişkin iddialarının da araştırılması gerekmektedir. Bu noktada Danıştay, içinde bilindiği zor durum nedeniyle bulunmuş olduğu taksitlendirme talebi kabul edilen borçlunun, borçlarının kanuni temsilcilerden tahsil edilmesi hukuka aykırılık oluřturacaktır⁸²⁵. Zira bu durumda kamu alacağının asıl borçlusundan tahsil olanağının kalmadığını söylemek mümkün olamamaktadır⁸²⁶. Yine, kooperatife ödenen istihkakların mkellefince beyan edilip ödendiği ne sürüldüğünden, bu istihkaklardan kesilen gelir vergisinin sorumlu kooperatifin kanuni temsilcisinden istenebilmesi için öncelikle bu iddianın doğruluğunun araştırılması gerekmektedir⁸²⁷. Aksi halde yapılan işlem hukuka aykırı olacaktır.

VUK'un 10'uncu maddesine göre kanuni temsilcilere müracaat edilebilmesi için vergi alacağının vergi mükellefi veya sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmasının yanı sıra, vergi alacağının asıl borçludan alınamamasının sebebinin bunların vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanması da gerekmektedir. Kanuni temsilcilerin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri durumunda, alacak vergi mükellefi veya sorumlusunun varlığından alınamamış olsa dahi, kanuni temsilciler nezdinde takibat yapılamayacaktır. Danıştay bir kararında, vergi idaresi tarafından şirket hakkında takip başlatıldığı ancak şirketin adresinde bulunamadığı ve alacağın şirketin malvarlığından tahsilinin mümkün olmadığının anlaşıldığı iddiası ile kanuni temsilci

⁸²³ Bkz. Danıştay 3'nc Dairesi'nin 26.03.1997 tarih ve E: 1996/2861, K: 1997/1175 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (14.12.2016).

⁸²⁴ Bkz. Danıştay 4'nc Dairesi'nin 10.06.1994 tarih ve E: 1994/729, K: 1994/3564 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 101).

⁸²⁵ Bkz. Danıştay 4'nc Dairesi'nin 22.10.1984 tarih ve E: 1984/2243, K: 1984/3745 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 101).

⁸²⁶ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 01.04.2005 tarih ve E: 2004/238, K: 2005/57 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 101).

⁸²⁷ Bkz. Danıştay 3'nc Dairesi'nin 26.12.1993 tarih ve E: 1993/2506, K: 1993/3875 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 102).

adına ödeme emri düzenlendiği, ancak kanuni temsilcinin beyanname vermek ve buna bağlı vergileri zamanında ödemek gibi vergisel ödevlerini yerine getirmediği ya da şirket adına tarhiyat yapılmasına sebep olan vergi ziyaının davacı tarafından yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden kaynaklandığı yönünde bir tespit de bulunmadığından, şirkete ait dava konusu borçların ödenmemesinin kanuni temsilcinin tutum ve davranışından kaynaklandığından söz edilemeyeceğinden ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁸²⁸.

Maddenin düzenleniş biçiminden, vergi alacağının asıl borçlunun varlığından alınamamasının, kanuni temsilcinin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemesinin doğrudan sonucu olduğu gibi bir anlam çıkmaktadır. Oysa vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması durumunda ortada tahsil edilememiş değil, gecikmiş bir vergi alacağı var demektir. İdarenin gecikerek de olsa alacağını faiz ve cezalarla tahsil etme imkânı bulunmaktadır. Ancak, verginin normal vadesinde ödeme gücü bulunan asıl borçlunun, zor alım sürecinde bu gücünden yoksun kalması durumunda, alacağın tahsil edilememesinin kanuni temsilcinin vergi ödevlerini yerine getirmemesinin bir sonucu olduğundan söz edilebilecektir⁸²⁹.

3.1.1.3.3.2. 6183 Sayılı Kanunda Öngörülen Koşullara İlişkin Hukuka Aykırılık İddiaları

Daha önce ifade edilmiş olduğu gibi gerek VUK'un 10'uncu, gerekse 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde yer verilen kamu alacağının asıl borçlusu olan temsil edilenin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması şartı, alacaklı vergi idaresinin, asıl borçluya karşı 6183 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde öngörülen takip yollarından gerekirse tamamını kullanmış olmasına rağmen alacağının en az bir bölümünü tahsil edememiş olması durumunda sağlanmış kabul edilmektedir⁸³⁰. Ancak 6183 sayılı Kanun'a göre idare, kamu alacağının asıl borçlunun varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğini belirlemesi durumunda kanuni temsilciler adına takip işlemlerine başlayabilmektedir.

Kamu alacağının asıl borçlusundan tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması durumu, kamu borçlusunun tüm araştırmalara

⁸²⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 16.04.1993 tarih ve E: 1992/1559, K: 1993/1613 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (16.12.2016).

⁸²⁹ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 103-104.

⁸³⁰ Candan, Kanuni Temsilci, s. 51.

rağmen bulunamaması, kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin kamu alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle vergi idaresince yürütülen takip işlemlerine rağmen, kamu alacağının borçludan tahsil edilemeyeceği izlenimi edinilmesini ifade etmektedir⁸³¹.

Danıştay, asıl borçlunun haczedilen menkul ve gayrimenkullerinin, 6183 sayılı Kanun'un 81'inci maddesine göre değerlendirilmeleri sonucu kamu alacağının tamamını karşılamayacaklarının anlaşılması durumunda, alacağın toplam miktarıyla değerlendirme sonucu tespit edilen miktar arasındaki fark için haczedilen menkul ve gayrimenkul mallarının satışının beklenilmesine gerek olmaksızın, kanuni temsilcilerin mal varlıklarına müracaat edilebileceğini belirtmektedir⁸³². Ancak vergi idaresinin haczedilen malların değerlendirilmesi yapılmadan kamu alacağının asıl borçlunun varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğini ileri sürerek kanuni temsilcilere başvurması hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Bu konuda vermiş olduğu bir kararında Danıştay, borçlu şirketin demirbaşı olarak haczedilen 2 adet otomobil ve 1 adet panelvanın değerlemesi yapıp, kamu alacağının karşılanamayacak kısmı ortaya konulmaksızın kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir⁸³³. Benzer yönde bir diğer kararında da, vergi idaresince, asıl borçlu şirketin vergi borcuna karşılık haczedilen menkul ve gayrimenkullerin satılmaları durumunda dahi kamu alacağının tamamının karşılanmasının mümkün olmadığı belirtilmiş olunmasına karşın, özellikle hacizli gayrimenkuller için değerlendirme yapılmadığı ve bu nedenle kanuni temsilcinin varlığından tahsili istenebilecek toplam alacak miktarı somut bir şekilde ortaya konulmadığından ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁸³⁴.

Asıl borçlunun haczedilen malları için değerlendirme yapılmadan kanuni temsilciler nezdinde takip işlemlerine girilemeyeceğini, kanuni temsilcilere gidilmesinin ancak yapılan değerlendirme sonucunda haczedilen malların kamu alacağını kısmen ya da tamamen karşılamadığının tespit edilmesi ile mümkün olabileceğini belirten Danıştay, haczi yapan memur ya da bilirkişi tarafından yapılan değerlendirme sonucunda haczedilen mal ve hakların kamu alacağını

⁸³¹ Kiraz ve H. İ. Özdemir, ss. 84-85.

⁸³² Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 19.10.2000 tarih ve E: 2000/1095, K: 2000/2864 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (16.12.2016).

⁸³³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 27.09.2000 tarih ve E: 2000/1248, K: 2000/2493 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (16.12.2016).

⁸³⁴ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 28.09.1998 tarih ve E: 1997/3637, K: 1998/3026 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (16.12.2016).

karşılayabileceğinin anlaşılması durumunda ise, kanuni temsilcilere gidilebilmesi için paraya çevirme işleminin gerçekleşmesi gerektiğini belirtmektedir⁸³⁵. Bu suretle Danıştay, şirketin vergi borcuna yetecek menkul ve gayrimenkullerinin bulunması ancak, haczedilen bu malların satılarak vergi borcunun tamamen veya kısmen tahsil edilip edilemeyeceği beklenilmeden, kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrini hukuka aykırı bularak iptaline karar vermiştir⁸³⁶.

3.1.1.4. İdarenin Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri

Ödeme emrinin konusu, tahsili amaçlanan kamu alacağıdır. Bu sebeple idarenin kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacak için tahsil yetkisinin kullanım sürecini başlatmak amacıyla göndermiş olduğu ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır⁸³⁷.

Uygulamada vergi idarelerinin zaman zaman kamu alacağı sayılmayan alacakları için ödeme emri düzenleyerek zor alım sürecini başlattıkları görülebilmektedir. Örneğin, mükellef tarafından KDV borcu için vergi dairesine verilen çekin karşılıksız çıkması nedeniyle 3167 sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun uyarınca % 10 oranında hesaplanan tazminat⁸³⁸, 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olmadığından, bu alacak için zor alım sürecine başlanması hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁸³⁹.

Sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar özel hukuk ilişkisinden doğmaları nedeniyle kamu alacağı olarak kabul edilmemekte ve bu alacaklar için idare tahsil yetkisini kullanamamaktadır. Bu bakımdan idarenin özel hukuk sözleşmelerinden doğan alacaklarının tahsili için ödeme emri göndermesi hukuka aykırıdır. Bu husus Danıştay'ca çok sayıda kararda vurgulanmıştır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında dava konusu ödeme emrinin kamu gücüne dayanılarak tahsili gereken bir kamu alacağından değil, davacı ile idare arasında yapılan bir sözleşme ile taahhüt edilmiş olması nedeniyle sözleşmeden doğan bir alacak

⁸³⁵ Candan, Kanuni Temsilci, ss. 97-98.

⁸³⁶ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 24.06.1990 tarih ve E: 1990/68Z, K: 1990/2124 sayılı Kararı, (Candan, Kanuni Temsilci, s. 98).

⁸³⁷ Karakoç, Tahsil, ss. 114-115.

⁸³⁸ Benzer yönde karar için bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 05.10.2006 tarih ve E: 2005/1009, K: 2006/2876 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 333).

⁸³⁹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 09.11.1995 tarih ve E: 1993/2406, K: 1995/4351 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

olduğunu belirterek ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁸⁴⁰. Benzer şekilde bir başka kararında da çimento şirketince belediyeye ödenmesi gereken sürastarya ücretinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini, bu alacağın sözleşmeden doğan bir özel alacak niteliğinde bulunması nedeniyle hukuka aykırı bularak iptal etmiştir⁸⁴¹. İdarenin kira alacakları da özel hukuk sözleşmesinden doğduğundan ve kamu alacağı niteliği taşımadığından, bunların tahsili için de ödeme emri düzenlenmesi ve zor alım sürecine girilmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁸⁴².

3.1.1.5. İdarenin Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırı İşlemleri

Ödeme emrinin amacı, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması için kaynak oluşturan kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi için gerekli olan zor alım sürecinin başlatılarak kamu yararının sağlanmasıdır⁸⁴³.

İdari işlemlerin amaç unsuru bakımından sakat olması idarenin ancak takdir yetkisine dayanarak düzenlediği işlemlerde mevcut olabilmektedir. İdarenin kural olarak mali hukuk alanında sahip olduğu bağlı yetkiyle⁸⁴⁴ düzenlediği işlemlerde ise, amaç unsuru bakımından işlemin hukuka aykırı olduğu iddiaları kabul edilebilir değildir. Zira bağlı yetki durumunda sebep unsurunun gerçekleşmiş olması halinde idareye düşen şey, kanunda öngörülen işlemin gerçekleştirilmesidir. Ödeme emri düzenlenmesi konusunda da idare bağlı yetkiye sahip olduğundan, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin birinci fıkrasında öngörülen sebep yani kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumu gerçekleştiğinde alacaklı idarenin ödeme emri düzenlemesi gerekmektedir⁸⁴⁵.

Bu noktada, hukuken mevcut bir kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenmiş olan ödeme emrinde amacın kamu yararı olmadığı iddiası yerinde değildir. Zira kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin finansmanı için bir kaynak olmaları, vadelerinde ödenmeleri ya da gecikmeden tahsillerinin sağlanmasında kamu yararı olduğunu kanıtlamaktadır⁸⁴⁶. O halde ödeme emri düzenlenmesindeki

⁸⁴⁰ Bkz. Danıştay 10'uncu Dairesi'nin 18.01.1984 tarih ve E: 1983/1327, K: 1984/28 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

⁸⁴¹ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 18.01.1984 tarih ve E: 1983/5194, K: 1984/665 sayılı Kararı, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

⁸⁴² Bkz. Danıştay 10'uncu Dairesi'nin 20.02.1986 tarih ve E: 1984/2582, K: 1986/306 ve Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 26.09.1988 tarih ve E: 1987/1904, K: 1988/2891 sayılı Kararları, <http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>, (20.10.2016).

⁸⁴³ Karakoç, Tahsil, s. 118.

⁸⁴⁴ Bağlı yetki; idareye önceden tespit edilmiş kurallara göre hareket etme zorunluluğunun yüklenmesidir (Ü. S. Üstün, s. 16).

⁸⁴⁵ Karakoç, Tahsil, s. 118.

⁸⁴⁶ Candan, AATUHK, s. 334.

yegâne amaç kamu alacağının tahsilinin bir an önce sağlanmasıdır. Bu bakımdan bu amaç dışında, örneğin herhangi bir kişiyi zarara uğratmak ya da haksız bir çıkar sağlamak amacıyla düzenlenen ödeme emirleri amaç unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturacaktır⁸⁴⁷. Ancak, ödeme emrinin kamu yararı amacı dışında bir amaçla düzenlenmiş olduğu iddiası işlemi gerçekleştiren görevlinin sübjektif niyetinin tespitini gerektireceğinden ispatı oldukça zor olup, ancak dış karineler aracılığıyla belirlenebilecektir⁸⁴⁸.

3.1.1.6. Diğer Hukuka Aykırılıklar

Tahsil yetkinin kullanımı sürecinde idarenin yapmış olduğu diğer bazı hukuka aykırı işlemler ödeme emrinin iptalini gerektirmektedir. Örneğin dava konusu yapılan bir olayda ithalatı yapılarak gümrük vergi ve resimleri teminata bağlanan eşyalara ilişkin teminat mektubu veren bankanın BKK ile faaliyetinin durdurulması neticesinde, idare söz konusu teminat mektubunun değiştirilmesini talep etmiş, borçlu tarafından yeni bir teminat gösterilmemiş olması neticesinde de borçluya ödeme emri tebliğ edilmiştir. Kanunda teminat için ödeme emri düzenlenmesi gerektiğine yönelik bir düzenleme bulunmaması nedeniyle bu aşamada yapılması gerekenin ihtiyati haciz tatbiki olduğunu ifade eden mahkeme idarenin hukuka aykırı olarak düzenlenmiş olduğu ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁸⁴⁹.

Vergi idaresinin düzenlemiş olduğu ödeme emrinin iptaline yönelik bir diğer karar⁸⁵⁰, idarenin zor alım sürecini başlatmak amacıyla düzenlemiş olduğu ödeme emri ile Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine aykırı bir işlem tesis ettiği gerekçesine dayanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, 06.05.2005 tarihinde vermiş olduğu kararıyla, vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin VUK'un 344'üncü maddesinde öngörülen "... bu ceza ziya uğratılan verginin bir katına... gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" şeklindeki ifadeyi, cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların kanunla belirlenmesi gerektiği, bu haliyle Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek gecikme zammı oranının esas alındığı ve bu oranların ne zaman belirleneceği bilinmediğinden bu durumun ceza miktarında belirsizliğe yol açarak Anayasa'nın

⁸⁴⁷ Tayfun Ercan, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **Hukuki Net**, 05.07.2011, www.hukuki.net/hukuk/index.php?e=4092, (25.02.2017).

⁸⁴⁸ Candan, AATUHK, s. 334.

⁸⁴⁹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 20.05.1997 tarih ve E: 1996/610, K: 1997/2039 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (26.02.2017).

⁸⁵⁰ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 21.11.2012 tarih ve E: 2010/630, K: 2012/383 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (26.02.2017).

2'nci maddesinde öngörülen hukuk devleti ve 38'inci maddesinde öngörülen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı ilkelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptal etmiş ve karar, 20.10.2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Olayda idare, kesinleşen kamu alacaklarının ödenmemesi üzerine zorla tahsili amacıyla borçlu adına ödeme emri düzenlemiş, ancak bu ödeme emrinde Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı göz önünde bulundurulmamıştır. Bunun üzerine Danıştay, ödeme emirlerinin düzenlendiği ve içeriği kamu alacağının kesinleşmesine yol açan yargı kararlarının verildiği tarihte, borçlu adına kesilen vergi ziyai cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunan kısmının hukuka aykırı olduğunun Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ile ortaya konulmuş olması nedeniyle, vergi idaresince iptal kararı dikkate alınmaksızın ödeme emri düzenlenmesinin Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.

3.1.2. İdarenin Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Kefilin Takibine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri

Tahsil yetkisinin kullanım araçlarından olan teminatın paraya çevrilmesi sürecinde idarenin kanunda belirtilen usullere uyması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde de öngörüldüğü üzere idarenin borçluya, karşılığında teminat göstermiş olduğu kamu alacağı vadesinde ödememiş olması durumunda, borcunu 15 gün içerisinde ödemesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceğini bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirim "ödemeye çağrı mektubu" olup, ödeme emri niteliği taşımamaktadır⁸⁵¹. Ancak bu yazı, hukuki sonuçları olan ve borçlunun hukuki durumunu etkileyen kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olduğundan idari davaya konu edilebilmektedir⁸⁵². Danıştay da zor alım işlemlerine başlanabilmesi için öncelikle, ödeme emri tebliği ya da alacak teminatlı ise teminatın paraya çevrileceği hususunun borçluya tebliğinin gerekliliğine vurgu yapmaktadır⁸⁵³. Bu noktada idarenin borçluya bu bildirim yapmadan doğrudan taşınmazlarına haciz

⁸⁵¹ Candan, AATUHK, s. 285; Gerçek, Takip, ss. 207-208.

⁸⁵² Candan, AATUHK, s. 285. Aksi yönde görüş için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 20.09.1996 tarih ve E: 1996/1254, K: 1996/3338 sayılı Kararı (Gerçek, Takip, s. 208).

⁸⁵³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 14.03.2002 tarih ve E: 2000/2004, K: 2002/1097 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (10.03.2017).

uygulaması ve haciz uygulandıktan sonra borçlu adına ödeme emri düzenlemesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁵⁴.

6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesi gereğince adına düzenlenen ödeme emrini dava konusu yapan ve yürütmeyi durdurma kararı aldırarak borçluya ait teminatlı malların paraya çevrilmesi de hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Danıştay'a yapılan bir başvuruda, yönetim kurulu üyesi olduğu şirketin vadesinde ödenmeyen vergi borçları için şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açmış olduğu davaların reddedilmesi üzerine bölge idare mahkemesine itiraz başvurusu yaparak yürütmenin durdurulması kararı aldırarak kanuni temsilcinin sağlık sorunları nedeniyle yurt dışına çıkabilmek için teminat olarak göstermiş olduğu gayrimenkulünün satılması işleminin kanuna aykırı olduğu iddia edilmiştir. Danıştay yapmış olduğu inceleme neticesinde, kamu alacağını vadesinde ödemeyen şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dava kesinleşmeden ve şirket adına tüm takip yolları tamamlanıp alacağın şirketten tahsilinin imkânsız hale geldiği ortaya konulmadan, ayrıca kanuni temsilci adına da ödeme emri düzenlenerek alacağın takibi yapılmadan, doğrudan kanuni temsilci tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi işleminin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir⁸⁵⁵. Bu bakımdan şirket borcu için gösterilen teminat paraya çevrilmeden önce idarenin ödeme emrinin dava konusu yapılması durumunda davanın kesinleşmesini beklemesinin yanı sıra, alacağını öncelikle şirketten tahsil etmeye çalışması, tahsilinin imkânsız olduğunun ortaya konulması durumunda ise kanuni temsilci tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesinden önce, kanuni temsilci adına da ödeme emri düzenleyerek takip etmesi önem taşımaktadır.

Yine 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesine göre, ancak kamu alacağının kesinleşmesinden sonra teminatın paraya çevrilmesi yoluna gidilebilmektedir. Bu bakımdan Danıştay, teminatın paraya çevrilmesinin bankadan istendiği tarihte borçlu şirket hakkında vergi incelemesine dayalı bir tarhiyat yapılmadığından ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinin uygulanamayacağını belirterek, idarenin teminatın paraya çevrilmesi yönündeki işleminin iptaline karar vermiştir⁸⁵⁶. Aynı şekilde 56'ncı madde gereği teminatın paraya çevrilebilmesinin ön koşulu kamu

⁸⁵⁴ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 03.12.2013 tarih ve E: 2011/4277, K: 2013/5738 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (10.03.2017).

⁸⁵⁵ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 16.02.2006 tarih ve E: 2005/1472, K: 2006/187 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (27.02.2017).

⁸⁵⁶ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 02.03.1993 tarih ve E: 1989/59, K: 1993/785 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasistemciWeb/>, (28.02.2017).

alacağının vadesinde ödenmemiş olması olduğundan, vadesi bilinmeyen bir kamu alacağı için idarenin öncelikle borçluya 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca yazılı tebliğat yaparak bir aylık ödeme süresi vermesi gerekmektedir. Bu süre verilip vade belirlenmeden teminatın paraya çevrilmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁵⁷.

6183 sayılı Kanun'un teminat istenmesini düzenleyen 9'uncu maddesinde vergi ziyasını gerektiren haller ile kaçakçılık cezasını gerektiren durumlara temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği belirtilmiştir. Maddeden de anlaşılacağı üzere, teminat alınması ile henüz tarh aşaması tamamlanmamış olan kamu alacaklarının korunması amaçlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle tarh ve tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları için teminat isteme imkânı bulunmamaktadır. Bu sebeple idarenin ödeme emirlerine konu kamu alacağının, daha önce alınmış olan teminattan karşılanamayan kısmı için, 6183 sayılı Kanun'da öngörülen diğer zor alım araçlarına başvurmak yerine, teminat istemesi yolunda işlem tesis etmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁸⁵⁸.

Kamu borcu tamamen ödenene dek, kamu borçlusunun sorumluluğu devam ettiğinden, teminatlı alacakların paraya çevrilmesinin yanı sıra diğer zor alım yollarına başvurulması da mümkündür. Ancak bunun için öncelikle teminatlı kamu alacaklarının paraya çevrilmesi gerekmektedir⁸⁵⁹. Danıştay'ın da kamu alacağının teminatlı alacak olması nedeniyle, 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesi hükmü uygulanmadan ödeme emri tanzim ve tebliğinde kanuni isabet görülmediği gerekçesiyle, ödeme emrinin iptaline karar verdiği görülmektedir⁸⁶⁰.

Birden çok gayrimenkulün teminat olarak gösterilmesi halinde Kanunda idarenin bunlardan öncelikle hangisini satacağına ilişkin ve takdir yetkisini sınırlayan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır⁸⁶¹. Ancak bu durum, idarenin bu takdir yetkisini kullanırken kamu borçlusunun menfaatini de kollamasının, yapacağı paraya çevirme işlemi için gerekli olmadığı anlamına gelmemektedir⁸⁶². Bu bakımdan

⁸⁵⁷ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 28.09.2005 tarih ve E: 2003/1835, K: 2005/2152 ve Danıştay 7'nci Dairesi'nin 09.02.2006 tarih ve E: 2004/868, K: 2006/544 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 284).

⁸⁵⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 03.10.2007 tarih ve E: 2006/1290, K: 2007/3914 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (28.02.2017).

⁸⁵⁹ G. Üstün, s. 83.

⁸⁶⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 17.05.2000 tarih ve E: 1999/3531, K: 2000/2184 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

⁸⁶¹ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 03.05.2002 tarih ve E: 2002/78, K: 2002/230 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

⁸⁶² Candan, AATUHK, s. 287.

idarenin takdir yetkisinin hukuka uygun kullanımı gereği, kamu yararı ile kamu borçlusunun yararının dengelenmesi önem taşımaktadır⁸⁶³.

İdarenin kefilin takibinde de uyması gereken usuller olduğu açıktır. Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına göre, kefilin borcu asıl borca bağımlı bir borç olup, ancak yazılı olarak yapıldığı ve sözleşmede kefilin kefalet ettiği sorumlu olunacak tutarın açıkça yazılı olduğu veya bu tutarın sözleşmeden anlaşılabilirdiği halde geçerli olmaktadır. Bu nedenle kefalet sözleşmesinde kefil olunan tutarın açıkça yazılmamış olması ya da bu tutarın senetten anlaşılamadığı durumlarda sözleşmenin geçerliliğinden söz edilememektedir. Bu bakımdan Danıştay, şirketin borcunun ödenmemesinden ve temerrüde düşürülmesinden kefilin kusuru olduğunun öne sürülemeyecek olması, gecikme zammı miktarının ödeme tarihlerindeki belirsizlik nedeniyle kefalet tarihinde tam olarak hesaplanamaması ve davacı tarafından bilinebileceğinin kabulüne imkân bulunmaması nedeniyle kefilin hesaplanan gecikme zamlarından sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir⁸⁶⁴.

3.1.3. İdarenin Haciz İşlemine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri

Hukuk devletinin bir gereği olarak diğer her işlemde olduğu gibi haciz işleminde de idarenin Kanunlara uygun davranması önem taşımaktadır. Ancak haciz hassas bir süreçtir. Bu sebeple haciz sürecinde kişi hak ve hürriyetlerine saygı duyulmasına, şahsî ve ticari itibarın zedelenmemesine dikkat edilmesi önem taşımaktadır. Kamuya ait olan bir alacağın ödenmemesi durumunda zor kullanılarak idarenin bu alacağını tahsil etmesi gerektiği tabiidir. Ancak haciz kelimesini duyduğu zaman bile irkilen bir toplumun varlığı da açıktır. Vergi idaresi ile mükelleflerin karşılıklı olarak saygınlığını yitirmemesi önem taşımaktadır. Bu bakımdan vergi idaresinin bu zor kullanımın toplumun değer yargılarına önem verilerek yerine getirilmesi konusunda dikkatli davranması gerekmektedir⁸⁶⁵.

Çalışmanın bu kısmında vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanım sürecinin önemli bir aşamasını oluşturan haciz işlemine ilişkin yapmış olduğu hukuka aykırılıklar açıklanmaya çalışılmaktadır.

⁸⁶³ G. Üstün, s. 83.

⁸⁶⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 31.05.2010 tarih ve E: 2008/1480, K: 2010/3415 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (28.02.2017).

⁸⁶⁵ Arslaner, s. 221.

3.1.3.1. Borçlunun Menfaatinin Korunmasına Yönelik Hukuka Aykırılıklar

6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesi haciz işlemine ilişkin genel düzenlemeleri içermektedir. Maddeye genel olarak bakıldığında yapılan düzenlemelerde vergi idaresinin yanı sıra borçlunun da menfaatlerinin korunmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Nitekim maddenin son fıkrasında; "Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir" denilmek suretiyle kanun koyucunun bu amacı açıkça ortaya konulmaktadır. Zira tahsil dairelerine yüklenen bu görev, vergi icra hukukunun temel bir ilkesinden kaynaklanmaktadır⁸⁶⁶.

Yine maddenin ilk fıkrasında "Borçlunun... menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur" demek suretiyle borçlunun kamu alacağından fazla miktarda mal, hak ve alacağının haczedilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmış bulunmaktadır.

Maddeye göre borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve hakları haczedilmektedir. Buna göre borçlunun mal bildiriminde bulunmuş olması durumunda haciz memuru, mal bildiriminde yer alan malları haczedebilecektir. Ancak haciz işlemi, mal bildiriminde yer alan mallarla sınırlı değildir. Bu sebeple memurun mal bildiriminde yer almayan malları da haczedebilmesi mümkün bulunmaktadır. Kaldı ki borçlunun hiç mal bildiriminde bulunmamış olması da muhtemeldir. Her iki durumda da haciz memuru takdir yetkisini kullanarak alacağın tahsilini en kısa yoldan sağlayan malları haczedebilme yetkisine sahiptir⁸⁶⁷. Ancak haciz aşamasında borçlunun çıkarlarının da gözetilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda vergi idaresince taşınması ve paraya çevrilmesi en kolay ve masrafsız olan mallara haciz uygulanacaktır⁸⁶⁸. Yine borçlu ya da üçüncü şahıslar tarafından üzerinde istihkak iddiasında bulunulan menkul malların haczi ise en sona bırakılacaktır.

Kanun'un 62'nci maddesinde ayrıca vergi idaresinin haczedilen gayrimenkulün idaresini, hasılatı ve menfaatten yararlanma hakkını kamu borçlusuna devretmesine imkân sağlayan bir düzenleme de yer almaktadır. Buna göre, haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlunun, borcun itfasına

⁸⁶⁶ Ağar, s. 285.

⁸⁶⁷ Arslaner, s. 225.

⁸⁶⁸ Bayraklı, İcra, s. 168.

yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak göstermesi halinde, gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunmaktadır. Ancak bu şekilde haczedilmiş gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine vergi idaresi müdahale etmemektedir.

Vergi idaresinin kendi menfaatinin yanı sıra borçlunun menfaatini de gözetmesine yönelik olarak yapılan tüm bu düzenlemelere aykırı işlemler haciz işleminin iptalini gerekmektedir. Bu kapsamda vergi idaresince borçlunun kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarda mal, hak ve alacağını haczetmesi gerekmektedir. Zira alacaktan fazla miktar malın haczedilmiş olması usul ve kanuna aykırılık teşkil etmektedir⁸⁶⁹. Örneğin, vergi idaresince borç tutarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına geçilmesi gerekirken, kamu borçlusunun borçlarına karşılık bankadan tüm hak ve alacaklarına haciz konulmasının istemesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁸⁷⁰. Benzer şekilde Danıştay, borçlu belediyenin kamu borçlarının tahsili amacıyla haczedilen iş hanının değerinin kamu alacaklarını karşılamaya yeterli olmasına rağmen, vergi idaresince belediyenin abonelerinde bulunan alacakları ile katılma payları üzerine de haciz uygulamasını hukuka aykırı bularak, konulan haczin kamu alacağını karşılamaya yeterli miktarda olması gerektiğini belirtmiştir⁸⁷¹.

Vergi idaresinin borçlunun menfaatini koruması ve yetecek miktarda malına haciz uygulayabilmesi için malların değerlerine ilişkin gerekli araştırma ve tespitleri yapması önem taşımaktadır. Ancak uygulamada vergi idarelerinin yeterli bir araştırma yapmadan borçluların mallarını haczetmesi söz konusu olabilmektedir. Örneğin, vergi idaresinin mülkiyeti davacı belediyeye ait, çeşitli mevki-ada-parsellerde bulunan 22 adet arsa, 1 iş hanı ve 12 mesken üzerine haciz koyması üzerine Danıştay, 6183 sayılı Kanunun 62'nci maddesi uyarınca kamu alacağına yetecek miktarda mal ve haklara haciz konulması gerektiği; alacaklı idarece hacze neden olan kamu alacağını karşılamaya ne kadar sayıda ve hangi gayrimenkul ya da gayrimenkullerin yeterli olabileceği yolunda, borçlunun menfaatini de gözetecek biçimde herhangi bir araştırma ve tespit yapılmadığından söz konusu haciz

⁸⁶⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve E: 1997/1908, K: 1998/4041 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.06.2017).

⁸⁷⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 25.05.2009 tarih ve E: 2008/2205, K: 2009/2659 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.06.2017).

⁸⁷¹ Bkz. Danıştay 3üncü Dairesi'nin 21.04.1993 tarih ve E: 1991/3465, K: 1993/1455 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 395).

işleminde hukuka uyarlık olmadığını belirterek haciz işleminin iptaline karar vermiştir⁸⁷².

Vergi idaresinin zorunlu bir durum söz konusu olmadıkça borçlunun ticari faaliyetinin devamı için gerekli olan malları üzerine haciz uygulaması da hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁷³. Bu kapsamda, vergi idarelerince kamu alacaklarının tahsili için borçluların diğer mallarına müracaat edilmeden doğrudan doğruya işyerlerindeki telefonlarının haczedilerek konuşmaya kapatılması üzerine Maliye Bakanlığı 351 Seri No'lu Tebliği yayımlayarak hukuka aykırı uygulamaların önüne geçmeye çalışmıştır. Tebliğde icra takibinde amacın mükellefi cezalandırmak değil kamu alacağını tahsil etmek olduğu, bu sebeple borçlunun varlığından rahatlıkla tahsili mümkün olan bir borç için telefon haczi ve bankalara gelişi güzel haciz tebliği gibi daha ziyade ticari faaliyetini güçleştirecek malların haczedilmemesi gerektiği, zira günümüzde telefonun borçluların ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerinin devamı bakımından vazgeçilmesi mümkün olmayan ve bir işletme için son derece ehemmiyeti haiz olan bir araç olduğu, telefonun haczinin ve bankalara gelişi güzel haciz tebliğinin borçlunun ticari faaliyetini aksatarak, bir anlamda ödeme gücünü azalttığı ve dolayısıyla haczin yalnız baskı aracı olarak kaldığı, bu durumun da vergi idaresinin amaçları ile bağdaşmasının zor olduğu, bu sebeple özellikle telefon hacizlerine ancak borçluların işyeri ve ikametgâhlarından uygulanan hacizler sonunda kamu alacağının tahsilinin mümkün olmaması ve başkaca da malının bulunmaması ve kamu alacağının zamanaşımına uğramak üzere olması gibi çok zorunlu hallerde başvurulması gerektiği belirtilmiştir⁸⁷⁴.

Bu tebliğden sonra yürürlüğe giren 410 Seri No'lu Tebliğ'de de; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununa eklenen Ek Madde ile 29.1.2000 tarihinden itibaren telekomünikasyon hizmetleri ile ilgili olarak abone veya kullanıcılara tahsis edilen numara ve hat kullanımı gibi intifa ve kullanım haklarının kamu alacakları nedeniyle yapılan takipler sırasında haczedilemeyeceği, ancak söz konusu düzenleme telekomünikasyon cihazlarının haczine engel teşkil etmediğinden, bu cihazların 6183 sayılı Kanun'un menkul malların haczine ilişkin hükümlerine göre haczedilerek paraya çevrilmesinin mümkün olduğu, bununla birlikte, günümüzde bu cihazların borçluların ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerinin devamı bakımından arz ettiği önem

⁸⁷² Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 22.01.1992 tarih ve E: 1991/1116, K: 1992/189 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (22.06.2017).

⁸⁷³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.01.1996 tarih ve E: 1995/4421, K: 1996/300 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 395).

⁸⁷⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "351 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği", R.G. 16.09.1974, [http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat,\(351\),](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat,(351),) (22.06.2017).

dikkate alınarak, borçlunun haczedilecek başkaca mallarının bulunmaması ve kamu alacağının zamanaşımına uğramak üzere olması gibi zorunlu haller dışında bu malların haczedilmemesi gerektiği ifade edilmiş bulunmaktadır⁸⁷⁵.

3.1.3.2. Haciz Varakasına İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Haciz varakası idarenin tahsil yetkisini kullanmasından önce borçluya son sözünü söylemiş olması açısından önem taşımaktadır. Bu bakımdan idarenin haciz varakası düzenlemeden zor alım araçlarına başvurması hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Haciz varakaları ayrıca idarenin tek taraflı, kesin, yürütülmesi gerekli ve etkili işlemlerinden olmaları nedeniyle vergi idaresince idari işlemlerin unsurlarına uygun şekilde düzenlenmemeleri durumunda zor alım işleminin hukuka aykırı olmasına yol açmaktadır.

3.1.3.2.1. Haciz Varakası Düzenlenmeden Haciz Uygulanması

Haciz varakası; haciz işlemine başlanabilmesi için vergi idaresinin yetkili birimlerinin imzasını taşıyan, borçlunun kimlik bilgileri, gönderilen ödeme emri bilgileri ile haciz tatbikine neden olan vergi alacağının türü, yılı, taksitleri, vade günü ve miktarını tespit eden ve mahallin en büyük mülki amiri veya vekâlet vereceği kişi tarafından onaylanan belge olarak tanımlanmaktadır⁸⁷⁶. Haciz işleminin haciz varakasına dayanılarak yapılması zorunlu olduğundan, vergi idaresinin haciz varakası düzenlenmeden haciz uygulaması hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁷⁷. Haciz varakası düzenlenmeden uygulanan haciz “fiili yol”⁸⁷⁸ olarak adlandırılmakta ve Borçlar Kanunu’ndaki “haksız fiil” halini oluşturmaktadır. Bu sebeple vergi idaresinin bu hukuka aykırı uygulamasına karşı borçlunun uğradığı zararı tazmin için adli yargı yoluna başvurması gerekmektedir⁸⁷⁹. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında⁸⁸⁰;

Olayda, davacı Şirketin banka mevduat hesabına konulan haczin, haciz varakasına dayanmadığı hususu tartışmasızdır. Hukuk Devleti olmanın

⁸⁷⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 410.

⁸⁷⁶ Bayraklı, İcra, s. 147.

⁸⁷⁷ Bkz. Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 09.03.2000 tarih ve E: 2000/50, K: 2000/1011 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁷⁸ Fiili yol; idare tarafından gerçekleştirilen bir icrai eylem, açık bir yolsuzluk ve hukuka aykırılık halinin varlığı durumunda mülkiyet hakkına veya temel hak ve özgürlüklere bir tecavüzün söz konusu olmasıyla ortaya çıkmaktadır (G. Üstün, s. 69).

⁸⁷⁹ G. Üstün, ss. 89-90; Arslaner, s. 217; Candan, AATUHK, s. 387.

⁸⁸⁰ Bkz. Danıştay 7’nci Dairesi’nin 16.03.2005 tarih ve E: 2001/2357, K: 2005/402 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

kaçınılmaz gereklerinden biri olarak, kamu gücünü kullanan idarenin, tek yanlı iradesiyle idari işlem tesisinden önce, bu işlemin maddi ve hukuki sebeplerini ortaya koyması zorunludur. Bu bağlamda, kamu gücünün kullanımı da, hukuksal düzenlemelerle çizilen sınırlar içerisinde ve hukuka uygun kullanıldığı ölçüde meşrudur. İdarenin, hiç bir kurala dayanmayan keyfi uygulamalarının, İdare Hukukunun konusuna giren "idari eylem" veya "idari işlem" olarak kabulü olanaklı değildir. İdarenin, açık ve ağır biçimde kanunilikten ve hukukilikten yoksun olan ve bu haliyle "haksız fiil" olarak kabul edilebilecek uygulamalarına karşı açılacak davaların görüm ve çözümü de Adli yargının görev alanı içerisinde bulunmaktadır

demek suretiyle fiili yol durumunda adli mahkemelerin görevli olacağını belirtmiştir. Ancak Danıştay'ın haciz varakasına dayanmayan hacizlerin hukuka aykırı olduğunu belirterek haciz işleminin iptaline hükmettiği kararları da mevcuttur⁸⁸¹. Her ne kadar idarenin haciz varakası düzenlemeden haciz işlemi uygulaması durumunda görevli yargı organının hangisi olduğu yönünde farklı kararlar olsa da, yapılan haciz işleminin hukuka aykırı olduğu açıktır. Bu bakımdan idarenin haciz işlemlerine başlamadan önce usulüne uygun bir haciz varakası düzenlemesi önem taşımaktadır.

3.1.3.2.2. Haciz Varakasının İdari İşlemin Unsurları Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakaları idarenin tek taraflı, kesin, yürütülmesi gerekli ve etkili işlemlerindendir⁸⁸². Diğer bir ifadeyle haciz varakaları iptal davasına konu edilebilen idari işlemlerdir⁸⁸³. Bu sebeple bunların idari işlemlerin beş unsuruna aykırılık içermeleri nedeniyle iptal davasına konu edilmeleri mümkün olabilmektedir.

3.1.3.2.2.1. Haciz Varakasının Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakasının 6183 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesi gereğince alacaklı tahsil dairesinin mahalli en büyük memuru ya da yetkilendireceği memurca onaylanması zorunluluğu yetki unsurunu oluşturmaktadır. Haciz varakasının yetkisiz memurca tasdiki varakayı yetki unsuru bakımından hukuka aykırı kılmaktadır⁸⁸⁴.

⁸⁸¹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 02.12.2008 tarih ve E: 2007/1279, K: 2008/3820, Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 09.03.2000 tarih ve E: 2000/50, K: 2000/1011 ve Danıştay 7'nci Dairesi'nin 18.04.2002 tarih ve E: 2001/1833, K: 2002/1625 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁸² M. Özdemir, Haciz.

⁸⁸³ G. Üstün, s. 90.

⁸⁸⁴ Candan, AATUHK, s. 388.

Haciz varakasını tasdike yetkili mahalli en büyük memur alacağın aidiyetine göre; Devlet, il özel idaresi veya belediyenin mahalli en büyük memurudur⁸⁸⁵. Alacaklı amme idaresi, il özel idaresi olduğunda mahalli en büyük memur vali; belediye olduğunda belediye başkanı, Devlet olduğunda bu konuda yetkili kamu ajanı mahalli en büyük memur olmaktadır⁸⁸⁶. Bu kapsamda mahalli en büyük memurdan vali, kaymakam ve belediye başkanlarının anlaşılması gerekmektedir⁸⁸⁷. Bu sebeple örneğin, herhangi bir yetki devri söz konusu değilse alacaklı kamu idaresi Devlet olduğunda; alacaklı kamu idaresinin en büyük mahalli memuru vali olacağından, vali yardımcısı tarafından alınan haciz kararı yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır⁸⁸⁸. Benzer şekilde alacaklı kamu idaresinin büyükşehir belediyesi olması durumunda "alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur" ibaresinden büyükşehir belediye başkanı veya yetkilendireceği memurun anlaşılması ve haciz varakasının bu kişilerce onaylanması gerekmektedir. Bu durumda haciz varakasının onaylanması için büyükşehir belediye başkanı tarafından tahsilat şube müdürüne yetki verilip verilmediği hususu önem kazanmakta ve yetki verilmediğinin anlaşılması durumunda haciz varakası hukuka aykırı olmaktadır⁸⁸⁹.

3.1.3.2.2.2. Haciz Varakasının Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakasinda borçlunun kimlik bilgileri, ödeme emrine ilişkin bilgiler, kamu alacağının türü, konusu, yılı, taksiti, vadesi, miktarı ve takip numarasına yer verilmektedir. Ayrıca gerekçe ile borçlunun mallarının haczedilme kararı belirtilerek, varakayı düzenleyen memur, servis şefi, müdür yardımcısı, vergi dairesi müdürü tarafından imzalanmaktadır. Son olarak haciz varakası mahallin en büyük memuru ya da yetki verdiği kişiler tarafından tarih ve imza konulmak suretiyle onaylanmaktadır⁸⁹⁰. Şekle bağlı idari bir işlem olması nedeniyle, haciz varakasının Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek şekle uygun olarak düzenlenmemesi, gerekli

⁸⁸⁵ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 01.10.2002 tarih ve E: 2001/3170, K: 2002/3032 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁸⁶ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 27.09.2002 tarih ve E: 2002/189, K: 2002/337 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁸⁷ Candan, AATUHK, s. 388.

⁸⁸⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 01.10.2002 tarih ve E: 2001/3170, K: 2002/3032 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁸⁹ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 16.10.1998 tarih ve E: 1997/4588, K: 1998/3700 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁹⁰ Bayraklı, İcra, s. 147.

bilgileri içermemesi ve mahalli en büyük memur ya da onun yetkili kılacağı kişilerce onaylanmaması durumunda şekil unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır⁸⁹¹. Örneğin, vali tarafından onaylanmadığı gibi⁸⁹², yetkili amir kısmına atılan imzanın kime ait olduğu belli olmayan⁸⁹³ ve yetkili amir yerine genel sekreter yardımcısıncı imzalanan⁸⁹⁴ haciz varakaları şekil unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır.

Danıştay ayrıca vermiş olduğu bir kararında, haciz varakasinda hacze karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru süresinin de gösterilmesi gerektiğini, bu gerekliliğin ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasa'nın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucu olduğunu belirtmiştir⁸⁹⁵.

3.1.3.2.2.3. Haciz Varakasının Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakasının sebep unsurunu kamu alacağının ödeme emri tebliğine rağmen 15 gün içinde ödenmemiş olması oluşturmaktadır. Bu bakımdan ödeme emri tebliğ olunmadan düzenlenen haciz varakası sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olacağı gibi, kamu alacağının haciz varakası düzenlenmesinden önce ödenmiş olması⁸⁹⁶ veyahut haciz yapılabilmesi için öngörülen şartların herhangi başka bir nedenle ortadan kalkmış olması da haciz varakasını sebep unsuru bakımından sakatlamaktadır⁸⁹⁷.

3.1.3.2.2.3.1. Ödeme Emri Gönderilmeden Haciz Uygulanması

6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde, kamu alacağını vadesinde ödemeyen borçlulara öncelikle borçlarını 15 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği yolunda ödeme emri tebliğ edileceğine, bu sayede alacağın zor alımına ödeme emri tebliği ile başlanacağına hükmedilmiş

⁸⁹¹ G. Üstün, s. 91.

⁸⁹² Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 20.03.2001 tarih ve E: 1999/2350, K: 2001/798 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁹³ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 22.02.1989 tarih ve E: 1988/3327, K: 1989/611 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁹⁴ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 20.10.1992 tarih ve E: 1992/166, K: 1992/2247 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁸⁹⁵ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 21.03.2012 tarih ve E: 2010/310, K: 2012/98 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (02.06.2017).

⁸⁹⁶ Candan, AATUHK, s. 389.

⁸⁹⁷ G. Üstün, s. 91.

bulunmaktadır⁸⁹⁸. Bu bakımdan her ne kadar vadesi dolmuş olsa da, idarenin borçluya ödeme emri tebliğ etmeden haciz işlemi uygulaması hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁸⁹⁹.

Danıştay bir kararında, yönetim kurulu üyesi olduğu kooperatiftan tahsil edilemeyen vergi borcunun tahsili için kanuni temsilci nezdinde haciz uygulanabilmesi için öncelikle adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ olunması, ödeme emrinde gösterilen hususların yerine getirilmemesi durumunda haciz işleminin uygulanması gerektiğini ifade etmiştir. Herhangi bir kamu borcu nedeniyle ödeme emri düzenlenip tebliğ edilerek borçluya ödeme emrine karşı kanuni yollara başvurusu veya mal bildiriminde bulunması imkânı tanınmadan doğrudan malvarlığına haciz konulmasının 6183 sayılı Kanun'un sistematığına aykırı olacağını ve ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek iddialardan mükellefleri yoksun bırakacağını belirten Danıştay, borcun kooperatif tarafından ödenmemesi durumunda yönetim kurulu üyelerinin mal varlığına gidileceğini hatırlatan bir yazının yazılmış olmasının da, yönetim kurulu üyeleri adına ayrıca ödeme emri düzenlenerek tebliğine engel olmayacağını ifade etmektedir⁹⁰⁰.

Asıl borçlularda olduğu gibi limitet şirket ortaklarının takibinde de, şirketin vergi borcunun şirket malvarlığından tahsilinin mümkün olmadığından bahisle ortağın takibine şirketteki sermaye miktarını içeren bir ödeme emri ile başlanması zorunludur. Ortak adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emri neticesinde alacağın tahsil edilmesi ya da ortağın şirket borcundan sorumlu olmadığı yönünde bir iddiası varsa bu iddiaya açılacak dava ile netlik kazandırılması ve ödeme emri kesinleştikten sonra haciz kararı alınarak haciz varakasının düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan idarenin şirket adına düzenlenen ödeme emrine rağmen şirket malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili için ortak adına ödeme emri tebliğ etmeden doğrudan menkul mallarını haczetmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁹⁰¹. Benzer şekilde idarenin şirket adına düzenlemiş olduğu ödeme emrini henüz şirkete tebliğ etmeden, şirket ortağı adına başlanmış ve

⁸⁹⁸ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 14.02.1989 tarih ve E: 1988/1549, K: 1989/383 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (28.02.2017).

⁸⁹⁹ Bu yönde kararlar için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 16.02.1999 tarih ve E: 1998/725, K: 1999/439 ve 03.03.1999 tarih ve E: 1998/4786, K: 1999/813 sayılı Kararları, <http://www.emsalyargi.com/>, (10.03.2017); Danıştay 7'nci Dairesi'nin 14.03.2002 tarih ve E: 2000/2004, K: 2002/1097 ve 17.09.1970 tarih ve E: 1970/264, K: 1970/1282 sayılı Kararları; Danıştay 13'üncü Dairesi'nin 12.02.1979 tarih ve E: 1978/2032, K: 1979/232 sayılı Kararı (Karakoç, (Tahsil), s. 106).

⁹⁰⁰ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 14.02.1989 tarih ve E: 1988/1549, K: 1989/383 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (28.02.2017).

⁹⁰¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 12.11.1996 tarih ve E: 1996/2933, K: 1996/4117 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (28.02.2017).

yürütülen bir cebri takibat da bulunmaksızın, taşınmasına haciz uygulaması da hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁹⁰².

İdarenin asli kamu alacağında olduğu gibi fer'i alacak olan gecikme zammının ödenmesi gerekliliğini de borçluya önceden ödeme emri ile bildirmesi gerekmektedir. Her ne kadar 6183 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesinin gerekmediği belirtilmişse de, Danıştay bu hükmün gecikme zammının uygulanma süresi⁹⁰³, diğer bir ifadeyle kamu alacağının tahsili sırasında hesaplanıp alınması gereken gecikme zamları hakkında geçerli olduğunu belirtmektedir⁹⁰⁴. Uygulamada borçluya tebliğ edilen ödeme emrinde, gecikme zammının miktarının, önceden belli olamaması ve ancak ödeme gününde belli olacak olması nedeniyle yazılmadığından, ödeme emrine "Ayrıca Gecikme Zammı Hesaplanacaktır" şeklinde basılı damga konulmaktadır⁹⁰⁵. Danıştay, vergi idaresinin yargı harçlarının süresinde ödenmemesi nedeniyle talep edilen gecikme zammının ödenmesi hususunun borçlu belediyeye kesin olarak bildirmiş olmasına rağmen, söz konusu yazının Kanun'un 55'inci maddesinde öngörülen ödeme emri niteliğinde tanzim edilmemiş olması nedeniyle iptaline karar vermiştir⁹⁰⁶. Benzer bir başka olayda yine Danıştay, vergi idaresinin gecikme zammının ödenmesini bildiren yazıyı borçluya göndermiş olmasına rağmen, bu yazıya rağmen ödeme yapmayan borçlu için ayrıca ödeme emri düzenlenmeden tahsil yetkisinin kullanılamayacağına karar vermiştir⁹⁰⁷.

İdarenin kendisine yapılan mahsup, tecil- terkin, iade vb. talepleri reddetmesi durumunda da zor alım işlemlerine başlayabilmek için borçlular adına ödeme emri göndermesi gerekmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında, idarenin ödeme emirleri gönderilmeden mahsup talebinin reddine ilişkin herhangi bir yazı tebliğ etmemesi, ödeme emirleri tebliğ edildikten sonra bir yazı ile mahsup talebini kabul etmeyip borçlu şirketin işlemlerin incelemeye alarak inceleme sonucu düzenlenen ve dava konusu haciz işlemine dayanak alınan vergi tekniği raporunda şirketin tecil-

⁹⁰² Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 29.05.2013 tarih ve E: 2011/573, K: 2013/204 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (13.03.2017).

⁹⁰³ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 16.10.1997 tarih ve E: 1996/5063, K: 1997/3462 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (09.03.2017).

⁹⁰⁴ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 24.01.1989 tarih ve E: 1987/3863, K: 1989/191 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

⁹⁰⁵ Gerçek, Takip, s. 194.

⁹⁰⁶ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 24.01.1989 tarih ve E: 1987/3863, K: 1989/191 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

⁹⁰⁷ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 20.11.1991 tarih ve E: 1990/3421, K: 1991/2916 sayılı Kararı, http://avtuncay.com/calismalarimiz/sayistay_detay.php?detay=80, (12.10.2016). Benzer yönde karar için bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 04.05.1989 tarih ve E: 1986/1183, K: 1989/1077 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (14.03.2017).

terkin ve iade taleplerinin yerinde olmadığını belirtmesine rağmen, rapordan sonra şirket adına herhangi bir ödeme emri tebliğ etmemesi, raporla birlikte tebliğ olunan ödeme emrinin ise mahsup talebinin kabul edilmemesi üzerine düzenlenmiş olması ve bu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın da vergi mahkemesince kabul edilmiş olması nedeniyle usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ edilmeden ve amme alacağı kesinleştirilmeden yapılan haciz işleminin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir⁹⁰⁸.

