

^HKAMU İCRA HUKUKU'NDA MENFAAT DENGESİ*

Arş. Gör. Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT**

GİRİŞ

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle taraflar arasında ortaya çıkan vergi borcu ilişkisi tarh, tebliğ ve tahakkuk eden verginin ödemesiyle ortadan kalkmaktadır. Vergi borcunun en doğal sona erme şekli ödemedir ve ödeme ile bir ölçüde de olsa kişinin kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmesi söz konusu olmaktadır. Vergi ödevlisinin kendi iradesiyle ödeme yapmayarak, kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda ise vergi zorla alınmaktadır. Vergilendirmenin son bulduğu tahsil aşamasının yükümlünün kendi iradesiyle gerçekleşmemesi halinde idare, kendi alacağını kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil yetkisine sahiptir. Bu anlamda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹, kural olarak, kamu hukukundan doğan alacakların tahsiline ilişkin özel bir kanundur. Kamu alacaklarının genel icra hukukundan ayrı bir kanunla düzenlenmesi kamu alacağının niteliğinden kaynaklanmaktadır.

Kamu düzeni ve kamu yararının ön plânda olduğu kamu hukukunda, kişilerle devlet arasında devletin üstünlüğü ilkesi benimsenmektedir. Kamu

^H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı “Kamu İcra Hukuku” dersinde sunulan seminer ödevinin, Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ ve dersi alan doktora öğrencilerinin değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ’a ve dönem arkadaşlarıma teşekkür ederim.

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

¹ RG. 28.07.1953-8449.

icra hukuku alanında ise, devletin menfaati ile bireyin menfaati karşı karşıya gelmekte, kişilerle devlet arasındaki dikey ilişkiden dolayı bu menfaatleri dengelemek daha önemli hale gelmektedir. Diğer yandan kamu alacaklısının alacağını tahsil ettikten sonra kamu borçlusunun ne durumda olduğu kamu alacaklısı için önemli olduğundan, kamu alacağının her ne pahasına olursa olsun tahsil edilmesi gibi bir anlayış da benimsenmemektedir. Bu sebeplerle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesi tahsil dairesinin, alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etme yükümlülüğünden bahsetmektedir. Bu çerçevede yapılan çalışmada öncelikle menfaat dengesi kavramı ve menfaat dengesinin Anayasal ilkelerle ilişkisi üzerinde durulacaktır. Ardından sırasıyla kamu alacaklarının güvence önlemlerinde ve haciz aşamasında menfaat dengesi kavramının ne ifade ettiği Kanun'daki düzenlemeler çerçevesinde ele alınmaya çalışılacaktır.

I. KAMU İCRA HUKUKU'NUN TANIMI VE KAPSAMI

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkan vergi borcu/kamu alacağı, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek, verginin tahsili ile ortadan kalkmaktadır. Tahsil aşamasında, mükellefin vergi borcunu kendi iradesi ile vadesinde veya vadesinden sonra ödemesi ve mükellefin vadesi geçmesine rağmen kendi iradesiyle borcunu ödememesi şeklinde iki durumla karşılaşılabilir. Vergilendirmenin son bulunduğu tahsil aşamasında mükellefin kendi iradesiyle ödeme yapmaması durumunda, idare vergi alacağını kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil yetkisine sahiptir².

Kamu icra hukuku, kural olarak vergi, resim, harç gibi kamu gücüne dayanan mali yükümlerden doğan kamu alacaklarının tahsilini ifade etmek için kullanılmaktadır. Ancak Devletin ve diğer kamu idare ve kurumlarının kamusal mali yüküm niteliğinde olmayan birtakım alacakları da kamu icra hukuku kurallarına göre tahsil edildiğinden kamu icra hukukunun konusunu

² Bkz. **Kumrulu**, s. 647; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 156; **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 45 vd.; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 118; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 306; **Mutluer/Dayanç**, s. 289.

sadece kamusal mali yükümlerden doğan kamu alacakları oluşturmamaktadır³. Bu anlamda kamu icra hukuku, “Devletin (ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının), kamu gücüne dayanan gelirlerinin (zorla) tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır”⁴.

Kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde tahsil dairesi, mükellefe önce bir ödeme emri tebliğ etmektedir. Ödeme emrine rağmen borç ödenmezse, alacaklı idare, alacağını tahsil edebilmek için mükellefin malvarlığı unsurları üzerine haciz koymakta ve bunları paraya çevirme yoluna gitmektedir. Özel hukuk alanında, alacaklı borçludan alacağını tahsil için, icra veya iflas dairelerine başvurması gerekirken; mali hukuk alanında, özel hukuktan farklı olarak, vergi daireleri doğrudan doğruya kamu gücünü kullanarak, vadesi gelmiş kamu alacaklarını tahsile yetkilidir. Vergi dairesi, tahsil dairesi olarak kamu alacağını tahsil etmekte ve bu durum da idarenin re'sen icra yetkisinin kamu icra hukuku alanındaki yansımaları oluşturmaktadır⁵. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamusal gücün kullanılmasının hukukî çerçevesini çizmektedir. Bu çerçevede kamu gücü keyfî bir şekilde kullanılmayacak ve temel hak ve ilkeler gözetilecektir. Alacaklı ile borçlu arasında menfaat dengesinin sağlanması ilkesi de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş ve kamu gücünün keyfî bir şekilde kullanılmasını engelleyecek ilkelerden biridir (AATUHK m. 62/son).

³ Bkz. **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 25 vd.; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 123; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 608; **Mutluer/Dayanç**, s. 290; **Gerçek**, s. 2 vd. Kamu alacaklarının tamamının cebren tahsilini ifade etmek üzere “Kamu İcra Hukuku” teriminin kullanılmasının daha uygun olacağı yönünde bkz. **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 122; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 608; **Arslaner**, s. 111. “Vergi İcra Hukuku” terimini doktrinde kullananlar için bkz. **Kumrulu**, s. 648-649; **Kaneti**, s. 427; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 156; **Mutluer/Dayanç**, s. 289; **Bayraklı**, s. 1.

⁴ **Kumrulu**, s. 650. Vergi/Kamu İcra Hukuku'na ilişkin tanımlar için bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 157; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 608; **Bayraklı**, s. 2 vd.; **Arslaner**, s. 111.

⁵ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 158; **Kaneti**, s. 427-428; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 126; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 609. Ayrıca bkz. **Kumrulu**, s. 653.

II. MENFAATLERİN DENGELENMESİ İLKESİ VE MENFAAT DENGESİNİN ANAYASAL İLKELERLE İLİŞKİSİ

A. Genel Açıklama

Toplu halde yaşamanın bir sonucu olarak kişilerin düzen içerisinde uyumlu yaşayabilmeleri her zaman mümkün olamamaktadır. Toplumda iyi bir şekilde yaşamak isteyen insanların, menfaatleri çakışmakta ve daima insanlar açık veya örtülü bir çatışma halinde olmaktadır. Toplumu oluşturan kişilerin, ihtiyaç, istek ve beklentilerinin farklı olması, kişiler arasında menfaat çatışmalarının oluşmasına sebebiyet vermekte ve bu durum düzen ve uyumu bozabilmektedir⁶. Çatışmadan doğan ihtilaf, uzlaşma yoluyla halledilmediği takdirde bir menfaatler mücadelesi ortaya çıkmakta ve toplumsal hayatı tekrar düzene sokabilmek için hukuk düzeni devreye girmektedir⁷. Hukukun en temel amaçlarından birisi bir arada yaşamanın, dirlik ve düzenin sağlanması, istikrarın korunmasıdır⁸. Hukuk, toplum düzenini sağlarken adaleti de gözetmelidir. Bu anlamda hukuk, toplumun ve kişilerin korunmaya değer menfaatleri arasında hassas dengeyi kurarken, çatışan menfaatler arasında en uygun çözümü de getirebilmeli ve böylelikle adaletin gerçekleştirilmesini de sağlamalıdır⁹. Görüldüğü üzere menfaat çatışmalarının azaltılması ile adaletin sağlanması arasındaki etkileşim hukukun amacının sağlanmasına de hizmet etmektedir¹⁰. Hukukun bu genel amacından hareketle özelde icra hukuku da çoğu kez bozulan menfaat dengesinin yeniden tesisini sağlamaya çalışmaktadır¹¹.

⁶ **Rehbindar**, Menfaat, s. 271; **Rehbindar**, Toplumsal, s. 462; **Bilge**, s. 2-3; **Çiftçi**, Menfaat, s. 3.

⁷ **Rehbindar**, Menfaat, s. 271. Ayrıca bkz. **Rehbindar**, Toplumsal, s. 455; **Gözübüyük**, s. 2; **Güriz**, s. 6.

⁸ Hukukun amaçlarına bakıldığında başlıca üç amacı olduğundan bahsedilebilir. Bunlar; hukukun şekli amacı olan düzeni korumak, hukukun maddi amacı olan ihtiyaçları karşılamak ve hukukun etik amacı olan adaleti gerçekleştirmektir. Bu konuda bkz. **Özkes**, Temel Hukuk, s. 48-49. Ayrıca bkz. **Rehbindar**, Toplumsal, s. 462-463; **Bilge**, s. 20-21; **Güriz**, s. 19-20