3.1.3.2.2.3.2. Haciz Varakası İçin Öngörülen Şartların Ortadan Kalkmış Olması

Kamu alacağının haciz varakası düzenlenmesinden önce ödenmiş olması⁹⁰⁹ ya da kamu alacağının veya haciz yapılabilmesi için öngörülen şartların herhangi başka bir nedenle ortadan kalkmış olması durumlarında da haciz varakası sebep unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelmektedir⁹¹⁰. Bu sebeple, vergi idaresinin borçlu adına ödeme emri düzenleyip tebliğ etmeden düzenlenmiş olan haciz varakalarının yanı sıra⁹¹¹; vergi idaresinin haksızlığı nedeniyle yargı kararıyla ortadan kalkan kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan takip gideri⁹¹² ya da tahsil zamanaşımına uğraması nedeniyle cebren tahsil edilebilirliğini kaybeden kamu alacağı⁹¹³ veyahut Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanarak taksitlendirilen ve ödeme süreleri henüz geçmemiş vergi borçları için⁹¹⁴ düzenlenen haciz varakaları ile yargı kararıyla ödeme emrinin iptal edilmesi nedeniyle⁹¹⁵ dayanağı ortadan kalkmasına rağmen düzenlenen haciz varakaları sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır.

⁹⁰⁸ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 21.11.2006 tarih ve E: 2006/2331, K: 2006/4730 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (14.03.2017).

⁹⁰⁹ Candan, AATUHK, s. 389.

⁹¹⁰ G. Üstün, s. 91.

⁹¹¹ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 18.04.2002 tarih ve E: 2001/1833, K: 2002/1625 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁹¹² Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 02.12.1993 tarih ve E: 1993/728, K: 1993/3529 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁹¹³ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 16.03.1982 tarih ve E: 1981/1112, K: 1982/1480 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁹¹⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 14.07.2005 tarih ve E: 2005/567, K: 2005/1455 ve 30.01.2006 tarih ve E: 2006/1295, K: 2006/85 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁹¹⁵ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 29.12.1998 tarih ve E: 1998/3236, K: 1998/5401 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

3.1.3.2.2.4. Haciz Varakasının Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz işleminin konu unsurunu ise, borçlunun mal, hak ve alacaklarının kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarına el konulması oluşturmaktadır. Bu unsorda, haciz varakasının kamu borcunun bir kısmının önceden ödenmiş olmasına rağmen, bu kısmı da kapsayacak şekilde düzenlenmesi veya kamu alacağının miktarı konusunda borçlunun aleyhine olacak hatalar yapılması haciz varakasını konu unsuru bakımından hukuka aykırı kılmaktadır⁹¹⁶. Bu bakımdan örneğin, kamu borçlusunun mahsup talebinde bulunduğu vergi borcunu karşılayacak miktarda alacağı olmasına rağmen vergi idaresinin mahsuba ilişkin herhangi bir işlem gerçekleştirmeyerek kamu alacağının tümünün tahsili için haciz varakası düzenlemesi konu unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁹¹⁷.

3.1.3.3. İstihkak İddialarına İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanım sürecinde zaman zaman borçlunun elinde olan mallarda üçüncü kişilerin korunması gereken hakların olması, kimi zaman da borçluya ait malların bunlar üzerinde hak iddia eden üçüncü kişilerin elinde bulunması söz konusu olabilmektedir. Tüm bu durumlarda hukuk devletinin bir gereği olarak, alacaklı kamu idaresiyle birlikte üçüncü kişilerin haklarının da korunması önem taşımaktadır⁹¹⁸. İşte haciz uygulaması esnasında korunması gereken, borçlunun elinde haczedilen malların üçüncü kişilere ait olduğu ya da üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığı iddialarına istihkak iddiaları adı verilmektedir⁹¹⁹.

Her ne kadar 6183 sayılı Kanun'un istihkak iddialarını düzenleyen 66'ncı ve 67'nci maddelerinde istihkak iddiasına sebep olarak üçüncü kişinin mülkiyet hakkına veya rehin hakkına sahip olması gerekliliği gösterilmişse de, mal üzerindeki her türlü hak için bu iddianın öne sürülebileceği kabul edilmektedir⁹²⁰.

İstihkak iddiaları yalnızca menkul mallar için söz konusu olmaktadır. Zira gayrimenkullerde mülkiyet tapu kaydı ile olmaktadır. Oysa menkul mallarda zilyetlik

⁹¹⁶ Candan, AATUHK, s. 390.

⁹¹⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 16.02.1992 tarih ve E: 1998/725, K: 1999/439 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁹¹⁸ Candan, AATUHK, s. 404.

⁹¹⁹ Bayraklı, İcra, s. 150.

⁹²⁰ G. Üstün, s. 98.

mülkiyete karine teşkil etmektedir. Bu bakımdan vergi idaresi borçlunun zilyetliği altındaki menkul mallara haciz uygulamak istemektedir⁹²¹.

Haciz aşamasında iki tür istihkak iddiası ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan ilki borçlunun elinde haczedilen mallara karşı öne sürülmekte iken, ikinci iddia ise üçüncü şahsın elinde haczedilen mallara karşı ileri sürülmektedir. Dolayısıyla çalışmanın bu bölümünde vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıklar bu iki çerçevede açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1.3.3.1. Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddialarında Hukuka Aykırılıklar

Borçlunun elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarında haciz sırasında borçlu tarafından elinde bulunan malların kendisine ait olmadığı, mülkiyetin üçüncü bir şahsa ait olduğu ya da kendisinde rehin olarak bulunduğu öne sürülebildiği gibi; üçüncü şahıs tarafından da malın mülkiyetinin kendisine ait olduğu ya da mal üzerinde rehini bulunduğu iddia edilebilmektedir. Her iki durumda da haciz yapan memur tarafından iddialar haciz zaptına geçirilerek iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilmektedir (md. 66/1).

Vergi idaresi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmezse istihkak iddiasını kabul etmiş sayılmaktadır. Bu kabulün hukuki sonucu, borçlu ya da üçüncü şahıs tarafından üçüncü kişinin mülkü olduğu veya üzerinde üçüncü kişinin rehininin bulunduğu öne sürülen malın, alacaklı tahsil dairesi tarafından haczedilmesinin mümkün olamamasıdır⁹²². Bu durumda vergi idaresinin 7 gün içerisinde reddetmediği istihkak iddialarına rağmen menkul malı haczetmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır⁹²³.

Üçüncü şahıs haciz sırasında herhangi bir istihkak iddiasında bulunmamışsa, borçlunun istihkak iddiasının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmek zorundadır. Aksi halde istihkak iddiasının dinlenmesi söz konusu olamayacaktır⁹²⁴. Ancak bu noktada, borçlunun istihkak iddiasının üçüncü şahsa bildirilmemiş olması durumunda, üçüncü şahsın haberdar olduktan sonra da istihkak

⁹²¹ Bayraklı, İcra, s. 150.

⁹²² Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 25.10.2002 tarih ve E: 2002/218, K: 2002/374 sayılı Kararı (Candan, AATUHK, s. 407).

⁹²³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 25.01.1983 tarih ve E: 1982/1600, K: 1983/290 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (07.06.2017).

⁹²⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.04.1997 tarih ve E: 1986/4964, K: 1997/1197 sayılı Kararı (Gerçek, Takip, s. 227).

iddiasında bulunabileceği ifade edilmektedir⁹²⁵. Yine idarenin, haczedilen menkul malın türünden mülkiyetinin üçüncü şahsa ait olduğunu anlamasının mümkün olması durumunda üçüncü şahsın istihkak iddiasında bulunmadığının kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Eşinin vergi borçları dolayısıyla adına trafikte kayıtlı bulunan otomobilinin haczedilmesi üzerine yapmış olduğu başvuruda Danıştay tarafından, her ne kadar üçüncü şahsın kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmediği halde istihkak iddiasının dinlenmeyeceğine hükmedilmiş olursa da, olayda haczedilen menkul malın bir otomobil olduğu, otomobil, silah, telefon gibi menkul malları diğer menkul mallardan ayrı tutmak gerektiği, zira bu tür malların, kayıt ve tescil işlemine tabi tutulmadıkça mülkiyetinin devri mümkün olmadığı, bu sebeple bu tür menkul malların haczi sırasında diğerlerinden ayrı olarak, kayıt ve ruhsatlarına ilişkin belgelerin istenilmesi ve haciz sırasında bu belgeler ibraz edilememişse bile haciz yapan memuru tarafından kayıt ve ruhsatı veren idare nezdinde araştırma yapılarak söz konusu menkul mal üzerinde mülkiyet hakkını sınırlayıcı veya benzeri bir kayıt saptanırsa, bu tespitin haciz zaptına geçirilerek 66'ncı madde hükümleri uyarınca üçüncü şahsa tebliğ edilmesi gerektiği belirtilerek, haczi yapan idarenin söz konusu mülkiyeti muhafaza kaydını tespit etmesi üzerine, ya bu istihkak iddiasını kabul etmesi ya da reddettiğini üçüncü şahsa bildirmesi gerekirken, bu yönde bir bildirim yapılmadan uygulanan haciz ve sonrasında yapılan ihale ve satış işlemleri hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiştir⁹²⁶.

3.1.3.3.2. Üçüncü Şahsın Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddialarında Hukuka Aykırılıklar

6183 sayılı Kanun'un 67'nci maddesine göre, haczedilen malın borçlunun elinde değil de; mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde olması halinde bu iddia, haciz memuru tarafından haciz zaptına geçirilmektedir.

Haciz memurunun malı üçüncü şahsın istihkak iddiasına rağmen haciz tutanağına yazması malın üçüncü şahsa değil, borçluya ait olduğu düşüncesinde olduğunu göstermektedir⁹²⁷. Ancak haciz memurunun bu düşüncede olması vergi idaresinin haciz uygulaması için yeterli olamamaktadır. Vergi idaresinin de aynı kanaatte olması durumunda dava açarak olarak haczedilen malın üçüncü kişiye

⁹²⁵ Detaylı bilgi için bkz. Candan, AATUHK, ss. 406-409.

⁹²⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 27.10.1989 tarih ve E: 1987/3145, K: 1989/3725 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (07.06.2017).

⁹²⁷ Bayraklı, İcra, s. 151.

değil, borçluya ait olduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Zira zilyetliğin mülkiyete karine olduğu prensibinin gereği olarak ispat yükümlülüğü bu kez vergi idaresine geçmektedir⁹²⁸. Vergi idaresinin haciz tutanağının kendisine bildirilmesinden itibaren 15 gün içerisinde dava açmaması durumunda üçüncü şahsın istihkak iddiası kabul edilmiş sayılacaktır. Bu nedenle 15 gün içerisinde dava açmayarak üçüncü şahsın istihkak iddiasını kabul etmiş olan vergi idaresinin söz konusu mal üzerinde haciz işlemi tesis etmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁹²⁹.

Kanunda kamu idaresinin borçlunun elinde haczedilen mallar ile üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarını kabul etme yetki ve görevleri farklı olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, borçlunun elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarını değerlendirme yetkisi tahsil dairelerine verilmişken, üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarını değerlendirme yetkisi alacaklı kamu idarelerine tanınmış bulunmaktadır⁹³⁰. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre vergi idaresi aynı zamanda tahsil dairesi olarak görev yaptığından⁹³¹, üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarının değerlendirilmesi ve reddolunması halinde dava açılması; genel bütçeye giren devlete ait vergilerin tahsilinde görevli olan vergi idaresi⁹³², belediye ya da il özel idarelerinin bütçeleri içinde yer alan vergilerde ise bu idarelerce yapılacaktır⁹³³.

Burada önemle belirtilmesi gereken husus; 6183 sayılı Kanun'un üçüncü şahıslar elinde haczedilen menkul mallara ilişkin istihkak iddialarını düzenleyen 67'nci maddesinin, istihkak iddiasında bulunan üçüncü şahsın borçlu ile aynı adreste ikamet etmemesi durumunda uygulanabilir olmasıdır. Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunulması halinde mal, bunların elinde olsa dahi borçlu elinde sayılarak 66'ncı madde hükümlerine göre işlem yapılmaktadır⁹³⁴.

⁹²⁸ Gerçek, Takip, s. 228.

⁹²⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 21.04.1998 tarih ve E: 1997/597, K: 1998/1321 ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, 23.12.2005 tarih ve E: 2005/208, K: 2005/309 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (08.06.2017).

⁹³⁰ Borçlunun elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarını değerlendirme yetkisinin de alacaklı kamu idaresine tanınması gerektiği yönündeki görüş için bkz. G. Üstün, s. 100.

⁹³¹ 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği.

⁹³² Gerçek, Tahsil Yetkisi, s. 2.

⁹³³ Bayraklı, İcra, s. 151.

⁹³⁴ Candan, AATUHK, ss. 406, 409.

3.1.3.4. Haczedilemeyecek Mallar ve Kısmen Haczedilebilecek Gelirlerin Haczinde Hukuka Aykırılıklar

Kural olarak ödenmemiş olan kamu alacaklarının tahsili için borçlunun malvarlığını oluşturan mal, alacak ve haklar haczedilebilmektedir. Ancak kamu düzeni ile ekonomik ve sosyal düşüncelerden hareketle 6183 sayılı Kanun'da haciz işleminin kapsamı sınırlandırılarak bazı mal ve hakların haczi yasaklanmıştır⁹³⁵. Zira kamusal düzen sokakta ve parkta yatmak pahasına da olsa kamu hizmetinin sağlanmasını değil, devleti oluşturan bireylerin uygar ölçüler içinde hayatlarını idame ettirebilmelerini amaçlamaktadır. Bu amacın yerine getirilmesinde kamu alacağı ise bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu sebeple amaca hizmet edecek araç uğruna asıl amacı hiçe saymanın bir anlamı bulunmamaktadır⁹³⁶. Bu noktadan hareketle 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde haczedilemeyecek mallar sayılmış ve maddenin 1'inci bendinde özel kanunlarında haczedilemeyeceği belirtilen malların da idarece haczi yasaklanmıştır⁹³⁷. Maddede geçen "mal" kavramından kasıt, 6183 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde tanımlanmış olduğu üzere taşınır ve gemiler dâhil taşınmaz mallar ile her çeşit hak ve alacaklardır⁹³⁸. Bunlar genellikle borçlunun ve ailesinin yaşamını ve ekonomik varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan mal ve haklardan oluşmaktadır⁹³⁹. Bu nedenle vergi idaresinin tahsil yetkisi kapsamında haciz işlemini uygularken maddede 13 bent halinde sayılmış olan bu malları haczetmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci bendi uyarınca kural olarak devlet malları haczedilememektedir. Bu sebeple idarenin alacağın tahsili amacıyla devlet malı statüsünde olan malları haczetmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır.

3234 sayılı Orman Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesinde genel müdürlüğün tüm taşınır ve taşınmaz mal ve kıymetleri ile ormanların devlet malı hükmünde olup haczedilemeyeceği ve kamulaştırılamayacağına hükmedildiğinden, Danıştay⁹⁴⁰ idarenin vergi borçlarının tahsili amacıyla müdürlüğün banka hesabına uygulanan haczin iptaline karar

⁹³⁵ Gerçek, Takip, s. 220.

⁹³⁶ Taş, s. 42.

⁹³⁷ Yerlikaya, ss. 604-605.

⁹³⁸ Candan, AATUHK, s. 417.

⁹³⁹ Gerçek, Takip, s. 220.

⁹⁴⁰ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 26.10.2000 tarih ve E: 1999/4639, K: 2000/3066 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

vermiştir⁹⁴¹. Yine 6200 sayılı Devlet Su İşleri Umum Müdürlüğü Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'un 51'inci maddesinde müdürlüğün ve işletmelerinin bütün mal ve kıymetlerinin devlet malı hükmünde olduğu düzenlendiğinden Danıştay, devlet malı niteliğinde olan Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'ne ait malların haczinin mümkün olmadığını belirterek, idarenin tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili amacıyla müdürlük nezdinde alınan haciz kararını iptal etmiştir⁹⁴².

6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci bendi uyarınca kural olarak devlet malları haczedilememekle birlikte, maddede kamu iktisadi teşebbüsleri, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile mahalli idarelerin malları hariç tutulmak suretiyle bunların devlet malı niteliğindeki mallarının haczedilmesi yolu açılmıştır. Ancak, söz konusu bent, özel kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen malları da haczedilemeyecek mallar kapsamına aldığından, idarenin bu kurumların özel kanunlarında haczedilemeyeceğine hükmedilen mallarına haciz uygulaması hukuka aykırılık yaratmaktadır.

Belediyelere ait vergilerin haczedilip haczedilemeyeceği konusunda Danıştay, 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesi ile 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 19/7'inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde belediyelerin vergi ve benzeri gelirlerinin hacze konu edilemeyeceğine karar vermektedir⁹⁴³. Zira her ne kadar belediyelerin mal ve hakları 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesi gereğince haczedilebilecek mal ve haklar kapsamında olsa da, 6183 sayılı Kanuna göre özel kanun olan Belediye Kanunu'nun 19/7'inci maddesinde belediyelere ait vergi ve resimlerin haczedilemeyeceği belirtilmiş olduğundan, idarenin belediyelerin vergi ile ilgili hak ve alacaklarına uygulanan haciz işlemleri hukuka aykırı olmaktadır⁹⁴⁴. Benzer şekilde belediyelerin kamu hizmetine tahsis edilen ve gelir getirmeyen mal ve eşyaları da haczedilemeyecek mallar kapsamında bulunmaktadır⁹⁴⁵.

70'inci maddenin 1'inci bendi, devlet mallarının yanı sıra özel kanunlarında haczi caiz görülmeyen malların da haczedilemeyeceğine hükmettiğinden, özel bir

⁹⁴¹ Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 21.11.1994 tarih ve E: 1994/3649, K: 1994/3799 ve Danıştay 3'üncü Dairesi'nin (7'nci Daire ile müşterek), 13.2.2004 tarih ve E: 2001/2162, K: 2004/316 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 421).

⁹⁴² Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 05.03.2009 tarih ve E: 2007/5715, K: 2009/1174 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁴³ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 27.04.2005 tarih ve E: 2004/237, K: 2005/1064 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁴⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 30.11.2004 tarih ve E: 2004/1508, K: 2004/2393 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁴⁵ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 20.05.1996 tarih ve E: 1996/136, K: 1996/2049 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 422). 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasında 3986 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin, belediyelerin İller Bankasındaki paylarının hazine imkan sağladığına ilişkin aksi yönde karar için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 19.02.1997 tarih ve E: 1996/4664, K: 1997/491 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 422).

kanunda bir malın haczedilemeyeceğinin öngörülmesi durumunda bu mal devlet malı olup olmadığına ve bentte sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına ait olup olmadığına bakılmaksızın haciz kapsamı dışında tutulmalıdır⁹⁴⁶. Örneğin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 46'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yetkileri sürekli olarak kaldırılan sermaye piyasası kurumlarının malvarlıklarının haczedilemeyeceği düzenlenmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasının h bendinde ise, faaliyetleri geçici olarak durdurulan sermaye piyasası kurumlarının malvarlığı hakkında tekrar faaliyete geçme izni verilmesi tarihine kadar 2'nci fıkra hükmünün uygulanacağına hükmedilmiştir. Bu sebeple Danıştay, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından faaliyeti geçici olarak durdurulan şirketin vergi borçlarının tahsili amacıyla kayıtlı aracına konulan haczin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir⁹⁴⁷.

Benzer şekilde 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin 1 numaralı bendine göre, hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen malların haczedilmesi mümkün olmadığından, emekli aylıklarının haczedilip haczedilemeyeceğinin belirlenmesinde, emeklilikle ilgili özel kanunlarda yer alan düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir⁹⁴⁸. Mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 121'inci ve mülga 1479 sayılı Bağ-Kur Kanunu'nun 67'nci maddeleri emeklilerinin bu kurumlarca bağlanan aylıkların söz konusu kurumların alacakları ve nafaka borçları dışında haczedilemeyeceği yazılı olmasına rağmen uygulamada bu hükümlerin işletilmesinde zorluklarla karşılaşmıştır⁹⁴⁹. Buna göre genel kanun olan 6183 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren ve özel kanun olan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 121'inci maddesinde sigorta emeklilerinin emekli maaşlarına haciz konulamayacağına öngörüldüğünü belirten Danıştay, idarenin şirket yöneticisinin emekli maaşının haciz işleminin iptaline karar vermiştir⁹⁵⁰.

Nihayet, Yapılan düzenleme ile 506 sayılı Bağ-Kur Kanunu, 1479 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu ve 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olarak çalışanlar, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 01.10.2008 tarihinden itibaren bu Kanun kapsamına alınmıştır⁹⁵¹. 5510 sayılı Kanun'un 93'üncü maddesinin birinci fıkrasında "Bu kanun gereğince sigortalılar ve

⁹⁴⁶ Candan, AATUHK, ss. 421-422.

⁹⁴⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 06.11.2003 tarih ve E: 2003/1945, K: 2003/2734 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁴⁸ Muharrem Özdemir, "Emeklilik Maaşları Haczedilebilir mi?", **Alomaliye.com**, 30.11.2015, <http://www.alomaliye.com/2015/11/30/emeklilik-maaslari-haczedilebilir-mi/>, (Emeklilik), (21.04.2017).

⁹⁴⁹ Bumin Doğrusöz, "Emekli Aylıkları Haczedilebilir mi?", **Referans Gazetesi**, 26.03.2009, (Emekli), <http://www.turmob.org.tr/turmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=cPsiaL2nLkFC4Q8Rjb2pRrGhinXm8wHXWcppu9MlnvKt6JBFxX99kg==>, (21.04.2017).

⁹⁵⁰ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 09.12.1993 tarih ve E: 1993/786, K: 1993/3626 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁵¹ M. Özdemir, Emeklilik.

hak sahiplerinin gelir, aylık ve ödenekleri devir ve temlik edilemez, gelir, aylık ve ödenekler, Sosyal Güvelik Kurumu'nun alacakları ile nafaka borçları dışında haczedilemez" hükmü yer almaktadır. Ancak uygulamada yerleşik anlayışın uygulayıcıların öncelikle genel icra kanunları ile bağlı oldukları yönünde olması nedeniyle emekli maaşlarının haczedilmesine devam edilmesi ve borçluların hacizleri şikâyet yoluyla kaldırmalarının beklenmesi üzerine kanun koyucu 5510 sayılı kanunun 93'üncü maddesinin birinci fıkrasına "Bu fıkra göre haczi yasaklanan gelir, aylık ve ödeneklerin haczedilmesine yönelik talepler, borçlunun rızası bulunmaması halinde, icra müdürü tarafından reddedilir" ibaresini eklemiştir. Buna göre göre emekli aylıklarının, Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan borçlar ve nafaka borçları dışındaki borçlar için haczinin talep edilmesi durumunda icra müdürlerinin bu talepleri reddetme zorunlulukları bulunmaktadır⁹⁵².

Yapılan düzenlemeler kapsamında memurların emekli maaşlarının haczedilip haczedilemeyeceği konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre 5510 sayılı Kanun'un geçici 4'üncü maddesinde yer alan düzenleme gereği, 01.10.2008 tarihinden önce 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine tabi olanlar, 01.10.2008 tarihinden sonra da 5434 sayılı Kanun hükümlerine tabi olmaya devam edeceklerinden ve 5434 sayılı Kanun'da emekli aylıklarının haczedilemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, 6183 sayılı Kanun'un 71'inci maddesi uyarınca üçte birinden çok dörtte birinden az olmamak ve asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası olmamak şartıyla kısmen haczedilmeleri mümkün olabilmektedir⁹⁵³. Diğer görüşe göre ise 5510 sayılı Kanun'un 93'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü Yargıtay uygulaması ile emekli sandığı emekli maaşlarını da kapsayacak şekilde genişletilmiş bulunduğundan, memur emeklilerinin maaşlarının haczedilmesi de borçluların rızaları bulunmadığı müddetçe mümkün olamamaktadır⁹⁵⁴. Gerçekten konuya ilişkin bir başka kararında da Yargıtay 5510 sayılı Kanun'un geçici 1, 2 ve 4'üncü maddelerine göre 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olanların sigortalı olarak kabul edileceğinin belirtildiği dikkate alındığında, emekli sandığından emekli maaşı alanlar bakımından da 5510 sayılı Kanun'un maaşın

⁹⁵² Doğrusöz, Emekli.

⁹⁵³ M. Özdemir, (Emeklilik); Resul Kurt, "Emekli Maaşı Haczedilebilir mi?", **Dünya Gazetesi**, 27.09.2013, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/emekli-maasi-haczedilebilir-mi/17751>, (21.04.2017).

⁹⁵⁴ Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 14.01.2010 tarih ve E: 2009/18630, K: 2010/444 sayılı Kararı, (Şevket Tezel, "Emekli Memur Aylıkları Haczedilebilir mi? - Emeklilik Analizi", **Ali Tezel Sosyal Güvenlik Müşavirliği**, 26.07.2012, <https://aliteznel.com.tr/index.php?sid=yazi&id=5539>, (26.07.2017)).

haczedilemeyeceğine ilişkin 93'üncü madde hükmünün uygulanması gerektiğini belirtmiştir⁹⁵⁵.

6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin çeşitli bentlerinde ise borçlunun şahsı, ailesi ve mesleği için gerekli malların haczedilemeyeceğine hükmedilmiştir. Bu mallar olmadan borçlunun kendisi ve aile bireylerinin geçimini sağlaması imkânı bulunmadığından, sıkı sıkıya şahsa bağlı olanlar hariç, bunların haczi ancak borçlunun muvafakati ile mümkün olabilmektedir⁹⁵⁶.

Maddenin 2'nci bendinde, borçlunun şahsı için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesi için gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyalarının haczedilemeyeceğine yer verilmiştir. Burada günlük yaşamda kullanılan giysiler, yaşamın olağan akışı içinde değerlendirilmektedir. Aynı şekilde iş kıyafetleri için haczedilmezliğin ölçüsü de, o kıyafetler olmadan işin sürdürülmesinin mümkün olup olmadığıdır⁹⁵⁷. 3'üncü bentte de vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak takımı ile bir ev içinde yaşamayı mümkün kılmak için gerekli olan eşyaların haczedilemeyeceği ifade edilmiştir. Yine 5'inci bentte borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli olması halinde borçlunun süt veren manda ya da ineğinden biri ya da üç keçi veya koyunu ile bunların üç aylık yem yataklıklarının, 6'ncı bentte ise borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yataklıklarının haczedilemeyeceği belirtilmiştir.

Borçlu ve ailesine ait haczedilemeyecek mallara ilişkin son olarak maddenin 11'inci bendinde borçlunun haline münasip evinin haczedilemeyeceği ifade edilmektedir. Buna göre, borçlunun haline münasip evi, ancak evin değerinin yüksek olması halinde, evin bedelinden haline münasip bir ev alınabilecek miktar borçluya bırakılmak koşuluyla haczedilebilecektir.

Borçlunun birden fazla evi olması durumunda oturduğu ev dışındakilerin haczinde sorun yoktur. Ancak borçlunun tek bir evi olması da, haciz işleminin yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak bunun için idarenin evin değerine ilişkin bilirkişi incelemesi yaptırarak hacizli gayrimenkulün satılıp, satış tutarından haline münasip bir ev satın alınabilecek miktarı borçluya bırakması gerekmektedir⁹⁵⁸. Bu nedenle idarenin, haczedilen konutundan başka bir evi bulunmadığı anlaşılan borçlunun evinin haline münasip bir yerden daha fazla bir değere sahip olup olmadığını tespit ettirmeden haczederek satışına karar vermesi hukuka aykırılık

⁹⁵⁵ Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 10.11.2009 tarih ve E: 2009/13919, K: 2009/22035 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (26.07.2017).

⁹⁵⁶ Candan, AATUHK, ss. 422-423.

⁹⁵⁷ Taş, s. 43.

⁹⁵⁸ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 27.01.2004 tarih ve E: 2002/1144, K: 2004/162 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

teşkil etmektedir⁹⁵⁹. Borçlunun evinin haline münasip olup olmadığı idarece yaptırılacak bilirkişi incelemesi neticesinde, borçlunun aile yapısı, borçlu ile aynı evde ikamet eden bireylerin sayısı, bunların sosyal konumları ve ihtiyaçları gibi ölçütler birlikte değerlendirilerek ortaya konulmaktadır⁹⁶⁰. Buna göre yapılan değerlendirme sonucunda idarenin haczettiği borçlunun tek evinin değeri ile haline ve sosyal durumuna münasip başkaca ev almasının mümkün olmadığına anlaşılmaması durumunda yapılan haciz işlemi iptal edilecektir⁹⁶¹. Danıştay, borçlunun gecekondü tarzında basit şekilde inşa edilmiş olan evinin değerinin, yine en düşük değerdeki başka bir evin bedelini ancak karşıladığının anlaşılması üzerine vergi idaresinin ödenmeyen muhtelif vergi borçlarının tahsili amacıyla söz konusu ev üzerine uyguladığı haciz işleminin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir⁹⁶².

Maddede borçlunun mesleği için gerekli olan malların haczedilemezliğine ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Maddenin 2'nci bendi, borçlunun mesleği için gerekli elbise ve eşyasının haczedilemezliğine ilişkindir. Buna göre idarenin borçlunun mesleği için gerekli elbise ve eşyalarını haczetmesi mümkün değildir. İdarenin vergi alacağının tahsili için avukatlıkla uğraşan yükümlünün mesleği için gerekli olan çelik dolap, yazıhane masası gibi haczi caiz olmayan mallarını haczetmesi üzerine Danıştay, yapılan haciz işlemini hukuka aykırı bularak iptal etmiştir⁹⁶³.

2'nci bentte yer verilen tüm meslekler için geçerli olan genel hükmün yanı sıra diğer bentlerde bazı meslek grupları için özel düzenlemelere de yer verilmiştir. Maddenin 4'üncü bendine göre borçlu çiftçi ise, kendisi ve ailesinin geçimleri için zorunlu olan arazi ve çift hayvanları ile taşıtları, diğer teferruat ve tarım aletleri; sanat ve diğer meslek sahibi borçluların meslekleri için gerekli olan mallar olarak ise alet, edevat ve kitapları ile arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıtları haczedilemez mallar kapsamına alınmıştır.

⁹⁵⁹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 25.09.1989 tarih ve E: 1987/1346, K: 1989/3286 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017). Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 10.02.2004 tarih ve E: 2002/2790, K: 2004/268 sayılı Kararı, Danıştay 7'nci Dairesi'nin 02.03.1993 tarih ve E: 1989/883, K: 1993/783 sayılı Kararı, Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 25.09.1989 tarih ve E: 1987/1346, K: 1989/3286 sayılı Kararı, Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 18.10.1995 tarih ve E: 1994/5220, K: 1995/2592 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁶⁰ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 10.02.2004 tarih ve E: 2002/2790, K: 2004/268 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁶¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 06.03.2002 tarih ve E: 2001/4618, K: 2002/380 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 424).

⁹⁶² Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 21.03.2000 tarih ve E: 1999/6044, K: 2000/1051 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁶³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 14.01.1983 tarih ve E: 1982/1420, K: 1983/133 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

6'ncı bentte de geçimini bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiriciliği ile sağlayan borçluların kendisi ve ailesinin geçimleri için gerekli olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli olan alet, edevat ve malzemeleri ile fide ve tohumluklarının, geçimini hayvan yetiştiriciliği ile sağlayan borçluların ise kendisi ve ailesinin geçimleri için gerekli olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıklarının haczedilemeyeceği belirtilmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde devlet malları, özel kanunlarında haczedilemeyeceği belirtilen mallar ile borçlunun şahsı, ailesi ve mesleği için zorunlu olan malların yanı sıra diğer bazı malların haczi de yasaklanmıştır. Bunlar; memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malul olanlar ile emekli aylıkları ile bunların dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına sağlanan uçuş ve dalış ikramiyeleri, bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi durumlarda bağlanan aylıklar, vücut ve sağlığı zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde tazminat olarak verilen veya verilmesi gereken paralar, askerlik malulleri ile şehit yetimlerine verilen harp malullüğü zammı ile, 1485 sayılı Kanun gereğince verilen tekel satma payları, Harcırah Kanunu'na göre yapılan ödemeler ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun uyarınca bağlanan aylıklardır. İdarenin diğer haczedilemeyecek mallarda olduğu gibi bu mallar üzerine haciz uygulaması da hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Örneğin idarenin vergi borçlarının tahsili amacıyla şirket ortağının manevi tazminat alacağına haciz uygulaması üzerine Danıştay, 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin 9'uncu bendinde vücut ve sağlığı zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde tazminat olarak verilen paraların haczedilemeyeceği gerekçesiyle haciz kararını hukuka aykırı bularak iptal etmiş bulunmaktadır⁹⁶⁴.

6183 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde ise borçlu ve ailesinin yaşamlarını idame ettirmelerine olanak tanınması amacıyla bazı gelirlerin kısmen haczedilebileceğine hükmedilmiştir⁹⁶⁵. Kısmen haczedilebilecek gelirler, borçlunun emeği neticesinde ortaya çıkan gelirleri ile zorunlu ihtiyaçlarını gidermeye yönelik olarak ortaya çıkan gelirleridir⁹⁶⁶. Buna göre; borçluya ait aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler, bunların üçte

⁹⁶⁴ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 04.06.2009 tarih ve E: 2007/3689, K: 2009/1999 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁶⁵ Candan, AATUHK, s. 427.

⁹⁶⁶ Gerçek, Takip, s. 223.

birinden çok dörtte birinden az olmamak üzere kısmen haczedilebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kısmen haczedilebilecek gelirlerin madde metninde sayılanlardan ibaret olduğudur⁹⁶⁷. Buna göre örneğin, serbest meslek kazancı olan noterlik geliri 6183 sayılı Kanun'un haczedilemeyecek malları düzenleyen 70'inci maddesinde de, kısmen haczedilebilecek gelirleri düzenleyen 71'inci maddesinde de yer almadığından, idarenin borçlunun noterlik faaliyetinden elde ettiği net gelirin tamamını haczetmesi hukuka aykırılık oluşturmayacaktır⁹⁶⁸. Benzer şekilde anonim şirket olarak Türkiye Süper Liginde mücadele eden borçlu kurumun her ne ad altında olursa olsun elde ettiği tüm gelirleri ticari kazanç sayılacağından, kuruma naklen yayın hakkına karşılık ödenen bedelin 6183 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde düzenlenen kısmen haczedilebilen gelirlerden olduğu kabul edilerek ancak üçte birinin haczedilebileceği iddiası geçerli olmayacak ve bu gelirin tamamına haciz uygulanması mümkün olacaktır⁹⁶⁹.

İdarenin tahsil yetkisini kullanımında kısmen haczedilebilecek gelirlerin üçte birinden fazlasını haczetmeme noktasında da dikkatli davranması gerekmektedir. Bu sebeple idarenin, Kanun'un 71'inci maddesinde sayılan gelirlerin haczinde belirlenen sınırlar içinde kalması ve takdir hakkını kullanırken bunların en az 3/4'ünü borçlunun kendisi ve ailesinin geçimi için ayırarak, kalan kısmını haczetmesi hak ve nesafet kurallarına uygun düşecekken, gelirin 1/2'sine el konulacak şekilde haciz işlemi uygulaması hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁹⁷⁰.

3.1.3.5. Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

6183 sayılı Kanun'da, haczin uygulanması bakımından menkul ve gayrimenkul mallar için, bu malların farklı özelliklerine bağlı olarak farklı kurallara yer verilmiş bulunmaktadır⁹⁷¹. Bu kapsamda, Kanun'un 77- 87'nci maddeleri menkul malların haciz ve satış usulüne ilişkin; 88-99'uncu maddelerinde gayrimenkul malların haciz ve satış usulü düzenlenmiş bulunmaktadır.

⁹⁶⁷ Taş, s. 45.

⁹⁶⁸ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 24.10.2000 tarih ve E: 1999/1405, K: 2000/2912 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁶⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 12.10.2004 tarih ve E: 2004/98, K: 2004/2477 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁷⁰ Bkz. Danıştay 11'inci Dairesi'nin 15.02.2005 tarih ve E: 2004/3837, K: 2005/612 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

⁹⁷¹ Karakoç, İcra, s. 191.

3.1.3.5.1. Menkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde gayrimenkul mallar; "Arazi, Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 762'ncü maddesine göre ise "nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçler" menkul malları oluşturmaktadır. 6183 sayılı Kanun'da menkul mal tanımı TMK'ya yaklaşmakla birlikte esas olarak gayrimenkul mallar ile gemiler dışında kalan her türlü değer menkul mal olarak kabul edilmiş bulunmaktadır⁹⁷².

3.1.3.5.1.1. Borçlunun Elindeki Menkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Menkul malların haciz işlemi yapılmadan önce borcun ödenmek istenmesi halinde haciz yapılmasına gerek kalmamaktadır. Bu sebeple haciz memuru tarafından borçlu ya da hazır bulunanlara borcun ödenmek istenip istenmediğinin sorulması ve borcun ödenmesinin talep edilmesi gerekmektedir. Haciz memurunun talep ve teklifine rağmen borçluya ya da ilgililerince borç ödenmezse haciz varakası gösterilerek haciz yapılacağı ilan edilmekte ve borçlunun elinde bulunan menkul mallar haciz tutanağına yazılmak suretiyle haczedilmektedir. Bu aşamada borçlunun borcun ödendiği ya da zamanaşımına uğradığına yönelik iddialarının bulunması halinde bu iddialar da haciz tutanağına yazılmakta, ancak bu iddialar haczin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir⁹⁷³.

6183 sayılı Kanun'un 77'nci maddesine göre her türlü menkul malların cins ve türleri, vasıfları, alametleri, sayı ve miktarları ile tahmin edilen değerleri haciz zaptında (tutanağında) tespit edilmek suretiyle haczolunmaktadır. Kanun'un 78'inci maddesinde ise haciz tutanağında ne tür bilgilerin yer alacağı ve haciz sırasında kimlerin hazır bulunacağına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre haciz memurunca düzenlenen haciz tutanağında; hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, günü ve saati, haczedilen malların neler olduğu, bunların tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü

⁹⁷² Karakoç, İcra, ss. 191-192.

⁹⁷³ Bayraklı, İcra, s. 168.

şahısların iddiaları ve diğer gerekli hususlar yer alacaktır. Bu şekilde düzenlenen haciz tutanağı hazır bulunanlarca imzalanarak haciz işi tamamlanacaktır.

Haciz sırasında hazır bulunması gereken kişiler; borçlu veya zilyedi⁹⁷⁴ veya bunları temsilen; vekilleri, işçi, müstahdem veya ailelerinden birisidir. Bunlar haciz yerinde bulunmaz veya o sırada bulundurulmaları sağlanamazsa haciz gıyapta yapılacaktır. Gıyapta yapılan hacizlerde zabıta memuru veya muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişinin hazır bulundurulması gerekmektedir. Gıyapta yapılan hacizlerde bulunan kişiler, haciz tutanağını tanık sıfatıyla imzalamaktadır. Her ne kadar kanunda açıkça belirtilmemiş olsa da, haciz sırasında bulunması gereken kişilerden hiç birisinin bulunamaması halinde haciz işleminin yapılamayacağı açıktır. Zira aksi halde idari işlem sakat hale gelecektir⁹⁷⁵.

Gıyapta yapılan hacizlerde, haciz zaptın bir örneğinin borçlu veya zilyedine derhal tebliğ olunması önem taşımaktadır. Bu anlamda vergi idaresinin gıyaben yapmış olduğu haczin tutanaklarını borçlu ya da zilyede tebliğ etmeden menkul malları haczetmesi haciz işlemini hukuka aykırı kılacağından, bu malların satış işlemlerinin de iptali gerekecektir⁹⁷⁶.

6183 sayılı Kanun'un 77'nci maddesine 2009 yılında eklenen fıkra ile resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle de yapılabilir. Motorlu taşıtların haczi bu duruma örnek teşkil etmektedir. Maddenin düzenlenişinden, bu yetkinin idareye tanınan ek bir yetki olduğu anlaşılmaktadır⁹⁷⁷. Zira yapılan bu düzenlemeden çok önce Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan tebliğ⁹⁷⁸ ile motorlu taşıtların haczinde sadece bunların trafik kayıtlarına haciz tebliği ile yetinilmeyerek taşıtın kendisinin haczedilmesi gerektiği belirtilmiş bulunmaktadır.

Uygulamada faaliyetini yürüttüğü aracın vergi idaresince haczedilmesi üzerine ticari faaliyetin devamına imkân kalmaması söz konusu olabilmektedir⁹⁷⁹. Bu sebeple tebliğin konuya ilişkin son kısmında işi sadece eşya ve insan nakli gibi taşımacılık olan borçlular tarafından istenmesi halinde, güvenilir bir şahsın kefaleti

⁹⁷⁴ Zilyet: Bir şeyin üzerinde fiili hakimiyeti bulunan kimse (TMK md. 973).

⁹⁷⁵ Taş, s. 63.

⁹⁷⁶ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 24.02.1993 tarih ve E: 1991/3415, K: 1993/887 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (10.06.2017).

⁹⁷⁷ G. Üstün, s. 102.

⁹⁷⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 351.

⁹⁷⁹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 19.09.2005 tarih ve E: 2004/2428, K: 2005/1543 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (10.06.2017).

ile kısa bir sürede kamu alacağının ödenmesi amacıyla aracın borçluya bırakılabilmesine de imkân tanınmıştır.

78'inci maddede ayrıca güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamayacağına hükmolunmuştur. Ancak, tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Maddede tatil günlerinden kastedilen, 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun hükümlerine göre tatil olarak kabul edilen cumartesi ve pazar günleri, ulusal ve dini bayram günleri ve yılbaşı tatilidir. Bu nedenle bazı zamanlarda Bakanlar Kurulu tarafından bayram öncesi dönemlerde devlet memurlarına verilen idari izin günleri tatil günü sayılmamaktadır⁹⁸⁰.

Kanun koyucunun “borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller” ifadesiyle neyi ifade etmek istediği tam anlaşılamamaktadır. Diğer bir ifadeyle mal kaçırmanın ölçütünün ne olduğu ve kimin tarafından anlaşılabileceği gibi hususlar belirsizlik taşımaktadır. Bu noktada ihtiyati haciz ile ilgili hükümden yola çıkılarak borçlunun mal kaçırma olasılığının bulunduğu haller olarak ele alınsa da bu düzenlemenin de yeteri kadar net olmadığı, teorik olarak borçlunun mal kaçırma olasılığının her zaman bulunduğu, bu sebeple bu hükümlerin objektif ölçütlere göre düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir⁹⁸¹.

Kanun'un 80'inci maddesi ile haciz memuruna gerektiğinde zor kullanma yetkisi tanınmıştır. Buna göre haciz esnasında memurun istemesi halinde borçlunun veya zilyedin kilitli ve kapalı yerleri açması ve her türlü eşyayı göstermesi zorunludur. Haciz memurunun kendisine verilmiş olan yetkiye dayanarak gerektiğinde bu yerleri zorla açtırma, kilit ve her türlü düzeneği kırdırabilme gibi haczolunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurabilecektir. Hatta bu yetki kapsamında borçlunun üzerinde haczedilebilir kıymetli mallar bulundurması ve kendisinin bunları rızasıyla teslim etmemesi ya da üzerinde saklaması halinde şahsına karşı dahi zor kullanılabilmektedir.

Haciz sırasında borçlunun şahsına zor kullanılması için mahkeme kararına da ihtiyaç bulunmamaktadır. Ancak her ne kadar kanunda belirtilmemiş olsa da, kullanılacak zorun insan hakları ihlali noktasına ulaşmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira Anayasa'nın 90'ıncı maddesi gereği AİHS'in 6183 sayılı Kanun

⁹⁸⁰ Candan, (AATUHK), s. 455.

⁹⁸¹ Taş, ss. 63-64.

hükümlerine önceliği bulunduğundan, bu tür bir zor kullanım sözleşme hükümlerinin ihlali sonucu yaratacaktır⁹⁸².

3.1.3.5.1.2. Üçüncü Şahıslardaki Menkul Mallar, Alacak ve Hakların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesinde, kamu borçlusuna ait olup, üçüncü şahıslar elinde bulunan menkul mallar, alacak ve hakların hangi usullere göre haczedileceği düzenlenmiş bulunmaktadır. Madde ile menkul malların haczine yönelik özel bir düzenleme getirilmiş olup, bu hüküm yalnızca maddede sayılmış olan menkul mallar için geçerli olmaktadır⁹⁸³. Buna göre kamu borçlusuna ait olup, üçüncü şahıslarda bulunan alacaklar, menkul mallar, kamu borçlusunun belirli bir süre hizmeti karşılığı hak ettiği maaş ve ücretler ve kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkullerini üçüncü şahısların kullanımına vermesi karşılığında hak ettiği kiralar bu madde kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca, maddenin sonunda bu mallar sayıldıktan sonra "vesaire" denilmek suretiyle haciz uygulanabilecek borçluya ait menkul mal, alacak ve hakların bu sayılanlarla sınırlı olmadığı belirtilmiştir⁹⁸⁴. Bu bakımdan idarenin madde kapsamına girmeyen menkul mallar, alacak ve haklar için üçüncü kişilere başvurusu hukuka aykırılık yaratmaktadır. Danıştay bir kararında, yapı kooperatifinin ödenmeyen vergi borcunun tahsilini bankaya gelen mesken kredilerinden sağlamak için idarenin bankaya haciz bildirisi göndermesi üzerine, yapı kooperatifine konut yapımı amacıyla verilen kredilerin konut ihtiyacını karşılamak amacıyla inşaat yapanlara verilen devlet desteği niteliğinde olup, bankalar aracılığıyla kişilere ya da yapı kooperatiflerine kullandırıldığını, bu sebeple aracı durumda olan bankaya gelen paranın yapı kooperatifinin üçüncü şahıslardaki alacağı olarak düşünölemeyeceğini belirtmiş bulunmaktadır⁹⁸⁵.

Maddede haczedilebilir alacaklara ilişkin önemle belirtilmesi gereken husus, haciz bildirisinin hamiline senetler, ciro edilebilir senede bağlı haklar ve üçüncü şahısların ellerinde bulunan haciz tutanağına geçirilmiş haczedilebilir taşınır mallar için uygulanmayacağıdır. Hamiline yazılı olan veya ciro edilebilir senede dayanan alacağın haczedilebilmesi için senedin elde edilmiş olması zorunludur⁹⁸⁶. Zira senet

⁹⁸² Candan, AATUHK, s. 457.

⁹⁸³ Taş, s. 65.

⁹⁸⁴ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Candan, AATUHK, ss. 459-464.

⁹⁸⁵ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 06.03.1990 tarih ve E: 1989/4445, K: 1990/784 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

⁹⁸⁶ Bayraklı, İcra, s. 170.

ibraz edilmeden üçüncü şahsın yaptığı ödeme yetkili hamiline karşı hükümsüz olacağından, bu tarz bir tebligata karşı borçlunun ödeme yapmaması haklı bulunmaktadır⁹⁸⁷. Nitekim Danıştay da; vergi idaresinin hamiline yazılı olan senetleri, ancak senedi fiilen ele geçirmek suretiyle haczedebileceğini, senet ele geçirilmeden üçüncü şahıslara yapılan bildirimle haciz uygulanmasının hukuka aykırı olduğunu belirtmiş bulunmaktadır⁹⁸⁸.

Üçüncü şahısların elinde bulunan alacak ve hakların haczi, doğrudan bunlara haciz bildirisinin tebliği ile yapılmaktadır. Haciz bildirisinin üçüncü şahıslara tebliğinin ardından durum borçluya da duyurulmaktadır⁹⁸⁹. Tahsil dairesi tarafından üçüncü şahıslara tebliğ edilecek haciz bildirisi ile bundan böyle borçlarını ancak tahsil dairesine ödeyebilecekleri ve kamu borçlusuna yapılacak ödemelerin geçerli olmayacağı veya ellerinde bulundurdıkları menkul malları ancak tahsil dairesine teslim edebilecekleri ve malın kamu borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi halde kamu borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde kalacağı üçüncü kişilere bildirilmektedir.

Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahsın itiraz etmek ya da hareketsiz kalmak üzere iki tür davranma hakkı bulunmaktadır⁹⁹⁰. Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs tebliğden itibaren 15 gün içinde takibi yapan vergi idaresine; takip edilen şahsa herhangi bir borcu olmadığı, hacze konu olan ve kamu borçlusuna ait olan malın elinde bulunmadığı, borcun haczin tebliğinden önce ödendiği, haciz konusu malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya haczin tebliği tarihinden önce borcunu kamu borçlusuna ya da gösterdiği diğer bir kimseye ödendiği gerekçeleriyle itiraz edebilecektir⁹⁹¹.

Üçüncü kişinin süresinde yapmış olduğu itiraz dışında başkaca bir şey yapmasına, örneğin haciz bildirisinin iptali için idari dava açmasına gerek bulunmamaktadır. Bu itiraz neticesinde alacaklı vergi idaresi haciz işlemlerine devam edemeyecektir. Alacaklı vergi idaresinin itirazın haksız olduğunu düşünmesi durumunda yapması gereken şey genel mahkemelerde menfi tespit davası açarak itirazın aksini kanıtlamaktır. Bu yola başvurmadan vergi idaresinin zor alım işlemlerine devam etmesi, hukuka aykırılık yaratmaktadır⁹⁹². Bu konu hakkında

⁹⁸⁷ Taş, s. 65.

⁹⁸⁸ Bkz. Danıştay 3üncü Dairesi'nin 23.06.1993 tarih ve E: 1993/161, K: 1993/1893 sayılı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.06.2004 tarih ve E: 2004/79, K: 2004/61 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 461).

⁹⁸⁹ Gerçek, Takip, s. 231.

⁹⁹⁰ Candan, AATUHK, s. 466.

⁹⁹¹ Taş, s. 66.

⁹⁹² Candan, AATUHK, ss. 468-469.

Danıştay'ın çeşitli dairelerince verilmiş bulunan kararlarda; kendilerine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahısların, kamu alacağı dolayısıyla 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilebilmeleri için, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde borcun kendilerinde olmadığını bildirmemiş olmaları gerektiği⁹⁹³, bu süre içerisinde idareye başvurarak 79'uncu maddenin kendilerine yüklediği görevi yerine getiren üçüncü şahıslar hakkında, borç zimmetlerinde sayılarak zor alım işlemlerine girişilemeyeceği belirtilmektedir⁹⁹⁴.

Bu itiraz sebeplerinin yanı sıra, üçüncü şahsın kendisinde kamu borçlusunun alacağının mevcut olduğunu, ancak bu miktarın kamu borçlusunun vergi idaresine olan borcundan daha az miktarda olduğunu bildirmesi durumunda vergi idaresi üçüncü şahıstan yalnızca alacağının üçüncü şahısta bulunan miktarına tekabül eden kısmını isteyebilecektir⁹⁹⁵. Diğer bir ifadeyle haciz uygulanıp ödeme emri ile istenilebilecek tutar, üçüncü şahıstan alacağı olan kamu borçlusunun tüm vergi borcu kadar değil, tespit edilen hak ve alacak tutarı kadar olacaktır. Bu sebeple vergi idaresinin üçüncü şahıstan borçluya satış yaptığı malların toplam tutarı yerine tüm vergi alacağını istemesi⁹⁹⁶ ya da haciz bildirisi tebliğ etmiş olduğu bankadan kamu borçlusunun bankada bulunan mevduat tutarıyla sınırlı kalmaksızın alacağının tamamını istemesi⁹⁹⁷ gibi uygulamaları hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Danıştay'a yapılan bir başvuruda, haciz bildirisini aldığı tarihin yedinci gününde postaya vermiş olduğu dilekçesi ile itirazda bulunan üçüncü şahsın itirazının vergi idaresince, itirazın postaya verilmiş tarihinin geçerli kabul edilebilmesi için taahhütlü olarak postaya verilmesi gerektiği, adi posta ile yapılan itirazların süresinde yapılmış kabul edilemeyeceği gerekçesiyle reddedildiği görülmektedir. Söz konusu olayda Danıştay, yapılan itirazı geçerli kabul ederek üçüncü şahıs adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermiştir⁹⁹⁸. Bu bakımdan idarenin yapılan itirazın son gününde postaya verilen dilekçeleri geçerli kabul etmesi önem

⁹⁹³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 19.02.2004 tarih ve E: 2003/1745, K: 2004/290 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 468).

⁹⁹⁴ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesinin, 05.11.1998 tarih ve E: 1997/4140, K: 1998/3877; 19.09.2011 tarih ve E: 2009/3350, K: 2011/4930 sayılı Kararları (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017)); Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 27.05.1995 tarih ve E: 1996/576, K: 1996/2159 ve 08.03.2005 tarih ve E: 2004/1578, K: 2005/304 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 468); Danıştay 7'nci Dairesi'nin, 18.09.2002 tarih ve E: 2000/3879, K: 2002/2829; 07.04.2010 tarih ve E: 2007/4692, K: 2010/1643 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017)) ve 07.04.2010 tarih ve E: 2007/6097, K: 2010/1673 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 469).

⁹⁹⁵ Candan, AATUHK, s. 467.

⁹⁹⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.06.2013 tarih ve E: 2010/8630, K: 2013/4481 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

⁹⁹⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 03.05.1995 tarih ve E: 1994/3456, K: 1995/1981 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

⁹⁹⁸ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 13.10.2005 tarih ve E: 2005/7, K: 2005/2891 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

taşımaktadır. Konuya ilişkin bir başka olayda ise idarenin, vergi borcu nedeniyle hakkında haciz kararı alınan şirketin kiracısı olan şirketten kira ödemelerini kendisine yapmasını istediği anlaşılmaktadır. Olayda üçüncü şahıs konumunda olan kiracı, kendisine yapılan bildirim üzerine 7 gün içerisinde idareye başvurarak borçlu şirketin kira alacaklarının bildirimden önce yapılan bir sözleşme ile temlik edildiğini bildirmesine rağmen itiraz, vergi idaresince yapılan sözleşmenin noter onaylı olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Vergi idaresinin hukuka aykırı işlemi gerek vergi mahkemesi gerek Danıştay’ca Borçlar Kanunu’nun alacağın temlikine ilişkin hükümlerinde sözleşmenin yazılı olarak yapılmasının gerekli ve yeterli görüldüğü, ayrıca noter onayına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği gerekçesiyle iptal edilmiştir⁹⁹⁹. Bu sebeple idarenin alacağın zorla tahsili aşamasında kanuni sınırlar içinde kalması, kanuna uygun olarak yapılan sözleşmelerin güven duygusu oluşturmadiğı gibi gerekçelerle yok sayılması hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahsın hareketsiz kalması ve 7 gün içinde alacaklı vergi idaresine itiraz etmemesi durumunda mal elinde ve borç zimmetinde sayılmakta ve hakkında zor alım işlemlerine başlanmaktadır. Haciz bildirisine süresinde itiraz etmeyerek kamu borçlusu haline gelen üçüncü şahısların sorumluluğu, haciz bildirisi ile bildirilen miktarla sınırlı olduğundan, haklarında yapılacak takipte ayrıca gecikme zammı talep edilemeyecektir¹⁰⁰⁰. Herhangi bir nedenle itiraz süresini geçiren üçüncü şahsın, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açtırarak, haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla kamu borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmesi gerekmektedir. Bu davanın açılması durumunda mahkeme teminat karşılığında zor alım işlemlerinin durdurulmasına karar verebilmektedir¹⁰⁰¹.

İdarenin 6183 sayılı Kanun’un 79’uncu maddesi kapsamında üçüncü şahıslara başvurabilmesi için esas borçlu hakkında haciz kararı alınmış ve haciz varakası düzenlenmiş olmalıdır. Vergi idaresinin esas borçlu hakkında haciz varakası düzenlemeden doğrudan üçüncü şahıslara başvurması hukuka aykırılık yaratmaktadır. Bu konuda Danıştay, her ne kadar kamu alacağının tahsili için üçüncü şahıslardan olan alacaklara bildirim suretiyle haciz konulması olanaklı olsa da, bu işlemin bir haciz varakasına dayalı bulunması gerektiğinden, haciz

⁹⁹⁹ Bkz. Danıştay 4’üncü Dairesi’nin, 12.10.2006 tarih ve E: 2006/774, K: 2006/1888 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁰⁰⁰ Bayraklı, İcra, s. 171.

¹⁰⁰¹ Candan, AATUHK, ss. 471-472.

varakasına dayanmayan vergi idaresinin işleminin hukuka aykırı olacağını belirtmektedir¹⁰⁰². Yine üçüncü şahıslar nezdinde bu kapsamda yapılacak haciz bildirimlerinin hukuka uygun olması için yetkili tahsil dairesince yapılması gerekmektedir. Buna göre haciz bildiriminin 6183 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin 2'nci fıkrası uygulanarak niyabeten yaptırılması mümkün olamamaktadır¹⁰⁰³.

79'uncu maddenin uygulanabilmesi için, üçüncü şahıslarda bulunan mal, alacak ve hakların vergi idaresince kesin miktarlarının tespitinin gerekli olup olmadığı tartışmalıdır¹⁰⁰⁴. 2000 yılında vermiş olduğu bir kararında Danıştay¹⁰⁰⁵ alacaklı vergi idaresinin üçüncü kişiye haciz bildiriminde bulunmadan önce, üçüncü şahısta bulunan borçluya ait mal, alacak ve hakkın kesin miktarını tespit etmek zorunda olmadığını; bunun, 79'uncu maddenin düzenlemesiyle getirilen ve amacı kamu alacağının etkili biçimde izlenmesi olan yöntemin, haciz bildiriminin muhatabı olan kişi ve kuruma, 7 gün içerisinde gerçek durumu tahsil dairesine bildirerek, takipten kurtulma olanağı sağlayan özelliğinden kaynaklandığını belirtmiş bulunmaktadır. Ancak Danıştay, son yıllarda vermiş olduğu kararlarında 79'uncu maddenin uygulanması suretiyle borçlunun üçüncü şahıslardaki alacaklarının haczedilebilmesi için; kamu borçlusunun üçüncü şahıs nezdinde bir alacağının mevcut olduğunu bildirmesi ya da bunun vergi idaresince tespit edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu sebeple idarenin, borçlunun üçüncü şahıstan alacağı olduğunu beyan etmediği ve idarece de üçüncü şahsın kamu borçlusuna borcu olduğuna ve borcun miktarına ilişkin somut bir tespit yapılmadığı durumlarda üçüncü şahıs nezdinde zor alım işlemlerine başlaması hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁰⁰⁶.

79'uncu maddenin uygulanabilmesi için, üçüncü şahıslarda bulunan mal, alacak ve hakların vergi idaresince kesin miktarlarının tespitinin gerekli olup olmadığı tartışmasının en yoğun yaşandığı alanlardan biri de borçluların bankalar nezdindeki hak ve alacaklarının haczidir.

¹⁰⁰² Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 20.11.2002 tarih ve E: 2000/5871, K: 2002/3652 sayılı Kararı (Veysi Seviğ ve Bumin Doğrusöz, "Yurtdışında Yaşayan Mükelleflerin Kira Geliri Beyanı Zorunlu Mu? **Referans Gazetesi**, 27.08.2008, <http://turmob.org.tr/turmweb/Kurumsal/Turmweb/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=2pTZ+tJvJvkdgr0CXGTz4A9J0Q89nGL/h1XnjTU4495LHeZDURHFSw==>, (09.05.2017).

¹⁰⁰³ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 14.10.2002 tarih ve E: 2000/9109, K: 2002/3255 sayılı Kararı (Candan, AATUHK, s. 465).

¹⁰⁰⁴ Candan, AATUHK, ss. 459-460.

¹⁰⁰⁵ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 22.02.2000 tarih ve E: 1998/2113, K: 2000/561 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

¹⁰⁰⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.06.2013 tarih ve E: 2010/8630, K: 2013/448 ve Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 20.06.2007 tarih ve E: 2005/5079, K: 2007/2349 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

Öteden beri vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının zorla tahsilini sağlamak amacıyla vergi idaresince alınan haciz kararları üzerine, 79'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına dayanılarak borçlunun bankalar nezdindeki hak ve alacaklarının haczi yoluna gidilmektedir. 28.10.1997 tarihli 401 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile daha önce yayımlanan 290 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile mükelleflerin bankalar nezdindeki hak ve alacaklarına yönelik haciz ve ihtiyati haciz bildirilerinin, bankaların genel müdürlüklerine tebliğ edilmesi mümkün bulunmakla birlikte; bankaların o tarihteki yapılarının istenilen sürede gerekli araştırma yapmaya elverişli olmaması sebebiyle zorunlu ve acele haller dışında bu uygulamaya gidilmemesi, bildirilerin banka şubelerine gönderilmesinin uygun görüldüğü, ancak o gün itibarıyla bankaların teknolojik yapılarındaki gelişmeler dikkate alınarak; Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği limitin üzerinde borçlu bulunanlar için ve belirlenen limitin altında borcu olup bankalar nezdinde Türkiye genelinde hak ve alacak araştırması yapılmasında zorunluluk görülenler için Bakanlığın izni alınarak düzenlenen haciz ve ihtiyati haciz bildirilerinin mevduat kabul eden bankaların genel müdürlüklerine alacaklı tahsil dairelerince doğrudan tebliğ edilmesi imkânı tanınmıştır¹⁰⁰⁷.

401 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin yarattığı sıkıntılar neticesinde bir bankanın genel müdürlüğünce, tebliğin bankalar nezdinde Türkiye genelinde hak ve alacak araştırmasında zorunluluk görülenler için düzenlenen haciz ve ihtiyati haciz bildirilerinin alacaklı vergi idaresince mevduat kabul eden bankaların genel müdürlüklerine tebliğine imkân sağlayan kısmı ile bu tebliğe dayalı olarak düzenlenen haciz bildirilerinin iptali istemiyle Danıştay'a dava açılmıştır. Danıştay 18.11.1998 tarihli kararında 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin ancak tahsil dairesince tespit edilen hak ve alacaklar için haciz imkânı tanıdığı, 401 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde ise tespit şartı aranmaksızın, hak ve alacağın mevcut olup olmadığı dahi bilinmeden haciz uygulamasına imkân verildiği, bu durumun kanunun emredici hükmüyle belirlenen şartlar göz ardı edilerek idareye kanun hükmünü aşan nitelikte yetki tanıyan dava konusu genel tebliğ ile yapılan düzenleme ve bu tebliğe dayanılarak düzenlenen haciz bildirileri hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiştir¹⁰⁰⁸. Bu kararın ardından verilen kararlarda da¹⁰⁰⁹ tebliğin dava konusu edilen kısmı Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve E:

¹⁰⁰⁷ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "401 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği", 28.10.1997, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (401), (18.05.2017).

¹⁰⁰⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve E: 1997/5834, K: 1998/4320 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (18.05.2017).

¹⁰⁰⁹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve E: 1997/6158, K: 1990/4331 ve 18.11.1998 tarih ve E: 1997/6088, K: 1998/4329 sayılı Kararları, <http://www.emsalyargi.com/>, (18.05.2017).

1997/5834, K: 1998/4320 sayılı Kararı ile iptal edildiğinden ayrıca karar verilmesine yer olmadığı belirtilerek, bu tebliğle dayanılarak düzenlenen haciz bildirilerinin iptaline karar verilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu iptal kararı neticesinde haciz bildirilerini doğrudan banka genel müdürlüklerine tebliğ etme imkânı ortadan kaldırılarak, yalnızca borçlunun hak ve alacaklarının bulunduğu veya bulunabileceği banka şubelerine tebliğ etme zorunluluğu söz konusu olmuştur¹⁰¹⁰. Ancak Danıştay, vergi idaresinin kamu borçlusunun banka nezdinde herhangi bir mal, alacak ve hakları bulunup bulunmadığını tespit etmeksizin doğrudan banka genel müdürlüklerine haciz bildirisi göndermesini hukuka aykırı bulduğu gibi, aynı şekilde herhangi bir tespit yapılmaksızın, belirsiz binlerce mükellefin hesap durumları araştırılmak suretiyle borçlarına yetecek miktarda hak ve alacaklarına el konulması amacıyla banka şubelerine gönderilen haciz bildirilerinin de hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir¹⁰¹¹.

Danıştay'ın bu yönde kararlarına karşın, 5479 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesine ikinci fıkra eklemek suretiyle yapılan düzenleme ile Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine haciz bildirisi tebliğ etme imkânı yeniden getirilmiş, bu anlamda tebliğle düzenlenip Danıştay tarafından iptal edilen hüküm, kanun maddesi olarak yürürlüğe konulmuştur¹⁰¹². Düzenlemenin ardından çıkarılan 440 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile de söz konusu limitler belirlenmiştir.

5479 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesine eklenen ikinci fıkra aynı zamanda Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP)'un 3'üncü aşaması olan VEDOP-3 projesinin de bir ayağını oluşturan e-haciz uygulamasının hukuki dayanağını oluşturmuştur¹⁰¹³. Yapılan düzenleme ile amaçlanan, 6183 sayılı Kanun uyarınca borçluların üçüncü şahıslardaki mal, hak ve alacaklarının haczedilmesi için banka şubelerine tek tek haciz bildirisi gönderilmesinin getirdiği zorluk ve zaman kaybı göz önünde bulundurularak, günümüz teknolojisinin getirdiği imkânlardan faydalanmak suretiyle belirlenecek limitin üzerinde borçlu olanların mal varlıklarına daha kolay ulaşabilmek olmuştur¹⁰¹⁴.

¹⁰¹⁰ Mustafa Ak, "Haciz Bildirisinin Tebliği Suretiyle Haciz Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 227, Ağustos 2007, s. 107.

¹⁰¹¹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 24.02.2004 tarih ve E: 2003/1382, K: 2004/425 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (18.05.2017).

¹⁰¹² Ak, s. 107.

¹⁰¹³ Engin Hepaksaz ve Betül Hayrulloğlu, "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No: 2, 2011, ss. 115-116.

¹⁰¹⁴ Burak İnam, "5479 Sayılı Kanun'la 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yapılan Değişiklikler", **Vergide Gündem**, Haziran 2006, http://vergidegundemcss.com/documents/10156/14657/VeGu_Haz2006.pdf, (18.05.2017), s. 7.

2009 yılından itibaren uygulanmaya başlanan e-haciz ile kamu alacaklarının süratle tahsilinin sağlanması, takip masrafları ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması ve haciz uygulamalarının elektronik ortamda yapılmasını gerçekleştirebilmesi amaçlanmaktadır¹⁰¹⁵. Ancak özellikle uygulamanın ilk yıllarında vergi idaresinin ve bankaların bir takım yanlış uygulamaları neticesinde mükelleflerin zor durumda kaldıkları görülmüştür.

Elektronik haciz uygulamasına ilişkin vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıklardan ilki yukarıda da belirtildiği gibi vergi idaresinin kamu borçlusunun banka nezdinde herhangi bir mal, alacak ve hakları bulunup bulunmadığını tespit etmeksizin bankalara haciz bildirisi tebliğ etmesidir. Geçmişte vergi idarelerinin, mükelleflerin bankalarda herhangi bir mal, alacak ve hakları olup olmadığını ve bunların miktarını bilmeden salt mükellefin vergi idaresine olan borç miktarı kadar tutar için bankalara haciz bildirisi tebliğ etmeleri söz konusu olmuştur¹⁰¹⁶. Hatta bu konuda idarenin tutumunu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007 yılında vermiş olduğu özelden de anlamak mümkündür. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Türkiye Bankalar Birliği'ne verilen özeldede, AATUHK 79'uncu maddesinde haciz bildirisi gönderilmeden önce tespit yapılmasına ilişkin bir hükme yer verilmediği belirtilerek ve Danıştay 7'nci Dairesi'nin¹⁰¹⁷ yukarıda açıklanan idarece bir tespit yapılmasının zorunlu olmadığına yönelik 22.02.2000 tarihli ve Esas 1998/2113, Karar 2000/561 sayılı kararı da gerekçe gösterilerek, elektronik haciz öncesi bir tespit zorunlu olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir¹⁰¹⁸. Her ne kadar vergi idaresinin görüş ve uygulamaları bu yönde gelişse de, Danıştay'ın 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesine eklenen ikinci fıkra neticesinde de vergi idaresinin borçlularının bankalar nezdinde menkul mal, hak ve alacaklarının bulunup bulunmadığına ilişkin tespit yapmaları gerektiğine yönelik görüşü değişmemiştir. Bu noktada Danıştay; vergi idaresinin, her bir borçluya ait kamu alacağının türü ve miktarı belirtilmeden ve önceden malvarlığı araştırması yapılmak suretiyle borçluların bankalarda herhangi bir hak ve alacaklarının olup olmadığı tespit edilmeden, sayfalarca uzunlukta olan mükellef listesi eklenmek suretiyle bankalara haciz bildirisi gönderildiğini, oysa 6183

¹⁰¹⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "2010 Yılı Performans Programı", Kasım 2009, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>, (2010), (17.05.2017), s. 105.

¹⁰¹⁶ Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, "Vergi Borcu Dolayısıyla Başka Üçüncü Şahıslardaki Alacakların Haczi", **MuhasebeTR**, 23.02.2010, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/>, (18.05.2017).

¹⁰¹⁷ Bkz. Danıştay 7'nci Dairesi'nin 22.02.2000 tarih ve E: 1998/2113, K: 2000/561 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

¹⁰¹⁸ Ayşe Yiğit Şakar, "Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2011, s. 83.

sayılı Kanun'un 62 ve 79'uncu maddeleri uyarınca idarenin, kamu borçlusunun bankalar nezdinde hak ve alacaklarının olup olmadığını tespit etmesi, daha sonra ise her bir borçlu için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz bildirisi göndermesi gerektiğini vurgulamaktadır¹⁰¹⁹.

Uygulamaya ilişkin vergi idaresince gerçekleştirilen bir diğer hukuka aykırılık; mükelleflere ödeme emri tebliğ edilmeden e-haciz uygulanmasıdır. Böyle bir durumda kredi çekmek, çek veya senet ödemek veya nakit ihtiyacını gidermek için bankaya giden mükelleflerin e-haciz sürpriziyle karşı karşıya kalabilmesi ve ticari hayatlarının zarar görmesi söz konusu olabilmektedir¹⁰²⁰. Bu bakımdan vergi idaresinin e-haciz yoluna başvurmadan önce kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ etmesi önem taşımaktadır. Vergi idaresinin e-haciz yoluna başvurmadan ödeme emri tebliğ etmesi gerekli olduğu gibi, kamu alacağının durumunda bir değişiklik olması durumunda da yeni duruma göre yeniden ödeme emri tebliğ etmesi gerektiği açıktır. Örneğin, çıkarılan af kanunlarından yararlanan mükelleflerin daha sonra ödemelerini aksatmaları durumunda, haklarında af kanunlarından önce kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine dayanarak e-haciz uygulanması hukuka aykırılık oluşturacaktır. Böyle bir durumda kamu alacağı ödeme planı çıkartılmak suretiyle yeni bir hukuksal konum kazandığından, idarenin borçlunun ödediği taksitleri de dikkate alarak mevcut alacağın tutarını belirlemesi ve yeni ödeme emirleri düzenleyip tebliğ etmesi, buna rağmen vadesinde ödeme olmaması halinde yapılan malvarlığı araştırması sonucu davacının bulunan malvarlığına e-haciz uygulaması gerekmektedir¹⁰²¹.

Elektronik haciz uygulamasının ilk yıllarında bankaların sorumluluk altına girmek istememeleri nedeniyle de bir takım sorunlar ve hukuka aykırılıklar yaşanması söz konusu olmuştur. Bankaların mükelleflerin bankada bulunan paralarının tamamına haciz uygulayarak haciz bildirisinde yazan tutarı dikkate almaksızın kamu alacağını aşan tutardaki meblağı bile mükelleflere vermek istememeleri¹⁰²² ve mükelleflerin gelecekte hesaba yatacak paraları için de haciz işlemi uyguladıkları bilinmektedir. Oysa bankanın, haciz bildirisinin tebliğ edildiği

¹⁰¹⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 05.06.2008 tarih ve E: 2007/696, K: 2008/1865 sayılı ve Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 25.05.2009 tarih ve E: 2008/2205, K: 2009/2659 ve 27.09.2007 tarih ve E: 2007/2374, K: 2007/2952 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.05.2017).

¹⁰²⁰ Mahmut Suçiçek, "E-Haciz Mükellefleri Kayıtdışı İtebilir", **MuhasebeNet**, 28.06.2010, https://www.muhasabenet.net/makale_mahmut%20sucicek_e%20haciz%20mukellefleri%20kayitdisina%20itebilir.html, (22.05.2017).

¹⁰²¹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 17.12.2013 tarih ve E: 2011/1156, K: 2013/4785 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.05.2017). Benzer kararlar için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 14.03.2005 tarih ve E: 2006/1295, K: 2006/85 ve 14.07.2005 tarih ve E: 2005/567, K: 2005/1455 sayılı Kararları, <http://www.emsalyargi.com/>, (22.05.2017).

¹⁰²² Suçiçek.

tarihte mükellefin banka hesabında para mevcut olması halinde haciz işlemi uygulaması gerekmektedir¹⁰²³. Bu konuyla ilgili olarak yayımlanan Seri A, 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde idare de uyarılarak bankalara yapılacak haciz ve ihtiyati haciz bildirilerinin sadece tebliğ tarihi itibarıyla kamu borçlularının mevcut olan varlıklarını konu alması ve bu kişilerin ileride doğabilecek alacakları için haciz ve ihtiyati haciz tebliğinde bulunulmaması gerektiği belirtilmiştir¹⁰²⁴.

3.1.3.5.1.3. Haczedilen Menkul Malların Korunmasında Hukuka Aykırılıklar

Haczedilen menkul malların satış anına ya da satıştan önce kamu alacağının tahsili durumunda ise borçluya geri verilmesine kadar koruma altına alınması gerek vergi idaresi gerekse borçlunun yararına olacaktır¹⁰²⁵. Bu bakımdan 6183 sayılı Kanun'un 82'nci maddesinde haczedilen menkul malların korunma usulleri düzenlenmiştir.

Maddeye göre kamu alacağının tahsili için haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi kaybolması ve değiştirilmesi mümkün olan menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince koruma altına alınacaktır¹⁰²⁶. Maddede yer verilen "kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak" ifadesi borçluyla ilgili olmayıp, vergi idarelerine sorumluluk yüklemektedir¹⁰²⁷. Vergi idaresince bu konuda tedbir alınmaması veya alınan tedbirin yeterli olmaması, kanunda vergi idaresine yüklenen koruma görevinin işlemediği ya da eksik işlediği anlamına gelerek hizmet kusurunun doğmasına yol açacaktır. Böyle bir durumda haczolunan menkul malın korunamamasında sorumluluk vergi idaresine ait olacaktır¹⁰²⁸.

Maddede sayılan menkul mallar dışındaki diğer menkul malların korunmasında ise, bunların vergi idaresince taşınması ve saklanmasında yaşanabilecek güçlükler göz önünde bulundurulmaktadır. Vergi idaresince taşınması ve korunmasında güçlük olmayan ve fayda sağlanan mallar bir tutanakla depo sorumlusuna teslim edilmektedir. Vergi idaresince taşınması ve korunmasında

¹⁰²³ Ertunç Aksümer, "Elektronik Haciz ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", **MÜHAK**, 13.04.2017, <http://www.vmhk.org.tr/elektronik-haciz-ve-uygulamada-karsilasilan-sorunlar/>, (22.05.2017), s. 7.

¹⁰²⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği", 30.06.2007, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Seri A1), (22.05.2017).

¹⁰²⁵ Candan, AATUHK, s. 477.

¹⁰²⁶ Gerçek, Takip, s. 232.

¹⁰²⁷ Taş, s. 69.

¹⁰²⁸ Candan, AATUHK, s. 477.

güçlük olan mallar ise yediemin sıfatıyla güvenilir bir şahsa ya da güvenilir şahsın kefaleti ile borçlunun veya zilyedin kendisine bırakılmaktadır¹⁰²⁹. Kanunun 83'üncü maddesi gereği de borçlular, zilyetler ve güvenilir şahıslar bu şekilde kendilerine bırakılan malları, alacaklı vergi idaresince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamanki durumları ile geri vermek zorundadırlar. Aksi halde bu kişiler, cezai sorumlulukları gereği TCK'nın 289'uncu maddesine göre cezalandırılmalarının yanı sıra ¹⁰³⁰, hukuki sorumlulukları gereği de geri veremedikleri malların değerleri tutarınca borçlu sayılarak, ödeme emri gönderilmek suretiyle zor alım işlemlerine muhatap olacaklardır¹⁰³¹.

Menkul malların korunması amacıyla yediemine bırakılması sürecinde idarenin bir takım hukuka aykırı uygulamaları ortaya çıkmaktadır. Her şeyden önce idarenin yediemini sorumlu tutabilmesi için haciz tutanaklarının hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu konuda Danıştay, her ne kadar güvenilir şahıslar nezdinde düzenlenecek tutanakların ne şekilde düzenleneceğine ilişkin 6183 sayılı Kanun'da bir hüküm bulunmasa da, bu tutanağın yediemin nezdinde hukuken geçerli sonuç doğurması için nezdinde yoklama yapılan ya da temsilcisi tarafından imzalanması gerektiğini belirtmektedir. Bu sebeple Danıştay, idarenin yediemine teslim etmiş olduğu malları aynen geri teslim almadığına kanıt göstermiş olduğu haciz tutanağını, yediemin nezdinde düzenlenmemesi ve onun imzasını taşıması, ayrıca bu tutanağın düzenlenmesi sırasında yedieminin orada bulunmadığına yönelik bir ibare içermemesi ve tutanağı imzalayan kişinin yediemini ne şekilde temsil ettiğinin de belirtilmemesi gerekçeleriyle hukuka aykırı bularak, hukuken geçerli olmayan bir tutanağa dayanılarak yediemin nezdinde zor alım işlemlerine başlanamayacağını belirtmiştir¹⁰³².

Kamu alacağının yedieminden tahsili sürecinde vergi idaresinin dikkat etmesi gereken bir diğer önemli husus, yedieminin sorumluluğunun kendisine teslim edilen mal veya malların haciz tutanağında yazan değerleriyle sınırlı olduğudur¹⁰³³. Bunun bir sonucu olarak idarenin, yediemine bırakılan menkul malların tahmini değerlerini haciz tutanağında belirtmesi gerekmektedir¹⁰³⁴. Aksi halde yediemin nezdinde zor

¹⁰²⁹ Bayraklı, İcra, s. 173.

¹⁰³⁰ Gerçek, Takip, s. 233.

¹⁰³¹ Bayraklı, İcra, s. 173.

¹⁰³² Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 29.05.2008 tarih, E: 2006/2673, K: 2008/2626 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (27.02.2017).

¹⁰³³ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin, 17.03.1993 tarih ve E: 1992/1792, K: 1993/1246 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 479); Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 25.11.1997 tarih ve E: 1996/217, K: 1997/3823 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁰³⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 16.05.1994 tarih, E: 1993/3036, K: 1994/1618 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (04.05.2017).

alım işlemlerine başlanması mümkün olamayacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 83'üncü maddesi gereği güvenilir şahısların sorumluluğunun geri verilmeyen malların değerleri tutarı ile sınırlandırılmış olduğunu belirten Danıştay, bu değerlerin ise 81'inci madde uyarınca haciz memurunun yani vergi idaresinin kendi biçtiği değer olduğunda şüphe olmadığını ifade etmektedir. Bu sebeple, bu değerlerin gerçekçi bir biçimde saptanmamış olması veya geçen sürede ekonomik koşullara bağlı olarak değişmesi hallerinde, güvenilir şahısların sorumluluğunu değişken unsurlara göre tayin etmenin hukuka uygun olmadığını belirten Danıştay, yedieminin sorumluluğunun kanunla teslim edildiği tarihte biçilen değerle sınırlı olduğundan yol çıkarak, yediemine kendisine bırakılan malların tahmini değerinin üzerinde düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir¹⁰³⁵.

Güvenilir bir kişi olarak kendisine menkul mal teslim edilen şahıs, malın kendisine atfedilecek bir kusuru olmaksızın kayıp ya da telef olduğunu kanıtlaması halinde borçtan sorumluluğu kalmayacaktır¹⁰³⁶. Böyle bir durumda idarenin yediemini takip etmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Örneğin; güvenilir şahsa bırakılan malların daha sonraki bir tarihte icra müdürlüğünce de haczedilerek başka bir şahsa yediemin sıfatıyla bırakılması nedeniyle, bu malların vergi idaresine geri verilmesinden yediemin sorumlu tutulamayacaktır¹⁰³⁷. Yine şirketin vergi borçları nedeniyle haczedilen menkul malların yediemin olarak bırakıldığı şahıs, aynı şirketin deposunda aylık ücretle çalışan bir işçi olması sebebiyle idarece menkul malları koruma görevini yerine getirip getiremeyeceği göz önünde bulundurulmadığı ve yedieminin bu sıfatın kendisine yüklenmesinin hemen akabinde işten çıkarılması nedeniyle herhangi bir kusuru bulunmadığından kendisine ödeme emri gönderilmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁰³⁸. Benzer şekilde, işçi olarak çalıştığı yerin vergi borcu nedeniyle haczedilen ve kendisine yediemin olarak teslim edilen makinelerin, borçlu işverence gizlice kapatılan işyerinden çıkarılarak satılması ve durumun yediemin tarafından Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi nedeniyle söz konusu malların vergi idaresine teslim edilememesinde yedieminin herhangi bir kusur ve sorumluluğu bulunmamaktadır¹⁰³⁹.

¹⁰³⁵ Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 25.11.1997 tarih, E: 1996/217, K: 1997/3823 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (04.05.2017)).

¹⁰³⁶ Candan, AATUHK, s. 479.

¹⁰³⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 27.03.1995 tarih ve E: 1994/4218, K: 1995/1373 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 479).

¹⁰³⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 24.02.2010 tarih ve E: 2009/1392, K: 2010/868 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (04.05.2017).

¹⁰³⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin, 04.06.1992 tarih ve E: 1991/2872, K: 1992/2190 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, ss. 479-480).

İdarenin yediemini sorumlu tutarak zor alım işlemlerine girişebilmesi için, yedieminde bulunan malların paraya çevrilerek alacağın tahsil edilip edilmediğini araştırma yükümlülüğü bulunmaktadır. Danıştay'a yapılan bir başvuruda güvenilir şahsın, kendisine teslim edilen malların bozulacak türden olması nedeniyle tarafların menfaatlerini düşünerek bunları elden çıkarma yoluna gittiğini, bu malların yerine teklif edilen taşınmaz malların da vergi idaresince kabul edilmesi ve bunlar üzerinde haciz işlemi tamamlanarak paraya çevrildiğini ifade etmesi üzerine Danıştay, vergi idaresinin yedieminde bulunan taşınmazların paraya çevrilerek alacağın tahsil edilip edilmediğini araştırmadan yediemin hakkında takip işlemlerine başlanmasını hukuka aykırı bulmuştur¹⁰⁴⁰. Benzer şekilde, kamu borcunun esas borçlusu tarafından ödenmesi durumunda da, yedieminin kendisine bırakılan malı vergi idaresine teslim etme sorumluluğu ortadan kalkmaktadır¹⁰⁴¹.

Son olarak her ne kadar yedieminin kendisine bırakılan malları istenildiğinde geri verme mecburiyeti olsa da, bu hususun malların bizzat yediemin tarafından taşınması anlamına gelmeyeceği unutulmamalıdır. Zira idarenin, yedieminin kefaleti altında borçlunun işyerinde bırakılan malları, işyerinde aramaksızın buradan alınarak vergi idaresine taşınması külfetini yediemine yüklemesi ve yedieminin sorumluluğunu yerine getirmediğini öne sürerek adına ödeme emri düzenlemesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁰⁴².

3.1.3.5.2. Gayrimenkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Haciz memurunun yaptığı araştırmalar sonucunda borçlunun haczedilecek menkul malı ya da alacağı bulunmadığı veya bunların borcu karşılamaya yetmediğini tespit etmesi halinde gayrimenkullere haciz konulması için haciz bildirisi hazırlanmaktadır¹⁰⁴³. Hazırlanan haciz bildirisinde, borçlunun menkul mallarının ya da haczedilebilir menkul mallarının bulunmaması nedeniyle gayrimenkullerinin haczedildiği belirtilmekte¹⁰⁴⁴ ve kamu alacağının aslı ve fer'ilerine yer verilmektedir¹⁰⁴⁵.

¹⁰⁴⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 13.01.1994 tarih ve E: 1993/3408, K: 1994/131 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (05.05.2017).

¹⁰⁴¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 09.03.1992 tarih ve E: 1991/2016, K: 1992/919 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 480).

¹⁰⁴² Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 11.02.2010 tarih ve E: 2008/2594, K: 2010/418 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (05.05.2017).

¹⁰⁴³ Gerçek, Takip, s. 235.

¹⁰⁴⁴ Bayraklı, İcra, s. 179.

¹⁰⁴⁵ Yerlikaya, s. 676.

Kamu icra hukukunda gayrimenkul tanımına gemiler de dâhil edilmekte ve haczedilmelerinde gayrimenkul malların haciz usulüne ilişkin hükümlere başvurulmaktadır¹⁰⁴⁶. Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 931'inci maddesinde "Tahsis edildiği amaç, suda hareket etmesini gerektiren, yüzme özelliği bulunan ve pek küçük olmayan her araç, kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunmasa da, bu Kanun bakımından 'gemi' sayılır" denilmek suretiyle gemi tanımlaması yapılmış bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'da ayrıca bir gemi tanımı yapılmadığından, bu kanun bakımından da TTK'daki tanımın dikkate alınması gerekli olmaktadır. Bu kapsamda TTK'ya göre gemi özelliği taşımayan tekne, sandal vb. deniz araçlarının 6183 sayılı Kanun bakımından da gemi olarak kabul edilmesi söz konusu olamayacaktır¹⁰⁴⁷.

TTK'nın 959'uncu maddesinde "Gemi, ancak malikin veya maliklerinden birinin istemi üzerine gemi siciline tescil olunur" denilmektedir. Candan, 6183 sayılı Kanun'un 88'inci maddesinde gayrimenkuller gibi haczolunacağı belirtilen gemilerin bu sicile kaydedilmiş gemiler olduğunu belirtmektedir¹⁰⁴⁸. TTK'nın 997'nci maddesinde de Türk Gemi Siciline kayıtlı bulunmayan Türk gemileri üzerindeki mülkiyet ve sınırlı ayni haklara, Türk Medeni Kanunu'nun taşınırlara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden, Türk Gemi Siciline kayıtlı olmayan gemilerin menkul malların haczedilmesine ilişkin usullere göre haczedileceği kabul edilmektedir. Ancak Üstün, sicile kayıtlı olmayan gemiler bakımından menkul malların haczine yönelik düzenlemelere başvurulma gerekliliğinin TTK hükümlerinden doğmadığını, salt 6183 sayılı Kanun'un 88'inci maddesinde haczin sicile işlenmek suretiyle yapılacağının belirtilmesinin, hükmün sicile kayıtlı olmayan gemiler için uygulanmasının mümkün olmayacağının ispatında yeterli olduğunu ifade etmektedir¹⁰⁴⁹.

Her türlü menkul mallar, hak ve alacaklarda olduğu gibi gayrimenkuller de alacaklı vergi idaresince usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve mahallin en büyük memuru ya da yetkili kılmış olduğu kişilerce onaylanan haciz varakalarına dayanılarak haczedilmektedir¹⁰⁵⁰. Ancak gayrimenkul malların ve gemilerin haczinde menkul malların haczine göre farklı bir usul izlenmektedir. Buna göre, gayrimenkul malların ve gemilerin haczinde fiilen haciz yapılmasına ve haciz tutanağının

¹⁰⁴⁶ Karakoç, İcra, s. 197.

¹⁰⁴⁷ G. Üstün, ss. 110-111.

¹⁰⁴⁸ Candan, AATUHK, s. 499.

¹⁰⁴⁹ G. Üstün, ss. 111-112.

¹⁰⁵⁰ Gerçek, Takip, s. 235.

düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır¹⁰⁵¹. Zira 6183 sayılı Kanun'un 88'inci maddesine göre haciz uygulaması her türlü gayrimenkul mallar için haciz keyfiyetinin tapuya veya gemiler için sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılmaktadır. Ayrıca 2009 yılından itibaren haciz bildirilerinin, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilmesi imkânı da getirilmiş bulunmaktadır.

Gayrimenkul üzerine konulan haczin gayrimenkulden doğan hasılat ve çıkarlar bakımından da geçerli olduğu kanunda "Gayrimenkul haczi, bunların hasılat ve menfaatlerine de şamildir" denilmek suretiyle açıkça vurgulanmıştır. Ancak bu kuralın tek istisnası olarak borçlunun başka bir geliri olmaması halinde kendisinin ve ailesinin geçimleri için yeterli miktarda ürün veya ürün satıldıkça bedelinden belirli bir miktarının borçluya bırakılacağı belirtilmiştir.

Yine 6183 sayılı Kanun'un 88'inci maddesinin son fıkrası ile alacaklı vergi idaresine haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alma yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır. Bu sebeple alacaklı vergi idaresinin, haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri almaması halinde, meydana gelecek kayıp ve zararlardan hizmet kusuru esaslarına göre sorumluluğu söz konusu olacaktır¹⁰⁵². Zira vergi idaresine böyle bir yükümlülüğün verilmesinde amaç, mevcut menfaatin ve hasılatın ziyan olmadan ele geçirilmesi ve malın telef olmayacak ya da değer kaybına uğramayacak şekilde idare edilmesidir. Aksi bir durum kamu alacağının kaybına veya haczedilen malların değerinin alacağı karşılmasına rağmen bakiye miktarın azaltılmasına yol açabileceğinden, kamu borçlusuna veya hak sahiplerine zarar verilmesi söz konusu olabilecektir. Bu kapsamda vergi idaresinin haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alma yükümlülüğünü kaldırarak haczedilen gayrimenkulün idaresini, hasılatı ve menfaatten yararlanma hakkını kamu borçlusuna devreden bir olanak Kanun'un 62'nci maddesinde düzenlenmiştir¹⁰⁵³. Buna göre, haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlunun, borcun itfasına yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak göstermesi halinde, gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunmaktadır. Ancak bu şekilde

¹⁰⁵¹ G. Üstün, s. 195.

¹⁰⁵² Candan, AATUHK, s. 502.

¹⁰⁵³ G. Üstün, ss. 113, 196.

haczedilmiş gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine vergi idaresi müdahale etmemektedir.

Vergi idaresinin haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alma yükümlülüğü kapsamında gayrimenkulün kiraya verilip verilemeyeceği konusunda yazında farklı görüşler bulunmaktadır. Bir kısım yazarlar; gayrimenkul haczinin mutlaka satışı gerektirmediğini, gayrimenkul kiraya verilerek alacağın tahsil edilebileceğini öne sürerken¹⁰⁵⁴; Üstün, Danıştay tarafından verilmiş olan bir karara¹⁰⁵⁵ dayanarak hem menkul hem de gayrimenkul mallar bakımından hacze rağmen kamu alacağının ödenmemiş olması durumunda satış işlemlerine geçilmesi gereğinin Kanun'un amir hükmü olması ve bu kapsamda gayrimenkullerin kiraya verilmesine yönelik bir düzenlemeye yer verilmemesi nedeniyle gayrimenkullerin kiralanmasının mümkün olmadığını belirtmektedir¹⁰⁵⁶. Kanaatimizce de, özellikle gayrimenkulün teferruğ edilmesinin söz konusu olacağı durumlarda borçlunun menfaatinin gözetilmesi bakımından vergi idaresince gayrimenkulün kiralanmak suretiyle alacağını tahsil etmesi hukuka aykırılık yaratmayacaktır. Üstelik bu yolla gayrimenkulün teferruğ edilerek atıl kalmasının da önüne geçileceği ifade edilmektedir¹⁰⁵⁷.

Bir gayrimenkule malik olan kişi, o şeyin mütemmim cüzlerine¹⁰⁵⁸ de (bütünleyici parçalarına) malik olduğundan, mütemmim cüzler asıl gayrimenkulün tabi olduğu hukuki hükümlere tabi olup, bunlar asıl şeyden ayrılmadıkça üzerlerinde bağımsız bir hak tesis edilmesi ya da haczedilmesi söz konusu olamamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 72'nci maddesinde gayrimenkullerin mütemmim cüzlerinin bağımsız olarak haczedilmesine imkân veren istisnai bir hüküm bulunmaktadır. Buna göre yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsulleri, yetişmeleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczedilebilmektedir. Bu düzenleme ile gayrimenkulün haczine girilmeden, bunların mütemmim cüzleri olan yetişmemiş mahsuller vergi idaresince haczedilebilmektedir¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁴ Bayraklı, İcra, s. 179; Güngör Dönmez, "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Kapsamında Gerçekleştirilmekte Olan Menkul ve Gayrimenkul Hacizlerinin Oluşturduğu Sıkıntıların Bertaraf Edilmesine İlişkin Proje Sunumu", T.C. Elazığ Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü, Elazığ, 2013, <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje6.pdf>, (13.06.2017), s. 14; Tombaloğlu, s. 152.

¹⁰⁵⁵ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin, 04.06.1997 tarih, E: 1995/3838, K: 1997/2187 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (13.06.2017).

¹⁰⁵⁶ G. Üstün, s. 113.

¹⁰⁵⁷ G. Dönmez, s. 14.

¹⁰⁵⁸ Bütünleyici Parça (Mütemmim Cüz): Yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır (TMK md. 684).

¹⁰⁵⁹ Gerçek, Takip, ss. 235-236.

Teferruatlar¹⁰⁶⁰ (eklentiler) ise, aksi tapu sicilinde belirtilmediği sürece gayrimenkul mülkiyetine dâhil olup, ancak onunla birlikte haczedilebilmektedir¹⁰⁶¹. Bu bakımdan vergi idaresinin gayrimenkullerin teferruatı niteliğindeki malları gayrimenkulden ayrı olarak menkul mal gibi haczetmeleri hukuka aykırılık teşkil etmektedir¹⁰⁶². Bu sebeple örneğin, fabrikanın çalışmasına özgülenmiş teferruat niteliğindeki makine ve ekipmanlar ancak fabrika binası ile haczedilebilecek olduklarından¹⁰⁶³, fabrikanın teferruat listesinde yer alan ve tapu sicilinde teferruat olarak tescil edilen bantlama makinasının asıl gayrimenkulden ayrı olarak haczedilmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır¹⁰⁶⁴.

6183 sayılı Kanun'un 89'uncu maddesine göre; tapu dairesi tarafından haczedilen gayrimenkul kendilerine rehnedilmiş olan alacaklılara hacizden haber verilmektedir. Kanunda her ne kadar bilgi verme yükümlülüğü yalnız tapu dairesine verilmiş olsa da, gerek maddenin düzenleniş biçimi gerekse 88'inci madde hükmünden bu yükümlülüğün gemi sicillerinin tutulduğu yeri de kapsadığı¹⁰⁶⁵ ve yine bu bildirimin vergi idaresince yapılmasının da mümkün olduğu ifade edilmektedir¹⁰⁶⁶. Ayrıca Kanun'da bu bildirimin yalnızca rehin hakkı bulunanlara yapılacağı öngörülmüş olsa da, hak sahibi üçüncü şahısların istihkak iddiasında bulunabilmeleri için kanunda öngörülen sürelerin işleyebilmesi bakımından bu tarz bir bildirimin gerekli olduğu da ifade edilmektedir¹⁰⁶⁷.

Son olarak, haczedilen gayrimenkulün borçluya ait haline münasip ev olup olmadığına ve yetişmemiş mahsullerin haczine vergi idaresi karar vermektedir¹⁰⁶⁸. Bu kapsamda vergi idaresinin borçlunun haline münasip evini haczetmesi de hukuka aykırılık yaratmaktadır¹⁰⁶⁹.

¹⁰⁶⁰ Eklenti (Teferruat): Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır (TMK md. 686).

¹⁰⁶¹ Candan, AATUHK, s. 497.

¹⁰⁶² Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin, 21.01.1991 tarih, E: 1990/143, K: 1991/84 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (13.06.2017)).

¹⁰⁶³ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin, 19.09.2002 tarih, E: 2001/4214, K: 2002/2867 sayılı Kararı, (Yerlikaya, s. 680).

¹⁰⁶⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 02.06.2004 tarih, E: 2004/204, K: 2004/1336 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (13.06.2017)).

¹⁰⁶⁵ Taş, s. 76.

¹⁰⁶⁶ G. Üstün, ss. 113-114.

¹⁰⁶⁷ Tombaloğlu, s. 154.

¹⁰⁶⁸ Bayraklı, İcra, s. 179.

¹⁰⁶⁹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. Haczedilemeyecek Mallara İlişkin Hukuka Aykırılıklar.

3.1.3.6. Satış İşlemine İlişkin Hukuka Aykırılıklar

İcra hukukunda paraya çevirme ilkesinin gereği olarak ana kural alacaklının parayla tatmin edilmesidir. Bu sebeple borçluya ait mal ve haklar haczedildikten sonra kanunda belirtilen usullere uygun olarak satılmak suretiyle paraya çevrilmekte ve elde edilen bedelle alacaklının tatmini yoluna gidilmektedir¹⁰⁷⁰. O halde satış işlemi; borçluya ait olup haczedilen malların paraya çevrilmesi suretiyle kamu alacağının tahsiline olanak hazırlanmasıdır¹⁰⁷¹.

6183 sayılı Kanun'un 74'üncü maddesinde haczedilen her türlü malın satılarak paraya çevrileceği belirtildikten sonra, satıştan elde edilen bedel ile nasıl bir yol izleneceği açıklanmış bulunmaktadır. Buna göre, satıştan elde edilen bedelin takip masrafları ve takip edilen kamu alacağı düşüldükten sonra artması halinde geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya kesinleşmiş borçlarına mahsup edilmekte ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilmektedir. Hacze iştirak eden başka daire bulunması halinde artan kısım borçluya verilmeden önce bu dairelerin alacakları ayrılmaktadır. Ancak elde edilen bedelin alacağın tamamını karşılamaması halinde öncelikle takip giderleri düşülmekte, daha sonrasında ise vadesi önce gelen alacaklardan başlamak suretiyle mahsup işlemi alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak gerçekleştirilmektedir¹⁰⁷².

74'üncü madde hükmüne göre satıştan elde edilecek bedelin kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini geçmeyeceğinin vergi idaresince kesin olarak bilinmesi halinde, hacizli malın satışının tehir edilmesi mümkün olabilmektedir. Ancak bu durumda, alacağı kamu idaresinin alacağından önce gelenlerin takip hakları saklı tutulmaktadır.

Çalışmanın bu bölümde haczedilen menkul ve gayrimenkul malların satılarak paraya çevrilmesi sürecinde vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıklar açıklanmaya çalışılmaktadır.

3.1.3.6.1. Menkul Malların Satış İşlemine İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Menkul malların satışına ilişkin düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'un 84-87'nci maddelerinde yer almaktadır. Kanun'un 84'üncü maddesine göre menkul malların

¹⁰⁷⁰ Gerçek, Takip, s. 233.

¹⁰⁷¹ Candan, AATUHK, s. 482.

¹⁰⁷² Gerçek, Takip, s. 238.

satışı tahsil dairelerince, köylerde ise ihtiyar kurullarınca yapılmaktadır. Bu sebeple köyde satış yapılacak olması durumunda satışa çıkarma işleminin köy ihtiyar kurulu yerine vergi idaresince yapılması, işlemin yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olmasına yol açmaktadır¹⁰⁷³.

Kanun'un 84'üncü maddesinde satış için iki ayrı süre öngörölmüş bulunmaktadır. Bunlar menkul malların satışa çıkarılmadan önceki bekleme süresi ile en geç satışa çıkarılacağı zamana yönelik sürelerdir¹⁰⁷⁴. Buna göre menkul malların haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılması gerekmektedir.

Üç günlük süre, borçluya satış öncesi para bulup borcunu ödeyerek menkul malını satıştan kurtarabilmek amacıyla tanınmıştır. Bu sebeple bu üç günlük süre içerisinde herhangi bir satış işlemine başlanması hukuka aykırılık yaratmaktadır. Bu kuralın tek istisnası malların bozulma, çürüme ya da önemli değer kaybına uğrama riskini taşımasıdır¹⁰⁷⁵. Satış için öngörölen üç aylık süre ise, üç günlük sürenin ardından başlayan ikinci bir süre olup, satış işlemi için gerekli olan hazırlıkların yapılması için idareye tanınmış bulunmaktadır¹⁰⁷⁶.

Üç günlük bekleme süresinin hesabında VUK'un 18'inci madde hükmü esas alınmaktadır. Maddede "haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren..." denildiğinden, üç günlük süre haczin yapıldığı günden başlamaktadır. 18'inci madde hükmüne göre sürenin başladığı tarih hesaba alınmadığından, süre haczin yapıldığı tarihi izleyen günden başlamaktadır. Aynı hesaplama, hükmün devamında yer verilen üç aylık sürenin hesaplanmasında da geçerli olmaktadır¹⁰⁷⁷.

İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan hükümlere göre belirlenen süre içerisinde alacaklı tarafından satış talebinde bulunulmayan mallar üzerindeki haciz kalkmaktadır¹⁰⁷⁸. 6183 sayılı Kanun'da üç aylık sürenin geçirilmesi durumunda vergi idaresinin malı iade etme yükümlülüğü olup olmadığı düzenlenmemiş olmakla birlikte, gerek doktrin¹⁰⁷⁹ gerekse Maliye Bakanlığı'nca¹⁰⁸⁰ aynı sonucun vergi alacaklarının zor alımı sürecinde geçerli olmayıp, üç ay içerisinde satış gerçekleştirilmes e dahi haczin kaldırılması zorunluluğu bulunmadığı ifade

¹⁰⁷³ Candan, AATUHK, s. 483.

¹⁰⁷⁴ Tombaloğlu, s. 134.

¹⁰⁷⁵ Tombaloğlu, s. 134.

¹⁰⁷⁶ Gerçek, Takip, s. 233.

¹⁰⁷⁷ Candan, AATUHK, s. 484.

¹⁰⁷⁸ Karakoç, İcra, s. 196.

¹⁰⁷⁹ Candan, AATUHK, s. 484; Karakoç, İcra, s. 196; Tombaloğlu, s. 135.

¹⁰⁸⁰ Maliye Bakanlığı'nca, hacizli menkul malın bu sürede satışa çıkarılmamış olmasının, bu sürenin sonrasında satışa çıkarılamayacağı anlamına gelmeyeceğinin açık olduğu ifade edilmiştir (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (Seri A1)).

edilmektedir¹⁰⁸¹. Haczeden menkul malların haczin yapıldığı tarihinin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılmayarak¹⁰⁸² 6183 sayılı Kanun'un 87'nci madde hükmünün yerine getirilmemesi nedeniyle Danıştay, kendisine bırakılan malların teslim edilmediği gerekçesiyle yedieminin haczedilen malların değerleri tutarınca borçlu sayılarak, adına düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediğine hükmetmiş bulunmaktadır¹⁰⁸³. Bu sebeple vergi idaresinin belirtilen üç aylık süre içerisinde satış işlemini gerçekleştiremese de satışa çıkarma gereğini yerine getirmesi önem taşımaktadır.

Menkul malların satışında bozulma ve değer kaybına uğrama ihtimali olan mallar ile borçlunun elinde bulunan mallara öncelik verilmektedir¹⁰⁸⁴. Bu doğrultuda maddenin devamında bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veya bekletilmesi durumunda önemli ölçüde değer kaybına uğraması muhtemel bulunan malların paraya çevrilmesine derhal başlanabileceği belirtilmiştir. Satış işlemine derhal başlanması yönünde düzenleme yapılmasında amaç malın değer kaybına uğrayarak alacağın tahsilinin güçleşmesi ihtimalinin önüne geçilmesidir¹⁰⁸⁵. Ancak, meyve, sebze gibi çürüme ve bozulma olasılığı bulunan malların paraya çevrilmesi işlemine derhal başlanabilmesi için korunmasının zor olması yeterli olmayıp, imkânsız olması şartı aranmaktadır. Herhangi bir uyuşmazlık durumunda gerek bu malları bozulmadan korumanın imkânsızlığını, gerekse beklemesi halinde malların önemli değer kaybına uğraması olasılığını kanıtlama yükü vergi idaresine ait bulunmaktadır¹⁰⁸⁶.

Satış işleminde iki hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Birincisi, borçlunun haczedilen menkul mallarının gerçek değerine en yakın bedelle paraya çevrilmesi, ikincisi ise mallarının satılması karşılığında elde edilen bedel ile vergi idaresinin tatmin edilebilmesidir¹⁰⁸⁷. Bu sebeple vergi idaresi menkul malların satışında Kanun'un 62'nci maddesinde yer alan "Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir" hükmünü de satış bedelinin belirlenmesinde göz önünde bulundurmak zorundadır. Yine Kanun'un 74'üncü maddesi gereği satıştan elde edilecek bedelin kamu

¹⁰⁸¹ Karakoç, İcra, s. 196.

¹⁰⁸² Candan, maddede malın satışının yapılmasından değil, satışa çıkarılmasından bahsedildiğinden belirlenen süre içerisinde örneğin ilan yapılmasının gerekli olduğu durumlarda, ilanın yapılmış olunması ile hükmün gereğinin yerine getirilmiş olacağını belirtmektedir (Candan, AATUHK, s. 484).

¹⁰⁸³ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin, 11.04.2001 tarih, E: 1999/5097, K: 2001/1287 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (16.06.2017)).

¹⁰⁸⁴ Bayraklı, İcra, s. 174.

¹⁰⁸⁵ G. Üstün, s. 116.

¹⁰⁸⁶ Candan, AATUHK, s. 483.

¹⁰⁸⁷ Taş, ss. 71-72.

alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini aşmaması halinde de vergi idaresinin hacizli malın satışından vazgeçmesi de söz konusu olabilecektir¹⁰⁸⁸.

Kanun'un 85'inci maddesinde ise menkul malların satış şekilleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Kural olarak menkul mallar, vergi dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılmaktadır. Artırma, malın en yüksek bedeli verene satılmasını öngören bir yöntem olup, açık olması ise sözlü usulle kimin ne fiyat verdiğinin artırmaya katılanlar tarafından bilinmesini ifade etmektedir¹⁰⁸⁹. Satış mahalli ile kastedilen ise, vergi idaresinin açık artırma yapmak için belirlenmiş olan yerleri olup, bu yerin vergi idaresine ait olması satışın hukuka uygun olabilmesi bakımından bir zorunluluktur¹⁰⁹⁰. Diğer bir ifadeyle menkul malların satışı vergi dairesinin satış deposunda satış ekibi tarafından yapılmakta, veznede tutulmakta olan menkul mallar da vezneden alınarak satış gününde satış yerinde hazır bulundurulmaktadır¹⁰⁹¹.

Kanun'un 85'inci maddesi iki durumda farklı bir mahalde satış yapılmasına imkân sağlamaktadır. Bunlar vergi idaresince satışın malın mahallinde yapılmasını uygun görmesi ve malın ilk artırmada satılamaması neticesinde borçlunun menfaatinin telifi için ikinci artırmanın bir başka il veya ilçede yapılmasıdır.

Maddede pazarlıkla satış ve borsada satış olmak üzere açık artırma ile satışın istisnaları da düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; açık artırma ile satışa çıkarılan mal, artırma sonunda üç defa yüksek sesle duyurulduktan sonra en çok artırana ihale edilmektedir. Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağı anlaşılan mallar en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan mallar ise ilgili borsada satılabilmektedir.

Kanun'un 87'nci maddesi gereğince haczedilen menkul malın satışında artırılan bedelin üç kez duyurulmasından sonra en çok artırana ihale edilebilmesi için ayrıca bu bedelin 81'inci maddeye göre belirlenen değer % 75'inden düşük olmaması da gerekmektedir. Bu şart yalnızca artırma için yapılan satışlar için geçerli olup, pazarlıkla ya da borsada yapılacak satışlarda uygulanması söz konusu olmamaktadır¹⁰⁹².

¹⁰⁸⁸ Yerlikaya, ss. 670-671.

¹⁰⁸⁹ Bayraklı, İcra, s. 175.

¹⁰⁹⁰ Candan, AATUHK, s. 485.

¹⁰⁹¹ Tombaloğlu, s. 140.

¹⁰⁹² Candan, AATUHK, s. 488.

Kanun'un 81'inci maddesi gereğince haczedilen menkul mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilmektedir. Haczedilen menkul malların tutanağa yazılacak bu değerlerinin tespitinde tahmin yöntemi kullanılmaktadır¹⁰⁹³. Ancak borçlunun isteği ya da vergi idaresince gerek görülmesi halinde yeniden bilirkişiye değer biçtirilebilmektedir. Bu bakımdan vergi idaresinin, borçlunun dilekçe ile başvurarak satışa konu olan malların değerinin vergi dairesince esas alınan değerlerinden çok yüksek olduğunu belirtmesine karşın hareketsiz kalması satış işleminin amaç yönünden hukuka aykırı olmasına yol açmaktadır¹⁰⁹⁴. Değer tespitinde ayrıca, malın mütemmim cüzleri ile teferruatlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁰⁹⁵.

Kanun'un 87'nci maddesi gereğince haczedilen menkul mallara verilen bedelin, 81'inci maddeye göre yapılan bu değerlendirme neticesinde bulunan değer % 75'inden aşağı olması ya da hiç alıcı çıkmaması durumunda, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılmakta ve bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılmaktadır. Ancak bu noktada Danıştay, haczedilen hisse senetlerinin, açık artırmaya iki kişinin katılması ve katılanlardan birinin çekilmesi nedeniyle gerçek değerinin çok altında satılmasının kamu alacağının tahsiline imkân vermemesi nedeniyle, söz konusu olayda 6183 sayılı Kanun'un 87'nci maddesinde yer verilen ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satışın yapılacağı yönündeki hükmünün uygulanamayacağını, bu yolla yapılan satış işleminin hukuka aykırı olduğunu belirtmektedir¹⁰⁹⁶.

Kanunda ikinci artırmanın yapılabilmesi için ilanın gerekli olup olmadığı yönünde bir düzenleme yer almamakla birlikte verilen sürenin kısıtlılığı ve bu süre içerisinde her zaman ikinci artırmanın yapılabilme imkânının bulunması nedenleriyle ilan yapılmasının imkânsız olduğu, bu bakımdan vergi idaresinin ilan yapılmasının gerekli görüldüğü durumlarda tedbir amaçlı olarak ilk ilanda ikinci ilanın da yapılacağı gün, yer ve saatinin belirtilmesinde yarar bulunduğu ifade edilmektedir¹⁰⁹⁷.

Menkul mallar yerinde veya başka yere götürüldüğü halde yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu nedeniyle başka yere götürülmesi uygun görülmezse 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılmaktadır. Görüldüğü gibi esas olan açık artırma usulünün istisnası olan pazarlık suretiyle satış

¹⁰⁹³ Taş, s. 61.

¹⁰⁹⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 25.01.1983 tarih, E: 1981/1043, K: 1983/288 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (16.06.2017)).

¹⁰⁹⁵ Bayraklı, İcra, s. 167.

¹⁰⁹⁶ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 28.02.1989 tarih, E: 1988/4025, K: 1989/981 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 489).

¹⁰⁹⁷ Candan, AATUHK, s. 488.

yapılabilmesi için malın bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağı anlaşılan bir mal olmaması koşuluyla, öncelikle açık artırma usulü ile satışının denenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan açık artırma için yapılan ilanda vergi idaresinin satış gününü yanlış duyurması artırma ile satış için yapılan ilk ilanın usulüne uygun olmaması ve geçerli kabul edilmemesi sonucunu doğuracağından, 6183 sayılı Kanun'un öngördüğü koşulun gerçekleşmemiş olması sebebiyle pazarlık usulüyle satış işlemi hukuka aykırı olmaktadır¹⁰⁹⁸.

Kanun'un 85'inci maddesinin ikinci fıkrasında gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların türü ve niteliklerinin önceden ilan olunacağına hükmedilmiştir. Fıkarda "gerekli hallerde..." denilmesinden ilanın sadece artırma yöntemi için ve her artırma ile satışta zorunluluk olmaksızın yapılabileceği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan açık artırma ile satışlarda ilan yapılıp yapılmayacağına karar verme yetkisi vergi idaresine ait bulunmaktadır. Ancak vergi idaresinin ilan yapılmasına karar vermesi durumunda da ilan için öngörülen koşullara uyması işlemin şekil unsuru bakımından geçerli olabilmesi için önem taşımaktadır¹⁰⁹⁹. Bu bakımdan vergi idaresinin ihale günü olarak yanlış bir tarihi duyurması ilanı şekil unsuru bakımından hukuka aykırı kılarak buna dayalı olarak gerçekleştirilen satış işleminin geçersiz kılınmasına neden olacaktır¹¹⁰⁰.

Maddenin 3'üncü fıkrasında ilanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve gününün alacaklı vergi idaresi ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı vergi idaresince belirleneceği belirtilmiştir. Her ne kadar 3'üncü fıkarda ilanın şeklini belirleme yetkisi vergi idaresine tanınmış olsa da burada kastedilen ilanın hangi araçlarla ve kaç kez yapılacağıdır. Zira ilanla nelerin duyurulacağı bir önceki fıkarda açıklanmış bulunmaktadır¹¹⁰¹.

Bu noktada vergi idaresinin ilanın şartlarını belirlerken idarenin menfaatini olduğu kadar, borçlunun da menfaatini gözetmesi önem kazanmaktadır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında; gerçek değerinin haciz esnasında biçilen değerden çok fazla olduğu bilirkişi raporuyla tespit edilen mallara gerçek değerlerinden alıcı bulunabilmesinin, büyük yerleşim merkezlerinde yayınlanan ilanlarla satış gününün, yerinin, saatinin ve satışı yapılacak menkul malların niteliklerinin duyurulmasıyla

¹⁰⁹⁸ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 25.01.1983 tarih, E: 1981/1043, K: 1983/288 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (16.06.2017)).

¹⁰⁹⁹ Candan, AATUHK, s. 486.

¹¹⁰⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 25.01.1983 tarih, E: 1981/1043, K: 1983/288 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (16.06.2017)).

¹¹⁰¹ Candan, AATUHK, s. 486.

mümkün olduğunu; bu şekilde hem vergi idaresinin alacağının büyük bir kısmını tahsil etmesinin hem de borçlunun yeniden haciz uygulamasına maruz kalmaksızın borcunu ödemesinin sağlanacağını belirtmiş ve vergi dairesinin yalnızca ilan tahtasına asarak ve belediye hoparlörüyle duyurarak yapmış olduğu ilanın neticesinde gerçekleştirdiği satış işleminde borçlu ile idarenin menfaatlerine en uygun gelen şeklin uygulanmadığı gerekçesiyle satış işleminin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir¹¹⁰². Benzer şekilde ekskavatör, matkap, pres ve yükleyicisi gibi iş makinelerine alıcı bulunması, büyük yerleşim merkezlerinde yapılacak ilanlarla satış günü, yeri, saati ve satışı yapılacak menkullerin niteliklerinin duyurulması ile mümkün olacağından, vergi idaresinin satış ilanını sadece mahalli bir gazete ile belediyelerin hoparlörleriyle duyurmuş olması borçlunun menfaatlerinin yanı sıra idarenin menfaatlerinin de gözetilmediğini gösterdiğinden satış işlemi hukuka aykırı olmaktadır¹¹⁰³.

Satılan menkul mal, bedeli tamamen alınmadan teslim edilmemektedir. Açık artırma sonucu menkul malı satın alan kişi tarafından talep edilmesi halinde vergi idaresi malın bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren üç gün içinde ödenmesi için süre verebilmektedir. Bu bakımdan satış bedelinin vergi idaresince alıcıya tanınan bu üç günlük süre içinde ödenmesi satışın peşin olarak yapılmadığı anlamına gelmeyecektir¹¹⁰⁴.

85'inci maddenin son fıkrasında haczedilen menkul mallardan bir kısmının satışı ile kamu alacağının karşılanması halinde geriye kalan malların satışından vazgeçileceği ve bunlar üzerindeki haczin kaldırılacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Borçlunun menfaatinin korunması ilkesi açısından önem taşıyan bu son fıkranın uygulanabilmesi için vergi idaresinin satış işlemine haczedilmiş olan menkul mallar arasından yapılan değerlendirme işlemi sonucunda belirlenen değerler bakımından kamu alacağını karşılamaya en çok elverişli olandan başlaması gerekmektedir¹¹⁰⁵.

Kanun'un 86'ncı maddesine göre malın ihale edildiği kişinin malı almaktan vazgeçmesi ya da verilen süre içinde bedelin tamamını ödememesi halinde mal ikinci defa artırmaya çıkarılmakta ve en çok artırana ihale olmaktadır. Böyle bir durumda mal birinci defa kendisine ihale olunan kişiden, iki ihale arasındaki fark ve diğer zararlar ile % 5 faiz veya ikinci ihalede talip çıkmaması sebebiyle ihale

¹¹⁰² Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 11.03.1987 tarih ve E: 1986/5853, K: 1987/939 sayılı Kararı (Tombaloğlu, s. 140).

¹¹⁰³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 25.01.1983 tarih, E: 1981/1043, K: 1983/288 sayılı Kararı, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (16.06.2017)).

¹¹⁰⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 15.01.1996 tarih, E: 1995/5643, K: 1996/123 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 489).

¹¹⁰⁵ G. Üstün, s. 204.

yapılamadığı takdirde birinci ihale bedeli ve diğer zararlar ile % 5 faiz, ayrıca bir hüküm alınmasına gerek kalmaksızın bu kanun hükümlerine göre tahsil edilmekte ve o mal için idarece yapılan her türlü masraflar alınmak suretiyle mal kendisine bırakılmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu kişi kamu borçlusu sayılarak hakkında ödeme emri düzenlenmek suretiyle zor alım işlemlerine girilmektedir¹¹⁰⁶. Bu süreçte malın bedelinin tamamı ihaleyi alan kişiden tahsil edilemediği müddetçe asıl borçlunun borçlu sıfatı devam etmektedir¹¹⁰⁷.

Haczedilen menkul mallar pazarlık suretiyle de satılmalarının mümkün olmaması halinde borçluya iade edilebilmektedir. Haczedilen menkul malların henüz satılmadan alacağın tahsil zamanaşımına uğraması durumunda da vergi idaresinin haciz işlemini kaldırarak el konulmuş olan menkul malları borçluya vermesi gerekmektedir¹¹⁰⁸.

Vergi idaresinin satış işlemini kanundaki usullere aykırı yapması işlemin iptaline yol açacağı gibi, kamu borçlusunun idareden tazminat talep edebilmesine de imkân sağlamaktadır¹¹⁰⁹. Bu bakımdan vergi idaresinin haczedilen menkul malların satışı sürecinde kanundaki usullere uygun davranması önem taşımaktadır.

3.1.3.6.2. Gayrimenkul Malların Satış İşlemine İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Gayrimenkul malların satılarak paraya çevrilmesine ilişkin düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'un 90 ila 99'uncu maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre 90-93'üncü maddelerde ihale öncesine ilişkin düzenlemeler yer alırken, 94 ila 99'uncu maddeleri arasında ise gayrimenkul malların açık artırma ve ihale yöntemi ile sonuçlarına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Gayrimenkul malların satış sürecinde vergi idaresinin hukuka aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu bazı işlemler gayrimenkul ihalesinin feshi neticesini doğurup, Kanun'un 99'uncu madde hükmü gereği bu hukuka aykırılıklara ilişkin uyuşmazlıkların adli yargıda çözümlenmesi gerekmektedir. Ancak ihale öncesinde gerçekleştirilen ve ihaleden ayrılabilir nitelikte olan işlemler idari işlemler olmaları

¹¹⁰⁶ Gerçek, Takip, s. 234.

¹¹⁰⁷ Taş, s. 73.

¹¹⁰⁸ Candan, AATUHK, s. 491.

¹¹⁰⁹ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 07.11.1991 tarih ve E: 1989/4414, K: 1991/2819 ve Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.02.1989 tarih ve E: 1988/1432, K: 1989/879 sayılı Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (16.06.2017).

nedeniyle, bu işlemlerin niteliklerine göre görevli olan idari yargı yerlerinde¹¹¹⁰ dava konusu edileceklerdir¹¹¹¹.

Danıştay; haczedilen gayrimenkulün satılarak paraya çevrilmesi hakkındaki satış kararı ve buna yönelik işlemlerle, gayrimenkulün ihale usulüyle satışı farklı hukuksal sonuçlar doğurduğundan, vergi mahkemesince ihale öncesindeki idari işlemlerin incelenmesi gerektiğini belirtmektedir¹¹¹². Bu noktada Danıştay;

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "gayrimenkul malların haczi ve satışı" başlıklı üçüncü bölümünde satışın gerçekleştirilmesi için haciz, değer biçme, ilan, ihale gibi satış öncesinde bir dizi işlemin yapılması öngörülmüştür. Hacizli gayrimenkullerin satışı için idarece yapılması gereken değer biçme, ilan gibi işlemler ve alınması gereken kararların, sonuçta gerçekleştirilecek olan satış işleminin hukuka uygunluğunun tespitinde doğrudan etkili olduğu ve bu işlem ve kararlardaki hukuka aykırılıkların nihai tasarrufu da sakatlayacağı kuskusuzdur. 6183 sayılı Kanunun 99'uncu maddesi uyarınca ihalenin feshi istemiyle icra tetkik merciine yapılacak başvuruda hacizli gayrimenkulün satışı ile ilgili satış komisyonunun teşkili, rayiç değer tespiti, satış şartnamesinin düzenlenmesi, ilan ve bildirimler ile borçlunun hukukunu etkileyen diğer idari işlemlerin tamamlanıp tamamlanmadığının incelenmesi olanağının bulunması, her biri idarenin tek taraflı ve icra gücüyle tesis ettiği satış öncesi değer biçme, ilan gibi borçlunun hukukunu doğrudan etkileyen işlemlerin hukuka aykırılıkları nedeniyle vergi mahkemesinde dava edilmesine engel değildir

demek suretiyle¹¹¹³ gayrimenkulün satışıyla ilgili satış komisyonunun teşkili, rayiç değer tespiti, satış şartnamesinin düzenlenmesi, ilan ve bildirimler gibi borçlunun hukukunu etkileyen satış öncesi idari işlemlerin hukuka aykırılıklarının vergi mahkemelerinde görüleceğini¹¹¹⁴ kabul etmektedir.

Tüm bu açıklanan sebeplerle çalışmanın vergi yargısı tarafından denetimini inceleyen bu bölümünde gayrimenkullerin satış işlemine ilişkin hukuka aykırılıklar olarak Danıştay'ın kendisini görevli gördüğü; satış komisyonunun teşkili, rayiç değer tespiti, satış şartnamesinin düzenlenmesi, ilan ve bildirimler gibi borçlunun hukukunu etkileyen satış öncesi idari işlemler ele alınmaktadır.

¹¹¹⁰ Candan, AATUHK, s. 524; Karakoç, İcra, s. 481.

¹¹¹¹ Ancak Üstün; böyle bir ayrıma varmanın zor olduğunu, zira ihaleden önce gerçekleştirilen işlemlerin büyük bir çoğunluğunun ihale sürecini etkilediğini, dolayısıyla bu işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların söz konusu olması durumunda ihalenin feshinin talep edilmesi gerektiğini, esasen 6183 sayılı Kanun uygulamasında 2576 sayılı Kanun gereği idari yargı görevliyen gayrimenkuller açısından bu tarz bir ayrımın yerinde olmadığını, nitekim idarenin hasım olduğu davalar da genel kural olarak idari yargıda görüldüğünden gayrimenkul ihalesinin feshi ve istihkak iddialarına ilişkin davaların adli yargıda görülmesinin hasmın idare dışında biriymiş izlenimi yarattığını belirtmektedir (G. Üstün, ss. 206-209).

¹¹¹² Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.04.1989 tarih ve E: 1989/8, K: 1989/38 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (19.06.2017).

¹¹¹³ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 17.10.1995 tarih ve E: 1995/1974, K: 1995/4032 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (19.06.2017).

¹¹¹⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 24.04.1995 tarih ve E: 1994/5341, K: 1995/1892 sayılı Kararı, (Tombaloğlu, s. 160).

6183 sayılı Kanun'un 90'inci maddesine göre; gayrimenkuller, satış komisyonlarınca açık artırma ile satılmaktadır. Satış komisyonu ise, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya vekil edeceği kişinin başkanlığında, belediye meclisi tarafından kendi üyesi arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya vekil edeceği kişiden oluşmaktadır. Gayrimenkulü satış yetkisinin doğrudan haczi gerçekleştiren vergi idaresine verilmeyerek, satış komisyonu oluşturulmasının temel nedeni, alacaklının da haklarının korunmasıdır. Zira satış yetkisinin vergi idaresinde olması durumunda, vergi idaresinin satış sırasında öncelikle satış bedelinin kamu alacağını karşılamasıyla ilgilenilip, gayrimenkulün değerinin çok altında bir bedelle satılmasının göz ardı edilmesi ve borçlunun hakkının gereği gibi gözetilmemesi söz konusu olabilecektir¹¹¹⁵.

Haczedilen gayrimenkul mal ve gemiler satış komisyonu tarafından yalnızca açık artırma usulüne göre satılabilmektedir. Haczedilen gayrimenkullerin istisnai de olsa menkul mallarda olduğu gibi pazarlıkla satılması imkânı bulunmamaktadır¹¹¹⁶. Ancak iflas durumunda alacaklıların gayrimenkulün pazarlıkla satılmasına karar vermeleri mümkün olabilmektedir¹¹¹⁷.

Haczedilen gayrimenkullerin ne kadar sürede satışa çıkarılacaklarına yönelik olarak Kanun'da bir düzenleme yer almamaktadır¹¹¹⁸. Candan, vergi idaresinin bu gayrimenkulleri tahsil zamanaşımı süresi içerisinde satmak zorunda olduğunu, zira o tarihten sonra satılamayan gayrimenkullerin vergi idaresince teferruğ da edilmemiş olması halinde borçluya geri verilmek zorunda olduğunu ifade etmektedir¹¹¹⁹.

91'inci madde hükmüne göre haczedilen gayrimenkullere satışa çıkarılmadan önce bilirkişinin görüşü alınarak rayiç bedel¹¹²⁰ biçilmektedir. Bilirkişinin gayrimenkule ilişkin belirlediği bedel kesin bir bedel olmayıp, satış komisyonuna bilgi ve görüş aktarılması amacını taşımaktadır¹¹²¹. Ancak satış komisyonu tarafından bilirkişinin görüşüne uyulmaması durumunda bunun sebeplerinin gösterilmesi gerektiği ifade edilmektedir¹¹²². Bu bakımdan Kanun'un 91'inci maddesinde

¹¹¹⁵ Taş, s. 77.

¹¹¹⁶ Gerçek, Takip, s. 237.

¹¹¹⁷ Tombaloğlu, s. 154.

¹¹¹⁸ Gerçek, Takip, s. 236.

¹¹¹⁹ Candan, AATUHK, s. 513, 517.

¹¹²⁰ Rayiç bedel, malın satış sırasındaki normal alım satım bedelini ifade etmektedir (Tombaloğlu, s. 155).

¹¹²¹ Taş, s. 78.

¹¹²² Tombaloğlu, s. 155.

öngörölmüş olması nedeniyle vergi idaresinin bilirkişinin görüşünü almadan değerlendirme işlemi yapması kanuna aykırılık teşkil etmektedir¹¹²³.

Yine haczedilen gayrimenkule değer biçilmesi sürecinde vergi idaresinin görüş alması amacıyla düzenlenen bilirkişilik müessesesinin amacına uygunluğu için uzman kişilerden oluşması gerektiği açıktır. Bu sebeple vergi idaresinin haczetmiş olduğu gayrimenkullerin değer tespitinin uzman bilirkişi kurulunca değil, yalnız bir makine mühendisine yaptırmış olması da hukuka aykırılık teşkil edecektir¹¹²⁴.

Yapılan düzenleme kapsamında, ilk ihaleden sonra geçen süreçte gayrimenkulün vasıflarında değişiklik olması ya da değerinde önemli bir artış ya da azalış olması halinde yeniden değer takdiri yapılması ve takdir edilen bedel üzerinden 94 ve sonraki madde hükümlerine artırma yapılmasının da mümkün olduğu belirtilmektedir¹¹²⁵.

Satışa çıkarılan gayrimenkullerin satışları tamamlandığında gerçek değeri ve kamu alacağının miktarıyla kıyaslanamayacak ölçüde düşük değerlerle satışına imkân vermemek, kamu alacağının ne pahasına olursa olsun, küçük bir kısmını tahsil etmek için borçlunun büyük zarara uğramaması adına taşınmazın özellikleri ve üzerindeki mükellefiyetlerin satış şartnamesinde gösterilmesi önem taşımaktadır¹¹²⁶. Bu sebeple Kanun'un 92'nci maddesinde vergi idaresine; gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adresi, gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası, durumu ve hususi vasıfları, gayrimenkulün artırmaya esas olarak belirlenen rayiç değeri, % 7,5 oranında teminat tutarı, gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı, gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden ödeneceği, ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı bilgilerini içeren bir şartname düzenleme zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır.

Kanun'un 93'üncü madde hükmüne göre, alacaklı vergi idaresinin gayrimenkul satışını, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak şartıyla ilan etmesi gerekmektedir. İlanda, satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkulün durumu ile vasıfları gösterilecektir. Maddede ilanların yer, müddet ve

¹¹²³ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 22.01.1992 tarih ve E: 1991/1116, K: 1992/189 ve 28.06.2000 tarih ve E: 1999/2680, K: 2000/2494 sayılı Kararları, <http://www.emsalyargi.com/>, (22.06.2017).

¹¹²⁴ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 24.04.1995 tarih ve E: 1994/5341, K: 1995/1892 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (20.06.2017).

¹¹²⁵ Yerlikaya, s. 693.

¹¹²⁶ Tombaloğlu, s. 157.

şekillerine ait genel esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği belirtilmiş bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 385 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile kullanmış olup, ilanda yer alacak hususlar ve ilanın şekline ilişkin açıklamalarda bulunmuştur¹¹²⁷.

93'üncü madde hükmüne göre, borçlu, vekil ya da mümessiline satış ilanının birer örneğinin tebliği zorunlu olup, söz konusu tebliğlerin VUK hükümlerine göre yapılması gerekli olmaktadır¹¹²⁸. Bu sebeple vergi idaresinin satış ilanını bu kişilere tebliğ etmemesi, bu kişiler adına yetkili olmayan yanlış kişilere tebliğ etmesi¹¹²⁹ ya da bu kişilere bildirilen satış tarihlerinin, ilan edilen satış tarihlerinden farklı olması

¹¹²⁷ I. İlanda Yer Alacak Hususlar:

Gayrimenkul satış ilanında:

1. Satışa çıkarılan gayrimenkulün bulunduğu mahalle, cadde, sokak, kapı ve daire numarası,
2. Satışa çıkarılan gayrimenkulün durumu, tapu kaydı, varsa kadastro çapı, evsafı ile hususi vasıfları, müstemilat ve teferruatı,
3. Gayrimenkulün artırılmasına esas olmak üzere satış komisyonunca biçilen rayiç değer,
4. Artırmaya iştirak için alınacak teminatın tutarı ve nelerin teminat olarak alınacağı,
5. Gayrimenkulün satışının yapılacağı yer, gün ve saat,
6. Gayrimenkul satış şartnamesinin nereden alınabileceği veya nerede görülebileceği,
7. Teminatın yatırıldığına ilişkin makbuzun nereye ve hangi tarihe kadar ibraz edileceği,
8. Gayrimenkul malın satışında verilen bedel gayrimenkule biçilen rayiç değerinin %75'ini bulmadığı ve şayet artırılan bedel amme alacağına rüçhanı olan alacakların tutarından fazlaya çıkmadığı ve yapılmış ve/veya yapılacak masrafları karşılamadığı takdirde, en çok artırmanın taahhüdü baki kalmak şartıyla artırmanın 7 gün daha uzatılarak 7 gün sonra tarih de belirtilmek suretiyle gayrimenkulün aynı mahalde ve aynı saatte tekrar artırmaya çıkarılacağı,

II. İlanın Şekli:

Gayrimenkul satış ilanlarında aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

1. Gayrimenkul satışı, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak şartıyla o yerde çıkan günlük gazete ile aralıklarla iki defa ilan edilecektir.
2. Günlük gazete çıkmayan yerlerde yapılacak gayrimenkul satışları, o yerde 15 gün içinde iki defadan az gazete çıkıyorsa çıkan gazete sayısı kadar ilan edilmekle birlikte, halkın görebileceği yerlere ve tahsil dairesi kapısına ilan örneği yapıştırılacak ve belediye yayın araçları ile duyurulacaktır.
3. Kasaba ve köylerde bulunan gayrimenkullerin satışlarında, yukarıda açıklandığı şekilde ilan yapılmakla beraber keyfiyet gayrimenkulün bulunduğu kasaba ve köy muhtarlığı aracılığı ile de halka duyurulacaktır.
4. Biçilen rayiç değeri 2.000.000.000 lirayı aşan gayrimenkul mal satışlarında, (1), (2) ve (3) numaralı bentlerde açıklanan esaslar çerçevesinde yapılan ilandan başka İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük şehirlerde çıkan en az iki gazete ile de aynı şartlar çerçevesinde ilan yapılacaktır.
5. Gazetelerden başka vasıtalarla yapılan ilanlarda ilanın yapıldığı ayrıca tanzim edilecek tutanakla belgelendirilecektir.

III. Diğer Hususlar:

6183 sayılı Kanunun 93 üncü maddesinin bir diğer hükmüne göre de, hazırlanan gayrimenkul satış ilanının birer örneği borçluya, vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu siciline hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edilecektir (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "385 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği", R.G. 11.11.1994, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (385), (19.06.2017)).

¹¹²⁸ Yerlikaya, s. 689.

¹¹²⁹ Danıştay, satış ilanının davacıya değil, tasfiyeye girmeden önce şirketin vekili olan avukata yapılması nedeniyle satış için kanunun aradığı şartın gerçekleşmediği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir (Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 02.06.1998 tarih ve E: 1998/7, K: 1998/2376 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.06.2017)).

hukuka aykırılık teşkil etmektedir¹¹³⁰. Bu gibi durumlarda satış için kanunun aradığı şartlar gerçekleşmemiş olacağından, satış işlemi iptal edilecektir¹¹³¹.

Yine Kanun'un 97'nci maddesinde; gayrimenkul kendisine ihale olunan kişinin derhal veya verilen süre içerisinde parayı ödememesi halinde ihale kararının feshedileceği ve gayrimenkulün, satış komisyonunca hemen 7 gün müddetle artırmaya çıkarılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda 97'nci maddede düzenlenen satış bedelinin derhal ya da verilen süre içinde ödenmemesi nedeniyle gerçekleşen ihalenin feshinin, 99'uncu maddede düzenlenen ihalenin feshi ile bir bağlantısı bulunmadığı, bu gibi durumlarda bedelin ödenmemiş olması ile ihalenin, satış komisyonu kararı ile iptal edilerek gayrimenkulün mülkiyetinin alıcıya geçmesi engellenmesi gerektiği¹¹³², yani fesih sürecinin işletilmesine gerek bulunmadığı belirtilmektedir¹¹³³. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan uyuşmazlıkların vergi mahkemesi ve Danıştay'da görülmesi¹¹³⁴ söz konusu olabilmektedir¹¹³⁵. Bu sebeple vergi idaresinin 97'nci maddeye aykırılık teşkil eden hukuka aykırı işlemleri de vergi yargısı tarafından denetlenmektedir.

Son olarak gayrimenkul malların satışı sürecinde vergi idaresinin Kanun'un 62'nci maddesinde yer alan "Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir" hükmü gereği borçlunun menfaatini gözetmemesi de hukuka aykırılık yaratmaktadır. Bu sebeple satış komisyonlarının ve vergi idaresinin gayrimenkullerin satışı aşamasında, Kanun'un 62'nci maddesine göre vergi idaresinin yanı sıra borçlunun da menfaatlerini mümkün olduğunca gözetmekle yükümlü olduğunu göz önünde bulundurarak işlem yapması gerekmektedir¹¹³⁶. Nitekim Danıştay; daha haciz safhasında bu şekilde bir koruma hükmü getiren kanun koyucunun, satış aşamasına yönelik yapmış olduğu düzenlemelerle gayrimenkulün satış bedelinin belirli bir miktara ulaşması gerektiğine hükmetmesi ile de, gerek idarenin gerekse borçlunun menfaatinin gözetildiği açık ve sabit olan bir satışın yapılmasını amaçladığını belirtmektedir¹¹³⁷. Bu bakımdan Danıştay; borçlunun haczedilen yedi parça

¹¹³⁰ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 24.04.1995 tarih ve E: 1994/5341, K: 1995/1892 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (20.06.2017).

¹¹³¹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 02.06.1998 tarih ve E: 1998/7, K: 1998/2376 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.06.2017).

¹¹³² Candan, AATUHK, s. 519.

¹¹³³ Karakoç, İcra, s. 480.

¹¹³⁴ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 25.09.2002 tarih ve E: 2001/2078, K: 2002/2907 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (20.06.2017).

¹¹³⁵ G. Üstün, s. 210.

¹¹³⁶ Yerlikaya, s. 693.

¹¹³⁷ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 21.09.1989 tarih ve E: 1989/958, K: 1989/3214 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.06.2017).

gayrimenkulünün kamu alacağını karşılamaya yeterli olup olmadığı yolunda herhangi bir araştırma ve tespit yapılmaksızın ve bu gayrimenkuller açık arttırma ile satışı yapılarak paraya çevrilmeksizin, borçlunun menfaatine aykırı bir şekilde menkul malları üzerine ikinci kez haciz uygulanmasının hukuka aykırı olduğuna karar vermiş bulunmaktadır¹¹³⁸.

3.2. ADLİ YARGI TARAFINDAN YAPILAN DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıklarda çözüm yerinin adli yargı olduğu istihkak, menfi tespit ve gayrimenkul malların ihalesinin feshi davaları ele alınmaktadır.

3.2.1. İstihkak Davası

Vergi yargısı tarafından istihkak iddialarına ilişkin yapılan denetimin incelenmesi aşamasında da açıklanmış olduğu gibi haciz uygulaması esnasında korunması gereken, borçlunun elinde haczedilen malların üçüncü kişilere ait olduğu ya da üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığı iddialarına istihkak iddiaları adı verilmektedir¹¹³⁹.

6183 sayılı Kanun'un 66-67'nci maddeleri arasında düzenlenmiş olduğu üzere, istihkak iddiaları borçlu elinde haczedilen mallara yönelik olabileceği gibi, üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara karşı da söz konusu olabilmektedir. Borçlu elinde haczedilen mallara ilişkin üçüncü şahıs tarafından öne sürülen istihkak iddialarının vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi ya da kamu borçlusu tarafından bu iddialara itiraz edilmesi veyahut üçüncü şahıs elinde haczedilen malların vergi idaresi tarafından borçluya ait olduğunun iddia edilmesi durumunda istihkak iddiaları 68'inci madde hükmü uyarınca dava konusu yapılabilir. Bir tanım verilmesi gerekirse istihkak davası; malı haczedilen kişinin o mal üzerinde istihkak iddia etmesi halinde, üçüncü şahıs ya da haczin üçüncü şahıs elinde yapılması durumunda alacaklı tarafından hacizli malın kime ait olduğunu belirlemeye yönelik olarak açılan davadır¹¹⁴⁰.

¹¹³⁸ Bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 28.06.2000 tarih ve E: 1999/2680, K: 2000/2494 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (22.06.2017).

¹¹³⁹ Bayraklı, İcra, s. 150.

¹¹⁴⁰ Kudret Aslan, **Hacizde İstihkak Davası**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, (İstihkak), s. 19.

6183 sayılı Kanun'un 68'inci maddesine göre istihkak davaları haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesinde görülerek karara bağlanmaktadır. Burada sözü edilen mahkeme, adli yargı hukuk mahkemeleridir. Bu sebeple istihkak davaları idari yargıda görülememektedir¹¹⁴¹. Görev konusu kamu düzenine ilişkin olduğundan, gerek Danıştay¹¹⁴², gerekse Yargıtay'ın¹¹⁴³ bu yönde çok sayıda kararı bulunmaktadır.

Haciz nedeniyle açılan istihkak davalarında amaç mülkiyet hakkının tespiti değil, hakkın kapsamına uygun bir durum yaratarak hacizli malın iadesinin sağlanmasıdır¹¹⁴⁴. 6183 sayılı Kanun'un 66'ncı maddesinin 2'nci fıkrası gereği, haciz sırasında ya da hacizden sonra borçlu ya da üçüncü şahıs tarafından yapılan istihkak iddialarına karşı vergi idaresinin 7 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. Vergi idaresince 7 gün içerisinde herhangi bir cevap verilmemesi durumunda iddia kabul edilmiş sayılmaktadır¹¹⁴⁵. Bu sebeple vergi idaresinin haczi kaldırarak, malı üçüncü şahsa iade etmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 66'ncı maddesinin son fıkrasında; üçüncü şahsın istihkak iddiasının vergi idaresince kabul edilmemesi ya da borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilmesi durumunda, vergi idaresince üçüncü şahsa 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi gerektiğinin bildirileceği belirtilmektedir. Buna göre üçüncü şahıs 7 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılmakta ve iddia konusu mal borçluya ait sayılarak haczedilmektedir. Burada vergi idaresince istihkak iddiasının reddine ilişkin olarak üçüncü şahsa gönderilecek

¹¹⁴¹ Candan, AATUHK, ss. 409-410.

¹¹⁴² Bu kararlardan bazıları için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 01.06.1988 tarih ve E: 1988/18, K: 1988/1616; Danıştay 7'nci Dairesi'nin 13.10.2005 tarih ve E: 2002/1358, K: 2005/2434; Danıştay 7'nci Dairesi'nin 05.02.2008 tarih ve E: 2005/160, K: 2008/721; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 30.01.2004 tarih ve E: 2003/274, K: 2004/10; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 11.03.2005 tarih ve E: 2004/200, K: 2005/32 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 410). Öte yandan Danıştay'ın istihkak iddialarını karara bağladığı davalardan bazıları için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 16.03.1995 tarih ve E: 1994/5479, K: 1995/1062; Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 29.03.1995 tarih ve E: 1994/5033, K: 1995/994; Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 15.06.1989 tarih ve E: 1987/3280, K: 1989/2844; Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 13.09.1985 tarih ve E: 1985/1833, K: 1985/2108; Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 14.09.1991 tarih ve E: 1989/3290, K: 1991/411 sayılı Kararları (Candan, AATUHK, s. 411).

¹¹⁴³ Bu kararlardan bazıları için bkz. Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi'nin 02.01.1977 tarih ve E: 1977/1852, K: 1977/2022; Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi'nin 29.05.1979 tarih ve E: 1979/1146, K: 1979/1291; Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi'nin 24.11.1982 tarih ve E: 1979/4-1945, K: 1982/917; Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi'nin 17.09.1990 tarih ve E: 1990/1370, K: 1990/3388; Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi'nin 17.09.1990 tarih ve E: 1990/1370, K: 1990/3388; Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi'nin 20.05.1992, E: 1992/2484, K: 1992/2665; Yargıtay 20'nci Hukuk Dairesi'nin 29.02.2000 tarih ve E: 2000/1679, K: 2000/1699; Yargıtay 21'inci Hukuk Dairesi'nin 28.01.2003 tarih E: 2002/10204, K: 2003/514; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun, 28.04.2004 tarih ve E: 2004/12-177, K: 2004/231 sayılı Kararları (Yerlikaya, ss. 594-597).

¹¹⁴⁴ G. Üstün, s. 187.

¹¹⁴⁵ Bkz. Yargıtay 17'nci Hukuk Dairesi'nin 17.03.2015 tarih ve E: 2013/16394, K: 2015/4376 ve 24.03.2015 tarih ve E: 2013/18976, K: 2015/4771 sayılı Kararları, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

olan yazıda dava açma süresinin yer alması gerekmektedir. Kendisine yapılan bir başvuruda Yargıtay, vergi idaresinin üçüncü şahsa istihkak iddiasının reddine ilişkin olarak göndermiş olduğu yazıda dava açma süresine yönelik bir açıklamaya yer verilmemesi nedeniyle, yazının kanunun aradığı şartları taşımadığını ve bu sebeple hak düşürücü süreye başlangıç alınamayacağına karar vermiş bulunmaktadır¹¹⁴⁶.

İstihkak iddialarının adli yargıda denetlenmesi sürecinde vergi idaresinin uygulamış olduğu hacizlere konu malların borçluya ait olmaması durumunda üçüncü şahsın istihkak iddiası kabul edilmekte ve haciz işlemi hukuka aykırı bulunarak iptal edilmektedir. İstihkak davalarında menkul malı elinde bulunduran kişinin onun maliki sayıldığı anlamına gelen “zilyetlik mülkiyete karinedir” ilkesi geçerli olduğundan, malın borçlunun elinde haczedilmesi durumunda, istihkak iddiasında haklı olduğunu ispat etme yükümlülüğü üçüncü kişiye düşmektedir¹¹⁴⁷. Üçüncü şahsın iddialarına karşı vergi idaresinin iddialarının yetersiz görülmesi durumunda haciz hukuka aykırı görülmektedir.

Yargıtay’a yapılan bir başvuruda, vergi idaresinin alacağını tahsil etmek için asıl borçlunun kızının ortağı olduğu şirkete ait tekneyi haczetmesi üzerine üçüncü şahıs olan borçlunun kızı teknenin kendisine ait olduğu yönünde istihkak iddiasında bulunmuş ve bu iddiasını teknenin mülkiyetine ilişkin belgelerle kanıtlamıştır. Mülkiyete ilişkin belgeler karşısında vergi idaresinin ileri sürdüğü hususların yetersiz olduğunu belirten Yargıtay, istihkak iddialarını kabul ederek haczin kaldırılmasına hükmetmiştir¹¹⁴⁸. Benzer bir başka olayda da vergi idaresi alacağını tahsil etmek için borçlu şirket adına antrepo sahasındaki tankta bulunan motorinleri haczetmiş, ancak üçüncü şahıs hacizden önce borçlu ile aralarında ikmal sözleşmesi yapıldığını ve yapılan sözleşme gereğince fatura karşılığı akaryakıt alındığını belirterek istihkak iddiasında bulunmuştur. Vergi idaresi taraflar arasında yapıldığı öne sürülen ikmal sözleşmesinin haciz kararından sonra düzenlenmiş olabileceğini, yapılmış olan ödemelerin başka bir ticari ilişkiye ait olabileceğini ve taraflar arasındaki ilişkinin muvazaalı olduğunu düşündüğünü belirtmiştir. Yargıtay yapmış olduğu inceleme neticesinde, dava konusu akaryakıtın taraflar arasında hacizden önce yapılmış olan ikmal sözleşmesi ile üçüncü şahıs tarafından satın alındığı, satış bedelinin 2/3’sinin hacizden önce kamu borçlusuna ödendiği, dava konusu alım-satım sözleşmesinin muvazaalı olduğuna dair tarafların ticari defter ve kayıtları üzerinde bir işaret

¹¹⁴⁶ Bkz. Yargıtay 21’inci Hukuk Dairesi’nin 18.11.2014 tarih ve E: 2014/5273, K: 2014/24337 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

¹¹⁴⁷ Gerçek, Takip, s. 227.

¹¹⁴⁸ Bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 16.03.2012 tarih ve E: 2011/856, K: 2012/192 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

bulunmadığı, davacı ile borçlu arasında organik bir bağ bulunmadığı, vergi idaresinin muvazaaa iddiasını ispatlayamadığı gerekçeleriyle üçüncü şahsın istihkak iddiasını kabul ederek haciz işleminin iptaline karar vermiştir¹¹⁴⁹. Borçlunun elinde haczedilen mallara ilişkin üçüncü şahısların istihkak iddialarının incelenmesinde idarenin işlemin muvazaalı olduğuna yönelik iddiasının aksi üçüncü şahıs tarafından yeterli gerekçelerle ispat edilemediği takdirde istihkak iddiasının kabul edilemeyeceği açıktır. Bu bakımdan Yargıtay, üçüncü şahsın borçlu şirketten satın aldığı ancak borçlunun işlerinin aksamaması amacıyla ödünç olarak bıraktığı demirbaşlar üzerinde istihkak iddiasında bulunması üzerine Yargıtay, vergi idaresinin satım alım sözleşmesinin muvazaalı olduğu iddiasını, üzerinde istihkak iddia edilen malların kamu borçlusu tarafından özel okul olarak kullanılan binanın ayrılmaz parçaları olduğunu, sökülüp ayrılmadan üçüncü şahsa satışının hayatın olağan akışına aykırılık teşkil ettiğini, kaldı ki menkul mülkiyetinin geçişi için şekli işlemlerin yeterli olmayıp teslimin gerektiğini belirterek, borcun doğumundan sonra kamu borçlusuna ait demirbaşların tümünün üçüncü şahıs tarafından satın alınıp daha sonra borçluya ödünç olarak bırakılmasının danışıklı işlem olması nedeniyle vergi idaresi yönünden sonuç doğurmayacağına karar vermiştir¹¹⁵⁰.

“Zilyetlik mülkiyete karinedir” ilkesinin gereği olarak vergi idaresi tarafından üçüncü şahsın elinde haczedilen mallar üzerinde üçüncü şahsın istihkak iddiasında bulunması durumunda, malın borçluya ait olduğunu ispat külfeti vergi idaresinde bulunmaktadır. Bu bakımdan Yargıtay, vergi idaresinin kamu alacağının tahsili amacıyla üçüncü şahsa ait işyerindeki malların haczedilmesi nedeniyle mülkiyet karinesinin üçüncü şahıs lehine olduğunu, bu sebeple vergi idaresinin haczedilen malların borçluya ait olduğunu ispatlaması gerektiğini belirtmiştir. Üçüncü şahsın, kamu borçlusu şirketin bayisi olduğunu iddia etmesi ve emsal dosyadaki haciz borçlu şirketin Bursa’daki adresi olmasına rağmen, dava konusu edilen haczin Bandırma’da bulunan üçüncü şahsa ait şirket adresinde yapılmış olması üzerine vergi idaresince haczin yapılmış olduğu bu adresin kamu borçlusuna ait olduğu ispatlanamadığından, haciz işleminin iptaline karar verilmiştir¹¹⁵¹. Benzer bir başka olayda ise üçüncü şahsın, üzerine haciz uygulanan aracı trafik kayıtlarına haciz uygulanmadan önce noterde yapılan satış sözleşmesi ile satın aldığını ve beş yıldır

¹¹⁴⁹ Bkz. Yargıtay 17’nci Hukuk Dairesi’nin 12.05.2015 tarih ve E: 2014/23775, K: 2015/7305 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

¹¹⁵⁰ Bkz. Yargıtay 17’nci Hukuk Dairesi’nin 25.03.2014 tarih ve E: 2012/14407, K: 2014/4330 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

¹¹⁵¹ Bkz. Yargıtay 17’nci Hukuk Dairesi’nin 08.03.2016 tarih ve E: 2016/1543, K: 2014/12850 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

kullandığını belirterek istihkak iddiasında bulunması üzerine Yargıtay, mülkiyetin hacizden önce üçüncü şahsa geçtiği gerekçesiyle aracın trafik kayıtlarındaki haczin kaldırılmasına karar vermiş bulunmaktadır¹¹⁵². Yine Yargıtay'a yapılan bir başvuruda vergi idaresinin kamu borçlusunun üçüncü şahıs olan banka nezdinde bulunan hesaplarına haciz uygulamak suretiyle alacağını tahsil etmek amacıyla 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesi uyarınca bankaya haciz ihbarnamesi gönderdiği görülmektedir. Banka tarafından haciz ihbarnamesine verilen cevapta, mevduat hesabı üzerinde kendilerinin rehin hakkı bulunduğu belirtilerek istihkak iddiasında bulunulması üzerine vergi idaresi istihkak davası açmış bulunmaktadır. Açılan istihkak davası üzerine mahkeme ve Yargıtay tarafından, bankanın borçluya verdiği çek yaprağına bağlı olarak 4.700 TL risk altında bulunması ve 55.000 TL de borçluya verilmiş olan teminata bağlı olarak rehin hakkı bulunması nedeniyle, toplam 66.605,14 TL'lik mevduatın 59.700 TL'lik kısmı için üçüncü şahıs bankanın istihkak iddiası yerinde bulunarak kalan 5.316,00 TL'lik kısmın vergi idaresine ödenmesine karar verilmiştir¹¹⁵³.

3.2.2. Menfi Tespit Davası

6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesinde, kamu borçlusuna ait olup, üçüncü şahıslar elinde bulunan menkul mallar, alacak ve hakların haciz usulü düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre üçüncü şahısların elinde bulunan alacak ve hakların haczi, doğrudan bunlara haciz bildirisinin tebliği ile yapılmaktadır. 79'uncu maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre üçüncü şahsın, haciz ihbarnamesinin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmesi gerekmektedir. Aksi halde mal elinde ve borç zimmetinde sayılmakta ve artık vergi idaresinin, 6183 sayılı Kanun hükümleri gereğince üçüncü şahsa karşı zor alım işlemlerine başlaması mümkün olabilmektedir¹¹⁵⁴.

Üçüncü şahsın süresinde yapmış olduğu itiraz dışında başkaca bir şey yapmasına, örneğin haciz bildirisinin iptali için idari dava açmasına gerek bulunmamaktadır. Bu itiraz neticesinde alacaklı vergi idaresi haciz işlemlerine devam edemeyecektir. Alacaklı vergi idaresinin itirazın haksız olduğunu düşünmesi

¹¹⁵² Bkz. Yargıtay 8'inci Hukuk Dairesi'nin 19.06.2014 tarih ve E: 2013/12784, K: 2016/2891 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

¹¹⁵³ Bkz. Yargıtay 17'nci Hukuk Dairesi'nin 14.04.2015 tarih ve E: 2013/19724, K: 2015/5916 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (24.07.2017).

¹¹⁵⁴ Bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 10.04.2001 tarih ve E: 2002/21-201, K: 2002/297 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

durumunda yapması gereken şey genel mahkemelerde menfi tespit davası açarak itirazın aksini kanıtlamaktır¹¹⁵⁵. Ancak üçüncü şahısların süresi içerisinde haciz bildirilerine itiraz etmemeleri söz konusu olabilmekte ve bu durum kendilerine ödeme emri gönderilmek suretiyle takip işlemlerine maruz tutulmaları nedeniyle ağır sonuçlara yol açabilmektedir.

Bilindiği gibi 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahsın, ödeme emrine karşı Kanun'da öngörülen nedenlerle sınırlı olarak tebliğden itibaren 15 gün içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu anlamda Kanun'da asıl borçluların ödeme emrine karşı 15 günlük hak düşürücü süre içerisinde dava açmaları gerektiği yönündeki hükmün, üçüncü şahıslar yönünden de dava açmayı aynı süre ile sınırlandırılması doğru bulunmamıştır. Bu anlamda üçüncü şahıslar yönünden dava açma süresinin bu süre ile sınırlandırılmasının, asıl borçlu olmamaları, örneğin asıl borçlu olan şirketin yöneticisi olmamaları gibi hallerde dava açma süresini geçirmeleri halinde gerçekten sorumlu olmadıkları bir borcu ödemek zorunda kalmalarına neden olacak ağır sonuçların doğmasına yol açabileceği belirtilmiştir¹¹⁵⁶. İşte bu ağır sonuçların önlenmesi amacıyla 6183 sayılı Kanunun 79'uncu maddesinde 5476 sayılı Kanun'la¹¹⁵⁷ yapılan yeni düzenlemeyle; Kanun'da belirtilen 7 günlük sürede alacaklı kamu idaresine itirazda bulunmamaları nedeniyle "mal elinde ve borç zimmetinde" sayılarak borçlu duruma düşen üçüncü şahıslara, kamu borçlusuna borçlu olmadıklarının tespiti için yeni bir hak tanınmış ve bu kapsamda haciz bildirilerinin kendilerine tebliğinden itibaren bir yıl içinde yetkili mahkemelerde menfi tespit davası açma ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla kamu borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etme imkânı getirilmiştir¹¹⁵⁸. Bu kapsamda herhangi bir nedenle itiraz süresini geçiren üçüncü şahsın, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açtırarak, haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla kamu borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmesi mümkün olabilmektedir¹¹⁵⁹.

¹¹⁵⁵ Candan, AATUHK, ss. 468-469.

¹¹⁵⁶ Bkz. Yargıtay 21'inci Hukuk Dairesi'nin 03.11.2015 tarih ve E: 2015/15452, K: 2015/19351 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

¹¹⁵⁷ 08.04.2006 tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁵⁸ T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü, "200-23 No'lu Genelge", 09.04.2007, http://uye.yaklasim.com/filezone/yaklasim/tummevzuat/sgk_genelgeleri/6408984.htm, (200-23), (25.07.2017).

¹¹⁵⁹ Candan, AATUHK, ss. 471-472.

Menfi tespit davası, var olduğu iddia edilen bir hukuki işlemin mevcut olmadığının tespiti için açılan dava olarak tanımlanmaktadır¹¹⁶⁰. Kamu icra hukukunda menfi tespit davası, kamu borçlusuna ait elinde menkul mal, alacak ya da hakkın olmadığı iddiasında bulunan üçüncü şahıs veya üçüncü şahsın elinde kamu borçlusuna ait menkul mal, alacak ya da hakkın olduğunu iddia eden alacaklı idare tarafından açılmaktadır. Adli yargıya ait genel mahkemelerde açılacak olan davanın süresi, üçüncü şahıs bakımından, kendisine haciz bildirisinin tebliğinden itibaren, kamu alacaklısı bakımından ise üçüncü şahsın itirazından itibaren bir yıldır¹¹⁶¹.

6183 sayılı Kanunun 79'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında; "...Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece bu Kanunun 10'uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir..." hükmü yer almaktadır. Buna göre, üçüncü şahıslarca kamu borçlusuna borçlu olmadığı veya malın elinde bulunmadığının ispatı amacıyla borçlu ve idare aleyhine menfi tespit davası açılması, bu şahıslar hakkında sürdürülen takibin durdurulması için yeterli olmayıp bu konuda ayrıca mahkemenin takibin durdurulmasına ilişkin karar vermiş olması gerekmektedir¹¹⁶².

Yargıtay'ca ödeme emrine karşı açılan davaların menfi tespit davası niteliğinde olduğu kabul edilmektedir¹¹⁶³. Zira menfi tespit davasında kanıtlanmaya çalışılan hususlar da ödeme emrine karşı açılan davalar da olduğu gibi, "böyle bir borcun olmadığı", "kısmen ödendiği" ya da "zamanaşımına uğradığıdır"¹¹⁶⁴.

Yargıtay'ın konuya ilişkin kararlarında özellikle vurguladığı gibi, üçüncü şahıslardaki menkul mal, alacak ve hakların haczini düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 5479 sayılı Kanun ile değişik 79'uncu maddesi sadece üçüncü şahıslar yönünden menfi tespit davasına izin vermekte olup, bu imkân kamu borçluları yönünden mevcut değildir¹¹⁶⁵. Yargıtay, üçüncü şahıs sıfatıyla yapmış olduğu başvuruda kendisine gönderilen ödeme emirleri nedeniyle Ltd. Şti. 'deki ortaklık payı üzerindeki hacizlerin kaldırılmasını talep eden davacının başvurusunu, davaya konu ödeme emirlerinin içeriğini teşkil eden aylarda davacının ilgili şirkette ortak ve müdür

¹¹⁶⁰ Baki Kuru, **İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2016, (İcra), s. 144.

¹¹⁶¹ Karakoç, İcra, s. 195.

¹¹⁶² T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, 200-23.

¹¹⁶³ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 09.02.2017 tarih ve E: 2015/14837, K: 2017/811 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

¹¹⁶⁴ Karakoç, İcra, ss. 472-474.

¹¹⁶⁵ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 26.10.2010 tarih ve E: 2010/11494, K: 2010/14365 ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 03.10.2007 tarih ve E: 2007/21-623, K: 2007/717 sayılı Kararları, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

olması ve bu sebeple müteselsil sorumluluğu bulunduğu gerekçesiyle haczin kaldırılmaması gerektiğini belirtmiştir¹¹⁶⁶.

Yapmış olduğu menfi tespit incelemelerinde Yargıtay'ca vurgulanan hususlardan bir diğeri, haciz bildirisine süresi içerisinde itirazda bulunmaması halinde hakkında zor alım işlemlerine başlanacak olan üçüncü şahsa ödeme emri gönderilmesinin zorunluluğudur. Bu anlamda Yargıtay, üçüncü şahıslar hakkında takip işlemlerine girişilebilmesi için haciz ihbarnamesi yeterli olmayıp, ayrıca ödeme emri tebliğinin gerektiğini, aksi bir uygulamanın hukuka aykırı olduğunu belirtmektedir¹¹⁶⁷. Bu anlamda yapılan tebligatın ödeme emri niteliğinde olmaması ve borç bildirim yazısından ibaret bulunması durumunda da yapılan haciz işlemi hukuka aykırı olmaktadır¹¹⁶⁸.

Üçüncü şahıslara gönderilen haciz bildirileri ve ödeme emirlerinin geçerli olup hüküm ifade edebilmeleri için, şekli şartlara uygun düzenlenmeleri gerekmektedir. Üçüncü şahıslara gönderilen haciz bildirilerinde, bildirinin haczedilmesine aracılık ettiği kamu alacağının kaynağı, türü, dönemi ve miktarının açık olarak yer alması, ayrıca itirazın hangi hususlara yönelik olabileceğinin de belirtilmesi zorunluluk taşımaktadır¹¹⁶⁹. Bu anlamda üçüncü şahıslara gönderilen bilgi isteme yazısının haciz ihbarnamesi niteliğinde olmadığından, üçüncü şahıslar bakımından sorumluluk doğurmayacağı ifade edilmektedir¹¹⁷⁰.

Yargıtay ödeme emrinin şekil unsuru bakımından hukuka uygun olabilmesi için dava açma süresine ve borçlunun başvuracağı kanun yoluna yer verilmesi gerektiğini belirtmektedir. Yargıtay'a yapılan bir başvuruda, alacaklı kamu idaresinin borçlunun işverenine haciz bildirisi gönderdiği ve işverenin de haciz bildirisine karşı itirazda bulunmadığı görülmektedir. Bu sebeple alacaklı kamu idaresi işveren adına ödeme emri düzenleyerek tebliğ etmiş ve işveren de ödeme emrine dava açarak kamu borcu nedeniyle gönderilen haciz bildirisinin gereğini yaparak, borçlunun ücretinden yapılan kesintilerin alacaklı idare hesabına yatırıldığını, ancak kamu

¹¹⁶⁶ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 17.11.2015 tarih ve E: 2015/8029, K: 2015/19757 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

¹¹⁶⁷ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 11.02.2002 tarih ve E: 2002/706, K: 2002/884; Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 07.05.2002 tarih ve E: 2002/966, K: 2002/4018; Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 30.06.2005 tarih ve E: 2005/4955, K: 2005/7606; Yargıtay 21'inci Hukuk Dairesi'nin 10.06.2002 tarih ve E: 2002/3596, K: 2002/5512; Yargıtay 21'inci Hukuk Dairesi'nin 18.02.2003 tarih ve E: 2003/1080, K: 2003/1044 ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 01.10.2003 tarih ve E: 2003/21-533, K: 2003/520 sayılı Kararları (Yerlikaya, ss. 640-643).

¹¹⁶⁸ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 09.02.2017 tarih ve E: 2015/14837, K: 2017/811 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

¹¹⁶⁹ Karakoç, İcra, s. 451.

¹¹⁷⁰ Baki Kuru, "İcra ve İflas Kanunu'nun 89. Maddesinde Yapılan Değişiklikler", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 47, Aralık, 2003, (İİK), s. 80.

borçlusunun işten ayrılması nedeniyle kamu idaresi adına ödeme yapılamadığını, ancak alacaklı kamu idaresince daha önce hiçbir ödeme yapılmamış gibi ödeme emri gönderildiğini belirterek ödeme emrinin iptalini istemiştir. Yerel mahkemece ödeme emrinin iptal edilmesi üzerine Yargıtay'a başvuran idarenin temyiz talebi Yargıtay Dairesi'nce ödeme emrine karşı süresince dava açılmaması gerekçesiyle reddedilmiş olup, yerel mahkemece verilen ısrar kararı üzerine konu Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'na taşınmıştır. Kurul vermiş olduğu kararında üçüncü şahsa gönderilen ödeme emri, ilgilinin başvurabileceği kanun yolu ve süresini gösterir şekilde düzenlenmediğinden, davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğine karar vererek yerel mahkemenin ısrar kararını hukuka uygun bulmuştur¹¹⁷¹.

3.2.3. Gayrimenkul Malların İhalesinin Feshi

Haczedilen gayrimenkul malların paraya çevrilmesi amacıyla yapılan ihalesi sürecinde vergi idaresince yapılan bir takım hukuka aykırılıklar söz konusu olabilmektedir. Yapılan ihale ile birlikte gayrimenkullerin mülkiyeti alıcıya geçmekte olduğundan, malın mülkiyetinin eski sahibine dönmesi ancak ihalenin feshi ile mümkün olabilmektedir¹¹⁷².

Çalışmanın gayrimenkul malların satış işlemine ilişkin hukuka aykırılıklar kısmında da bahsedilmiş olduğu gibi gayrimenkul malların satış sürecinde vergi idaresinin hukuka aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu bazı işlemler gayrimenkul ihalesinin feshi neticesini doğurup, Kanun'un 99'uncu madde hükmü gereği bu hukuka aykırılıklara ilişkin uyuşmazlıkların adli yargıda çözülmesi gerekmektedir. Ancak ihale öncesinde gerçekleştirilen ve ihaleden ayrılabilir nitelikte olan işlemler idari işlemler olmaları nedeniyle, bu işlemlerin niteliklerine göre görevli olan idari yargı yerlerinde¹¹⁷³ dava konusu edileceklerdir¹¹⁷⁴.

¹¹⁷¹ Bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 02.11.2011 tarih ve E: 2011/571, K: 2011/680 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (25.07.2017).

¹¹⁷² Karakoç, İcra, s. 480.

¹¹⁷³ Candan, AATUHK, s. 524; Karakoç, İcra, s. 481.

¹¹⁷⁴ Ancak Üstün; böyle bir ayrıma varmanın zor olduğunu, zira ihaleden önce gerçekleştirilen işlemlerin büyük bir çoğunluğunun ihale sürecini etkilediğini, dolayısıyla bu işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların söz konusu olması durumunda ihalenin feshinin talep edilmesi gerektiğini, esasen 6183 sayılı Kanun uygulamasında 2576 sayılı Kanun gereği idari yargı görevliyen gayrimenkuller bakımından açısından bu tarz bir ayırımın yerinde olmadığını, nitekim idarenin hasım olduğu davalar da genel kural olarak idari yargıda görüldüğünden gayrimenkul ihalesinin feshi ve istihkak iddialarına ilişkin davaların adli yargıda görülmesinin hasmın idare dışında biriymiş izlenimi yarattığını belirtmektedir (G. Üstün, ss. 206-209).

Danıştay bu konuda gayrimenkulün satışıyla ilgili satış komisyonunun teşkili, rayiç değerın tespiti, satış şartnamesinin düzenlenmesi, ilan ve bildirimler gibi borçlunun hukukunu etkileyen satış öncesi idari işlemlerin hukuka aykırılıklarının vergi yargısında göröleceğini¹¹⁷⁵ kabul ederken, Yargıtay ise; gayrimenkul ihalelerinin feshine ilişkin olanlar hariç, 6183 sayılı Kanun'dan doğan uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri özel yetkili kılınmış olduğundan 6183 sayılı Kanun'dan doğan takiplere ilişkin olarak kıymet takdirine itiraz ve haczedilmezliğe ilişkin şikâyetlerin vergi yargısında görölüp sonuçlandırılması gerektiğini belirtmektedir¹¹⁷⁶.

6183 sayılı Kanun'da fesih nedenlerinin neler olduğuna ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak Kanun'da ihale süresince idarenin uymasına yönelik emredici kurallar mevcut bulunmaktadır. Bu bakımdan idarenin gayrimenkul malların ihalesine ilişkin işlemlerinin denetiminin gerek Kanun'da yer alan emredici kurallar, gerekse Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan genelgelerde yer alan objektif esaslar bakımından denetlenmesi mümkün olabilmektedir¹¹⁷⁷. Örneğin, 6183 sayılı Kanun'un 108'inci maddesinde artırmaya katılma ve mal satın almadan yasaklılar düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; Kanun'un uygulanmasında görevli kişilerin, bu Kanun gereğince paraya çevrilecek malların artırmaya ne kendi adlarına, ne de diğer kişilerin ad ve hesabına katılmaları ve bu artırmalardan mal satın almaları mümkün olmadığı gibi, bu malları üçüncü kişiler aracılığıyla ya da üçüncü kişilere satın aldırıp, onlardan beş yıl süreyle teferruğ yoluyla dahi satın alma imkanları da bulunmamaktadır. Bu yasak, bu kişilerin eşleri ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları açısından da geçerlidir. Bu nedenle artırma sürecinde vergi idaresi çalışanlarının bu yasağa aykırı hareket etmeleri durumunda gayrimenkulün ihalesinin feshinin istenmesi mümkün olabilmektedir¹¹⁷⁸.

6183 sayılı Kanun'un 99'uncu maddesinde ihalenin feshinin gayrimenkulün bulunduğu yerin icra mahkemesinden şikâyet yolu ile istenebileceği, şikâyet için geçerli olan 7 günlük sürenin ihalenin ilgililere tebliğ tarihi ile başlayacağı ve icra mahkemesinin vereceği bu kararın 10 gün içinde temyiz edilebileceği belirtilmektedir. Bu bakımdan ihale kararının borçluya tebliği önem taşımaktadır.

¹¹⁷⁵ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 24.04.1995 tarih ve E: 1994/5341, K: 1995/1892 sayılı Kararı, (Tombaloğlu, s. 160).

¹¹⁷⁶ Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 26.01.2009 tarih ve E: 2008/21738, K: 2009/1370 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (26.07.2017).

¹¹⁷⁷ Karakoç, İcra, ss. 480-481.

¹¹⁷⁸ Burak Pınar ve Pınar Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)", **Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı: 4, s. 944.

Kanun'un 94'üncü maddesinin son fıkrasında; ihale kararının bir örneğinin borçluya, vekiline ya da mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edileceğine yer verilmektedir. Yargıtay, vergi idaresince ihale kararının borçluya tebliğ edilmemesinin kanuna aykırı olduğunu belirterek, bu durumda 99'uncu madde uyarınca süresinde ihalenin feshinin istenmediğinden söz edilemeyeceğini ifade etmektedir¹¹⁷⁹.

Benzer şekilde Kanun, satış ilanının da borçluya tebliğ edilmesini emretmektedir. 93'üncü maddenin son fıkrasında; ihale kararının bir örneğinin borçluya, vekiline ya da mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edileceğine yer verilmektedir. Bu anlamda Yargıtay, satış ilanının da bir örneği borçluya tebliğ edilmeden, hacizli gayrimenkullerin satılamayacağını, bu sebeple ihalenin feshedilmesi gerektiğini belirtmektedir¹¹⁸⁰. Benzer bir başka kararında ise Yargıtay, satış ilanının haczi koyduran kişiye de tebliğ edilmesi gerektiğini belirterek, haciz koyduran üçüncü kişinin satış ilanını öğrendiği açıkça belli olmadığından, satış komisyonunca satışın gerçekleştirilmesini doğru olmadığı gerekçesiyle satışın feshine karar vermiştir¹¹⁸¹.

Gayrimenkul malların ihalesi sürecinde dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus 6183 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca artırma bedeli gayrimenkul için biçilmiş olan değer % 75'ini bulmasının zorunlu olduğudur. Maddeye göre kamu alacağına rüçhanlı olan diğer alacakların bu gayrimenkulün satış bedeli ile karşılanacak olması durumunda artırma bedelinin, rüçhanlı olan alacakların tutarından fazlaya çıkması ve yapılmış ve yapılacak masrafları da karşılaması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu bakımdan Yargıtay kendisine yapılan bir başvuruda, alacaklı vergi idaresinin biçirmiş olduğu 100.000,00 TL'lik gayrimenkule ilk satışta verilen değer 75.150,00 TL olmakla beraber, satış için ayrıca 3.034,96 TL masraf da yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, satış bedeli biçilen değer % 75'ini ve satış masraflarını karşılamadığından ihalenin feshedilmesi gerektiğini belirtmiştir¹¹⁸².

Kanun'un 95'inci maddesinde, ilk artırmada 94'üncü maddede öngörülen miktara ulaşılamaması halinde, en çok artıranın taahhüdü baki kalmak şartıyla

¹¹⁷⁹ Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 27.04.2009 tarih ve E: 2009/1249, K: 2009/9068 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (26.07.2017).

¹¹⁸⁰ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 14.07.2005 tarih ve E: 2004/8231, K: 2005/6455 sayılı Kararı, (Yerlikaya, s. 700).

¹¹⁸¹ Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 30.10.2007 tarih ve E: 2007/17023, K: 2007/19744 sayılı Kararı, (Tombaloğlu, s. 180).

¹¹⁸² Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 26.10.2007 tarih ve E: 2007/16497, K: 2007/19663 sayılı Kararı, (Tombaloğlu, s. 174).

artırmanın 7 gün daha uzatılacağı ve 7'nci günü aynı saatte gayrimenkul en çok artırana ihale edileceği belirtilmiştir. Ancak bu noktada Yargıtay, Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun E: 1696/149, K: 1972/987 sayılı Kararı'na da atıf yaptığı kararında, 94'üncü maddeye göre yapılan ilk artırmada alıcı çıkmaması durumunda, ortada bir ihale bedeli mevcut olamayacağından ikinci artırmayı düzenleyen 95'inci maddenin uygulanması için gerekli şartların oluşmadığını, bu sebeple ikinci kez yapılan artırmanın ilk artırma kabul edilerek 94'üncü maddede öngörülen şartların yeniden aranması gerektiğini belirtmiştir¹¹⁸³.

Son olarak sıklıkla vurgulanmış olduğu gibi, zor alım işlemlerine başlanabilmesi için borçluya usulüne uygun olarak düzenlenmiş ödeme emrinin tebliği zorunludur. Bu bakımdan Yargıtay da, kesinleşen bir ödeme emri tebliğ edilmeden yapılan haczin ancak 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde kamu alacağının güvence altına alınması bakımından düzenlenmiş olan ihtiyati haciz olarak nitelendirilmesi mümkün olduğundan, bu haczin kesin hacze dönüşmeden satılamayacağını belirtmiş bulunmaktadır¹¹⁸⁴.

3.3. ANAYASA MAHKEMESİNİN BİREYSEL BAŞVURU DENETİMİ

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, 12.09.2010 tarihli halk oylaması sonucunda Türk Hukuk Sistemi'ne girmiş bulunmaktadır¹¹⁸⁵. Bu bakımdan bu yeni yolun Türk vergi hukukunda uzun zamandır tartışılan, ancak Anayasa'ya aykırı bulunmadıkları için varlığını sürdürmüş olan bazı adaletsizlik ve eşitsizliklerin ortadan kaldırılması için bir fırsat olduğu düşünülmektedir¹¹⁸⁶. Bu anlamda kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine önemli müdahaleler içeren vergilerin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan vergi idaresinin işlemleri nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerinin giderilmesinde Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru denetimin önemli rol oynaması beklenmektedir.

¹¹⁸³ Bkz. Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi'nin 19.03.2007 tarih ve E: 2007/2682, K: 2007/5148 sayılı Kararı, <http://www.emsalyargi.com/>, (26.07.2017).

¹¹⁸⁴ Bkz. Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesi'nin 14.07.2005 tarih ve E: 2005/6455, K: 2005/8231 sayılı Kararı, (Yerlikaya, s. 701).

¹¹⁸⁵ Hasan Tahsin Fendoğlu, "Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 4, 2013, s. 37.

¹¹⁸⁶ Oğuz Çetinkaya ve Ali Özgür Kara, "Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Olanağının Getirilmiş Olması Mükelleflere Ne Kazandıracak?", Çetinkaya Hukuk Ofisi Sirküleri- Vergi Yargılaması Hukuku 2013/ Mayıs-02, <http://cetinkaya.av.tr/dosyalar/df459cc8-5d6c-4805-a526-56a243722f9b.pdf>, (23.05.2016), s. 2.

3.3.1. Genel Hatlarıyla Bireysel Başvuru Yolu

Bireysel Başvuru; Anayasa ve kanunlarla korunan temel haklarından biri, kamu gücünün bir eylem, işlem ya da ihmali nedeniyle ihlal edilmiş olan bireylerin, iç hukukta öngörölmüş bütün başvuru yollarını tükettikten sonra başvuracak başkaca yol kalmayınca, doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmeleri için geliştirilmiş ikincil ve istisnai nitelikte bir başvuru yoludur¹¹⁸⁷.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı Türk Hukuk Sistemi'ne; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nı değiştiren 5982 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle Anayasa'nın 148'inci maddesinin birinci fıkrasına, eklenen "... ve bireysel başvuruları karara bağlar" düzenlemesi ile girmiş bulunmaktadır¹¹⁸⁸. Maddeye eklenen ek fıkralar ile herkesin, Anayasa'da güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabileceği, başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerektiği, yapılan bu başvurularda kanun yoluyla gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamayacağı ve bireysel başvuruya ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceği de belirtilmiştir.

Bugün bireysel başvuru kurumu, uygulama kapsamı ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, başta Almanya, Avusturya, İspanya, Macaristan, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, İsviçre, Belçika, Rusya, Meksika, Brezilya, Arjantin ile diğer Latin Amerika ülkeleri olmak üzere, Doğu Avrupa ülkelerinin çoğunda ve Güney Kore gibi 40'tan fazla ülkede uygulanmaktadır¹¹⁸⁹.

Türkiye'de de bireysel başvuru, devletin insan hakları ihlallerini incelemek ve Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi mahkûmiyetlerini azaltmak üzere kabul edilmiştir¹¹⁹⁰. Bu sayede, Türkiye'nin bir taraftan vatandaşlarına Anayasa Mahkemesi düzeyinde yeni bir hukuk yolunu sunabilen bir ülke konumuna yükseleceği, diğer taraftan ise AİHM'e en fazla sayıda dosyası giden ülkelere biri olmaktan kurtarılacağı düşünülmektedir. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, AİHM'e başvuru için tüketilmesi gereken iç hukuk yollarından biri haline getirilmiş olup, 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen kararlar için,

¹¹⁸⁷ Tahsin Erdinç, "Karşılaştırmalı Olarak Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı (Anayasa Şikayeti)", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 20, Ocak 2015, ss. 102-103.

¹¹⁸⁸ Çetinkaya ve A. Ö. Kara, s. 1.

¹¹⁸⁹ Hüseyin İkinci ve Musa Sağlam, **66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, T.C. Anayasa Mahkemesi, Ankara, 2012, s. 10.

¹¹⁹⁰ Fendoğlu, s. 35.

bireysel başvuru yoluna gidilmeden AİHM'e başvurulamayacağı belirtilmiştir¹¹⁹¹. 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen idari işlem ya da kararlar nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvurudan olumlu sonuç alınamaması halinde, başvuru şartlarını taşıması koşulu ile AİHM'e başvuru yapılabilecektir¹¹⁹². Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, bireysel başvuruyu tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu olarak kabul edecek ve ancak bu aşamalardan geçtikten sonra dosyayı kabul edecektir¹¹⁹³.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, başvuru formuna uygun olarak düzenlenmiş bir dilekçe ile yapılmaktadır¹¹⁹⁴. Başvuru dilekçesinde başvurunun kimlik ve adres bilgileri, ihlal edilen hak, dayanılan anayasa hükümleri, tüketilen iç hukuk yolları, başvuru yolu öngörülmemişse hakkın ihlalinin öğrenildiği tarih, uğranılan zarar varsa miktarı, deliller, işlem veya kararın aslı veya örneği ve başvuru harcı makbuzunun eklenmesi gerekmektedir¹¹⁹⁵. Bireysel başvuru formu, doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne verilebileceği gibi, ülke içindeki mahkemeler ya da yurtdışındaki temsilcilikleri vasıtasıyla Anayasa Mahkemesi'ne gönderilebilmektedir.

Bireysel başvurunun yapılmasına ilişkin en önemli husus, bireysel başvuruların asla posta, internet, telgraf gibi iletişim araçları aracılığı ile yapılamayacağıdır. Bireysel başvuru formunun bu yollarla Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesi halinde, bireysel başvuru, incelemeye alınmaksızın reddolunmaktadır¹¹⁹⁶.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru ile birlikte başlayan yargı süreci, esas olarak iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama ön inceleme aşaması olup, başvurunun şekil ve süre şartlarına uygunluğu ile ilgilidir¹¹⁹⁷. Anayasa Mahkemesi'nin ön inceleme sonunda, başvuruyu kabul etmesi halinde, asıl yargılama aşamasını oluşturan esas bakımından incelemeye geçilmektedir¹¹⁹⁸. Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verildiği durumlarda, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığı'na gönderilmektedir. Adalet Bakanlığı gerekli gör-

¹¹⁹¹ Çetinkaya ve A. Ö. Kara, s. 1.

¹¹⁹² "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹¹⁹³ Fendoğlu, s. 43.

¹¹⁹⁴ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹¹⁹⁵ Fendoğlu, ss. 38-39.

¹¹⁹⁶ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹¹⁹⁷ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹¹⁹⁸ Çetinkaya ve A. Ö. Kara, s. 4.

düğü durumlarda görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirmektedir¹¹⁹⁹. Anayasa Mahkemesi'nin, kamusal işlemle bir temel hakkın ihlal edildiğini tespit etmesi durumunda, öncelikle bu ihlalin giderilmesi için yeniden yargılama yapılmasına gerek olup olmadığına karar vermesi gerekmektedir. Yeniden yargılama yapılmasının hukuki bir gereklilik olması halinde ihlal ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için dosya ilgili mahkemeye gönderilir¹²⁰⁰. Mahkeme gerek gördüğü hallerde, ihlalin ve bu ihlale ilişkin hukuki sonuçların ortadan kaldırılması için yapılması gerekenleri gerekçeli kararında belirtmektedir. Yeniden yargılamanın çare olmadığı durumlarda ise tazminata hükmedebilmektedir¹²⁰¹.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurunun sonuçlanma süresine ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Başvuruların incelenme ve karara bağlanma süreleri, Anayasa Mahkemesi'nin dosya yüküne bağlı olarak değişebilmektedir¹²⁰².

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru, bireysel başvuruya konu olan ya da olmayan hiçbir idari ve hukuki işlem veya kararın icrasını durdurmamaktadır¹²⁰³. Anayasa Mahkemesi'nin ihlal kararı ve bu kararın yerine getirilmesine kadar başvuru konusu işlem geçerliliğini sürdürmekte ve dolayısıyla da etkili olmaya devam etmektedir¹²⁰⁴. Anayasa Mahkemesi'nce verilmiş olan kararlar yasama, yürütme ve yargı organlarını bağlamaktadır. Bu organlarca Anayasa Mahkemesi kararına aykırı hareket edilmesi halinde bir hak kaybına neden olunacağı için birey, yeniden Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilecektir¹²⁰⁵.

3.3.2. Bireysel Başvuru Denetiminde Kabul Edilebilirlik Kriterleri

Bireyler tarafından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulması üzerine Mahkeme başvuruyu usul ve esasa ilişkin bazı kabul edilebilirlik kriterlerine uygunluk bakımından incelemeye tabi tutmaktadır. Bu bakımdan başvurunun kişi, yer, konu ve zaman bakımından Anayasa Mahkemesi'nin yetki alanı içerisinde kalıp kalmadığı, iç hukuka ilişkin başvuru yollarının usule uygun olarak tüketilip tüketilmediği, başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı, feragat nedeniyle düşme

¹¹⁹⁹ Fendoğlu, s. 42.

¹²⁰⁰ Ekinci ve Sağlam, s. 35.

¹²⁰¹ Çetinkaya ve A. Ö. Kara, s. 4.

¹²⁰² "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", [AnayasaMahkemesineBasvuru.Com](http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/), <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²⁰³ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", [AnayasaMahkemesineBasvuru.Com](http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/), <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²⁰⁴ Ekinci ve Sağlam, s. 32.

¹²⁰⁵ Fendoğlu, s. 39.

hali ya da mükerrer başvurunun olup olmadığı usul yönünden kabul edilebilirlik incelemesinin konusunu oluşturmaktadır¹²⁰⁶.

Anayasa Mahkemesi'nin esas yönünden kabul edilebilirlik kriterleri ise başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olup olmadığı ve anayasal derecede önemli bir zararın mevcut olup olmadığından ibaret bulunmaktadır¹²⁰⁷.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinin ikinci fıkrasında açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verileceği belirtilmiş ancak hangi durumların açıkça dayanaktan yoksun olduğuna dair bir düzenleme yapılmadığından konu Mahkeme içtihatları ile açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre; ihlale ilişkin kanıtlanmamış şikâyetler, iddiaların yalnızca kanun yolunda gözetilecek hususlardan oluşması, başvurunun salt karmaşık ve zorlama şikâyetlere dayanması ve temel haklara yönelik bir ihlalin olmadığına açık olduğu durumlarda başvuru açıkça dayanaktan yoksun sayılmakta ve esas bakımından kabul edilemez bulunmaktadır¹²⁰⁸.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, bir temyiz ya da yeniden yargılama yolu olmayıp, yeniden yargılama yolunu açabilecek ikincil nitelikte bir yargılama yolu niteliğindedir¹²⁰⁹. Bireysel başvuru yolunun ikincil bir yol olmasının nedeni, insan hakları ihlallerinin önlenmesi görevinin öncelikle idare ve yargı mercilerine ait olmasıdır¹²¹⁰. Bu bakımdan diğer yargı organları önünde usulüne uygun bir şekilde ileri sürülmeyen hak ihlali iddialarının bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi halinde Mahkeme, bu konudaki başvuruyu, başvuru yollarının tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bularak esastan inceleme yapmaksızın reddetmektedir¹²¹¹.

AİHM'e başvuru için öngörülen 23.09.2012 tarihi Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru denetimi için zaman bakımından yetkisinin başladığı tarihi ifade etmektedir. Buna göre Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla yapılacak başvurular, 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine olmalıdır. 23 Eylül 2012 tarihinden önce kesinleşen kararlar için Anayasa

¹²⁰⁶ Yunus Emre Yılmazoğlu, "Bireysel Başvuruda Açıkça Dayanaktan Yoksunluk Kriteri (Kanun Yolu/Temel Hakla İlgili Olmayan Sonuç Şikâyeti)", (Ed. Muharrem İlhan Koç, Recep Kaplan), **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, s. 229.

¹²⁰⁷ Cüneyt Durmaz, "Esasa İlişkin Kabul Edilemezlik Kriterleri", (Ed. Musa Sağlam), **Bireysel Başvuru İnceleme Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi)**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss. 225-245.

¹²⁰⁸ Yılmazoğlu, s. 230.

¹²⁰⁹ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²¹⁰ Fendoğlu, s. 36.

¹²¹¹ Ekinci ve Sağlam, s. 23.

Mahkemesi'ne gönderilen bireysel başvuru dilekçeleri, zaman bakımından yetkisizlik nedeniyle reddedilmektedir¹²¹².

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, ikincil nitelikte bir yargı yolu olduğundan, başvuruyu yapabilecek kişiler açısından bazı özellikler ve kısıtlamalar söz konusu olmaktadır. Buna göre; Türkiye Cumhuriyeti Devleti vatandaşı olan 18 yaşını geçmiş, tam ehliyetli her Türk vatandaşı, kendi iradesi ile 18 yaşını geçmemiş Türk vatandaşları ise veli ya da vasi aracılığı ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna başvurabilmektedir. Herhangi bir nedenden dolayı haklarında kısıtlılık kararı olan kişilerin ise kanuni temsilcileri aracılığı ile bireysel başvuru yoluna gidebilmeleri mümkündür. Türk vatandaşı olmayan gerçek kişilerin ise, yalnızca Türk vatandaşlarına tanınmış haklar hariç diğer haklarla ilgili olarak bireysel başvuru yoluna gitmeleri mümkün olabilmektedir. Türk vatandaşlarına tanınıp yabancı uyruklu gerçek kişilere tanınmamış haklarla ilgili olarak yabancı uyruklu kişilerin bireysel başvuruda bulunma imkânları bulunmamaktadır¹²¹³.

Özel hukuk tüzel kişileri ise sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilmektedir. Bunların kendi üyelerinin haklarını savunmak amacıyla başvuruda bulunmaları ise mümkün değildir. Kamu gücünün sağladığı ayrıcalık ve yükümlülükleri kullanan kamu tüzel kişilerinin ise bireysel başvuru hakkı bulunmamaktadır¹²¹⁴.

Bireysel başvuru ancak bireyin anayasal bir hakkının ihlal edilmiş olması durumunda mümkün olabilmektedir¹²¹⁵. Bu sebeple herhangi bir uygulamadan ya da uygulamamadan kaynaklanan bir hak ihlalinden doğan mağduriyet söz konusu olmaksızın, mevzuat hükümlerine karşı kişilerin Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gitme imkânları bulunmamaktadır¹²¹⁶. Bireysel başvuru, Anayasa tarafından korunmakta olan temel hak ve özgürlükler ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti tarafından kabul edilmiş olan AİHS ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerin ortak koruma alanı kapsamında yer alan insan hakları ihlallerini kapsamaktadır¹²¹⁷. Kamu gücü aracılığı ile bu hakların ihlal edilmesi durumunda bireysel başvuruda bulunulması mümkün olabilmektedir Diğer bir ifadeyle bireysel başvuru, hak ihlaline

¹²¹² Ekinci ve Sağlam, s. 25.

¹²¹³ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²¹⁴ Ekinci ve Sağlam, s. 15.

¹²¹⁵ Fendoğlu, s. 36.

¹²¹⁶ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²¹⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 26.03.2013 tarih ve 2012/1049 Başvuru Numaralı Onurhan Solmaz Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

yol açtığı ileri sürülen kamu gücü işlemleri aleyhine yapılabilmektedir¹²¹⁸. Bu hak ihlalleri, kamu gücü tarafından gerçekleştirilmiş bir işlem ya da uygulama sonucunda kişilerin temel hak ve özgürlükleri ihlal edilebilmesi ile “aktif ihlal” şeklinde gerçekleşebileceği gibi, idari makamların mevzuat ya da hukukun genel ilkeleri çerçevesinde üzerlerine düşen görevleri yerine getirmemeleri neticesinde kişilerin temel hak ve özgürlükleri ihlali ile sonuçlanan “pasif ihlal” olarak da gerçekleşebilmektedir¹²¹⁹.

O halde, bir ihmalin bireysel başvuruya konu olabilmesi için, iki koşulun birlikte gerçekleşmiş olması gerekir; birincisi, kamunun işlemde bulunma zorunluluğu olmalı; ikincisi, kişinin anayasal hakkı ihlal edilmiş olmalıdır¹²²⁰. Diğer taraftan bireysel başvuruya konu olabilecek olan işlemler, bireyler bakımından bağlayıcı ve emredici kamu gücü işlemleridir. Başvuru konusu olabilecek kamunun işlemin bireyin temel anayasal hakkını ihlal etmesi gerekeceğinden, bağlayıcı nitelikte olmayan işlemler bireysel başvuru konusu yapılamamaktadır¹²²¹. Burada üzerinde durulması gereken husus, kişilerarası hukuki meselelerin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların kapsamına girmediğidir. Bu konularda bireysel başvuru yoluna gidilebilmesi için, söz konusu meselede devletin açıkça bir hak ihlaline neden olmuş olması gerekmektedir¹²²². Yine Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler hiçbir şekilde bireysel başvuru konusu yapılamamaktadır¹²²³.

Anayasada geçen “kamu gücü” deyimi, normal olarak, devletin yasama, yürütme ve yargı güçlerinin tümünü kapsamakla birlikte yasama işlemleri ile tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici işlemleri doğrudan bireysel başvuru kapsamı dışında bırakmıştır. Kanunlar ve kanun hükmünde kararname, zaten kendilerine özgü usuller çerçevesinde Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi tutulduğundan, bu durum doğal karşılanmaktadır¹²²⁴. Yasama işlemleri ile idarenin tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici işlemleri doğrudan bireysel başvuru konusu yapılamamakla birlikte, bu durum, yasama işlemi ya da düzenleyici işlemin kişiye uygulanması ile bir hak

¹²¹⁸ Ekinci ve Sağlam, s. 13.

¹²¹⁹ “Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi”, **AnayasaMahkemesineBaşvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²²⁰ Fendoğlu, s. 36.

¹²²¹ Ekinci ve Sağlam, s. 13.

¹²²² “Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi”, **AnayasaMahkemesineBaşvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²²³ Ekinci ve Sağlam, s. 14.

¹²²⁴ Ergun Özbudun, “Yargı Kararları İçin AYM'ye Bireysel Başvuru Zamanı”, **Dünya Bülteni**, 24.01.2011, <http://www.dunyabulteni.net/yazar/ergun-ozbudun/15457/yargi-kararlari-icin-aymye-bireysel-basvuru-zamani>, (AYM), 03.10.2016.

ihlaline yol açılması halinde söz konusu işlem aleyhine bireysel başvuru yapılmasına engel oluşturmamaktadır¹²²⁵.

Yasama işlemleri ile idarenin düzenleyici işlemleri doğrudan bireysel başvuru hakkının dışında olduğuna göre, bu hakkın kapsamına giren işlemler, ya idarenin bireysel işlemleri, ya da yargı kararlarıdır. Hatta bireysel başvuru hakkı, mahiyeti gereği daha çok yargı kararları bakımından söz konusu olmaktadır. Zira bireysel bir idari işlemle anayasal bir hakkının ihlal edilmiş olduğunu düşünen bireyler, normal olarak, bu işleme karşı idarî yargı yoluna başvurmakta, dolayısıyla bireysel başvurunun konusu, sonuç itibarıyla yine bir yargı kararı olmaktadır¹²²⁶.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru için 30 günlük kanuni süre öngörülmüştür. Bu süre, ülke içindeki tüm idari ve hukuki yolların tüketilmesini belirleyen en son karar tarihinden, herhangi bir başvuru yolu öngörülmemiş ise hak ihlalinin öğrenildiği tarihten itibaren başlamaktadır. Mücbir sebepler nedeniyle 30 günlük süre içinde başvurulamamış olması durumunda, mazeretin kalktığı tarihten itibaren 15 gün içinde başvuru yapılabilir. Bireysel başvurunun mücbir sebepten dolayı geç yapılmış olması ile ilgili inceleme Anayasa Mahkemesi'nce incelenerek karara bağlanmaktadır¹²²⁷.

Son olarak, Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 51'inci maddesinde başvuru hakkının istismar edici, yanıltıcı ve benzeri davranışları ile bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığının tespiti halinde başvurunun reddedileceği belirtildiğinden başvuru hakkının kötüye kullanımı durumunda da Mahkeme başvuruyu reddetmektedir.

3.3.3. Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımının Bireysel Başvuru Yoluyla Denetlenmesi

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru yoluyla denetimin mevcut olduğu sistemlerde, yürütme organının işlemlerinin denetimi mümkün hale gelmektedir¹²²⁸. Bu bakımdan, birel idari işlemler olan vergi idaresinin zor alım işlemleri de bireysel başvuru konusu edilebilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin olarak yapılan başvurulardan bir kısmı doğrudan zor alım sürecinde yapılan

¹²²⁵ Ekinci ve Sağlam, s. 13.

¹²²⁶ Özbudun, AYM.

¹²²⁷ "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", **AnayasaMahkemesineBaşvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

¹²²⁸ Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 403.

işlemlerin temel hakları ihlal ettiği iddiasına ilişkin iken, bir kısmı ise vergilerin hukuka aykırı olarak kesinleşmesi üzerine uygulanan zor alım süreci ile haklarının ihlal edildiği iddialarına yönelik bulunmaktadır. Başvurucular ayrıca vergi idaresinin işlemleri nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarıncaya çözümü sürecinde verilen kararlar neticesinde temel haklarının ihlal edildiği iddiasıyla da bireysel başvuruda bulunabilmektedir. Ancak çalışmanın konusu itibarıyla burada yalnızca idarenin işlemleri nedeniyle ortaya çıkan hak ihlaline ilişkin başvurular inceleme konusu yapılmaktadır.

Tahsil yetkisinin kullanım sürecine ilişkin mükellef ve idare arasında yaşanan uyuşmazlıklarda en çok öne sürülen iddialardan bir tanesi "yargılamanın sonucunun adil olmadığı" iddiasıdır. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi'nin tutumu "Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz." şeklindeki Anayasa'nın 148'inci maddesinin dördüncü fıkrasına dayandırılmaktadır.

Bilindiği gibi, Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru denetiminde vergi idaresinin işlemlerine karşı vergi mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve Danıştay'ın vermiş oldukları kararların vergi kanunlarına uygunluklarının denetimini yapmamakta¹²²⁹, yalnızca Anayasa tarafından güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında yer alan insan haklarının gözetimini yapmaktadır¹²³⁰. Bu sebeple bireysel başvuru denetiminde vergi yargı organlarının kararlarına vergi mevzuatının yorumlanması bakımından karışmamakta, yalnızca yargılama sürecinin temel hukuk ilkelerine uygunluğu bakımından inceleme yapılmaktadır¹²³¹. Bu bakımdan Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru denetiminde zor alım işlemlerinin vergi kanunlarına uygun yapıp yapılmadığını değerlendirmemekte, yalnızca bu süreçte yapılan işlemlerin Anayasa ve AİHS ile teminat altına alınan hak ve özgürlüklere zarar vermesi durumunda başvuruyu kabul etmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin tahsil yetkisinin kullanım sürecine ilişkin kararları incelendiğinde, temel haklara başlıca iki açıdan yaklaştığı görülmektedir. Bunlar Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı ile 36'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkıdır.

¹²²⁹ M. Yavuz Öner, "İstikrar Kazanan Yargı Kararları ve 'Öngörülebilirlik' İlkesi", **KPMG Vergi**, 24.08.2015, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=486>, (29.09.2016).

¹²³⁰ "Bireysel Başvuru Nedir?", **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/78-icerik/82-bireysel-basvuru-nedir.html>, (29.09.2016).

¹²³¹ M. Y. Öner.

3.3.3.1. Mülkiyet Hakkı Bakımından Yapılan Denetim

Anayasa Mahkemesi'nin tahsil yetkisinin kullanım sürecine ilişkin kararlarında değerlendirmede bulunduğu haklardan biri mülkiyet hakkıdır. Anayasa'nın 35'inci maddesinde düzenlenen Mülkiyet Hakkı "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz" denilmek suretiyle Anayasal güvence altına alınmıştır.

Mülkiyet hakkı, miras hakkıyla birlikte kişilere mutlak bir koruma sağlamaktadır¹²³². Zira mülkiyet hakkı, bireylere başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerden yararlanma ve tasarruf olanağı vermektedir¹²³³.

Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de güvence altına alınmış bulunmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin hazırlanma sürecinde mülkiyet hakkının üzerinde mutabakata varılmasının oldukça zor olduğu ve sonuçta bu hakkın Ek 1 No'lu Protokol'e bırakılan haklardan biri olduğu ifade edilmektedir. Buna rağmen bu hakka ilişkin devletlerarasında önemli farklılıklar bulunmakta ve kabul edilen hüküm, devletlere mülkiyet hakkına müdahale anlamında geniş bir takdir yetkisi sağlamaktadır¹²³⁴. Sözleşme'nin Ek 1 No'lu Protokol'ünün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1'inci maddesi şu şekildedir¹²³⁵:

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.

Görüldüğü gibi maddede mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararı amacıyla, kanunda öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceği düzenlenmiştir.

¹²³² Özkes, s. 181.

¹²³³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 10.04.2003 tarih ve E: 2002/112, K: 2003/33 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²³⁴ D.J. Harris, M. O'Boyle, E.P. Bates ve C.M. Buckle, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku**, çev. Mehveş Bingöllü Kılıcı, Ulaş Karan, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Avrupa Konseyi, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 675.

¹²³⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, s. 29.

Anayasa, mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural içermektedir. Anayasa'nın 35'inci maddesinin birinci fıkrasında herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilerek "mülkten barışçıl yararlanma hakkı"na yer verilmiş, ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi tespit edilmiştir. "Mülkten yoksun bırakma" ve "mülkiyetin kontrolü", mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimlerini oluşturmaktadır. Mülkten yoksun bırakma şeklindeki müdahalede mülkiyetin kaybı söz konusu olmaktadır. Mülkiyetin kullanımının kontrolünde ise mülkiyet kaybedilmemekle beraber, mülkiyet hakkının malike tanıdığı yetkilerin kullanım şekli, toplum yararı gözetilerek tespit edilmekte veya sınırlandırılmaktadır. Mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale ise genel nitelikte bir müdahale türü olup, mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin kullanımının kontrolü niteliğinde olmayan her türlü müdahale, mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale kapsamında ele alınmaktadır¹²³⁶.

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru incelemelerinde, vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirleme, değiştirme ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler, genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdıklarından, devletin mülkiyetin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında ele alınmaktadır¹²³⁷.

Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde, müdahalenin mülkiyet hakkına yönelik bir ihlal oluşturup oluşturmadığını; müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı yani hukukiliği, müdahalede kamu yararı bulunup bulunmadığı ve müdahalenin ölçülü olup olmadığı hususları bakımından inceleme yaparak belirlemektedir¹²³⁸.

3.3.3.1.1. Hukukilik Ölçütü Bakımından Denetim

AIHM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt hukuka dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı

¹²³⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05.07.2017 tarih ve 2014/3975 Başvuru Numaralı Hasibe Uysal Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²³⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 23.02.2016 tarih ve 2013/8324 Başvuru Numaralı Arif Sarıgül Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²³⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

anlaşıldığında diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır¹²³⁹. AİHS organlarına göre, hukukiliğin sağlanması o kadar önem taşımaktadır ki, bu ilkeye uyulduğu kesin olmadıkça, yapılan müdahalede toplum yararı ve bireylerin temel hakları arasındaki ölçülülüğün var olup olmadığının incelenmesi bir anlam taşımamaktadır¹²⁴⁰.

AİHM kararlarında, hak ve özgürlüğe müdahale konusunda iç hukuktaki yargı kararlarıyla oluşmuş istikrarlı içtihadı hukukilik şartının karşılanması bakımından yeterli görmekte, yasama organınca çıkarılmış bir kanun olmasını aramamaktadır¹²⁴¹. Diğer bir ifadeyle AİHM, kanunda öngörülen koşulları, yani hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken, Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların mutlak surette kanunla yapılması gerektiğine vurgu yapmakta ve AİHS'ten daha geniş bir koruma sağlamaktadır¹²⁴².

Mülkiyet hakkına vergileme yoluyla yapılan bir müdahalenin hukukilik bakımından meşru olmasının koşulu, kanuni düzenlemenin mülkiyet hakkı sahibince ulaşılabilir ve öngörülebilir olması ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespitinin yapılmasıdır¹²⁴³. Diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin hukukilik ölçütünü karşılıyor olması bakımından müdahalenin ulusal hukukta var olan bir hukuksal düzenlemeye dayanıyor olması yeterli olmayıp, bu düzenlemenin mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olması da gerekmektedir¹²⁴⁴.

Ulaşılabilirlik ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını, öngörülebilirlik ise, hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların, kişilerce önceden tahmin edilebilmesini ifade etmektedir. Buna göre öngörülebilirlik

¹²³⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁴⁰ Oya Boyar, "Mülkiyet Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İncoğlu), Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Avrupa Konseyi, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 514.

¹²⁴¹ Sibel İncoğlu, "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İncoğlu), Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Avrupa Konseyi, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 30.

¹²⁴² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06.03.2014 tarih ve 2013/1436 Başvuru Numaralı Celalettin Aşçıoğlu Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁴³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁴⁴ Gamze Gümüşkaya, "İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 80.

koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi gerekmektedir¹²⁴⁵.

Hukuki güvenlik için bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışlarını ona göre düzenleyebilecekleri kadar kesinlik ihtiva etmesi ve bireylerin ihtiyaç duymaları halinde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmeleri gereklidir¹²⁴⁶. Zira vergi uygulamalarında öngörülebilirlik ile bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin en önemlilerinden bir tanesi olan mülkiyet haklarına bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme işlemlerinin önceden bilinen ve öngörülebilir bir maliyet unsuru olması temin edilmektedir¹²⁴⁷. Hukuk kurallarının uygulanması durumunda doğması muhtemel sonuçların önceden tahmin edilmesi¹²⁴⁸ anlamına gelen öngörülebilirliğin sağlanabilmesi için bireylerin belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve durumunda hangi hukuksal yaptırım ya da sonuçla karşılaşacağını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilmek imkânına sahip olmaları gerekmektedir. Belirlilik ilkesi olarak ifade edilen bu durum, kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesini öngörmektedir¹²⁴⁹.

Her ne kadar kanunların açık olması arzu edilen bir durum olsa da, kanunlardan mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, hukukun günün şartlarına uyarlanabilmesi ve kanunlardaki belirsizliklerin giderilebilmesi açısından, kanunların yorumlanmaları gerekli olmaktadır¹²⁵⁰. Kanunların yorumlanmasında mahkemelere düşen görev, kanun hükmünün günlük yaşamdaki

¹²⁴⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁴⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve 2013/3245 Başvuru Numaralı Murat Çevik Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁴⁷ Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 1, s. 122.

¹²⁴⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁴⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve 2013/3245 Başvuru Numaralı Murat Çevik Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁵⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

uygulamalarını göz önünde bulundurarak yoruma dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırmaktır. Bu noktada yüksek mahkemelerin içtihatları kanunların güvenli bir şekilde uygulanmasında güvenilir bir kaynak olmaktadır¹²⁵¹. Bu bakımdan Mahkeme, kanunların içerik ve kapsamalarının yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturularak birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun sağlandığını ve dolayısıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşruiyetini kabul etmektedir¹²⁵². Bu nedenle bireylerin uyuşmazlık konusu olayı yargıya taşıdıklarında mahkemelerden genel içtihadı uygun bir karar beklemeleri öngörülebilirliğin gereğidir. Mahkemeden çıkan sonucun genel içtihatlardan farklı yönde olması durumunda öngörülebilirlik zarar görmekte ve kanunların genel anlayıştan farklı bir şekilde yorumlanmaları neticesinde işletilen zor alım süreci ile birlikte kişilerin mülkiyet haklarına haksız müdahaleler söz konusu olabilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne aynı başvuru tarafından yapılan bireysel başvurularda ¹²⁵³ başvuru, emsal yargı kararlarında KDV tarhiyatlarının iptal edilmesine rağmen, kendisinin vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Okul aile birliğinden kiralamış olduğu ilkokul kantinini işleten başvuruçunun 2006 ila 2009 yılları arasında çeşitli vergilendirme dönemlerinde yapmış olduğu kira ödemelerinden KDV tevkifatı yaparak sorumlu sıfatıyla beyanname vermediğini tespit eden vergi dairesi takdir komisyonuna başvurmak suretiyle matrah takdiri yaptırarak her vergilendirme dönemi için başvuruçuya bir kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapmıştır. Yapılan tarhiyat üzerine başvuru 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (d) bendine göre iktisadi işletmelere ait olmayan gayrimenkullerin kiralınmasının KDV'den istisna edildiğini ve okul aile birliklerinin tüzel kişiliğinin ve iktisadi işletme niteliğinin bulunmaması nedeniyle adına tarh edilen vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır.

¹²⁵¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve 2013/3245 Başvuru Numaralı Murat Çevik Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁵² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁵³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve 2013/3245 Başvuru Numaralı Murat Çevik; 7.7.2015 tarih ve 2013/3244 Başvuru Numaralı Murat Çevik (2); 16.12.2015 tarih ve 2013/3241 Başvuru Numaralı Murat Çevik (4) ve 16.12.2015 tarih ve 2013/3246 Başvuru Numaralı Murat Çevik (5) Başvuruları Bireysel Başvuru Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

Vergi mahkemesi davayı, uyuşmazlıkta gayrimenkul kiralama işlemi yerine işletme hakkı kiralama faaliyetinin söz konusu olduğu, işletme hakkının kiralınması faaliyetinin katma değer vergisinden istisna edildiğine dair kanunda herhangi bir hüküm bulunmadığı, bu nedenle okul aile birliğinin iktisadi işletme niteliği bulunmasa dahi dava konusu yapılan işletme hakkı kira ödemelerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerektiği gerekçesiyle reddetmiştir.

Benzer davalarda farklı kararlar verildiğini belirten başvuru, mülkiyet hakkının ihlali iddiasıyla bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi başvuru tarafından dosyaya emsal olarak eklenen kararlar incelendiğinde, mahkemeler arasındaki yorum farklarının; okul aile birliklerinin kantin gibi yerleri kiraya vermeleri durumunda iktisadi işletme statüsü kazanamayacağı ve okul kantininin kiraya verilmesi işleminin de iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkul kiralama kapsamında mı değerlendirileceği yoksa okul aile birlikleri tarafından yapılan sözleşmenin işletme hakkının devri mi olduğu meselesi ile ilgili olduğunu belirtmiştir. Mahkemece, okul aile birliklerinin iktisadi işletme olmadığını kabul edilmesi ve bu birliklerce üçüncü kişilerle yapılan sözleşmelerin gayrimenkul kira sözleşmesi olduğunun kabul edilmesi halinde, kiralanan yerin KDV istisnasına tabi olacağı, ancak okul aile birliği tarafından yapılan sözleşmelerin işletme hakkının devrine ilişkin olduğunun kabul edilmesi durumunda bu işlem KDV'nin konusuna gireceğinden, tesis edilen işlemin yerinde olduğunun kabulü gerekeceği ifade edilmiştir.

Kararının gerekçesine okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti tesis edilerek KDV hesaplanmasının mevzuata aykırı olduğuna dair gerek Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin, gerekse farklı il bölge idare mahkemelerinin kararlarına yer veren Anayasa Mahkemesi, bu durumda öngörülebilir hususun KDV tarh edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceği iken, vergi mahkemesinin, olaya uygulanan hukuk kuralının yorumlanmasında, gerek Danıştay ilgili dairelerinin yerleşik kararları, gerekse farklı bölge idare mahkemeleri kararlarına uymayan, öngörülemez nitelikteki kararı ile davayı reddetmesi nedeniyle başvuru hakkının ihlal edildiğine karar vermiş bulunmaktadır.

3.3.3.1.2. Kamu Yararı Ölçütü Bakımından Denetim

Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde, müdahalenin meşruluğuna yönelik bir diğer ölçüt kamu yararadır. Kamu yararının objektif bir tanımı bulunmayıp, kavram zamana ve yere göre farklılık taşımaktadır¹²⁵⁴. Kamu yararı kavramı genel bir ifadeyle özel ya da bireysel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumun yararını ifade etmekte olup, tüm kamusal işlemler nihai olarak kamu yararını sağlama amacını taşımak zorundadır¹²⁵⁵.

Anayasa Mahkemesi; bireysel başvuru denetiminde açıkça dayanaktan yoksun veya keyfi olduğu anlaşılmadığı müddetçe, kamu idarelerinin kamu yararı konusundaki takdirine müdahale edilmesi söz konusu olmadığını belirtmekte ve müdahalenin kamu yararına aykırı olduğunu ispat külfetini iddia edene yüklemektedir. Mahkeme'nin zor alım işlemlerine yönelik yapılan başvurularda yapılan işlemin kamu yararı taşıdığına karar verdiği görülmektedir¹²⁵⁶.

Mahkemeye yapılan bir başvuruda¹²⁵⁷; ödenmeyen motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla sahip olunan araca uygulanan hacizde aracın değerinin düşük tutulduğu ve haciz işleminden itibaren aracın üç ay içinde satılmadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddia edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, müdahalenin dayanağı olan kanun hükümleri ile hukukilik şartının sağlandığına karar vermesi üzerine konuyu kamu yararı açısından ele almış ve mükelleflerin kamuya olan borçlarının tahsili için kanuni düzenlemelerin yapılmış olduğunu, söz konusu olayda da kişinin kamuya olan borcunu zamanında ödemediğini, bu nedenle kamu alacağının tahsiline yönelik olarak aracının haczedilip satılarak borcun tahsil edilmeye çalışıldığını belirterek yapılan işlemlerde kamu yararı olduğunun açık olduğuna karar vermiştir.

Benzer şekilde yapılan bir diğer başvuruda ise vergi borcunun tahsili amacıyla haczedilen aracın sicil kaydına haciz kaydı konulmasına yerine fiili olarak haczedilmesi ve satılamamasına rağmen iade edilmemesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiği öne sürülmüştür. Mahkeme ise 6183 sayılı Kanun'un 77'nci maddesinde resmi

¹²⁵⁴ Boyar, s 518.

¹²⁵⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 23.02.2016 tarih ve 2013/8324 Başvuru Numaralı Arif Sarıgül Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.07.2017).

¹²⁵⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05.04.2017 tarih ve 2014/10283 Başvuru Numaralı EM Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.07.2017).

¹²⁵⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 16.04.2015 tarih ve 2013/5016 Başvuru Numaralı Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.07.2017).

sicile kayıtlı menkul mallarının haczinin ayrıca sicillerine işlenerek yapılacağı belirtilmiş olduğundan ve gerek haciz usulü gerekse satışa ilişkin kanun hükümleri ulaşılabilir ve anlaşılabilir olduğundan hukukilik şartının yerine getirildiğine karar verilerek inceleme kamu yararı amacı bakımından sürdürmüştür. Kamu yararı bakımından yapılan incelemede, vergi borçlarının tahsili için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi olduğu belirtilmiş ve kamu borcunun süresi içerisinde ödenmemesi nedeniyle aracın haczedilerek satış işlemine girişilmesinde kamu yararı olduğunun açık olduğu ifade edilmiştir¹²⁵⁸

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan diğer bir başvuruda¹²⁵⁹ ise başvuru, şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağının tahsili için kendisine gönderilen ödeme emirlerinin iptali için, şirketi temsile yetkili olmaması nedeniyle kamu alacağından sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle adına düzenlenen ödeme emirleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini öne sürmüştür. Yapılan müdahalede hukukilik şartının sağlandığını belirten Mahkeme konuyu kamu yararı açısından ele almış ve borçlu şirketin kamuya olan borcunu zamanında ödememesi nedeniyle şirketin birinci dereceden imza yetkisini haiz başvuru adına ödeme emri düzenlenmesinde kamu yararının açık olduğuna karar vermiştir.

3.3.3.1.3. Ölçülülük Ölçütü Bakımından Denetim

Anayasa Mahkemesi'nin kriterlerine göre mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin hukuki olması ve kamu yararına dayalı meşru bir amaç taşıması yeterli olmayıp, ayrıca müdahalenin ölçülü olması da gerekmektedir¹²⁶⁰. Ölçülülük, üç alt ilkeyi içerecek şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar; elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktır¹²⁶¹. Elverişlilik ilkesine göre kullanılan araç amaca ulaşmada etkisiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştıracı ise başvuru önlem elverişsiz sayılmaktadır. Ancak sınırlama aracının sadece elverişli olması yeterli olmayıp, aynı zamanda gerekli

¹²⁵⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05.04.2017 tarih ve 2014/10283 Başvuru Numaralı EM Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.07.2017).

¹²⁵⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.2015 tarih ve 2013/1949 Başvuru Numaralı Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁶⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05.04.2017 tarih ve 2014/10283 Başvuru Numaralı EM Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.07.2017).

¹²⁶¹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 155.

olması şartı da aranmaktadır¹²⁶². Gereklilikten kasıt hak ve özgürlükleri daha az sınırlayıcı bir tedbirle aynı sonuca varmanın mümkün olmamasıdır¹²⁶³.

Ölçülülük denetiminin son aşaması olan orantılılık ilkesinde ise yükümlülüğün bireyler için katlanılamaz olup olmadığı denetlenmektedir. Eğer başvurulacak araç nedeniyle meydana gelecek olan kayıpla giderilecek ihtiyaç ve ulaşılması hedeflenen fayda arasında bir denge kurulamamışsa başvuru olan araç orantısız olarak kabul edilmektedir¹²⁶⁴.

Ölçülülük kapsamında Anayasa Mahkemesi tarafından mülkiyet hakkına müdahale oluşturan işlemin meşru kabul edilebilmesi için, müdahale sonucunda ortaya çıkan yeni durum ve bozulan yararlar dengesinin, bireyler açısından tahammül edilemez bir boyuta ulaşmaması, diğer bir ifadeyle orantılı olması şartı aranmaktadır¹²⁶⁵.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bir bireysel başvuru¹²⁶⁶, başvuru şirketin ödenmeyen motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla sahibi olunan araca haciz uygulanmasına yöneliktir. Olayda vergi dairesince araca değer tespiti yapılmış, ancak başvuru takdir edilen değeri düşük bularak itiraz etmiştir. Vergi dairesi tarafından aracın değeri yine aynı tutar olarak belirlenmiş ve gıyapta yapılan hacze ilişkin tutanak, başvuru adresinde bulunamaması nedeniyle ilan tebliğ edilerek aracın satışa çıkarılacağı tarih ilan edilmiştir.

Başvuru, kanunen satış işleminin haciz tarihinden itibaren 3 ay içerisinde yapılması gerekirken, sahibi olduğu aracın satışının yaklaşık bir buçuk yıl bekletildiğini, bu sebeple de yapılacak satış işleminin usule ve hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek vergi mahkemesinde dava açmıştır. Başvurucunun davası, vergi borçlarının zorla tahsili için ödeme emri düzenlenerek usulüne uygun tebliğ edildiği, bu ödeme emirlerine karşı herhangi bir dava açılmadığı gibi ödeme de yapılmadığı ve aracın satış ilanının yapıldığı, bu nedenle aracın haczedilerek satılmasına dair yapılan satış işleminde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Temyiz başvurusu da reddedilen başvuru, aracın değerinin düşük tutulduğu ve haciz işleminden itibaren aracın üç ay içinde

¹²⁶² Oğurlu, s. 36, 37.

¹²⁶³ Metin, s. 30.

¹²⁶⁴ Oğurlu, s. 38.

¹²⁶⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 26.06.2014 tarih ve 2012/931 Başvuru Numaralı Zekiye Şanlı Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁶⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 16.04.2015 tarih ve 2013/5016 Başvuru Numaralı Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

satılmadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali iddiasıyla bireysel başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi, başvurucunun aracın değerinin düşük tutulduğuna yönelik iddiasını ispata yönelik herhangi bir delil ortaya koymadığı, öte yandan satış için idareye tanınan üç aylık sürenin aşılması durumunda satış işleminin yapılamayacağına dair bir düzenlemenin mevcut olmadığı, kaldı ki başvurucunun da aracın hacizden itibaren satış tarihine kadar borcunu ödeyerek araç üzerindeki haczi kaldırma imkânı bulunmasına rağmen borcunu ödememesi nedeniyle aracın satışının gerçekleştiğini belirtmiştir. Bu durumda incelenmesi gereken son hususun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığı olduğunu belirten Mahkeme, başvuru tarafından kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan haciz ve satış işlemleri ile ağır ve tahammül edilemez bir yük altına girdiği yönünde bir iddiası söz konusu olmadığından, müdahalenin amacı ile başvurucuya yüklenen külfetin orantılı olduğu sonucuna vararak mülkiyet hakkının ihlali iddiasını açıkça dayanaktan yoksun bularak kabul etmemiştir.

Benzer şekilde yapılan bir diğer başvuruda¹²⁶⁷ da başvuru kamu borcunun tahsili amacıyla haczedilen aracının sicil kaydına haciz konulmak yerine fiili olarak haczedilmesi, vergi idaresinden olan mevcut alacağının borcundan daha fazla olması ve bu alacakların borç için teminat olarak kabul edilmesi gerektiği, tüm bunlara rağmen haciz yapılması mümkün kabul edilse dahi aracın üç ay içerisinde satışa çıkarılmadığı ve bu noktada vergi idaresince satışa sunulan aracın ruhsatının bulunamadığı gerekçesinin sicil kayıtlarına erişilmesi mümkün olduğundan temelsiz olduğu, ayrıca araç ikinci kez satışa çıkarılmasına rağmen satılamamasına ve makul bir süre geçmesine rağmen kendisine iade edilmemesi ve bu durumun 6183 sayılı Kanun'un 87'nci maddesine aykırılık teşkil ettiği ve tüm bu sebeplerle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarında bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu değerlendirmesinde; vergi borcunun ödenmemesi nedeniyle haczedilen aracın satılabilmesi amacıyla fiilen el konulmasının makul ve olağan bir tedbir olduğunu, kamudan alacaklı olmanın bu alacakların doğrudan teminat olarak kabulü anlamına gelmeyebileceğini ve hacizden önce 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olan teminatlı alacakların takip usulünün uygulandığına yönelik herhangi bir bilgi mevcut olmadığı gibi başvurucunun da haczin dayanağı takip usulünün hukuka aykırılığı iddiasında bulunmadığını, her ne

¹²⁶⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05.04.2017 tarih ve 2014/10283 Başvuru Numaralı EM Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.07.2017).

kadar başvuru tarafından haczedilen aracın kanunda belirtilen sürede satışa çıkarılmadığı ve satılamaması üzerine makul bir süre geçmesine rağmen kendisine iade edilmediği belirtilmiş olsa da, yapılan incelemeler neticesinde vergi idaresi tarafından başvurucuya iki kez aracın teslim alındığı haliyle iade edilebileceğinin söylendiğini ancak başvurunun aracı teslim almadığının anlaşıldığını, kaldı ki tüm bunların yanı sıra başvurunun söz konusu vergi borcunu ödeyerek aracı teslim almasının mümkün olduğunu, bu anlamda el konma süresinin makul olduğunu ve son olarak başvurunun aracının fiilen haczedilmesinin haciz işleminin doğasından kaynaklandığını ve olağandışı bir zarara maruz kalındığının başvuru tarafından somut olarak ortaya konulamadığını, bu durumda yapılan müdahalenin kamu yararı ile birey yararı arasındaki adil dengeyi bozmadığını ve ölçülü olduğunu belirtilerek başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan diğer bir başvuruda ¹²⁶⁸ ise başvuru, şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağının tahsili için kendisine gönderilen ödeme emirlerinin iptali için, şirketi temsile yetkili olmaması nedeniyle kamu alacağından sorumlu tutulamayacağı iddiasıyla vergi mahkemesine başvurmuştur. Vergi mahkemesi davayı, kamu alacağının beyan tarihi ile tahakkuk ve vade tarihlerinde başvurunun şirket yönetiminde bulunması nedeniyle vergi borcundan sorumlu olduğu gerekçesiyle reddetmiştir. Yapmış olduğu temyiz başvurusu da reddedilen başvuru, ödeme emri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi değerlendirmesinde, başvurunun birinci derece imza yetkisine sahip yönetim kurulu üyesi olduğu döneme ilişkin olarak şirketin ödenmeyen vergi borcunun tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emri nedeniyle ağır ve tahammül edilemez bir yük altına girdiği yönünde bir iddia söz konusu olmadığından, müdahalenin amacı ile başvurucuya yüklenen külfetin orantılı olduğu sonucuna varıldığını belirtmiş ve başvuruyu reddetmiştir.

3.3.3.2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Yapılan Denetim

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru denetiminde hemen hemen her kararında adil yargılanma hakkı bakımından değerlendirme yaptığı görülmektedir. Anayasa'nın "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı

¹²⁶⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.2015 tarih ve 2013/1949 Başvuru Numaralı Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir” şeklinde düzenlenen “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36’ncı maddesinin birinci fıkrasına 3.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanun’la eklenen “adil yargılanma” ifadesi ile kişilerin adil yargılanma hakları güvence altına alınmış bulunmaktadır. Ancak adil yargılanma hakkının kapsamı Anayasa’da düzenlenmediğinden, hakkın kapsam ve içeriğinin belirlenmesinde AİHS’in 6’ncı maddesi baz alınmaktadır¹²⁶⁹.

AİHS’in “Adil Yargılanma Hakkı” kenar başlıklı 6’ncı maddesinin 1’inci fıkrası; “Herkes davasının medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir...” şeklindedir¹²⁷⁰:

Sözleşmeye göre hak arama hürriyetinin ihlali iddiasıyla bireysel başvuruda bulunulabilmesi için başvurunun medeni hak ve yükümlülüklerine ilişkin bir uyuşmazlığın tarafı olması ya da başvurucuya yönelik bir suç isnadı hakkında karar verilmiş olması şartı aranmaktadır. Bu nedenle söz konusu durumlar dışında kalan adil yargılanma hakkının ihlali iddialarına dayanan başvurular Anayasa ve Sözleşme kapsamı dışında kalmakta ve bireysel başvuruya konu edilememektedir. Konuya vergisel uyuşmazlıklar bakımından yaklaşıldığında AİHM içtihatlarında vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların, mükellef ile devlet arasında cereyan eden, kamusal niteliği ağır basan uyuşmazlıklar olması ve vergilendirme yetkisinin ülkelerin kamusal yetkilerinin sert çekirdeği içerisinde yer alması nedeniyle cezai nitelik taşımadıkça Sözleşme’nin 6’ncı maddesinin kapsamı dışında tutulması yönündedir. Ancak Anayasa Mahkemesi içtihadı, vergi uyuşmazlıklarının başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere önemli etkilerinin bulunması nedeniyle, adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanabilmesi yönünde gelişmiş bulunmaktadır¹²⁷¹.

Anayasa Mahkemesi tahsil yetkisinin kullanımı sürecine ilişkin bireysel başvuru denetiminde adil yargılanma hakkı kapsamında inceleme yaptığı birçok kararında ilgili hükmü, AİHS’in 6’ncı maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı ışığında yorumlamakta ve Sözleşme’nin lafzi içeriğinde yer verilen ve AİHM

¹²⁶⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 23.02.2016 tarih ve 2013/8896 Başvuru Numaralı Mohammed Aynosah Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁷⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, s. 9.

¹²⁷¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 09.03.2016 tarih ve 2013/7847 Başvuru Numaralı Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

içtihadıyla adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil edilen ilke ve haklara Anayasa'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında yer vermektedir¹²⁷². Bu ilke ve haklar; mahkemeye erişim hakkı, karar hakkı, mahkeme kararın icrası hakkı, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız yargı yerinde yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılama hakkı kapsamında silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi, yargılamaya etkin katılma (duruşmada bulunma) hakkı ve gerekçeli karar hakkı, aleni yargılama hakkı ve aleni karar hakkı, masumiyet karinesi, isnat edilen suçu öğrenme hakkı, savunma için yeterli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı, tanık dinletme ve tanık sorgulama hakkı ve tercümandan ücretsiz yararlanma hakkıdır¹²⁷³.

Başvurucuların yukarıda sayılan haklarına zarar verildiği iddiasıyla yapmış oldukları başvurular, Anayasa Mahkemesi'nce adil yargılanma hakkı kapsamında ele alınarak incelenmektedir. Ancak konu itibarıyla çalışmada vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırılıklar ele alındığından, burada yalnızca idare tarafından yol açılacak hak ihlalleri olan mahkemeye erişim hakkının ihlali ve mahkeme kararlarının icra edilmesi hakkının ihlaline yönelik başvurular inceleme konusu yapılmaktadır.

3.3.3.2.1. Mahkemeye Erişim Hakkının İhlali Denetimi

Anayasa Mahkemesi'nce mahkemeye erişim hakkı adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olarak kabul edilmekte ve "bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek" şeklinde ifade edilmektedir. Zira kişilere adil yargılanma kapsamına giren haklarından yararlanmalarını sağlamak üzere her şeyden önce iddialarını ortaya koyma hakkının tanınması gerekmektedir¹²⁷⁴. Bu bağlamda borçlulara gönderilen ihbarname ve ödeme emirlerinin doğru adrese, usulüne uygun tebliğ edilmeleri ve kanunda öngörülen bilgileri içermeleri önem taşımaktadır.

Kamu alacağını ödemekle yükümlü olan borçlunun, bu alacakla ilgili ödeme emri çıkartılması aşamasına gelmeden alacağın esasına ilişkin yargı mercilerine

¹²⁷² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 02.07.2013 tarih ve 2013/13 Başvuru Numaralı Güher Ergun ve Diğerleri Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁷³ Abdullah Çelik, **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 29-174.

¹²⁷⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 23.02.2016 tarih ve 2013/8896 Başvuru Numaralı Mohammed Aynosah Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

başvurma hakkı bulunmaktadır. Kamu alacağı esasının dava konusu edilmemesi ya da dava konusu edilmesine rağmen alacakta hukuki sakatlık bulunmadığı yönünde bir karar verilmesi halinde alacak kesinleşmiş olmakta ve alacağın zor alımı için ödeme emri düzenlenmektedir. Alacağın zor alım aşamasına gelmesinden sonra açılacak davalarda ileri sürülecek iddialar ise tahsil aşamasına ilişkin olmak üzere sınırlandırılmış bulunmaktadır. Buna göre, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi uyarınca ödeme emrine itiraz halinde mahkeme, davayı tahsile ilişkin olarak böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı nedenleriyle sınırlı olarak inceleyebilmektedir¹²⁷⁵. Bu nedenle vergi idaresinin yapmış olduğu tebligatların usulüne uygun yapılması önem taşımaktadır.

Vergi idarelerinin zaman zaman kişilerin ikamet adreslerini tespit etmede gerekli özeni göstermeyerek VUK'un 101'inci maddesinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiş olan "bilinen adresler" dışındaki adreslere tebligat yaptıkları ve mükelleflerin söz konusu adreslerde bulunamamaları nedeniyle tebliğin ilan edilerek kamu alacağının kesinleştirildiği görülebilmektedir. İdarenin kanunca izin verilen adresler yerine farklı bir adrese tebligat yapması mükelleflerin tebligattan haberdar olmamaları neticesinde dava açma sürelerini kaçırmalarına ve zamanında ödeme yapamayarak alacağın zorla tahsil edilmesine yol açmaktadır. Zor alım aşamasında ödeme emrine yapılacak itirazlar da sınırlı tutulduğundan, mükelleflerin mahkemeye erişim haklarının sınırlandırılması suretiyle hak arama hürriyetleri zarar görebilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bir başvuru¹²⁷⁶, çalıştığı firmanın işleri nedeniyle 2004 yılında Ankara'da bulunan dairesini satarak Adana'ya yerleşen başvurusunun dairesini satışından elde ettiği gelire ilişkin takdir komisyonu kararına dayanılarak tarh edilen vergi ziyai cezalı gelir vergisi için düzenlenen ödeme emrinin iptaline yöneliktir.

Vergi dairesince düzenlenen vergi ceza ihbarnamesi, başvuru tarafından dairenin satın alınması esnasında doldurulan bilgi formunda ve sonrasında dairenin satışı esnasında düzenlenen resmi senette beyan edilen adrese gönderilmiştir. Adres tespit tutanağından başvurusunun söz konusu adreste tanınmadığı ve

¹²⁷⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06.10.2015 tarih ve 2013/8880 Başvuru Numaralı Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁷⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.03.2015 tarih ve 2013/5949 Başvuru Numaralı Ahmet Türko Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

muhtarlık kayıtlarında da başvurucuya rastlanılmadığının tespiti üzerine ihbarname ilanen tebliğ edilmiştir.

Başvurucu, ilanen tebligatın yapıldığı tarihte ikamet adresinin Adana olduğunu, adresin nüfus kayıtları ya da işyerinden sorgulanması halinde doğru adrese ulaşmanın mümkün olmasına rağmen bu sorgulamaların yapılmayarak ilanen tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğinin usule aykırı olduğunu belirterek ödeme emrinin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açmış, ancak davası, ödeme emri içeriği ihbarnamenin usulüne uygun olarak tebliğ edildiği ve amme alacağının usulüne uygun olarak kesinleştiği, bu nedenle düzenlenen ödeme emrinde usul ve kanuna aykırılık olmadığı gerekçeleriyle reddedilmiştir. Başvurucu, mahkeme erişim hakkının ihlal edildiği şikâyetiyle bireysel başvuruda bulunmuştur.

AİHM sözleşme sisteminin Devletlerin, adil yargılanma hakkı kapsamında güvence altına alınan haklardan etkili olarak yararlanılmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almalarının gerekli olduğunu, bunun ise her şeyden önce hakkında dava açılan bireyin durumdan haberdar edilmesini gerektirdiğini ifade ettiğini belirten mahkeme, vergi dairesinin 213 sayılı VUK'da sayılan bilinen adresler dışında bir adrese göndermiş olduğu ihbarnamenin tebliğinin yapılamamış olması nedeniyle ilanen tebliğ yolunu kullandığı, başvurunun adresinin araştırılması konusunda yeterli çalışma yaptığının dava dosyasından anlaşılamadığı, bu sebeple başvurunun güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediğinin anlaşıldığı, bu nedenle başvurunun ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi suretiyle ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi üzerine düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvurunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiş bulunmaktadır.

Mahkemeye erişim hakkı mutlak bir hak olmayıp, sınırlanabilir bir hak olmakla birlikte, bu sınırlamaların ölçülü olması ve öze dokunmaması gerektiği açıktır. Öte yandan idari işlemlerin sürekli olarak dava açılması tehdidi altında bırakılması kamu hizmetlerinin aksamasına yol açabilecektir. Bu kapsamda dava açma ya da kanun yollarına başvurma noktasında kanunlarca belli sürelerin öngörülmesi belirlilik ilkesinin bir gereği olup, mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmamaktadır. Ne var ki karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hangi süre içerisinde ve nereye başvuru yapabilecekleri bilinemeyebilmekte ve bireyler hak kaybına uğrayabilmektedirler. Bu kapsamda Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere

başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır” denilmek suretiyle kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması amaçlanmakta ve idareye bazı yükümlülükler yaratılmaktadır¹²⁷⁷. Bu noktada vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımında ilk aşamayı oluşturan ödeme emrinde bireylerin hangi yargı mercii ya da makamlara ve hangi sürede başvurabileceklerini belirtmesi kanuni bir zorunluluktur. Bu konuda Danıştay özellikle son yıllarda vermiş olduğu kararlarında¹²⁷⁸ ödeme emirlerinde, ödeme emrine karşı başvurulabilecek idari merci veya makam ile başvuru sürelerinin belirtilmesinin gerekliliğine vurgu yapmakta olup, bu bilgilerin eksik olması halinde yazılı bildirimin dava açma süresini başlatmayacağı yönünde karar vermektedir.

11.12.2013 tarihinde Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bir bireysel başvuru¹²⁷⁹, yabancı uyruklu olan ve geçirmiş olduğu trafik kazası nedeniyle süresinde Türkiye gümrük bölgesinden çıkamayan başvurusunun kendisine kesilen para cezasına karşı açmış olduğu davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi üzerine mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına yöneliktir.

Başvurucu söz konusu para cezasına karşı idareye yapmış olduğu itiraz başvurusunun reddedilmesi üzerine ödemiş olduğu meblağın kendisine iadesi talebiyle idare mahkemesinde dava açmış, ancak mahkeme görevsizlik kararı ile dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. Bunun üzerine başvurusu vergi mahkemesinde dava açmış, ancak mahkeme davayı süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle reddetmiştir. Başvurucu, gerek temyiz başvurusunda kararın onanması, gerekse düzeltme talebinin reddedilmesi üzerine Anayasa’nın 10, 16, 36 ve 40’inci maddelerince tanınan haklarının ihlali gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

Başvurucu, başvurusunda kendisine yapılan tebligatta hangi yargı yerine hangi sürede başvuracağını belirtmeyererek Anayasa’nın 40’inci maddesine aykırı davranıldığını ve süresi içerisinde idare mahkemesine dava açmış olmakla beraber görevsizlik kararı verilmesi nedeniyle vergi mahkemesi tarafından davanın süre aşımı yönünden reddedildiğini, kendisinin de yabancı uyruklu olması nedeniyle

¹²⁷⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 23.02.2016 tarih ve 2013/8896 Başvuru Numaralı Mohammed Aynosah Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

¹²⁷⁸ Bu kararlardan bazıları için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 17.09.2014 tarih ve E: 2014/613, K: 2014/791; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 12.11.2014 tarih ve E: 2014/812, K: 2014/928 ve Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 13.11.2006 tarih ve E: 2005/2134, K: 2006/2156 sayılı Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (29.09.2016).

¹²⁷⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 23.02.2016 tarih ve 2013/8896 Başvuru Numaralı Mohammed Aynosah Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (29.09.2016).

mevzuatı tam olarak anlamasının mümkün olamaması sebebiyle dava açma süresini kaçırdığını ifade etmiştir.

Başvurucunun iddialarını mahkemeye erişim hakkı kapsamında inceleyen Anayasa Mahkemesi, AİHM içtihatları gereği bu hakkın sınırlanabilmekle birlikte özüne zarar verilmemesi gerektiği, dava açma sürelerine ilişkin mevzuatın karışıklığı göz önünde bulundurulduğunda katı bir yorumun bireylerin mahkemeye erişim haklarını engelleyebileceği, bu kapsamda vergi mahkemelerinin görev alanına giren bir konuda sehven idare mahkemelerinde dava açılmış olması halinde, idare mahkemesine başvuru tarihinin vergi mahkemesine başvuru tarihi olarak kabul edilmesi gerektiği, kaldı ki somut olayda başvurucuya yapılan tebligatta Anayasa'nın 40'ncı maddesinde belirtilen zorunlu hususlara yer verilmediğinin anlaşıldığı, Danıştay içtihatlarında da ödeme emirlerinde, ödeme emrine karşı başvurulacak kanun yolu ve başvuru sürelerinin gösterilmesinin gerekli olduğunun belirtildiği, başvurucunun yabancı uyruklu oluşu da dikkate alındığında Anayasa'nın 36'ncı maddesiyle tanınan adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

3.3.3.2.2. Mahkeme Kararının İcrası Hakkının İhlali Denetimi

Anayasa'nın 138'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında; yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları ve bu organlar ile idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda mahkemeye erişim hakkı, bir uyuşmazlığı yargıya taşımanın yanı sıra, mahkemelerce verilmiş olan kararların icrasını isteme hakkını da kapsamaktadır. Zira mahkeme kararlarının icrası, yargılama sürecini tamamlayan ve yargılamanın sonuç doğurmasını sağlayan bir unsurdur. Karar uygulanmaması durumunda yapılan yargılamanın da bir anlamı olmayacağı açıktır¹²⁸⁰. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi, mahkeme kararlarının icrasını mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirmektedir. Buna göre bireylerin mahkemeye erişim haklarının korunması için uyuşmazlığın yargıya taşınabilmesi ve konu hakkında bir karar verilmesi yeterli olmayıp, ayrıca bu kararın etkili bir şekilde uygulanması da gerekmektedir¹²⁸¹. Nihai

¹²⁸⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2014 tarih ve 2013/711 Başvuru Numaralı Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁸¹ A. Çelik, s. 48.

mahkeme kararlarını, taraflardan birinin aleyhine sonuç doğuracak şekilde, uygulanamaz hale getiren düzenlemeler bulunması veya mahkeme kararlarının icrasının herhangi bir şekilde engellenmesi durumlarında mahkemeye erişim hakkı da anlamını yitirmektedir¹²⁸².

Mahkemece mahkeme kararlarının yerine getirilmesinde gecikmenin başvuru sahiplerinin adil yargılanma haklarına bir müdahale olduğu kabul edilmekle beraber, kararların icrasında ne kadar süreli bir gecikmenin hak ihlali sayılacağına incelenmesinde; davanın konusu, davanın konusu bir alacağın veya tazminatın ödenmesiyle alacak veya tazminatın mahiyeti, başvuru sahibinin kararın icrasındaki menfaati, yargı kararının icrasının başvuru için önemi, ödeme ile sorumlu idarenin bütçe imkânları ve ödeme konusundaki tutumu, alacak veya tazminatın ödemenin gecikmesi nedeniyle değer kaybedip kaybetmediği, davanın kararın icra safhasıyla beraber toplam süresi ile kararın icrasında geçen süre gibi somut birtakım dava koşullarına göre yapılması gerektiği ifade edilmektedir¹²⁸³.

2012 yılından bu yana Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında mahkeme kararlarının icra edilmemesine yönelik başvuruları incelemiş olup¹²⁸⁴, mahkeme kararlarının ilgili kamu idarelerince zamanında yerine getirilmediği bir devlette, bireylerin yargı kararıyla kendilerine sağlanan hak ve özgürlükleri tam anlamıyla kullanabilmelerinin mümkün olmayacağını belirterek bu durumun kişilerin adil yargılanma haklarını ihlal ettiğine karar vermiştir¹²⁸⁵.

Konuya vergisel uyumsuzluklar açısından bakıldığında mahkeme kararının vergi idaresi tarafından icra edilmemesine ilişkin iki başvuru ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan ilki, hatalı ek vergi tahakkukunun vergi mahkemesince iptal edilmesine rağmen alacağın tahsil edilememesine yöneliktir. Söz konusu olayda alacağın 11

¹²⁸² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 02.10.2013 tarih ve 2012/144 Başvuru Numaralı Ahmet Yıldırım Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁸³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 26.06.2014 tarih ve 2013/1752 Başvuru Numaralı Arman Mazman Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁸⁴ Bu yöndeki kararlardan bazıları için bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2014 tarih ve 2013/711 Başvuru Numaralı Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım; 25.02.2015 tarih ve 2013/3457 Başvuru Numaralı Şenal Haylaz; 04.11.2015 tarih ve 2013/2627 Başvuru Numaralı Ramazan Kılıç ve Nurcan Fırat; 18.11.2015 tarih ve 2013/9404 Başvuru Numaralı Nejdettin Sakaoğlu ve diğerleri; 23.03.2016 tarih ve 2013/8841 Başvuru Numaralı Mehmet Kulaksızoğlu; 19.04.2017 tarih ve 2014/17420 Başvuru Numaralı Taner Evirgen; 08.06.2017 tarih ve 2014/15887 Başvuru Numaralı Levent Baş Başvuruları Bireysel Başvuru Kararları, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁸⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 30.12.2014 tarih ve 2013/2002 Başvuru Numaralı Mustafa Demirtaş Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

yıldır ödenmemesinin alacaklının adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine hükmedilmiş bulunmaktadır¹²⁸⁶.

Mahkemeye yapılan diğer başvurusu ise tahsil yetkisinin kullanımı sürecine yönelik olup, başvurunun daha önce araçlarına konulan hacizlerin mahkeme kararları ile kaldırılmış olmasına rağmen haciz işlemlerinin devam ettiği iddiasına dayanmaktadır. Anayasa Mahkemesi ilke olarak, bireysel başvuru yapılan olayla ilgili delilleri sunarak iddialarını ispatlama ve hangi anayasal hakkın hangi nedenlere bağlı olarak ihlal edildiğini açıklayarak hukuki iddialarını kanıtlama külfetini başvurularda yüklemiş bulunmaktadır¹²⁸⁷. Mahkeme yapmış olduğu incelemede; başvurusu konusu olayda, araca konulan haciz işlemlerinin halen devam ettiği belirtilmekle beraber başvuru formu ve ekleri incelendiğinde, başvurunun, araç veya araçlarına konulan haciz işlemlerinin olaylar bölümünde aktarılan mahkeme kararlarına rağmen devam ettirildiğini gösterir herhangi bir bilgi ve belgeye rastlanmaması ve bu durumun hangi anayasal hak veya haklarını ihlal ettiği hakkında bir bilginin de başvuru formunda yer almaması nedeniyle başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir¹²⁸⁸.

3.4. VERGİ İDARESİNİN TAHSİL YETKİSİNİ KULLANIMINDA HUKUKA AYKIRILIKLARA YOL AÇAN ETKENLER VE SINIRLARIN AŞILMASINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergi toplama konusunda kanuni dayanaklar önemli ölçüde oluşturulmaya çalışılmakla birlikte, kanuni dayanak oluşturmaktan öte asıl önemli olanın mevcut kanuni düzenlemelerle vergiyi en etkin şekilde toplamak olduğu unutulmamalıdır¹²⁸⁹. Aksi halde etkin işlemeyen vergi sistemi idareyi hukuka aykırılıklara yöneltmekte ve bunun kaçınılmaz sonucu olarak gerek idare gerekse bireyler zarar görmektedir.

¹²⁸⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 21.06.2017 tarih ve 2014/11214 Başvuru Numaralı Gökteş Yassı Hadde Mamülleri San. Tic. A.Ş. Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁸⁷ Salim Küçük, "Açıkça Dayanaktan Yoksunluk Halleri", **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri**, (Ed. Hüseyin Turan ve Recep Kaplan), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015, s. 192.

¹²⁸⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 26.06.2014 tarih ve 2012/1123 Başvuru Numaralı Abdullah Doğtaş Başvurusu Bireysel Başvuru Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (28.07.2017).

¹²⁸⁹ Tosuner ve Arıkan, Re'sen Vergilendirme, s. 70.

Çalışmanın bu bölümünde şimdiye kadar incelenmiş olan vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıkların nedenleri açıklanarak, bu hukuka aykırılıkların mükellef, idare ve vergi yargısı bakımından yol açtığı sorunlar ele alınmaktadır.

3.4.1. Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Vergi İdaresini Hukuka Aykırı Uygulamalara Yönelten Etkenler

Günümüzde kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak vergilerin önemi, vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payına bakıldığında daha net olarak anlaşılmaktadır. Tablo 2’de 2012-2016 yılları arasında elde edilen genel bütçe vergi gelirlerinin merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır.

Tablo 2: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (2012-2016)

Yıllar	Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	Genel Bütçe Vergi Gelirleri	Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Payı (%)
2012	332.474.895	278.780.848	% 83,9
2013	389.681.985	326.169.164	% 83,7
2014	425.382.787	352.514.457	% 82,9
2015	482.779.900	407.818.455	% 84,5
2016	554.431.400	458.657.754	% 82,7

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri>, (07.07.2017) verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan da açıkça görülebileceği üzere merkezi yönetim bütçe gelirlerinin ortalama % 83’lük kısmı genel bütçe vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu bakımdan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde tahsili büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda vergi dairelerinin performanslarının değerlendirilmesinde tahsil edilen vergilerin tahakkuk eden vergilere oranı en önemli kriter olarak ele alınmaktadır¹²⁹⁰. Tablo 3’te 2012-2016 yılları arasında tahakkuk ve tahsil edilen genel bütçe vergi gelirlerinin tutarları ile tahakkuk eden vergilerin içinde tahsil edilen vergilerin payı yer almaktadır.

¹²⁹⁰ Cavit Ümit Alaybeyoğlu, **Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hasılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s.98.

Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilat Tutarları ile Tahsilat Oranı (2012-2016)

Yıllar	Tahakkuk Tutarları	Tahsilat Tutarları	Tahsilat Oranı (%)
2012	328.526.024	278.780.848	% 84,9
2013	382.090.098	326.169.164	% 85,4
2014	422.246.255	352.514.457	% 83,5
2015	491.848.901	407.818.455	% 82,9
2016	581.216.031	458.657.754	% 78,9

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri>, (07.07.2017) verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan da görülebileceği üzere Türkiye’de son beş yılda tahsilat tutarlarının tahakkuk tutarlarına oranı yaklaşık % 83 seviyesinde gerçekleşmiştir. Vergi alanında tahsilat/tahakkuk oranının düşük seyretmesinin kamu düzeni ve kamu yararı açısından açık bir tehlike oluşturduğu ifade edilmektedir. Zira bir ülkede icrai bir karara vatandaşların tam veya tama yakın bir şekilde uyması sağlanmadan o ülkede kamu yararı veya kamu düzeninin sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi mümkün olamamaktadır¹²⁹¹. Her ne kadar Türkiye’de bu oranın çok düşük olduğunu söylemek mümkün olmasa da, vergi gelirlerinin önemi dikkate alındığında tahsilat sisteminin etkinliğinin artırılması gerektiği anlaşılmaktadır. Kamu alacaklarının etkin tahsil edilmesinin önemi bütçe açıklarıyla mücadele noktasında daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Zira tahsil edilemeyen vergiler bütçe açıklarının kapatılmasında önemli rol oynamaktadır.

Modern bütçe sistemlerinde giderlerin önceliği esastır. Bütçe hazırlık çalışmaları öncelikle giderlerin belirlenmesi ile başlamakta, ardından gelirlerin düzenlenmesi söz konusu olmaktadır. Zira devlet açısından kamu hizmetlerinin aksamaması esastır¹²⁹². Her ne kadar bir ülkede kamu harcamalarının olağan finansman kaynağı genelde kamu gelirleri, özelde ise vergi gelirlerinden oluşmaktaysa da, başta gelişmekte olan ülkeler olmak üzere birçok ülkede kamu gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanında yetersiz kaldığı bir gerçekliktir¹²⁹³. Bu sonuca ek olarak tahakkuk eden vergilerin bir kısmının tahsilinde başarısız olunması ile birlikte devletin yapmak zorunda olduğu kamu harcamalarının hacminin,

¹²⁹¹ Dursun, s. 273.

¹²⁹² Tüğen, s. 234.

¹²⁹³ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş ve Abdullah Keskin, **Bütçe Açıkları ve Açık Finansman Politikası, Teori ve Türkiye Uygulaması**, Orion Kitabevi, Ankara, 2007, s. 89.

kamu gelirleri hacmini aşması durumunda oluşan bütçe açığının borçlanma ya da diğer yollarla kapatılmasına çalışılmaktadır¹²⁹⁴. Ancak kamu borçlanmasının sürekli artan kamu açıkları ve gelecek nesiller üzerinde vergi yükü gibi bazı olumsuz ekonomik sonuçları bulunmaktadır¹²⁹⁵. Borçlanmaya başvurulması durumunda devlet, vergi alması gereken kesimden vergi almadığı gibi, bu kesime borçlanarak faiz ödemektedir¹²⁹⁶. Bu noktada tahsil edilemeyen ortalama % 17’lik vergi gelirlerinin önemini bütçe açıklarını karşılama oranı ile açıklamak mümkün olabilmektedir.

Tablo 4: Tahsil Edilemeyen Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Bütçe Açıklarını Karşılama Oranı (2012-2016)

Yıllar	Tahsil Edilemeyen Vergi Gelirleri	Bütçe Açığı	Karşılama Oranı (%)
2012	49.745.176	29.411.791	% 169
2013	55.920.934	18.524.575	% 302
2014	69.731.798	23.369.550	% 298
2015	84.030.446	23.525.193	% 357
2016	122.558.277	29.257.917	% 419

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri>, (07.07.2017) verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan izlenebilen rakamlara göre tahsil edilemeyen vergi gelirleri bütçe açıklarını karşılamakta ve hatta aşmaktadır. Bahsedilen tüm bu hususların da göstermekte olduğu gibi tarh ve tahakkuk eden vergilerin en iyi ve en çabuk şekilde tahsil edilerek en kısa sürede devlet hazinesine kazandırılması gerekmektedir. Ancak vergi daireleri vergi tahsilatının etkin olarak yapılması noktasında yeteri kadar başarılı olamamaktadır. Vergi dairelerinin etkin tahsilat yapamamalarının sebeplerinin başında sağlıklı olmayan mekânlarda görev yapmaları ve yetki alanlarına girenden çok daha fazla sayıda mükellefle ilgilenmek zorunda kalmaları gelmektedir¹²⁹⁷. Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nda personel yetersizliği dolayısı ile çalışanların çalışma koşullarının ağırlaştığı ve her bir

¹²⁹⁴ Metin Erdem, **Devlet Borçları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 11.

¹²⁹⁵ Hayal Ayça Şimşek, **Teoride ve Uygulamada Kamu Borçlanması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, ss. 48- 55.

¹²⁹⁶ Bellek, s. 80.

¹²⁹⁷ Tosuner ve Arıkan, Re’sen Vergilendirme, s. 74.

çalışanın iki kişilik iş yapmak zorunda kaldığı belirtilmektedir¹²⁹⁸. Bu kapsamda, vergi idareleri çalışanlarının, etkin tahsilat yapılamaması nedeniyle tahsil edilemeyen vergilerinin zorla tahsili aşamasında kamu yararı gerekçesiyle bilinçli olarak hukuka aykırı uygulamalarda bulunmaları söz konusu olabilmektedir.

Bilindiği gibi Türk vergi sisteminde vergiler ağırlıklı olarak beyan usulüne göre tarh edilmektedir. Her ne kadar bu sistem modern vergi sisteminin bir gereği ve vergi idaresinin iş yükü bakımından kaçınılmaz bir sonuç olsa da, vergi denetim oranlarının düşük olması beyan sisteminden istenilen sonucun elde edilmesini güçleştirmektedir. Zira mükelleflerin incelenme olasılıklarının düşük olduğunun bilincinde olmaları beyanlarının doğruluk payını azaltmaktadır¹²⁹⁹. Kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkemizde özellikle ekonomik kriz dönemlerinde yeterli finansmanı sağlamak için vergi idaresinin vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerin üzerine daha fazla gitmesi ve onları mağdur etmesi haklı olarak ağır bir şekilde eleştirilmekte¹³⁰⁰ ve idare üzerinde zamanında ödenmeyen vergilerin mükelleflerden zorla tahsili noktasında baskı oluşturmaktadır. İdare üzerinde oluşan bu baskının, alacağın zor alım yolu ile tahsilinde bazı hukuka aykırılıklara sebep olabileceği düşünülmektedir.

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde Anayasa ve kanun hükümlerini açık ve sürekli bir şekilde ihlal etmekten doğan zararları “hizmet kusuru” nedeniyle tazmin etmesi gerekmektedir¹³⁰¹. İdarenin yürüttüğü bir hizmetinin kurulması, düzenlenmesi ya da işleyişindeki bozukluk ve aksaklıklar hizmet kusurunu ifade etmektedir¹³⁰². Hizmet kusuru bulunan hallerde, zarara yol açan davranış idari faaliyetten ayrılmayacak şekilde hizmete sıkı sıkıya bağlı olduğundan, zararın bizzat idare tarafından karşılanması gerekmektedir. Bu anlamda hizmet kusuru idarenin çalışanlarının kusurundan tamamen bağımsız olarak değerlendirilmektedir. Ancak Danıştay, her hukuka aykırılığı idarenin sorumluluğu için yeterli görmemekte, idarenin sorumluluğuna gidilebilmesi için “ağır hizmet kusuru” şartını aramaktadır. Gerek idarenin ağır hizmet kusuru işlediğinin ispatının güç olması, gerekse yargılamanın 2-3 yıl süreceği bir ortamda vergi idaresinin mükellefe karşı adeta “vergi terörü” uygulanmayacağının bir garantisi olmaması

¹²⁹⁸ - “Maliye’de Bir Personel İki Kişilik İş Yapıyor”, **Kastamonu Gazetesi**, 01.03.2017, <http://www.kastamonugazetesi.com.tr/maliyede-bir-personel-iki-kisilik-is-yapiyor-25368.html>, (07.07.2017).

¹²⁹⁹ Bellek, ss. 82-83.

¹³⁰⁰ Güneş, Anayasal, s. 173.

¹³⁰¹ Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2010, Takdir Yetkisi, s. 39.

¹³⁰² Günday, s. 369.

nedeniyle; idarenin yetkisini Anayasa ve kanunlarda belirtilen sınırları aşacak şekilde kullanması nedeniyle ortaya çıkan sakatlıklarından dolayı menfaati zarar gören kişilerin tam yargı davası açmalarına ve idari işlemin iptali ile birlikte görmüş oldukları zararların tazminini de istemelerine hukuken bir engel bulunmamasına rağmen, bu yola başvurmaktan çekindikleri görülmektedir¹³⁰³. İşte mükelleflerin bu çekincelerinin vergi idaresi çalışanlarının zor alım sürecinde daha rahat davranmalarına ve bu yolla hukuka aykırılıkların ortaya çıkmasına neden olması muhtemeldir.

Vergi idarelerince yapılan hukuka aykırılıklar açıklanan tüm bu sebeplerle bilinçli olarak gerçekleşebildiği gibi, vergi idaresi çalışanlarınca sık değişen mevzuatın takip edilememesi, kanunların yorumlanmasındaki farklılıklar ve çelişik içtihatlarla bağlı olarak bilinçsiz olarak da ortaya çıkabilmektedir. Ancak hukuka aykırılıklar her ne sebeple gerçekleşiyor olursa olsun tüm bu hususların vergi idaresini haklı göstermeyeceği açıktır. Zira bu süreçte yapılan hukuka aykırılıklar gerek mükellef ve idare gerekse yargı organları bakımından önemli sorunlara yol açmaktadır. Bu sebeple hukuka aykırılıkların tespit edilerek önüne geçilmesi önem taşımaktadır.

3.4.2. Tahsil Yetkisinin Kullanımında Sınırların Aşılmasının Sonuçları

Tahsil yetkisinin kullanımından vergi idaresi tarafından yapılan hukuka aykırılıklar bizzat idarenin kendisi açısından olumsuz sonuçlara yol açtığı gibi mükellefleri de olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi ilişkisinin borçlu ve alacaklı ayağını oluşturan bu kişiler arasında çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınması nedeniyle de vergi yargısının iş yükü artmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımında sınırların aşılmasının sonuçları mükellef, idare ve vergi yargısı açısından ele alınmaktadır.

¹³⁰³ Gerçek, Takdir Yetkisi, ss. 39-40.

3.4.2.1. Mükellefler Açısından Sonuçlar

Roma Hukuku'nun temel bilgi kaynağı olan Corpus Iuris Civilis'in bölümlerinden biri olan¹³⁰⁴ Digesta'da da denildiği gibi “bütün hukuk insan için konmuştur”¹³⁰⁵. Bu bakımdan konulan hukuk kurallarının insanlara zarar vermeyecek şekilde gereği gibi uygulanması gerekmektedir.

Türkiye’de kamu gelirlerinin büyük bir kısmı vergilerden oluştuğundan, bireyler devletin kamu gelirleri kısmı ile çok yakın bir ilişki içerisinde bulunmaktadır¹³⁰⁶. Bilindiği gibi vergiler kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere birtakım anayasal haklarına müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Vergi kanunlarının bu hak ve özgürlükleri ölçsüz ve aşırı olarak sınırlandırması kişilerin anayasal güvencelerden mahrum edilmesi anlamına gelebilmektedir¹³⁰⁷. Bu noktada hukuk devleti ilkesi, vergi hukuku açısından bir sınır olma özelliği taşımaktadır. Zira hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır¹³⁰⁸.

T.C. Anayasası'nın 2'nci maddesinde güvence altına alınan hukuk devletinin bir gereği olarak bireylerin anayasal haklarının korunması için bireylerin yanı sıra idarenin de eylem ve işlemlerinde kanunlara uygun davranması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesi devlete eylemlerinde yasaklayıcı bir alan çizerken, bireylere de çizilen sınırların aşılmayacağına yönelik güvence sağlamaktadır¹³⁰⁹. Bu sebeple vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımında kanunlara aykırı hareket etmesi kanuni idare ilkesine aykırılık oluşturarak temel hak ve özgürlüklerin zarar görmesi sonucunu doğurmaktadır.

İdarenin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırı işlemler nedeniyle başta mülkiyet hakkı olmak üzere; insan onuru, kişiliğin ve kişi özgürlüklerinin korunması, özel hayatın ve haberleşme özgürlüğünün korunması, hak arama özgürlüğü, ailenin korunması ve çalışma hakkı gibi hakları da zarar görebilmektedir.

Anayasalarla güvence altına alınan tüm temel hakların amacı, insanın insan olarak onurlu bir hayat sürmesini sağlamaktır. Bu bakımdan tahsil yetkisinin

¹³⁰⁴ Haluk Emiroğlu, “Roma Hukuku’nun Bilgi Kaynaklarından Corpus Iuris Civilis ve Türkiye’de Hukuk Resepsiyonu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 51, Sayı: 3, 2002, s. 86.

¹³⁰⁵ Hayrettin Ökçesiz, “İnsan ve Hukuk Devleti”, **Hukuk Devleti Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4**, (Ed. Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 35.

¹³⁰⁶ Korkusuz, s. 292.

¹³⁰⁷ Töralp, s. 163.

¹³⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 39.

¹³⁰⁹ Bayraklı ve Odabaş, s. 147.

kullanımı sürecinde gerçekleştirilen hukuka aykırılıklarla temel hak ve özgürlüklerin zarar görmesi her şeyden önce insan onuruna zarar verecektir. İdarenin bu yetkiyi kullanımında keyfiliğe vardığı noktada insan onuru zedelenmeye başlamaktadır¹³¹⁰. Bu sebeple vergi idaresinin gece vakti haciz uygulaması, haczedilemeyecek malları haczetmesi ya da kısmen haczedilmesine izin verilen gelirlerde kanunun belirlediği sınırları aşması, borçlunun tecil taleplerinin dinlenilmemesi ya da yakınlarının ölümü halinde tahsilata üç günlük süre dolmadan devam edilmesi gibi uygulamaları neticesinde borçluların onurları, kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı ile kişi özgürlüğü ve güvenliği gibi anayasal hakları zarar görmektedir. Benzer şekilde vergi idaresinin bu uygulamaları borçluların mesleki ve ticari faaliyetlerine zarar vererek çalışma haklarının gaspına ve ailelerinin geçimini sağlayamayacak duruma düşerek yardıma muhtaç hale gelmelerine sebep olabilmektedir. Böyle bir durum sosyal devlet anlayışı ile de çelişmektedir.

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırı işlemlerin borçlular tarafından yargıya taşınması doğaldır. Ancak borçlu ile idare arasında oluşan anlaşmazlıkların yargısal çözümünde kanunlarda devlet lehine ve borçlu aleyhine olacak şekilde yer alan bazı düzenlemeler borçluların uyuşmazlığı yargıya taşınmaları noktasında endişe etmelerine ve dolayısıyla hak arama hürriyetlerine zarar verebilmektedir.

Ödeme emrine karşı açılan davalarda 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi uyarınca gecikme zammı uygulanan kamu alacaklarında zam işlemeye devam etmektedir¹³¹¹. Borçlunun davayı kazanması halinde ilgili borç veya ceza yargı kararı ile terkin edilmiş olmaktadır. Davanın kaybedilmesi durumunda ise ilgili borcun aslı, cezalar ve gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi uyarınca % 10 oranında haksız çıkma zammıyla birlikte tahsil edilmektedir¹³¹². Her ne kadar haksız çıkma zammı kötü niyetli itirazları önleme amacını taşıyor olsa da, ödeme gücü olmayan yükümlüler ve çok yüksek meblağlara itirazlarda taşıdığı risk bakımından borçluların dava açma hakkını kısıtlayarak¹³¹³ hak arama hürriyetlerine zarar vermektedir¹³¹⁴.

Yine daha önce belirtilmiş olduğu gibi menfaati zarar gören mükellefler yargılamanın 2-3 yıl süreceği bir ortamda vergi idaresinin mükellefe karşı adeta

¹³¹⁰ Özkes, s. 110, 114.

¹³¹¹ Nazlı Gaye Alpaslan, "Amme Alacaklarının Takibinde: Ödeme Emri ve %10 Haksız Çıkma Zammı", **MuhasebeTR**, 03.05.2017, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/nazligayealpaslan/0104/>, (10.07.2017).

¹³¹² Tosuner ve Arıkan, Yargı, s. 146.

¹³¹³ Kumrulu, İcra, ss. 666.

¹³¹⁴ Töralp, s. 180.

“vergi terörü” uygulamayacağını bir garantisi olmaması¹³¹⁵ nedeniyle de tam yargı davası açmaktan kaçınmakta ve durum da bu kişilerin hak arama hürriyetlerine zarar vermektedir.

Verginin doğrudan mülkiyete yönelik bir müdahale olması nedeniyle özünde tüm haksız müdahale ve düzenlemeler mükelleflerin mülkiyet haklarına zarar veriyor olmakla birlikte, bu süreçte mükelleflere yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz ödenip ödenmeyeceğine yönelik net bir düzenlemenin mevzuatta yer almamasının ayrıca ele alınmasının önemli olduğu düşünülmektedir. Yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz işletilip işletilemeyeceği ve işletilecek olması durumunda faiz oranının kanuni dayanağı konusunda bugüne dek vergi yargısında çeşitli görüşler ortaya atılmış ve tam bir birlik sağlanamamıştır¹³¹⁶. Bu durumda mükelleflerin zor alım işlemlerindeki hukuka aykırılıklar nedeniyle yargıya başvurarak haklı çıkmaları halinde dahi enflasyonun aşındırıcı etkisine bağlı olarak oluşan zararlarının telafi edilmemesi nedeniyle mülkiyet hakları zarar görmektedir. Anayasa Mahkemesi, 2011 yılında almış olduğu kararında¹³¹⁷;

Faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır... Gerek kişi gerek devlet yönünden, alacağının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta... Hal böyle olunca da; mükellefe aylar-yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmaktadır.

demek suretiyle faizin önemini belirtmiştir. Danıştay da bu karara atıf yaparak¹³¹⁸;

Faiz, Anayasa Mahkemesinin kararında da belirtildiği gibi, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kişinin kendisine ait olmayan parayı belirli süre kullanması, asıl para sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu doğuracağı gibi, enflasyona maruz kalan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranında yitirmesine de neden olacağından, parası uhdesi dışında kalan ve mülkiyet hakkı ihlal edilen bu kişiye haksız kullanım karşılığında faiz ödenmesi gerekmektedir,

demek suretiyle bu görüşü benimsemiştir.

¹³¹⁵ Gerçek, Takdir Yetkisi, ss. 39-40.

¹³¹⁶ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Cengizhan Hatipoğlu, “Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 22, Sayı: 1, 2014.

¹³¹⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 10.02.2011 tarih ve E: 2008/58, K: 2011/37 sayılı Kararı, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (11.07.2017).

¹³¹⁸ Bkz. Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 06.10.2011 tarih ve E: 2011/5499, K: 2011/6892 sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (11.07.2017).

Bilindiği gibi VUK'un 112'nci maddesinin 4, 5 ve 6'ncı fıkralarında; fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler ve ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilerin iadesinde mükelleflere faiz ödenmesine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz uygulaması konusunda ise mevzuatta acık bir düzenleme yer almamaktadır. Bugüne dek bu konuda özellikle VUK'un 112'nci maddesinin 4'üncü ve İYUK'un 28'inci maddesinin 6'ncı fıkraları üzerinden fikir yürütölmeye çalışılmış bulunmaktadır¹³¹⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde yer verilen fazla veya yersiz tahsilat, 213 sayılı Kanunun 116'nci maddesinde tarif edilen ve 117 ile 118'inci maddelerinde sayılan vergi hataları sebebiyle mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergileri kapsamaktadır. Zira 418 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde, yalnız bu kapsama giren vergilerin iadesinde 112'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre faiz hesaplanması gerektiği ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, faiz hesaplanmasını gerektiren durumların, vergi hatalarından biri ile meydana gelmiş olması zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca düzenleme gereği yalnızca VUK kapsamındaki alacakların iadesinde bu hükmün uygulanması mümkün olup, 213 sayılı Kanun kapsamına girmeyen ancak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil edilen diğer kamu alacaklarının iadesinde ise 112'nci maddeye istinaden faiz hesaplanması mümkün olmamaktadır¹³²⁰.

İYUK'un 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrası ise tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin ödeneceğini, ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemeyeceğini belirtmektedir. Yani düzenleme mahkeme kararından kişilere yapılacak ödeme tarihine kadar olan dönem için faiz tahakkukunu hükme bağlamaktadır. Bu bakımdan hüküm kişilerin geçmiş değil gelecek zararlarını gidermeye yöneliktir. Bu haliyle madde haksızlığa uğramış olan mükelleflerin ekonomik kayıplarını telafi etmemektedir¹³²¹.

¹³¹⁹ Hatipoğlu, ss. 436-437.

¹³²⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "418 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", R.G. 08.09.2012, <http://www.gib.gov.tr/node/88729>, (418), (11.07.2017).

¹³²¹ Hatipoğlu, s. 438.

Mükelleflerden tahsil yetkisinin kullanımı aracılığıyla tahsil edilen kamu alacaklarının hukuka aykırı olması durumunda sakatlığı kesin olarak saptanmış bir işlem söz konusu olacağından, hazine bakımından yükümlü aleyhine bir sebepsiz zenginleşme söz konusu olmaktadır. Bu fakirleşme ye maruz kalan mükellef açısından sadece haksız olarak malvarlığından çıkan miktarın vergi aslı ve gecikme zammının iadesi yeterli olmayıp, vergi idaresinin gözetilmesine paralel bir şekilde, vergi borçlusunun ekonomik kaybını gidermek üzere hazinece ona faiz ödenmesi gerekmektedir. Zira çıkar dengesi ancak bu şekilde kurulabilecektir. Nitekim gecikme faizini haklı göstermek üzere 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde ifade edilen, "Bugünkü ekonomik düzeyde her alacak, borç münasebeti faizi gerektirmekte ve alacağın tahsilinde her ne suretle olursa olsun husule gelen gecikmelerde faiz uygulanmaktadır" yolundaki ifadenin, madalyonun öbür yüzünü temsil eden zarara uğrayan mükellef açısından da tümüyle geçerli kabul edilmesi mülkiyet hakkının korunması bakımından bir gerekliliktir¹³²².

Vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırılıklar borçluların özel hayatlarının gizliliğine zarar verilmesi ve haberleşme özgürlüklerinin engellenmesi sonuçlarını da doğurabilmektedir. Buna göre zor alım işlemlerinde görevli memurların mükelleflere ait sırları ifşa etmesi ya da haczedilen mallarla birlikte ticari değeri olmayan mükellefin özel eşyalarına da el konulması özel hayatın gizliliğinin ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Yine borçluların mükelleflerin haberleşme cihazlarını haczetmesi de haberleşme özgürlüklerini ihlal etmektedir. 4502 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'na eklenen Ek Madde 25'de, telekomünikasyon hizmetleri ile ilgili olarak abone veya kullanıcılara tahsis edilen numara ve hat kullanımı gibi intifa ve kullanım haklarının hiçbir şekilde haczedilemeyeceği belirtilmiş olduğundan, 29.01.2000 tarihinden itibaren telekomünikasyon hizmetleri ile ilgili olarak abone veya kullanıcılara tahsis edilen numara ve hat kullanımı gibi intifa ve kullanım hakları amme alacakları nedeniyle yapılan takipler sırasında haczedilememektedir¹³²³. Maliye Bakanlığı ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunlar neticesinde zorunlu haller dışında telefonların da haczedilmemesi gerektiğini vergi dairelerine duyurmuş bulunmaktadır¹³²⁴.

¹³²² Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1988, (Gecikme Faizi), s. 249.

¹³²³ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 410.

¹³²⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 351.

Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıklarla borçluların çalışma haklarına da zarar verilebilmektedir. Zira yapılan haksız muameleler yargıya taşındığında mükellef haklı bulunsa dahi yargılama süreci boyunca ekonomik faaliyetleri olumsuz etkilenebilmektedir. Sırf kamu alacağının elde edilmesi uğruna borçlunun tüm mal ve gelirlerine el konulması, gereksiz cebir kullanılması, merhamet duygusuna aykırı olduğu gibi, borçluyu hayat mücadelesi için başkalarının menfaatlerine zarar vermeye sevk etme tehlikesi içermesi nedeniyle kamu düzenine de aykırılık teşkil etmektedir¹³²⁵.

Kamu borçlularının özel hukuk borçlularından farklı oldukları açıktır. Zira özel hukuk alanındaki bir alacaklıyı borçlusunun alacağın tahsil edilmesinden sonraki ekonomik ve sosyal durumu ilgilendirmemektedir. Buna karşın kamu alacakları kamu idaresinin gelir kaynağını oluşturduğundan, kamu idarelerinin borçluların kamu borcu ödendikten sonraki durumlarını da düşünmek ve korumak zorundadır. Aksi halde devlet kendi gelir kaynağını yok etmiş olacaktır¹³²⁶. Diğer bir ifadeyle, borçlunun ekonomik olarak yok olması pahasına kamu alacağının tahsili yoluna gidilmesi aslında alacaklı vergi idaresinin menfaatlerine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu sebeple zor alım işlemlerinin borçluyu ekonomik olarak yok edecek seviyeye ulaşmaması gerekmektedir¹³²⁷. Daha önce de ifade edilmiş olduğu gibi 351 Seri No'lu Tebliğ'de borçlunun varlığından rahatlıkla tahsili mümkün olan bir borç için daha ziyade ticari faaliyetini güçleştirecek ve haklı sayılabilecek şikâyetlerine sebep olacak bazı varlıklarının haczedilmemesi gerektiği belirtilmiş bulunmaktadır¹³²⁸. Bu konuda Danıştay da vergi idaresinin zorunlu bir durum söz konusu olmadıkça borçlunun ticari faaliyetinin devamı için gerekli olan malları üzerine haciz uygulamasının hukuka aykırı olduğunu belirtmektedir¹³²⁹. Bu noktada vergi idaresince borçluların taşıtlarına bağlamalı haciz uygulamasının başta çalışma hakkı olmak üzere insan onuru açısından da sorgulanması gerektiği düşünülmektedir.

Bilindiği gibi vergi borcu nedeniyle mükelleflerin taşıtları haczedilebilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 77'nci maddesi uyarınca vergi idaresince taşıtlara uygulanan hacizler aynı zamanda trafikteki ruhsatlarına da işlenmekte ve bu sayede taşıtın

¹³²⁵ Kudret Aslan, "Hacizde Sıra (Tertip)", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı:2, 2005, (Tertip), ss. 273-274.

¹³²⁶ Karakoç, Kamu Alacağı, s. 126.

¹³²⁷ Aslan, Tertip, s. 274.

¹³²⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 351.

¹³²⁹ Bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 22.01.1996 tarih ve E: 1995/4421, K: 1996/300 sayılı Kararı, (Candan, AATUHK, s. 395).

vergi borcu ödenmeden satışı engellenmiş olunmaktadır¹³³⁰. Vergi idaresince konulmuş olan haczin kaldırılması için borcun ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, aracın aynından doğan motorlu taşıt vergisi borcu ödenmediği müddetçe aracın kesin satışına izin verilmemekte ve yine taşıtların trafik muayenesinin yapılabilmesi için de, bu araç ile ilgili borcun ödenmesi ya da taksitlendirilmesi istenmektedir. Bu süreçte vergi idarelerince haczedilen araç hakkında trafiğe yazı çıkartılarak yakalama ve bağlama kararı alınabilmektedir¹³³¹.

Vergi idarelerinin bu yönde uygulamada bulunmaları Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 351 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin¹³³² bir sonucudur. Nitekim Bakanlık söz konusu tebliğ ile uygulamada borçluların sahibi oldukları otomobil ve kamyon gibi araçların fiilen haczedilmeyerek bunların sadece trafik kayıtlarına haciz tebliği ile yetinildiğini, aracın trafik kaydına konulan haczin, çalınmasına, çarpışmak suretiyle yok olmasına ve sahibi tarafından adi senetle başkasına satılarak elden çıkarılmasına engel olamadığını belirtmiştir. Tebliğde ayrıca, Yargıtay kararlarında da trafik kaydının mülkiyetin tutanağı değil, belirtisi sayıldığı, bu sebeple aracın Trafik Kanunu hükmü uyarınca trafik kaydına tescili, yalnız aracın trafiğe çıkması açısından zorunlu olduğundan, yapılan satışların mahkemece bozdurulmasının genellikle mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Tebliğde ayrıca borçluya ait malın haczedilmesinde amacın kamu alacağının tahsil edilmesi olduğu belirtilerek, taşıtların haczinde sadece bunların trafik kayıtlarına haciz tebliği ile yetinilmeyerek taşıtın kendisinin haczedilmesi gerektiği, bu yolla haczedilen araç hakkında da 6183 sayılı Kanunun 82'nci maddesi uyarınca gerekli koruma önlemleri alınacağı, bu şekilde uygulanmayan hacizle aracı hacizli saymaya ve bundan bir sonuç almaya imkân olmadığından bundan sonra aracın trafik kaydına haciz tebliği ile yetinilmeyerek, kendisinin de fiilen haczedilmesi gerektiğini vergi idarelerine bildirilmiştir.

Günümüzde bu uygulama yol açtığı sonuçlar bakımından tartışılmaktadır. Zira vergi idarelerince haczedilen araçların yakalanması ve alıkonulması gerek borçlunun anayasal haklarına gerekse ekonomik ve ticari faaliyetlerine zarar verebilmekte, özellikle faaliyet alanını taşıma işleri oluşturan mükelleflerin ticari hayatları önemli oranda sekteye uğrayabilmektedir. Her ne kadar tebliğin konuya

¹³³⁰ Nedim Türkmen, "Amaç Tahsilat mı İflas Ettirmek mi?", **Sözcü**, 20.06.2016, <http://www.sozcu.com.tr/2016/yazarlar/nedim-turkmen/amac-tahsilat-mi-iflas-ettirmek-mi-1282152/>, (11.07.2017).

¹³³¹ Mustafa Alpaslan, Taşıt Araçlarının Vergi Borcundan Bağlamalı Haciz Uygulaması Nedir?", **MuhasebeTR**, 06.02.2013, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/093/>, (Taşıt), (11.07.2017).

¹³³² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 351.

ilişkin son kısmında işi sadece eşya ve insan nakli gibi taşımacılık olan borçlular tarafından istenmesi halinde, güvenilir bir şahsın kefaleti ile kısa bir sürede kamu alacağının ödenmesi amacıyla aracın borçluya bırakılabilmesine de imkân tanınmış olsa da, bu tarz bir uygulamanın diğer borçluların ekonomik faaliyetlerine zarar verdiği gibi bu süreçte yapılan masraflar nedeniyle borç miktarının da ciddi oranda artmasına yol açtığı da bir gerçekliktir.

Elazığ Defterdarlığı'nca 2013 yılında yapılan bir projede bu soruna değinilmiş ve haczedilen araçların satışının uzun sürmesi nedeniyle borçlunun zaten oluşan gecikme zammının da etkisiyle mağdur edildiği, bir de yakalamalı haciz yapılması neticesinde yedime bırakılan araçların ekonomik faaliyetlerden el çektilmesi ve ayrıca araçların satışının gerçekleştirileceği zamana kadar çok ciddi bir otopark ücretiyle birlikte araçların rutin dönemsel bakımlarının yapılmaması sonucu ciddi bir şekilde aşınmaya, yıpranmaya maruz kaldıkları vurgulanarak mümkün olduğunca bu yola başvurulmaması gerektiği belirtilmiştir¹³³³.

Borçluların haczedilen araçlarının vergi idareleri tarafından yakalama işlemine dönüştürülme kararının alınması bu durumda bu kararın alındığının ve Emniyet Müdürlüğü'ne bildirilerek uygulamaya geçirildiğinin borçlulara tebliğ edilmesi gerekmektedir. Uygulamada vergi idarelerinin bu bildirim yapmadan yakalama işlemi yaptırmaları¹³³⁴ borçluları zor durumda bırakabilmekte ve insan onurlarına da zarar verilebilmektedir.

Son olarak vergi idaresine tahsil yetkisi verilmesinin nedenlerinden bir tanesi de mükellefler bakımından Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan genellik ve eşitlik ilkelerine uyum gösterilerek vergi adaletinin sağlanmasıdır. Ancak zor alım işlemleri sırasında idarenin yapmış olduğu hukuka aykırılıkların mükelleflerce yargıya taşınmaktadır. İhtilafı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması çok uzun süreleri kapsadığından kamu alacağının Hazine'ye intikalinin biran evvel gerçekleştirilerek artan kamu harcamalarının finansmanının sağlanması ve toplanamayan vergi alacaklarının en azından bir kısmının toplanabilmesi¹³³⁵ amacıyla vergi idaresince vergi aflarına başvurulduğu bilinmektedir. Vergi afları, vergisini zamanında ödeyen mükellefleri mağdur durumda bırakan ve vergi adaletini ortadan kaldıran uygulamalardır¹³³⁶. Bu sebeple

¹³³³ G. Dönmez, ss. 6-7.

¹³³⁴ Türkmen.

¹³³⁵ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, ss. 102-103.

¹³³⁶ Güneş Çetin Gerger, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s. 178.

sık sık vergi aflarına başvurulması adaletsiz yaratmakta ve vergide genellik ve eşitlik gibi anayasal ilkelere aykırılık oluşturmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını da olumsuz etkilemektedir.

3.4.2.2. Vergi İdaresi Açısından Sonuçlar

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde ortaya çıkan olumsuz koşullardan en az mükellefler kadar vergi idarelerinin de etkilendiği bir gerçekliktir. Zira vergi idarelerinin daha önce açıklanmış olduğu üzere vergi tahsilatında etkinliği sağlayarak vergi gelirlerini artırma çabası ile tahsil yetkisini hukuka aykırı kullanımı; mükelleflerin mali durumlarının zarar görerek kamu alacağını ödeyemeyecek duruma gelmelerine yol açmaktadır. Bunun neticesinde idarenin gelir kaynağının kuruması, ekonomik faaliyetlerinin yavaşlamasına bağlı olarak vergi gelirlerinin azalması, yaşanan uyuşmazlıkların yargıya taşınması neticesinde alacakların Hazine'ye intikalinin gecikmesi ve bu durumda ortaya çıkan gelir ihtiyacının borçlanma ya da af kanunları ile giderilmeye çalışılması gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Tüm bu durumlar neticesinde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalması ve nihayetinde mükellef hakları zarar gördüğü için idareye duyulan güvenin azalması gibi birçok istenmeyen sonuçlar doğabilmektedir. Verilen yargı kararlarının idare aleyhine olması durumunda idarenin ayrıca tazminat ödeme yükümlülüğü de doğmaktadır. Tüm bu sorunlara ilaveten Türkiye'de vergi idaresinin hukuka aykırılıklar nedeniyle kötü bir intiba bırakması yatırımları da olumsuz etkilemektedir.

Vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde hukuka aykırılıklar yapmasının idare bakımından en olumsuz sonucu kamu alacağının tahsilinin gecikmesidir. Zira diğer modern bütçe sistemlerinde olduğu gibi Türk bütçe sisteminde de giderlerin önceliği esas olduğundan, ortaya çıkan kamu geliri açığının başka yollardan kapatılması zorunluluğu söz konusu olmaktadır. Bu yöntemlerden bir tanesi borçlanmadır. Ancak daha önce de ifade edilmiş olduğu gibi kamu borçlanmasının sürekli artan kamu açıkları ve gelecek nesiller üzerinde vergi yükü gibi bazı olumsuz ekonomik sonuçları bulunmaktadır¹³³⁷. Vergi idaresinin borçlanmanın olumsuz sonuçlarını önleyebilmek adına kamu alacağını tahsil edebilmek için tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırılıklar neticesinde kamu alacağı tahsil edilememekte ya da tahsili gecikmektedir. Bu durum

¹³³⁷ Şimşek, ss. 48- 55.

da tüm olumsuz sonuçlarına rağmen borçlanma yoluna gidilmesine yol açabilmekte ve nihayetinde idare üzerinde tahsilat baskısının artmasına yol açabilmektedir.

Kamu gelirlerinin tahsil edilerek gelir açığının kapatılması amacıyla hükümetlerin başvurdukları bir diğer yol ise vergi aflarıdır. Vergi aflarına başvurulmasında ekonomik, mali, siyasi, teknik ve sosyal birçok neden bulunmakla birlikte, vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş yükü altında bulunmalarına bağlı olarak gerek kamu alacaklarının takip ve tahsilinin, gerekse ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil edilmesinin çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af kanunlarına başvurulmasının nedenlerinden birini oluşturmaktadır¹³³⁸. Bu sayede vergi idaresi tahsili imkânsız hale gelmiş olan alacakların en azından bir kısmını tahsil ederek, bütçe açıklarının kapatılmasını ve vergi alacağının zamanında tahsil edilmesini sağlamayı amaçlamaktadır¹³³⁹.

Vergi aflarının devletin gelirlerini artırıcı bir araç olarak kullanılması, vergi hukuku yazınında tartışılan en önemli noktalardan bir tanesini oluşturmaktadır¹³⁴⁰. Zira vergi aflarının olumlu etkileri olduğu gibi, birtakım olumsuz sonuçları da mevcuttur. Bu olumsuz sonuçların en önemlilerinden bir tanesi de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalmasıdır. Zira çıkarılan af kanunları bir taraftan borcunu ödemeyen mükellefler açısından ziyaa uğrattıkları vergiyi gönüllü olarak geri ödemeleri için bir zaman fırsatı yaratırken¹³⁴¹, diğer taraftan mükelleflerin vergi aflarının bir defalık bir fırsat olmadığına inanmalarına neden olmakta ve her çıkarılan her af yeni bir af beklentisi yaratmaktadır¹³⁴². Sonuç olarak sık başvurulanan vergi afları neticesinde her ne kadar kısa vadede devletin gelir sorunu çözülüyor gibi görünse de, uzun vadede yine kaybeden vergi idaresi olmaktadır.

İdarenin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırılıklar idareye duyulan güvenin azalmasına ve mükellef- idare ilişkilerinin bozulmasına da sebebiyet vermektedir. Mükelleflerin idareye duydukları güvenin artırılması önem taşımaktadır. Zira idareye güven duyan mükellefler daha çok vergi ödemektedir¹³⁴³. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellef idare ilişkilerinin güçlendirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılması için bir dizi önlemler almış ve bu kapsamda

¹³³⁸ Ahmet Martin, **Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyuma Üzerindeki Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s. 23.

¹³³⁹ Cemali Eker, **Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s. 29.

¹³⁴⁰ Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart 2013, s. 177.

¹³⁴¹ Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri Ve Sonuçları-İ” **Yaklaşım**, Sayı:136, Nisan, 2004, s. 60.

¹³⁴² Edizdoğan ve Gümüş, s. 109.

¹³⁴³ Tosuner ve Arıkan, Re’sen Vergilendirme, s. 71.

“Mükellef Hakları Bildirgesi”ni yayımlamış bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından atılan bu adımın vergiye gönüllü uyumun sağlanması bakımından önemli bir aşamayı oluşturmaktadır. Zira mükellef haklarına saygı gösterildiği ve çerçevesi sağlam temellere oturtulduğu ölçüde vergiye gönüllü uyum artmaktadır¹³⁴⁴.

Söz konusu bildirge, hukuki bağlayıcılığı olan bir metin olmayıp, idarenin mükelleflere karşı taahhüdünü deklare etmesi anlamına gelmektedir¹³⁴⁵. Burada temel beklenti, mükellef ile idare arasında güven ortamı oluşturularak işbirliği sağlanması ve vergi sorunlarının mükellef bakımından değerlendirilerek mükellef haklarının açık bir biçimde tanımlanıp, korunmasından oluşmaktadır¹³⁴⁶.

Yayımlanan bildiride; Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında şahsi ve gizli bilgilerin korunacağı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde mükelleflere her türlü kolaylığın sağlanacağı gibi bir dizi taahhütte bulunulmuştur¹³⁴⁷. Bu kapsamda Başkanlık ayrıca bir rehber yayımlayarak mükelleflerin hakları ve ödevlerini ayrıntılı olarak düzenlemiş ve mükelleflerin haksız bir uygulama ile karşılaştıklarında başvuruda bulunabilecekleri mercileri belirtmiştir¹³⁴⁸. Tablo 5'te GİB tarafından yayımlanan rehberde yer alan genel ve özel haklar yer almaktadır.

¹³⁴⁴ Zeynep Arıkan ve Salih Gürbüz, “Vergi Mükellefinin Hakları”, **Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir, 2014, s. 141.

¹³⁴⁵ Hasan Aykın, “Mükellef Hakları Bildirgesinde İmzalar Eksik mi?”, **Vergi Dosyası**, 16.03.2017, <https://vergidosyasi.com/2017/03/16/mukellef-haklari-bildirgesinde-imzalar-eksik-mi/>, (14.07.2017).

¹³⁴⁶ Güneş Çetin ve Ramazan Gökbnar, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, s. 26.

¹³⁴⁷ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, (Mükellef Hakları), (14.07.2017).

¹³⁴⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vatandaşlara Tanınan Haklar İle Başvuruda Bulunabilecek Merciler”, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/vatandasa-taninan-haklar-ile-basvuruda-bulunabilecek-merciler>, (Merciler), (14.07.2017).

Tablo 5: Mükelleflerin Hakları

Genel Haklar		Özel Haklar (Vergi Kanunlarında Yer Alan Haklar)	
Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı	3071 Sy. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun. 4982 Sy. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. 1905 Sy. Kanuna göre ihbar ikramiyesi talep etme hakkı.	Uzlaşma Hakkı	Tecil-Taksitlendirme Hakkı
Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	TBMM'ye bağlı olan Kamu Denetçiliği idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. (Anayasa Md. 73.)	Pişmanlık Hakkı	Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar
Dava Açma Hakkı	2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.	Düzeltilme Talebi Hakkı	Cezalarda İndirim Hakkı
Temsil Hakkı	Vergi ile ilgili işlemlerin mükelleflerin yanı sıra, vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi.	Şikâyet Yolu İle Müracaat Hakkı	Vergi Ödeme Hakkı
Eşit Muamele Görme Hakkı	Vergi Kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması.	Ödeme Emrine İtiraz Hakkı	Özelge Talep Hakkı
Mükellef Memnuniyeti	Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı.	Vergi Mahremiyeti Hakkı	Mahsup ve İade Talep Hakkı

Kaynak: T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 185, Ankara, 2014, ss. 7-8.

Tablodan da görüleceği üzere, vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması amacıyla mükelleflere bir takım haklar tanınmış bulunmaktadır. Mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışını benimseyen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu çabalarının vergi idaresi çalışanlarınca tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıklar neticesinde zarar görmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Vergiye gönüllü uyumun azalması kamu gelirlerini azaltacağından bütçe açığı sorununu körüklemektedir. Bütçe açığını kapatmak için hükümetlerin başvurdukları yollardan bir diğeri de yeni vergiler koymak ya da vergi oranlarını artırmaktır¹³⁴⁹. Ancak hükümetlerin vergiler yoluyla bütçe açığı ile mücadele etmesinin de birtakım olumsuz sonuçları mevcuttur. Her şeyden önce bu durum mükelleflerin vergilerini ödememe eğilimlerini artırarak zor alım işlemlerinin ve dolayısıyla yaşanan sorunların artmasına sebep olabilecektir. Ayrıca daha yüksek vergi oranları, doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde de olumsuz etkiye bulunmaktadır. Zira vergi oranları doğrudan yabancı yatırımların önemli belirleyicilerinden birini oluşturmaktadır¹³⁵⁰. Doğrudan yabancı yatırımlarının azalması ise istihdam kapasitesi ve vergi gelirlerini azaltarak ekonomiye zarar vermektedir.

O halde, tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıklar ekonominin de zarar görmesi sonucunu doğurmaktadır. Daha etkili vergi ve tahsil sistemlerinin işletmeler için yarar sağladığı ve neticede ekonomik gelişme ve yatırımı teşvik ettiği bilinmektedir. Bu bakımdan dünya çapındaki ekonomiler, şirketler üzerindeki vergi uyum yükünü basitleştirmek ve hafifletmek için çalışmalar yapmaktadır¹³⁵¹. Bu noktada Dünya Bankası ve PWC tarafından hazırlanan “Vergi Ödemeleri Raporu” ülke uygulamalarına yer vererek ülkelerin vergi ödeme kolaylığı bakımından kaçınıcı sırada olduklarını ve işletmeleri üzerindeki vergi uyumu yükünü basitleştirme noktasındaki ilerlemelerini ortaya koyması bakımından önem taşımaktadır.

Dünya Bankası ve PWC tarafından yayımlanan 2017 yılı raporuna göre Türkiye 190 ekonomi arasında vergi ödeme kolaylığı bakımından 128’inci sırada yer almaktadır. İlk 3 sırayı ise Katar, Birleşik Arap Emirlikleri ve Hong Kong almaktadır. Rapora göre, ülkelerin ortalama olarak ödedikleri toplam vergi oranı % 40,6 olarak gerçekleşirken ortalama olarak vergi ödemeleri için harcanması gereken zaman 251 saat, ödenen vergi sayısı ise 11 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’de ise işletmelerinin ortalama vergi oranı % 41,1, vergi ödemeleri için

¹³⁴⁹ Mahfi Eğilmez, “Bütçe Açıkları Borçlanarak mı Para Basarak mı Finanse Edilmeli?”, **Kendime Yazılar**, 09.06.2016, <http://www.mahfiegilmez.com/2016/06/butce-acklar-borclanarak-m-para-basarak.html>, (14.07.2017).

¹³⁵⁰ Burcu Özcan ve Ayşe Arı, “Doğrudan Yabancı Yatırımların Belirleyicileri Üzerine Bir Analiz: OECD Örneği”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi**, Sayı: 12, 2010, ss. 68, 71.

¹³⁵¹ PricewaterhouseCoopers (PWC), “2017 Vergi Ödemeleri Raporu Basın Bülteni”, 13.02.2017, <https://www.pwc.com.tr/tr/basin-odasi/2017-basin-bulteni/vergi-uyumu-sirketler-icin-kolaylassa-da-yeni-veriler-beyan-sonrasi-zorluklara-isaret-ediyor.html>, (11.07.2017).

harcadıkları zaman 217 saat ve ödenen toplam vergi sayısı ise 11 olarak gerçekleşmiştir¹³⁵². Bu veriler Türkiye’de şirketlerin ticari faaliyette bulunmalarının vergi kolaylığı açısından çok da cazip olmadığını göstermektedir. Mevcut sistem yeterince zorken mükelleflerin bir de vergi idarelerinin yanlış uygulamalarıyla caydırılmalarının ekonomiye zarar vereceği açıktır.

Vergi idaresinin kamu gelirlerinin kaynağı mükellefler olduğundan, zor alım işlemlerinde yapılan hukuka aykırılıklarla borçlunun ekonomik durumunun zarar görmesi, diğer bir ifadeyle, borçlunun ekonomik olarak yok olması pahasına kamu alacağının tahsili için zor alım işlemlerine devam edilmesi aslında alacaklı vergi idaresinin menfaatlerine de aykırılık teşkil etmekte ve uzun vadede vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir¹³⁵³.

Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıkların idare açısından bir diğer olumsuz sonucu idarenin haksız çıkması sonucu ödenen tazminatlardır. Vergi uyuşmazlıklarında haksız olduğunu bilen mükellefler idari aşamada çözüm yollarını tercih ederken, kendilerinin haklı olduğunu düşünen mükellefler ise uyuşmazlıkları yargıya taşımaktadırlar. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2015 yılı faaliyet raporuna göre 2015 yılında sonuçlanan toplam 1072 davadan 746 tanesi yani yaklaşık % 70’i mükellef lehine sonuçlanırken, 326 tanesi yani yaklaşık % 30’u ise mükellef aleyhine sonuçlanmış bulunmaktadır¹³⁵⁴. Anayasa’nın 125’inci maddesinde de idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlü olduğu belirtildiğinden, vergi idaresinin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle mükelleflere tazminat ödemesi zorunluluğu doğmaktadır.

Yaşanan uyuşmazlıkların yargıya taşınması ile yargının iş yükünün ağırlaşması neticesinde davaların sonuçlanması uzun zaman almaktadır. Bu durum idarenin ayrıca yargılamaların uzun sürmesi nedeniyle tazminat ödemesi sonucu da doğurmaktadır. Anayasa Mahkemesi’nce yapılan bireysel başvuru denetimlerinde verilen ihlal kararlarının büyük bir çoğunluğunu makul sürede yargılama yapılamaması oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergi idaresinin hukuka aykırı işlemler yapması neticesinde davayı kazanacağına emin olan mükelleflerin uyuşmazlığı yargıya taşınması hem alacağın tahsil imkânının ortadan kalkmasına ya da gecikmesine yol açmakta hem de idarenin gerek eylem ve işlemleri nedeniyle

¹³⁵² World Bank Group & PWC, “Paying Taxes 2017”, <https://www.pwc.com.tr/tr/tax/yayinlar/pdf/vergi-odemeleri-2017-pwc-paying-taxes.pdf>, (11.07.2017), ss. 4, 125-139.

¹³⁵³ Aslan, Tertip, s. 274.

¹³⁵⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, “2015 Faaliyet Raporu”, http://www.bmvdb.gov.tr/dosyalar/bmvdb_2015_faaliyet_raporu.pdf, (2015), (14.07.2017), s. 15.

gerekse yargının iş yüküne bağlı olarak uyuşmazlığın çözümünün uzun sürmesi nedeniyle tazminat ödemesine sebebiyet yaratmaktadır.

3.4.2.3. Vergi Yargısı Açısından Sonuçlar

Tarih boyunca devletlerin hazineci bir yaklaşımla, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ihlal ederek vergi toplamaları, anayasacılık hareketlerinin yanı sıra, vergi hukuku ve buna bağlı olarak vergi yargısının oluşumunda da etkili olmuş¹³⁵⁵, bireylerin keyfi uygulamaları yargıya taşıma imkân ve bilinçlerinin artmasına bağlı olarak da her geçen yıl vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargının iş yükü artmaya başlamıştır. Bu bakımdan vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapmış olduğu hukuka aykırılıklar vergi yargısını olumsuz etkilemektedir.

İdari yargının iş yükünün artmasının başlıca sebepleri olarak; toplumun hak arama konusunda bilincinin artması, iletişim olanakları ve ulaşım kolaylığı nedeniyle dava açmanın daha kolay ve daha az maliyetli bir hale gelmesinin yanı sıra idarenin hukuka aykırı işlemlerinin artması gösterilmektedir¹³⁵⁶.

İdari yargıda iş yükünün artması hem idareyi hem de mükellefleri olumsuz etkilemektedir. Zira iş yükü sebebiyle ihtilafların çözüm sürelerinin uzunluğuna bağlı olarak hem idare açısından alacağın tahsili gecikmesi ve makul sürede yargılanma hakkının ihlali nedeniyle tazminat ödenmesi, hem de mükellefler bakımından yargılamanın kaybı durumunda daha büyük miktarlarda kamu borcu ile karşılaşılması ya da faiz alınamaması nedeniyle alacağın değer kaybetmesi gibi istenmeyen sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

¹³⁵⁵ Şener Özkan, **Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, ss. 4-5.

¹³⁵⁶ Taner Sarısoy, "İdari Yargıda İstinaflı Sistem", **Vergi Raporu**, Sayı: 176, Mayıs 2014, ss. 16-17.

Tablo 6: Mahkeme Türüne Göre Mahkemelere Gelen, Karara Bağlanan ve Gelecek Yıla Devredilen Dava Sayıları (2007-2016)

Mahkeme Türü	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Toplam Gelen (Ceza+ Hukuk+ İdari)	5.934 .915	6.064 .308	6.211 .965	6.619 .412	6.645 .927	6.511 .186	6.393 .207	6.498 .918	6.587 .422	6.718 .079
Karara Bağlanan	3.538 .959	3.754 .604	3.796 .985	3.882 .946	4.035 .127	4.155 .876	4.025 .782	4.109 .445	4.101 .549	3.871 .851
Gelecek Yıla Devir	2.395 .956	2.309 .704	2.414 .980	2.736 .466	2.610 .800	2.355 .310	2.367 .425	2.389 .473	2.485 .873	2.846 .228
Toplam Gelen (İdari)	478.3 39	482.2 51	515.9 18	585.2 33	584.9 63	533.4 26	579.0 36	582.1 83	639.9 88	786.6 44
Karara Bağlanan	326.8 26	337.5 28	355.4 73	386.8 84	415.6 72	405.7 91	414.6 44	434.1 39	471.7 26	576.7 25
Gelecek Yıla Devir	151.5 13	144.7 23	160.4 45	198.3 49	169.2 91	127.6 35	164.3 92	148.0 44	168.2 62	209.9 19

Not: Bölge idare mahkemelerindeki istinaf incelemeleri 2577 sayılı Kanun'un Geçici 8'inci maddesi uyarınca 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren başlanılmış ve bu veriler de tabloya dâhil edilmiştir.

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı, İstatistik, s. 4.

Tablo 6'dan da görüleceği üzere son on yılda Bölge idare, İdare ve Vergi mahkemelerinden oluşan idari yargı mahkemelerinin toplam dava sayısında artış olduğu görülmektedir. 2007 yılında idari yargı mahkemelerine gelen toplam dava sayısı 478.339 iken, 2016 yılında bu sayı %64.5'lik artışla 786.644 olmuştur¹³⁵⁷.

¹³⁵⁷ T.C. Adalet Bakanlığı, "Adalet İstatistikleri 2016", **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü**, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/pdf/bulten2016.pdf>, (İstatistik), (14.07.2017), s. 2.

Tablo 7: Danıştay Dairelerine Gelen, Karara Bağlanan ve Gelecek Yıla Devredilen Davalar (2007-2016)

Daire	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Toplam Gelen	206.701	248.678	275.598	297.841	345.187	350.142	357.495	333.128	378.132	464.377
Karara Bağlanan	88.278	99.284	106.959	103.880	137.921	140.815	167.446	142.951	184.218	200.019
Gelecek Yıla Devir	118.423	149.394	168.639	193.961	207.266	209.327	190.049	190.177	193.914	264.358

Not: Vergi ve İdari Dava Daireleri Genel Kurulu'nda esastan açılan davaları kapsamaktadır.

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı, İstatistik, s. 3.

Benzer durum vergi yargısının temyiz organı olan Danıştay için de söz konusudur. Tablo 7'de yer alan verilere göre Danıştay dairelerine 2007 yılında gelen toplam dosya sayısı 206.701 iken, 2016 yılında bu rakam %124.7'lik artış ile 464.377'ye ulaşmıştır. Bu dosyalardan 200.019' u karara bağlanırken, 264.358 dava ise 2017 yılına devretmiştir¹³⁵⁸.

3.4.3. Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Hukuka Aykırılıklara Yol Açan Etkenler ve Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar (Ankara İli Vergi Mükellefleri Anket Çalışması)

3.4.3.1. Anket Çalışmasının Amacı

2017 yılında Ankara'da ikamet eden vergi mükellefleri ile yapılan bu anket çalışması; mükelleflerin; yetkinin gerekliliği, hukuka uygun kullanımı, yapılan hukuka aykırılıkların nedenleri ile mali, ekonomik ve sosyal sonuçlarına yönelik algılarının ölçülmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda ayrıca, elde edilen sonuçlar doğrultusunda yaşanan sorunların çözümüne ilişkin öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

¹³⁵⁸ T.C. Adalet Bakanlığı, İstatistik, s. 1.

3.4.3.2. Anket Çalışmasının Kapsamı

2017 yılında Ankara ilinde yapılan anket çalışması, vergi mükellefleri ile yapılmış olup, ankete toplam 250 vergi mükellefi katılmıştır.

Araştırma vergi idaresinin tahsil yetkisinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığının yanı sıra, yetkinin gerekliliği ve hukuka aykırılıkların sonuçlarına yönelik algılarının ölçülmesini de amaçlamaktadır. Bu bakımdan, çeşitli meslek gruplarından gelir vergisi mükellefiyeti bulunan kişiler, herhangi bir zor alım işlemine maruz kalmamış da olsa çalışma kapsamına alınmıştır.

3.4.3.3. Anket Çalışmasının Yöntemi

Anketler yüz yüze görüşme yoluyla uygulanmış olup, katılımcılara soruları cevaplarken herhangi bir çekince duymamaları adına, kimliklerinin gizli tutulacağı güvencesi verilmiştir. Bu sebeple anket formunda isim soy isim gibi katılımcının kimliğini açıklayacak sorulara yer verilmemiştir.

Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde ise, tahsil yetkisinin varlığı, hukuka uygun kullanımı ve kullanımın sonuçlarına ilişkin algıların ölçüldüğü sorular bulunmaktadır. Soruların bir kısmı likert ölçeği ile hazırlanmış olup, kalan kısmında ise seçeneklerin konunun kapsamına göre belirlendiği sorular yer almaktadır. Bu sorularda ayrıca, katılımcıların görüşlerini sınırlandırmamak adına açık uçlu seçeneklere de yer verilmiş olup, katılımcılara görüşlerini özgürce beyan etme imkanı sağlanmıştır.

3.4.3.4. Verilerin Analizi

Elde edilen verilerinin çözümlenmesinde; Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) (SPSS) 15.0 uygulaması kullanılmış olup, verileri sınıflandırmak için frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır.

3.4.3.5. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırma Türkiye genelindeki vergi mükelleflerine ilişkin olmakla birlikte anket uygulaması yalnızca Ankara ilinde yapılabilmektedir. Ayrıca çalışma kapsamında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı vergi daireleri çalışanları ile görüşülmek

istenmiş ancak gerekli izinlerin alınamaması nedeniyle vergi dairesi çalışanları çalışma kapsamına alınamamıştır.

3.4.3.6. Anket Çalışmasının Sonuçları

Çalışma kapsamında katılımcılara 5 tanesi demografik sorulardan oluşmak üzere toplam 23 adet soru sorulmuştur.



Tablo 8: Demografik Özellikler

		Frekans	Yüzde
Yaş	20 yaş ve altı	2	0,8
	21-31 yaş	69	27,6
	32-42 yaş	75	30,0
	43-53 yaş	70	28,0
	54-64 yaş	29	11,6
	65 yaş ve üstü	5	2,0
	Toplam	250	100
Cinsiyet	Kadın	123	49,2
	Erkek	127	50,8
	Toplam	250	100
Eğitim Durumu	İlköğretim	24	9,6
	Lise	28	11,2
	Yüksekokul	28	11,2
	Üniversite	129	51,6
	Lisansüstü	41	16,4
	Toplam	250	100
Medeni Durum	Bekâr	79	31,6
	Evli	171	68,4
	Toplam	250	100
Meslek	Akademisyen	10	4,0
	Avukat	4	1,6
	Bankacı	6	2,4
	Çiftçi	4	1,6
	Doktor	9	3,6
	Emekli	15	6,0
	Esnaf/ İşletmeci	77	30,8
	Hemşire	4	1,6
	Memur	21	8,4
	Müfettiş	5	2,0
	Muhasebeci/ Mali Müşavir	42	16,8
	Mühendis	24	9,6
	Öğretmen	7	2,8
	Özel Sektör Çalışanı	22	8,8
	Toplam	250	100

Ankete katılan mükelleflerin demografik özelliklerine bakıldığında, katılımcıların yaşlarının 21-53 aralığında yoğunlaştığı görülmektedir. Katılımcıların % 49,2'si kadın, % 50,8'i ise erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların büyük kısmını üniversite mezunları oluştururken, bunu sırasıyla lisansüstü, lise ve yüksekokul ile ilköğretim mezunları izlemektedir. Yine katılımcıların çoğu evli bireylerden oluşmaktadır. Katılımcıların meslek dağılımlarına bakıldığında % 30,8 ile esnaf/ İşletmeciler ilk sırayı almaktadır. Esnafları muhasebeci ve mali müşavirler izlemektedir.

Tablo 9: Vergilerin Zamanında Ödenmemesinin En Önemli Nedeni

	Frekans	Yüzde
Vergi oranlarının yüksekliği	111	44,4
Vergi cezalarının caydırıcılığının düşüklüğü	36	14,4
Vergi denetim oranlarının düşüklüğü	5	2,0
Sık çıkarılan vergi afları	70	28,0
Vergi idaresine duyulan güvenin düşük olması	3	1,2
Kamu hizmetlerinden yeterince yararlanılamadığı düşüncesi	5	2,0
Vergi kanunlarının yeterince bilinmemesi	8	3,2
İdareden yeterli yardım alınamaması	2	0,8
Diğer	10	4,0
Toplam	250	100

“Sizce vergi mükelleflerinin vergilerini zamanında ödememelerinin en önemli nedeni nedir?” sorusuna ankete katılanların yarısına yakını vergi oranlarının yüksek olması cevabını vermiştir. Mükelleflerce vergilerin zamanında ödenmemesinin en önemli ikinci nedeni olarak ise sık çıkarılan vergi afları gösterilmiştir. 10 katılımcıya göre ise vergilerin zamanında ödenmemesinin en önemli nedeni olarak, yapılan faaliyette kar marjının düşük olması, yeterli miktarda gelir elde edilememesi, vatandaşlık bilincinin oluşmamış olması ve mükelleflerin sorumluluklarını

bilmemeleri gösterilmiştir. Bu sonuçlar göstermektedir ki mükelleflerin $\frac{3}{4}$ 'ü gibi önemli bir kısmı, vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle mükelleflerin azalan vergi ödeme isteklerine bağlı olarak ortaya çıkan gelir açığının, vergi affına başvurularak kapatılmaya çalışılacağına farkındadır.

Çalışmada, mükelleflerin idarenin tahsil yetkisine sahip olmasının mali, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılması açısından gerekli olup olmadığına ve yetkinin varlığının kendilerinde yarattığı psikolojik etkilere yönelik algılarının ölçülmesi amacıyla 5 adet soru sorulmuştur.

Tablo 10: Tahsil Yetkisinin Vergi Gelirlerinin Artırılması Bakımından Gerekliliği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	56	22,4
Evet	87	34,8
Kararsızım	41	16,4
Hayır	54	21,6
Kesinlikle Hayır	12	4,8
Toplam	250	100

“Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olmasının vergi gelirlerinin artırılması için gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna ankete katılanların verdikleri cevaplar incelendiğinde ise 250 kişiden 143 kişinin bu yetkinin vergi gelirlerinin artırılması için gerekli olduğunu düşündükleri ortaya çıkmaktadır. 66 kişi ise, vergi gelirlerinin artırılması bakımından bu yetkinin gerekli olduğunu düşünmemektedir.

Tablo 11: Tahsil Yetkisinin Ekonomik Büyüme ve Kalkınma Bakımından Gerekliliği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	27	10,8
Evet	81	32,4
Kararsızım	57	22,8
Hayır	76	30,4
Kesinlikle Hayır	9	3,6
Toplam	250	100

“Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olmasının ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması için gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna

verilen cevaplara bakıldığında ise, 108 kişinin bu yetkinin ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması açısından gerekli olduğunu düşünürken, 85 kişinin ise gerekli olmadığı fikrine sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 12: Tahsil Yetkisinin Kullanımının Ekonomik Faaliyetlere Zarar Vermesi

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	30	12,0
Evet	88	35,2
Kararsızım	52	20,8
Hayır	70	28,0
Kesinlikle Hayır	10	4,0
Toplam	250	100

“Vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanım araçlarına başvurmasının ekonomik faaliyetlerinize zarar verdiğini düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen yanıtlar incelendiğinde ise 118 kişinin, diğer bir ifadeyle katılımcıların yarısına yakınının bu yetkinin kullanımının ekonomik faaliyetlere zarar verdiğini düşündükleri, 80 kişinin ise zarar vermediğini düşündükleri izlenmektedir.

Tablo 13: Tahsil Yetkisinin Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Bakımından Gerekliliği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	39	15,6
Evet	82	32,8
Kararsızım	58	23,2
Hayır	54	21,6
Kesinlikle Hayır	17	6,8
Toplam	250	100

“Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olmasının gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna ise mükelleflerin 121’i olumlu yanıt verirken 71 tanesi ise olumsuz yanıt vermiştir.

Tablo 14: Tahsil Yetkisinin Vergi Ödeme İsteği ve Vergi İdaresine Duyulan Güveni Azalttığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	22	8,8
Evet	82	32,8
Kararsızım	37	14,8
Hayır	93	37,2
Kesinlikle Hayır	16	6,4
Toplam	250	100

İdarenin sahip olduğu tahsil yetkisinin mükelleflerin vergi ödeme istekleri ve vergi idaresine duydukları güveni azaltıp azaltmadığını ölçmek amacıyla sorulan “Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olması, vergi ödeme isteğinizin ve vergi idaresine duyduğunuz güvenin azalmasına yol açıyor mu?” sorusuna ise katılımcıların % 43,6’sı olumsuz yanıt verirken % 41,6’sı ise olumlu yanıt vermiştir.

Tablo 10- Tablo 14’te yer alan sonuçlar değerlendirildiğinde mükelleflerin, idarenin tahsil yetkisine sahip olmasının ekonomik faaliyetlerine zarar verdiği düşüncesinde olmakla birlikte bu durumun vergi ödeme istekleri ya da vergi idaresine duydukları güven bakımından bir sorun yaratmadığı kanaatini taşıdıkları görülmektedir. Mükellefler ayrıca, idarenin bu yetkiye sahip olmasının mali, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılması bakımından gerekli olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 15: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Hukuka Aykırılıklar Yapıldığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	33	13,2
Evet	98	39,2
Kararsızım	57	22,8
Hayır	56	22,4
Kesinlikle Hayır	6	2,4
Toplam	250	100

Ankette yer alan bir diğer soru olan “Vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımında hukuka aykırı işlemler yapıldığını ve Anayasal haklarınızın zarar gördüğünü düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde

katılımcıların yarısından fazlasının idarece hukuka aykırılıklar yapılarak anayasal haklarının zarar gördüğü düşüncesini taşıdıkları anlaşılmaktadır.

Tablo 16: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Karşılaşılan Hukuka Aykırılıklara Karşı Dava Açmanın Etkililiği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	32	12,8
Evet	87	34,8
Kararsızım	44	17,6
Hayır	78	31,2
Kesinlikle Hayır	9	3,6
Toplam	250	100

Katılımcılara “Tahsil yetkisinin kullanımında karşılaşılan hukuka aykırı işlemlere karşı dava açmanın etkili bir yol olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusu yöneltildiğinde ise % 47,6’sı olumlu fikir bildirirken, % 35, 8’inin ise deva açmanın etkili bir yol olmadığı görüşünü taşıdıkları anlaşılmaktadır.

Tablo 17: Vergi Uyuşmazlıklarının Yargıya Taşınmasında Endişeye Yol Açan Faktörler

	Frekans	Yüzde
Yargılamanın uzun sürmesi	111	44,4
Gecikme zammı nedeniyle borcun artacak olması	50	20,0
Mevzuatta yer alan devlet lehine, mükellef aleyhine düzenlemeler	51	20,4
Yargılama sürecinde vergi idaresinin tutumuna ilişkin çekinceler	27	10,8
Diğer	11	4,4
Toplam	250	100

Katılımcılardan dava açma çekincesi bulunanların hangi sebeple bu çekinceyi taşıdıklarını anlamak amacıyla sorulan “Vergi mükellefi olarak, vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımanız noktasında endişe etmenize sebep olan faktör hangisidir?” sorusunu yanıtlamaları istediğinde ortaya çıkan sonuca göre, katılımcıların neredeyse yarısının yargılamanın uzun sürmesi endişesini taşıdıkları görülmektedir. 11 katılımcı ise vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşıma noktasında duydukları endişenin devletin her zaman haklı olduğuna dair genel bir yargı olması, ülkedeki adalete güven duymamaları, yargılamanın adil olacağına inanmamaları gibi sebeplere bağlamışlardır.

Tablo 18: Tahsil Yetkisinin Kullanımında Hukuka Aykırılıklara Yol Açan En Önemli Faktör

	Frekans	Yüzde
Mevzuatın yeterince açık olmaması	63	25,2
Vergi dairesi çalışanlarının bilgi eksikliği	60	24,0
Uygulamada yorum farklılıkları	39	15,6
Alacağın zamanaşımına uğraması durumunda çalışanların yaptırıma maruz kalma endişesi	18	7,2
Vergi dairesi çalışanlarının iş yükünün fazlalığı	2	0,8
Yargısal içtihatların çelişik olması	37	14,8
Alacağın biran evvel tahsil edilme çabası	18	7,2
İdarenin borcunu zamanında ödemeyen mükelleflere olumsuz bakış açısı	6	2,4
Diğer	7	2,8
Toplam	250	100

Katılımcılara “Tahsil yetkisinin kullanımında hukuka aykırılıklara yol açan en önemli faktör sizce hangisidir?” sorusu yöneltildiğinde ilk olarak mevzuatın yeterince açık olmaması, daha sonra ise vergi dairesi çalışanlarının bilgi eksikliği öne çıkmaktadır. Soruyu diğer şeklinde cevaplandıran katılımcılar ise; siyasi nedenler, hukuksal sorunlar ve sık çıkarılan vergi aflarının hukuka aykırılıklara yol açtığını belirtmişlerdir.

Tablo 19: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Vergi Ödeme İsteğini ve Vergi İdaresine Duyulan Güveni Azaltması

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	100	40,0
Evet	117	46,8
Kararsızım	21	8,4
Hayır	11	4,4
Kesinlikle Hayır	1	0,4
Toplam	250	100

“Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıklar, vergi ödeme isteğinizin ve vergi idaresine duyduğunuz güvenin azalmasına yol açıyor mu?” sorusuna katılımcıların % 86,8 gibi büyük bir kısmı olumlu yanıt verirken, yalnızca % 4,8’i hayır cevabı vermiş bulunmaktadır.

Tablo 20: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Çalışma İsteğini Olumsuz Etkilemesi

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	76	30,4
Evet	118	47,2
Kararsızım	27	10,8
Hayır	21	8,4
Kesinlikle Hayır	8	3,2
Toplam	250	100

“Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıklar çalışma isteğini olumsuz etkiliyor mu?” sorusuna cevap olarak katılımcıların 194’ü yani % 77,6’sı yapılan hukuka aykırılıkların çalışma isteklerini olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir.

Tablo 21: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Kamu Gelirlerinin Azalmasına ve Bütçe Açıklarına Yol Açtığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	55	22,0
Evet	121	48,4
Kararsızım	48	19,2
Hayır	25	10,0
Kesinlikle Hayır	1	0,4
Toplam	250	100

“Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların kamu gelirlerinin azalmasına ve bütçe açığının artmasına yol açtığını düşünüyor musunuz?” sorusunun yanıtı olarak katılımcıların %70,4’ü olumlu görüş bildirerek hukuka aykırılıklar nedeniyle kamu gelirlerinin azaldığı ve bütçe açıklarının arttığını belirtmiştir.

Tablo 22: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Ekonomik Büyüme ve Kalkınmayı Olumsuz Etkilediği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	51	20,4
Evet	129	51,6
Kararsızım	50	20,0
Hayır	17	6,8
Kesinlikle Hayır	3	1,2
Toplam	250	100

“Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz etkilediğini düşünüyor musunuz?” sorusunun yanıtı olarak katılımcıların %72’si hukuka aykırılıkların ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz etkilediğini belirtmiştir.

Tablo 23: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Gelir Dağılımında Adaletsizliklere Yol Açtığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	61	24,4
Evet	122	48,8
Kararsızım	39	15,6
Hayır	27	10,8
Kesinlikle Hayır	1	0,4
Toplam	250	100

“Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların gelir dağılımında adaletsizliklere yol açtığını düşünüyor musunuz?” sorusunun yanıtı olarak ise, katılımcıların %73,23’ü hukuka aykırılıkların gelir dağılımında adaletsizliklere yol açtığını, % 11,2’si ise yol açmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 24: Hukuka Aykırı Uygulamalarla da Olsa Vergilerini Zamanında Ödemeyen Mükelleflerden Alacağın Zorla Alınmasının Gerekliliği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Evet	48	19,2
Evet	52	20,8
Kararsızım	38	15,2
Hayır	94	37,6
Kesinlikle Hayır	18	7,2
Toplam	250	100

Katılımcıların hukuka aykırılıklara rağmen vergi gelirlerinin tahsil edilmesini mi yoksa mutlak surette hukuka uygun davranılması gerektiğini mi tercih ettiklerinin anlaşılması amacıyla sorulan “Hukuka aykırı uygulamalarla da olsa vergilerini zamanında ödemeyen mükelleflerden alacağın zorla tahsil edilmesi gerektiğini düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen yanıtlar incelendiğinde ise, %40’ının bu soruya olumlu, %44,8’inin ise olumsuz yanıt verdiği görülmektedir.

Tablo 19- Tablo 24 arasında yer alan ve tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların mükelleflerin psikolojileri ile mali, ekonomik ve sosyal amaçlar bakımından yol açtığı olumsuz sonuçlara yönelik algılarının ölçülmesi amacıyla sorulan sorulara ilişkin yanıtlar genel olarak değerlendirildiğinde;

mükelleflerin vergi ödeme istekleri ve vergi idaresine duydukları güven bakımından olumsuz etkilendikleri açıkça görülmektedir. Mükelleflerin büyük kısmı ayrıca, yapılan hukuka aykırılıkların mali, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılmasına zarar verdiğini ifade etmişlerdir.

Tablo 25: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların En Önemli Sonucu

	Frekans	Yüzde
Alacağın Hazine'ye intikalinin gecikmesi	38	15,2
İdare- mükellef ilişkilerinin zarar görmesi	44	17,6
Yargının yükünün ağırlaşması	45	18,0
Kamu gelirlerinin azalması ve bütçe açıklarının artması	34	13,6
Ekonomik aktivitelerin ve yatırımların zarar görmesi	25	10,0
Gelir dağılımında adaletsizliklerin artması	59	23,6
Diğer	5	2,0
Toplam	250	100

Katılımcılara yöneltilen “Sizce tahsil yetkisinin kullanımında yaşanan hukuka aykırılıkların en önemli sonucu hangisidir?” sorusuna verilen cevaplara bakıldığında ise mükellefler tarafından görülen en önemli sonucun gelir dağılımında adaletsizliklerin artması olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca ülkede hukuk sistemine duyulan güvenin azalması ve kamusal hizmetlerin eksik sunulması ya da sunulamaması da diğer önemli sonuçlar olarak belirtilmiştir.

Tablo 26: Tahsil Yetkisinin Kullanımı Sürecinde Yapılan Hukuka Aykırılıkların Engellenmesinde En Etkili Çözüm Yolu

	Frekans	Yüzde
Mevzuattaki belirsizliklerin giderilmesi	106	42,4
Vergi idaresi çalışanlarının bilgi eksiklerinin giderilmesi	47	18,8
Vergi idaresi çalışanlarının iş yükünün azaltılması	6	2,4
Kanunun açık olmadığı noktalarda uygulamanın içtihatlarla şekillendirilmesi	77	30,8
Diğer	14	5,6
Toplam	250	100

“Tahsil yetkisinin kullanımında hukuka aykırılıkların önüne geçilmesinde en etkili çözüm yolu sizce hangisidir?” şeklinde sorulan en son soruya ise katılımcıların çoğunluğunun, hukuka aykırılıklara yol açan en önemli faktörün mevzuatın yeterince açık olmamasını belirtmelerine paralel olarak, mevzuattaki belirsizliklerin giderilmesi yanıtını verdikleri görülmektedir. Katılımcılar ayrıca hukuka aykırılıkların önüne geçilmesi için: tahsil yetkisinin kaldırılması, mükelleflerin vergi bilinçlerinin artırılması, vergi sisteminin revize edilmesi, mükelleflerin vergi yükünün azaltılması ve vergi aflarının kaldırılması önerilerini getirmişlerdir.

Ankete verilen yanıtlar genel olarak değerlendirildiğinde mükelleflerin yetkinin varlığını gerekli buldukları ancak vergi idaresince bu yetkinin kullanımında hukuka aykırılıklar yapıldığı, yapılan bu hukuka aykırılıkların ise yol açtığı olumsuz sonuçlar nedeniyle önüne geçilmesi gerektiği kanaatini taşıdıkları, hukuka aykırılıkların engellenmesinde en etkili yol olarak ise mevzuattaki belirsizliklerin giderilmesi ve kanunun açık olmadığı noktalarda uygulamanın içtihatlarla şekillendirilmesini gördükleri anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve toplumsal faydanın bireysel faydaya üstün tutulması ilkeleri, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların riske atılmadan, düzenli ve zamanında teminini zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluğa bağlı olarak kamu alacaklarının belirli, özel ve etkili usullere göre tahsili söz konusu olmaktadır. Bu kapsamda kamu alacaklarının tahsilinde vergi idaresinin sahip olduğu çok önemli bir yetki olan tahsil yetkisi, vergi idaresinin mükelleflerce vadesinde gönüllü olarak ödenmeyen kamu alacaklarını herhangi bir mahkeme kararına ya da icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın kendi teşkilatı ile haciz ve satış gibi yollara başvurmak suretiyle tahsil edebilme yetkisini ifade etmektedir.

Anayasa'nın "vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilmek suretiyle vatandaşlara vergi ödeme görevi yüklenirken, aynı zamanda devlete de bunun tahsil edilme görev ve sorumluluğu yüklenmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi idaresinin kamu alacaklarının tahsili sürecinde tahsil yetkisi ile donatılmasının anayasal bir zorunluluk olduğunu söylemek mümkün olmaktadır.

Vergilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere anayasal haklara bir müdahale niteliğinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu yetkinin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ve anayasal sınırlar dâhilinde kullanılması gereği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Yine tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde vergi idaresince gerçekleştirilmiş olan işlemler idari işlem olmaları nedeniyle, kanunlarda idari işlemlerin unsurlarına ilişkin olarak belirlenmiş olan kurallara uygun davranılması, yapılan işlemin hukuka uygun olması bakımından önem taşımaktadır.

Çalışmada vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıklar vergi yargısı, adli yargı ve Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan denetimler ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

Vergi yargısı tarafından yapılan denetim kapsamında vergi idaresinin ödeme emri, teminatın paraya çevrilmesi ve şahsi kefilin takibi ile haciz uygulanması ve haczedilen malların paraya çevrilmesine ilişkin işlemleri inceleme konusu yapılmıştır. Buna göre vergi idaresince ödeme emrinin yetkisiz idarece düzenlenmesi, düzenlenen ödeme emrinde kanunun öngördüğü zorunlu şekil unsurlarında eksiklikler mevcut olması, ödeme emrinin tebliğinde de muhatabın adının yanlış

yazılması, bilinen adreslere tebliğ yapılmaması gibi hatalar mevcut olması, borç doğuran bir işlem olmamasına rağmen ödeme emri düzenlenmesi, yapılan ikmalen ya da resen tarhiyatlar üzerine ihbarname gönderilmeden ve dolayısıyla kesinleşmeyen kamu alacakları için ödeme emri düzenlenmesi, kamu borcu tamamen ya da kısmen ödenmiş olmasına rağmen borçlu adına ödeme emri tebliğ edilmesi, vergi hatası olan kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmiş olması ya da henüz vadesi gelmemiş olması, zamanaşımına uğramış olması ya da borçlunun tecil talebinin kabul edilmesi üzerine tecil edilmiş olması nedeniyle tahsil edilebilirliğini tamamen ya da geçici olarak kaybeden kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmiş olması, ödeme emrine karşı Kanun'da öngörülen sebeplerle dava açılmış olup yürütmenin durdurulması kararı alınmış olmasına ya da tarhiyat aşamasına ilişkin bir dava açılmış olup yürütme kendiliğinden durmuş olmasına rağmen kamu alacağının vadesinde ödenmediği gerekçesiyle adına ödeme emri düzenlenmesi, kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacak için ödeme emri tebliğ edilmesi gibi hukuka aykırılıklar söz konusu olabilmektedir. Yine gerek Vergi Usul Kanunu gerekse Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kanuni temsilcilere hangi koşullarda başvurulabileceği düzenlenmiş olduğundan, vergi idaresinin bu kurallara uymadan asıl borçluya gitmeden doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlemek suretiyle tahsil yetkisinin kullanımı sürecini başlatmaya yönelik hukuka aykırı işlemleri söz konusu olabilmektedir.

Zor alım araçlarından olan teminatın paraya çevrilmesi sürecinde de idarenin bir takım hukuka aykırı uygulamaları söz konusu olabilmektedir. Buna örnek olarak; vergi idaresinin teminatın paraya çevrileceği hususunda borçluya bildirim yapılmadan doğrudan taşınmazlarına haciz uygulaması, ödeme emrini dava konusu yapan ve yürütmeyi durdurma kararı aldırarak borçluya ait teminatlı malların paraya çevrilmesi, ortada kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmamasına rağmen teminatın paraya çevrilmesi, birden fazla teminat bulunması durumunda paraya çevirme işleminde borçlunun menfaatinin gözetilmemesi, şahsi kefilin takibine ilişkin olarak ise hukuken geçerli olmayan kefalet sözleşmesine dayanılarak kefilin takip edilmesi gibi uygulamalar gösterilebilmektedir.

Tahsil yetkisinin kullanımının son aşaması borçlunun mal, alacak ve haklarının haczedilerek paraya çevrilmesidir. Haciz sürecinde vergi idaresi her şeyden önce borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmek zorundadır. Bu kapsamda vergi idaresinin borçlunun borcuna yetecek miktardan çok daha fazla malına haciz uygulaması, borçlunun ticari faaliyetinin devamı için gerekli olan malları

üzerine haciz uygulamak suretiyle ticari faaliyetlerine zarar vermesi gibi uygulamalar hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Yine idarece haciz işlemine geçilmeden önce haciz varakası düzenlenmesi gerektiğinden, gerek haciz varakası düzenlenmeden, gerekse kanunda sayılan yetkili kişilerce, şekli unsurlara uygun olarak düzenlenmeyen ya da ödeme emri tebliğ olunmadan, haciz işleminin uygulanmış olmasını gerektirecek sebep ortadan kalkmış olmasına rağmen ve kamu alacağının miktarı konusunda borçlunun aleyhine olacak hatalar içeren haciz varakaları düzenlenerek haciz işlemine geçilmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

Haciz işlemi sırasında gerek borçlu, gerekse üçüncü şahıslar tarafından borçlunun elinde haczedilen malların üçüncü kişilere ait olduğu ya da üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığı yönünde istihkak iddialarında bulunulması söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda gerek borçlunun gerekse üçüncü şahısların elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddiasında bulunulmuş olması ve bu iddiaların vergi idarelerince reddedilmemesine rağmen haciz işlemi uygulaması, vergi idaresinin üçüncü şahsa istihkak iddiasının reddine ilişkin olarak göndermiş olduğu yazıda dava açma süresine yönelik bir açıklamaya yer verilmemesi hukuka aykırı uygulamalar olarak ortaya çıkmaktadır. Yine vergi idaresince 6183 sayılı Kanun'da sayılan haczedilemeyecek malların haczedilmesi ya da kısmen haczedilebilecek gelirlerde Kanun'da belirlenen oranların dışına çıkılması diğer hukuka aykırı haller olarak görülmektedir.

Haciz sürecine ilişkin olarak vergi idaresinin gıyaben yapmış olduğu haczin tutanaklarını borçlu ya da zilyede tebliğ etmeden menkul malları haczetmesi, borçlunun üçüncü şahıslar elindeki mal, alacak ve haklarının haczedilmesine imkân veren 79'uncu maddesinde sayılmayan menkul mallar, alacak ve haklar için üçüncü kişilere başvurusu, kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahsın bildiriye karşı süresinde itiraz etmiş olmasına rağmen vergi idaresinin haciz işlemini sürdürmesi, üçüncü şahıstan istenebilecek tutar, borçluya yapacağı ödeme miktarı ile sınırlı olması gerekirken tüm vergi borcunun kendisinden talep edilmesi, üçüncü şahıslara haciz bildirisi tebliği yeterli olmayıp ayrıca ödeme emri tebliği de gerektiğinden ödeme emri tebliğ edilmeden haciz uygulanması, elektronik haciz sürecinde kamu borçlusunun banka nezdinde herhangi bir mal, alacak ve hakları bulunup bulunmadığını tespit etmeksizin bankalara haciz bildirisi tebliğ etmesi, mükelleflere ödeme emri tebliğ edilmeden e-haciz uygulanması gibi uygulamalar ile menkul malların korunması amacıyla kendisine menkul mal teslim edilen şahsın, malın kendisine atfedilecek bir kusuru olmaksızın kayıp ya da telef olduğunu

kanıtlamasına rağmen kendisine karşı takip işlemlerinin başlatılması, gayrimenkullerin haczinde teferruatlar, aksi tapu sicilinde belirtilmediği sürece ancak gayrimenkulle haczi mümkünken bu malları gayrimenkulden ayrı olarak menkul mal gibi haczetmeleri gibi uygulamaları hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Haczedilen malların satış işlemine ilişkin olarak ise, menkul malların haczden itibaren üç ay içerisinde satışa çıkarılmaması, borçlunun dilekçe ile başvurarak satışa konu olan menkul malların değerinin haczi yapan memur tarafından belirlenen ve vergi dairesince esas alınan değerlerinden çok yüksek olduğunu belirtmesine karşın hareketsiz kalması ya da haczedilmiş olan gayrimenkullerin değer tespitinin uzman bilirkişi kurullarına yaptırılmaması, satış işleminin ilanında borçlunun menfaatlerinin yeterince telif edilmemesi, satış tarihlerinin ilan edilen satış tarihlerinden farklı olması, gayrimenkullerin ihale kararının borçluya tebliğ edilmemesi, artırma bedelinin gayrimenkul için biçilmiş olan değer % 75'ini bulması ve rüçhanlı alacaklarla satış masraflarını karşılaması gerekirken bu miktarları karşılamadan satış yapılması gibi hukuka aykırı uygulamalar söz konusu olabilmektedir.

Açıklanan tüm bu hukuka aykırılıklar, uyuşmazlıkların yargıya taşınması sonucunda yargının iş yükünün artmasına yol açarak vergi yargısını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca yapılan hukuka aykırılıklar neticesinde mükelleflerin mali durumlarının zarar görerek kamu alacağını ödeyemeyecek duruma gelmeleri sonucunda idarenin gelir kaynağının kuruması, ekonomik faaliyetlerinin yavaşlamasına bağlı olarak vergi gelirlerinin azalması, yaşanan uyuşmazlıkların yargıya taşınması neticesinde alacakların Hazine'ye intikalinin gecikmesi ve durumda ortaya çıkan gelir ihtiyacının borçlanma ya da af kanunları ile giderilmeye çalışılması sonucunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalması ve neticede mükellef hakları zarar gördüğü için idareye duyulan güvenin azalması gibi sonuçlarla vergi idaresi de zarar görmektedir.

Vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde yapılan hukuka aykırılıkların anayasal haklara zarar vermesi de söz konusu olmaktadır. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi'nce yapılan bireysel başvuru denetiminde mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler hukukilik, kamu yararı ve ölçülülük kapsamında ele alınmaktadır. Yapılan denetimde müdahalelerin kamu yararı amacı taşıdığı kabul edilmekle beraber hukukilik kapsamında vergi idaresince yapılan işlemlerin öngörülebilir olmaması ya da mülkiyet hakkına müdahale oluşturan işlemin bireyler açısından tahammül edilemez bir boyuta ulaşması durumunda mülkiyet haklarının

ihlal edildiğine karar verilmektedir. Mahkeme ayrıca vergi idarelerince borçlulara yapılan tebligatların hukuka aykırı bir şekilde gerçekleştirilmiş olması ya da bildirimlerde borçluların hangi yargı yerine hangi sürede başvuracağını belirtmemesi gibi durumlarda mahkemeye erişimlerinin kısıtlandığı gerekçesiyle adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini belirtmektedir. Kişilerin adil yargılanma haklarının zarar gördüğü bir diğer durum ise yargı kararı ile iptal edilen işlemin uygulanmasına devam edilmesi sebebiyle gerçekleşmektedir. Bu bakımdan vergi idaresince yargı kararlarına uygun hareket edilmesi önem arz etmektedir.

Vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımı sürecine ilişkin hukuka aykırılıklar mükelleflerin başta mülkiyet hakları olmak üzere insan onuru, kişiliğin ve kişi özgürlüklerinin korunması, özel hayatın ve haberleşme özgürlüğünün korunması, hak arama özgürlüğü, ailenin korunması ve çalışma hakkı gibi birçok anayasal hakkına zarar verdiğinden ve ayrıca bu durumdan vergi idaresi ve vergi yargısı da olumsuz etkilendiğinden, idarenin yapmış olduğu işlemlerde hukuki ve anayasal sınırlar içerisinde kalması büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda yaşanan sorunların azaltılması için öncelikle sorunların iyi bir şekilde tespit edilmesi ve önlemler alınması gerekliliği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda yargı kararlarının iyi analiz edilerek gerekçelerinin kavranmasının faydalı olabileceği düşünülmektedir. Yine vergi idaresi çalışanlarının niteliklerinin artırılması, yapmış oldukları hukuka aykırı işlemler nedeniyle doğan zararlardan sorumlu tutulmaları gibi düzenlemeler de hukuka aykırı işlemlerin azalmasına fayda sağlayabilecektir.

Vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıkların önüne geçilebilmesi ve borçluların menfaatlerinin korunabilmesi için ayrıca kanuni düzenlemelerde de değişiklikler yapılması ve kanunlarda yer alan belirsizliklerin giderilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yargı kararına göre iade edilecek vergilerde mükelleflere faiz ödenmesi ve borçluların ticari faaliyetlerinin zarar görmemesi açısından araçlarda fiili haczin kaldırılması borçlunun menfaatinin korunması açısından gereklidir. Ayrıca haczedilen gayrimenkullerin özellikle teferruğ edilmesinin söz konusu olacağı durumlarda borçlunun menfaatinin gözetilmesi bakımından vergi idaresince gayrimenkulün kiralanmak suretiyle alacağını tahsil etmesine imkân verilmesi gibi düzenlemelerin yapılması da önem taşımaktadır. Bu sayede gerek borçluların menfaatlerinin korunması ve mükellef idare ilişkilerinin kuvvetlendirilmesi, gerekse uyuşmazlıkların yargıya taşınmasının önüne geçilerek yargının yükünün hafifletilmesi sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağar, Serkan. **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasa Mahkemesi’nin Hukuk Devleti Anlayışı”, **Hukuk Devleti Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4**, Ed. Hayrettin Ökçesiz, Afa Yayınları, İstanbul, 1998, ss. 147-167.

Arıkan, Zeynep ve Salih Gürbüz. “Vergi Mükellefinin Hakları”, **Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir, 2014, ss. 141-146.

Azrak, Ülkü. “Türk Hukuku’nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Ed. Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 96-105.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Yargılama Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Boyar, Oya. “Mülkiyet Hakkı”, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ed. Sibel İnceoğlu, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Avrupa Konseyi, Şen Matbaa, Ankara, 2013, ss. 495-532.

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çelik, Abdullah. **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014.

Çelikkol, Hüseyin ve Fevzi Özgeneller. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları**, Aksaray Matbaası, Ankara, 1975.

Çoban, Ali Rıza. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Ayrımcılık Yasağı (14. Madde) ve Mülkiyet Hakkı (P1-1) Açısından Uygulanması”, **Bülent Tanör Armağanı**, Ed. Öget Öktem Tanör, Legal Yayınevi, İstanbul, 2004, ss. 243-260.

Çomaklı, Şafak Ertan. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010.

Durmaz, Cüneyt. “Esasa İlişkin Kabul Edilemezlik Kriterleri”, **Bireysel Başvuru İnceleme Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi)**, Ed. Musa Sağlam, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss. 225-245.

Dutertre, Gilles. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

Ekinci, Hüseyin ve Musa Sağlam. **66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, T.C. Anayasa Mahkemesi, Ankara, 2012.

Erdem, Metin. **Devlet Borçları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

Erdoğan, Mustafa. **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Giritli, İsmet, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

Gören, Zafer. **Temel Hak Genel Teorisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2010.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Cilt I, Genel Esaslar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Grgić, Aida, Zvonimir Mataga, Matija Longar ve Ana Vilfan. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı**, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Numara 10, Avrupa Konseyi, Belçika, 2007.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2017.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Gürbüz, Reşit. **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Hamilton, Alexander, James Madison ve John Jay. **The Federalist Papers**, Oxford World's Classics, Oxford University Pres, New York, 2008.

Harris, D.J., M. O'Boyle, E.P. Bates ve C.M. Buckle. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku**, çev. Mehveş Bingöllü Kılıcı ve Ulaş Karan, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Avrupa Konseyi, Şen Matbaa, Ankara, 2013.

İnceoğlu, Sibel. "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ed. Sibel İnceoğlu, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Avrupa Konseyi, Şen Matbaa, Ankara, 2013, ss. 23-52.

Karahanoğulları, Onur. **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Karakoç, Yusuf. **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Yayın No: 61, İzmir, 1995.

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Karakoç, Yusuf. “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 83-98.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Karaman, Ebru. **Türk İdari Yargısının Görev Alanının Anayasal Dayanağı (Fransız İdari Yargısı ile Karşılaştırmalı)**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013.

Karatepe, Şükrü. **İdare Hukuku**, Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi Ders Kitapları Seri No: 1, İzmir, 1986.

Kaya, Cemil. **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Zuhale Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Korkusuz, M. Refik. **Uluslararası Belgelerde ve Türk Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlükler**, Özrenk Matbaacılık, İstanbul, 1998.

Kumrulu, Ahmet G. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981, ss. 647-668.

Kuru, Baki. **İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2016.

Küçük, Salim. “Açıkça Dayanaktan Yoksunluk Halleri”, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri**, Ed. Hüseyin Turan ve Recep Kaplan, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015, ss. 191-208.

Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Mutluer, M. Kamil. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Oğurlu, Yücel. **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt III, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.

Ökçesiz, Hayrettin. “İnsan ve Hukuk Devleti”, **Hukuk Devleti Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4**, Ed. Hayrettin Ökçesiz, Afa Yayınları, İstanbul, 1998, ss. 35-43.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Özbalcı, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Özekes, Muhammet. **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

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

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2012.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013.

Pekcanıtez, Hakan, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özekes. **İcra ve İflas Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Saban, Nihal. Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, TESEV, İstanbul, 2000.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Soysal, Mümtaz. **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1986.

Şeker, Nezi. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994.

Şen, Hüseyin, İsa Sağbaş ve Abdullah Keskin. **Bütçe Açıkları ve Açık Finansman Politikası, Teori ve Türkiye Uygulaması**, Orion Kitabevi, Ankara, 2007.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

Şimşek, Hayal Ayça. **Teoride ve Uygulamada Kamu Borçlanması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Taş, Metin. **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2000.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009.

Tekin, Ahmet. **Vergi Yargı Hukuku**, Meta Basım Matbaacılık, İzmir, 2013.

Tekin, Ahmet. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Meta Basım Matbaacılık, İzmir, 2015.

Teziç, Erdoğan. **Türk Anayasa Hukuku**, Bata Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi. **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011.

Töralp, Funda. “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 163-182.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.

Turhan, Mehmet. **Anayasal Devlet**, Gündoğan Yayınları, Ankara, 1997.

Tüğen, Kamil. **Devlet Bütçesi**, Bassaray Matbaası, İzmir, 2013.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 185, Ankara, 2014.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012.

Uygun, Oktay. **1982 Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 121, İstanbul, 1992.

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

Üstün, Ümit Süleyman **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Üzeltürk, Hakan. “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 237-266.

Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. **Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Yıldırım, Turan, Melikşah Yasin, Nur Karan, H. Eyüp Özdemir, Gül Üstün ve Özge Okay Tekinsoy. **İdare Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Bireysel Başvuruda Açıkça Dayanaktan Yoksunluk Kriteri (Kanun Yolu/Temel Hakla İlgili Olmayan Sonuç Şikâyeti)”, Ed. Muharrem İlhan Koç ve Recep Kaplan, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss. 229-363.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

Makaleler

Ak, Mustafa. “Haciz Bildirisinin Tebliği Suretiyle Haciz Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 227, Ağustos 2007, ss. 101-114.

Akın, Serdar. “213 Sayılı V.U.K ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010, ss. 168-177.

Aktan, Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz 1998, ss. 13-17.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, ss. 67-87.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, 1983, ss. 61-80.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2001, ss. 29-68.

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri Ve Sonuçları-I” **Yaklaşım**, Sayı:136, Nisan 2004, ss. 59-64.

Arslan, Mehmet ve Mine Biniş. “Tahsil Zamanaşımı Süresini Kismeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 25, 2015, ss. 21- 43.

Aslan, Kudret. “Hacizde Sıra (Tertip), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı:2, 2005, ss. 269-318.

Aygün, Fethi. “Kamu Alacağının Tecili ve Taksitlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, Kasım 2008, ss. 35-42.

Barlass, İrfan. “5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 244, Ocak 2009, ss. 165-171.

Başaran, Funda. “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz 1998, ss. 114-133.

Batun, Mehmet. “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, 2010, ss. 258 - 264.

Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Hakkı Odabaş. “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:1, Haziran 2000, ss. 141-156.

Bellek, İhsan Bahri. “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 105, Haziran 1997, ss. 70-83.

Bozdoğan, Mine Nur. “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak- Haziran 2012, ss. 219-237.

Canbazoğlu, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, 2010, ss. 154-195.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4, ss. 129-151.

Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 1, 1984, ss. 171-182.

Çağlayan, Ramazan. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, 1998, ss. 41-54.

Çetin, Güneş ve Ramazan Gökbunar. “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, ss. 23-45.

Dura, İsmail Hakkı. “Tarhiyat Tek Tür Olamaz Mı?”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 256, Ocak 2010, ss. 58-67.

Dursun, Hasan. “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 72, 2007, ss. 247-275.

Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, ss. 99-119.

Emiroğlu, Haluk. “Roma Hukuku’nun Bilgi Kaynaklarından Corpus Iuris Civilis ve Türkiye’de Hukuk Resepsiyonu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 51, Sayı: 3, 2002, ss. 85-96.

Erdoğan, Tahsin. “Karşılaştırmalı Olarak Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı (Anayasa Şikâyeti)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 20, Ocak 2015, ss. 87-138.

Fendoğlu, Hasan Tahsin. “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 4, 2013, ss. 21-49.

Gerçek, Adnan. “Tahsilat Kavramı, Kapsamı ve Hukuki Niteliği”, **Bursa Bilanço Dergisi**, Sayı: 127, Ağustos, 2010, ss. 1-5.

Gerçek, Adnan. “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2010, ss. 23-50.

Gerçek, Adnan. “Kamu Alacaklısının Vergilendirme ve Tahsil Yetkisi”, **Bursa Bilanço**, Sayı: 128, Eylül- Ekim 2010, ss. 1-5.

Gerger, Güneş Çetin. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, ss. 171-187.

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, ss. 1-23.

Göker, Cenker. “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 1, ss. 115-124.

Gözler, Kemal. “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri (Anayasanın 13’üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 59, Sayı: 2001/4, ss. 53-67.

Güneş, Gülsen. “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, Haziran 2008, ss. 163-178.

Hatipoğlu, Cengizhan. “Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 72, Sayı: 1, 2014, ss. 435-447.

Hayrulloğlu, Betül. “Kamu İcra Hukuku Kapsamında Ödeme Emri İşlemi ve Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 119-120, Temmuz-Ağustos 2014, ss. 251-275.

Hepaksaz, Engin ve Betül Hayrulloğlu. “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı: 2, 2011, ss. 109-120.

Karakoç, Yusuf. “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 153, Haziran 2001, ss. 116-135.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 1259-1308.

Kiraz, Abdullah ve Halil İbrahim Özdemir. “V.U.K ve A.A.T.U.H.K Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 184, Ocak 2004, ss. 79-85.

Kumrulu, Ahmet G. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1-4, 1979, ss. 147-162.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1988, ss. 237-250.

Kuru, Baki. “İcra ve İflas Kanunu’nun 89. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 47, Aralık, 2003, ss. 59-82.

Organ, İbrahim ve Doğan Bozdoğan. “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart 2012, ss. 173-184.

Özcan, Burcu ve Ayşe Arı. “Doğrudan Yabancı Yatırımların Belirleyicileri Üzerine Bir Analiz: OECD Örneği”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi**, Sayı: 12, 2010, ss. 65-88.

Pınar, Burak ve Pınar Bacaksız. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (II- Artırmaya Katılma ve Mal Satın Alma Yasaklarına Aykırılık Suçu)”, **Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı: 4, ss. 943-965.

Pınar, Burak ve Nedim Meriç. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 188-211.

Saraç, Osman. “Vergilemede Anayasal Denetim”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003, ss. 119-127.

Sarısoy, Taner. “İdari Yargıda İstinaf’lı Sistem”, **Vergi Raporu**, Sayı: 176, Mayıs 2014, ss. 16-32.

Serim, Nilgün. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi-Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 58, Sayı: 2, 2008, ss. 1-22.

Şakar, Ayşe Yiğit. “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2011, ss. 69-87.

Şeker, Gülseven. “İdari İşlemin Uygulanması”, **e-akademi**, Sayı: 122, Nisan 2012, ss. 1-35.

Tavşancı, Aykut. “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 203, Ağustos 2005, ss. 134-151.

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 26, Sayı: 307, Mart 2007, ss. 196-214.

Tekbaş, Abdullah ve Ersan Öz. “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz 2003, ss. 176-185.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 123-191.

Terlemez, Birol. “1982 Anayasası’nda Vergileme İlkeleri”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 100, Nisan 2001, ss. 206-211.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss. 63-77.

Tosuner, Mehmet ve Ersan Öz. “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, ss. 23-30.

Yakar, Soner. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 250, 2009, ss. 186-198.

Yaltı, Billur. “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 276, Eylül 2011, ss. 7-17.

Yaraşır, Sevinç. “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart 2013, s. 175-187.

Yılmaz, Güneş. “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss. 194-206.

Tezler

Alaybeyoğlu, Cavit Ümit. **Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hasılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

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

Arslaner, Hakan. **Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Takibi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Aslan, Kudret. **Hacizde İstihkak Davası**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005.

Eker, Cemali. **Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006.

Gümüşkaya, Gamze. **İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

İbiş, Recep. **Vergi Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesinin Kapsamı ve İşlevi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013.

Kadioğlu, Ali. **İdari İşlemin Şekil Unsuru**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2010.

Martin, Ahmet. **Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

Özkan, Şener. **Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005.

Sağlam, Metin. **Türkiye’de Gelirden Alınan Vergilerin Tahsilinde Vergi İdaresinin Başarısının Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 1996.

Sezginer, Murat. **İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 1991.

Soner, Gül. **Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2012.

İnternet Kaynakları

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecilinde Kolaylık- Yeni Düzenleme”, **Dünya**, 15.06.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiye-uyumlu-mukelleflerin-borclarinin-tecilinde-kolaylik-yeni-duzenleme/367864>, (21.07.2017).

Akmaz, Kemal. “Mükellefin Ölümünün, Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi”, frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/MÜKELLEFIN-ÖLÜMÜNÜN-VERGİ-ALACAĞINA-VE-CEZASINA-ETKİSİ.pdf, (29.07.2016).

Aksümer, Ertunç. “Elektronik Haciz ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, **MÜHAK**, 13.04.2017, <http://www.vmhk.org.tr/elektronik-haciz-ve-uygulamada-karsilasilan-sorunlar/>, (22.05.2017), ss. 1-9.

Alpaslan, Mustafa ve Eda Kaya. “Vergi Borcu Dolayısıyla Başka Üçüncü Şahıslardaki Alacakların Haczi”, **MuhasebeTR**, 23.02.2010, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/>, (18.05.2017).

Alpaslan, Mustafa. "Vergi Dairelerinde Zaman Aşımı Niçin Dikkate Alınmaz?", **MuhasebeTR**, 08.11.2012, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/075/>, (18.11.2016).

Alpaslan, Mustafa. "Taşıt Araçlarının Vergi Borcundan Bağlamalı Haciz Uygulaması Nedir?", **MuhasebeTR**, 06.02.2013, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/093/>, (11.07.2017).

Alpaslan, Mustafa. "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmeyişi Mükellefin Savunma Hakkını Engeller", **MuhasebeTR**, 08.06.2015, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0224/>, (07.03.2018).

Alpaslan, Nazlı Gaye, "Amme Alacaklarının Takibinde: Ödeme Emri ve %10 Haksız Çıkma Zammı", **MuhasebeTR**, 03.05.2017, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/nazligayealpaslan/0104/>, (10.07.2017).

AnayasaMahkemesineBasvuru.Com, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi", <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).

Avcı, Adem. "İcrai Olmayan İdari İşlemler", <http://www.yalinhukuk.com/tum-makaleler/32-icrai-olmayan-idari-ilemler?format=pdf>, (23.03.2015).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", 2010, http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, (29.09.2016).

Aykın, Hasan. "Mükellef Hakları Bildirgesinde İmzalar Eksik mi?", **Vergi Dosyası**, 16.03.2017, <https://vergidosyasi.com/2017/03/16/mukellef-haklari-bildirgesinde-imzalar-eksik-mi/>, (14.07.2017).

Çelik, Binnur. "Takas- Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>, (23.07.2017).

Çetinkaya, Oğuz ve Ali Özgür Kara. "Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Olanağının Getirilmiş Olması Mükelleflere Ne

Kazandıracak?”, Çetinkaya Hukuk Ofisi Sirküleri- Vergi Yargılaması Hukuku 2013/ Mayıs-02, <http://cetinkaya.av.tr/dosyalar/df459cc8-5d6c-4805-a526-56a243722f9b.pdf>, (23.05.2016).

Doğrusöz, Bumin. “Emekli Aylıkları Haczedilebilir mi?”, **Referans Gazetesi**, 26.03.2009, <http://www.turmob.org.tr/turmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=cPsiaL2nLkFC4Q8Rjb2pRrGhinXm8wHXWcpPu9MInvKt6JBFX99kg==>, (21.04.2017).

Doğrusöz, Bumin. “Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği”, **Dünya Gazetesi**, 18.07.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporunun-sonradan-tebliği/373164>, (07.03.2018).

Dönmez, Güngör. “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Kapsamında Gerçekleştirilmekte Olan Menkul ve Gayrimenkul Hacizlerinin Oluşturduğu Sıkıntıların Bertaraf Edilmesine İlişkin Proje Sunumu”, T.C. Elazığ Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü, Elazığ, 2013, <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje6.pdf>, (13.06.2017).

Eğilmez, Mahfi. “Bütçe Açıkları Borçlanarak mı Para Basarak mı Finanse Edilmeli?”, **Kendime Yazılar**, 09.06.2016, <http://www.mahfiegilmez.com/2016/06/butce-acklar-borclanarak-m-para-basarak.html>, (14.07.2017).

Ercan, Tayfun. “Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi”, **Hukuki Net**, 05.07.2011, www.hukuki.net/hukuk/index.php?e=4092, (25.02.2017).

İnam, Burak. “5479 Sayılı Kanun’la 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yapılan Değişiklikler”, **Vergide Gündem**, Haziran 2006, http://vergidegundemccss.com/documents/10156/14657/VeGu_Haz2006.pdf, (18.05.2017), ss. 6-9.

Kurt, Resul. “Emekli Maaşı Haczedilebilir mi?”, **Dünya Gazetesi**, 27.09.2013, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/emekli-maasi-haczedilebilir-mi/17751>, (21.04.2017).

Öner, M. Yavuz. “İstikrar Kazanan Yargı Kararları ve ‘Öngörülebilirlik’ İlkesi”, **KPMG Vergi**, 24.08.2015, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=486>, (29.09.2016).

Özay, İl Han. “Anayasa: Özgürlükler ve İdari Kolluk Etkinlikleri”, Anayasa Mahkemesinin Kuruluş Günü, 2001 Yılında Yapılan Anayasa Değişikliklerinin Hak ve Özgürlüklere Yansımaları Sempozyumu, Antalya, 25-28 Nisan 2002, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/ozay.pdf, (07.10.2015).

Özbudun, Ergun. “Yargı Kararları İçin AYM’ye Bireysel Başvuru Zamanı”, **Dünya Bülteni**, 24.01.2011, <http://www.dunyabulteni.net/yazar/ergun-ozbudun/15457/yargi-kararlari-icin-aymye-bireysel-basvuru-zamani>, (03.10.2016).

Özdemir, Muharrem. “Pişmanlık Zammı”, **Alomaliye.com**, 31.03.2009, http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_pismanlik_zammi.htm, (17.06.2014).

Özdemir, Muharrem. “Kamu Hukukunda Takibin Geri Bırakılması (Haciz’in Ertelenmesi)”, **Alomaliye.com**, 26.03.2010, <http://www.alomaliye.com/2010/03/26/kamu-hukukunda-takibin-geri-birakilmasi-hacizin-ertelenmesi/>, (03.08.2016).

Özdemir, Muharrem. “Vergi Hukukunda Ödeme Emri”, **Alomaliye.com**, 29.08.2014, <http://www.alomaliye.com/2014/08/29/vergi-hukukunda-odeme-emri/>, (22.10.2016).

Özdemir, Muharrem. “Vergi Alacaklarında Haciz Yoluyla Takip Usulü”, **Alomaliye.com**, 24.10.2014, <http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarinda-haciz-yoluyla-takip-usulu/>, (02.06.2017).

Özdemir, Muharrem. “Emeklilik Maaşları Haczedilebilir mi?”, **Alomaliye.com**, 30.11.2015, <http://www.alomaliye.com/2015/11/30/emeklilik-maaslari-haczedilebilir-mi/>, (21.04.2017).

PricewaterhouseCoopers (PWC). “2017 Vergi Ödemeleri Raporu Basın Bülteni”, 13.02.2017, <https://www.pwc.com.tr/tr/basin-odasi/2017-basin-bulteni/vergi-uyumu->

sirketler-icin-kolaylassa-da-yeni-veriler-beyan-sonrasi-zorluklara-isaret-ediyor.html, (11.07.2017).

Savaş, H. Hüseyin. “Kamu Alacaklarında İptal Davası”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 48, Aralık, 2001, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm>, (03.03.2016).

Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz. “Yurtdışında Yaşayan Mükelleflerin Kira Geliri Beyanı Zorunlu Mu? **Referans Gazetesi**, 27.08.2008, <http://turmobil.org.tr/turmobilweb/Kurumsal/Turmobil/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=2pTZ+tJvJvkdgr0CXGTz4A9J0Q89nGL/h1XnjTU4495LHeZDURHFSw==>, (09.05.2017).

Sezer, Abdullah. “1982 Anayasası Gerekçeleri”, https://www.scribd.com/fullscreen/38186519?access_key=key-1b6fpqwasdhxzl5rtg6, (07.09.2015).

Suçiçek, Mahmut. “E-Haciz Mükellefleri Kayıtdışına İtebilir”, **MuhasebeNet**, 28.06.2010, https://www.muhasabenet.net/makale_mahmut%20sucicek_e%20haciz%20mukellefleri%20kayitdisina%20itebilir.html, (22.05.2017).

T.C. Adalet Bakanlığı, “Adalet İstatistikleri 2016”, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü**, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/pdf/bulten2016.pdf>, (14.07.2017).

T.C. Adalet Bakanlığı, “Hukuk Sözlüğü”, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, (30.07.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, (14.07.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vatandaşlara Tanınan Haklar İle Başvuruda Bulunulabilecek Merciler”, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/vatandasataninan-haklar-ile-basvuruda-bulunabilecek-merciler>, (14.07.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “351 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 16.09.1974, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (22.06.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “385 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 11.11.1994, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (19.06.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “401 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 28.10.1997, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (18.05.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “2008/3 Seri No’lu Tahsilat İç Genelgesi”, R.G. 11.03.2000, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (21.07.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “410 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 11.03.2000, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (22.06.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “442 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 12.05.2007, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (30.12.2015).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 30.06.2007, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (22.05.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “2010 Yılı Performans Programı”, Kasım 2009, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>, (17.05.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “418 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, R.G. 08.09.2012, <http://www.gib.gov.tr/node/88729>, (11.07.2017).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, “2015 Faaliyet Raporu”, http://www.bmvdb.gov.tr/dosyalar/bmvdb_2015_faaliyet_raporu.pdf, (14.07.2017).

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri>, (07.07.2017).

T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü, “200-23 No’lu Genelge”, 09.04.2007, http://uye.yaklasim.com/filezone/yaklasim/tummevzuat/sgk_genelgeleri/6408984.htm, (25.07.2017).

Tezel, Şevket. “Emekli Memur Aylıkları Haczedilebilir mi? - Emeklilik Analizi”, **Ali Tezel Sosyal Güvenlik Müşavirliği**, 26.07.2012, <https://alitezal.com.tr/index.php?sid=yazi&id=5539>, (26.07.2017).

Türk Dil Kurumu, “Büyük Türkçe Sözlük”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.535a8d333a84b5.70294519, (25.04.2014).

Türkmen, Nedim. “Amaç Tahsilat mı İflas Ettirmek mi?”, **Sözcü**, 20.06.2016, <http://www.sozcu.com.tr/2016/yazarlar/nedim-turkmen/amac-tahsilat-mi-iflas-et-tirmek-mi-1282152/>, (11.07.2017).

World Bank Group & PWC. “Paying Taxes 2017”, <https://www.pwc.com.tr/tr/tax/yayinlar/pdf/vergi-odemeleri-2017-pwc-paying-taxes.pdf>, (11.07.2017).

http://avtuncay.com/calismalarimiz/sayistay_detay.php?detay=80

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>

<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

<http://www.emsalyargi.com/>

<http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/home.jsp>

<https://www.kanunum.com/source/2009368>

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>

- “Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi”, **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/>, (07.10.2016).
- “Bireysel Başvuru Nedir?”, **AnayasaMahkemesineBasvuru.Com**, <http://www.anayasamahkemesinebasvuru.com/78-icerik/82-bireysel-basvuru-nedir.html>, (29.09.2016).
- “Maliye’de Bir Personel İki Kişilik İş Yapıyor”, **Kastamonu Gazetesi**, 01.03.2017, <http://www.kastamonugazetesi.com.tr/maliyede-bir-personel-iki-kisilik-is-yapiyor-25368.html>, (07.07.2017).





EK

EK 1

VERGİ İDARESİNİN TAHSİL YETKİSİNİ KULLANIMINDA HUKUKA AYKIRILIKLARA YOL AÇAN ETKENLER VE SINIRLARIN AŞILMASINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Ankara İli Vergi Mükellefleri Anket Formu

Sayın ilgili;

Bu araştırma, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Maliye Doktora Programında Prof. Dr. Zeynep ARIKAN danışmanlığında yürütülmekte olan “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları” başlıklı doktora tezi kapsamında yapılmaktadır.

Tahsil yetkisi kısaca; *“idarenin kamu hukuku alanındaki vadesinde gönüllü olarak ödenmeyen alacaklarını, kendi teşkilatı ile ve haciz ve satış gibi cebri yollara başvurmak suretiyle tahsil etme yetkisine sahip olması”* olarak tanımlanmaktadır. Araştırmamanın amacı, vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı aşamasında ortaya çıkan hukuka aykırılıkların nedenlerinin ve bu hukuka aykırılıkların yol açtığı sonuçların ortaya konularak konuya ilişkin çözüm önerilerinin geliştirilmesidir.

Ankete gereken özeni göstermeniz çalışmanın başarısı açısından büyük önem taşımaktadır. İlginize teşekkür ederim.

Teşekkürler...

Betül HAYRULLAHOĞLU

I. BÖLÜM

1. Yaşınız

2. Cinsiyetiniz

a) Kadın

b) Erkek

3. Eğitim Durumunuz

- a) İlköğretim
- b) Lise
- c) Yüksekokul
- d) Üniversite
- e) Lisansüstü

4. Medeni Haliniz

- a) Bekar
- b) Evli

5. Mesleğiniz

II. BÖLÜM (Lütfen yalnızca 1 şıkkı işaretleyiniz)

6. Sizce vergi mükelleflerinin vergilerini zamanında ödememelerinin en önemli nedeni nedir?

- a) Vergi oranlarının yüksekliği
- b) Vergi cezalarının caydırıcılığının düşük olması
- c) Vergi denetim oranlarının düşüklüğü
- d) Sık çıkarılan vergi afları
- e) Vergi idaresine duyulan güvenin düşük olması
- f) Kamu hizmetlerinden yeterince yararlanılamadığı düşüncesi
- g) Vergi kanunlarının yeterince bilinmemesi
- h) Vergi idaresinden yeteri kadar yardım alınamaması
- i) Diğer

7. Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olmasının vergi gelirlerinin artırılması için gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

8. Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olmasının ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması için gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

9. Vergi idaresinin tahsil yetkisinin kullanım araçlarına başvurmasının ekonomik faaliyetlerinize zarar verdiğini düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

10. Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olmasının gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından gerekli olduğunu düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

11. Vergi idaresinin tahsil yetkisine sahip olması, vergi ödeme isteğinizin ve vergi idaresine duyduğunuz güvenin azalmasına yol açıyor mu?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

12. Vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımında hukuka aykırı işlemler yapıldığını ve Anayasal haklarınızın zarar gördüğünü düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

13. Tahsil yetkisinin kullanımında karşılaşılan hukuka aykırı işlemlere karşı dava açmanın etkili bir yol olduğunu düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

14. Vergi mükellefi olarak, vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımanız noktasında endişe etmenize sebep olan faktör hangisidir?

- a) Yargılamanın uzun sürmesi
- b) Davanın kaybedilmesi durumunda gecikme zammına bağlı olarak borç tutarının artması
- c) Mevzuatta devlet lehine, borçlu aleyhine düzenlemeler olması
- d) Yargılama sürecinde vergi idaresinin tutumuna ilişkin çekinceler
- e) Diğer

15. Tahsil yetkisinin kullanımında hukuka aykırılıklara yol açan en önemli faktör sizce hangisidir?

- a) Mevzuatın yeterince açık olmaması
- b) Vergi dairesi çalışanlarının bilgi eksikliği
- c) Uygulamada yorum farklılıkları
- d) Kamu alacağının zamanaşımına uğraması durumunda vergi idaresi çalışanının yaptırıma maruz kalma endişesi
- e) Vergi dairesi çalışanlarının iş yükünün fazlalığı
- f) Konuya ilişkin yargısal içtihatların çelişik olması
- g) Vergi gelirlerinin önemine bağlı olarak alacağın biran evvel tahsil edilme çabası

h) İdarenin vergisini zamanında ödemeyen borçluya karşı olumsuz bakış açısı

i) Diğer

16. Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıklar, vergi ödeme isteğinizin ve vergi idaresine duyduğunuz güvenin azalmasına yol açıyor mu?

a) Kesinlikle evet

b) Evet

c) Kararsızım

d) Hayır

e) Kesinlikle hayır

17. Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıklar çalışma isteğinizi olumsuz etkiliyor mu?

a) Kesinlikle evet

b) Evet

c) Kararsızım

d) Hayır

e) Kesinlikle hayır

18. Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların kamu gelirlerinin azalmasına ve bütçe açığının artmasına yol açtığını düşünüyor musunuz?

a) Kesinlikle evet

b) Evet

c) Kararsızım

d) Hayır

e) Kesinlikle hayır

19. Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz etkilediğini düşünüyor musunuz?

a) Kesinlikle evet

b) Evet

c) Kararsızım

d) Hayır

e) Kesinlikle hayır

20. Tahsil yetkisinin kullanımında yapılan hukuka aykırılıkların gelir dağılımında adaletsizliklere yol açtığını düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

21. Hukuka aykırı uygulamalarla da olsa vergilerini zamanında ödemeyen mükelleflerden alacağın zorla tahsil edilmesi gerektiğini düşünüyor musunuz?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Kararsızım
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

22. Sizce tahsil yetkisinin kullanımında yaşanan hukuka aykırılıkların en önemli sonucu hangisidir?

- a) Alacağın Hazine'ye intikalinin gecikmesi
- b) İdare- mükellef ilişkilerinin zarar görmesi
- c) Uyuşmazlıkların artışına bağlı olarak yargının yükünün ağırlaşması
- d) Kamu gelirlerinin azalması ve bütçe açıklarının artması
- e) Ekonomik aktivitelerin ve yatırımların zarar görmesi
- f) Gelir dağılımında adaletsizliklerin artması
- g) Diğer

23. Tahsil yetkisinin kullanımında hukuka aykırılıkların önüne geçilmesinde en etkili çözüm yolu sizce hangisidir?

- a) Mevzuattaki belirsizliklerin giderilmesi
- b) Vergi idaresi çalışanlarının bilgi eksiklerinin giderilmesi
- c) Vergi idaresi çalışanlarının iş yükünün azaltılması
- d) Kanunun açık olmadığı noktada uygulamanın yargısal içtihatlar doğrultusunda şekillendirilmesi
- e) Diğer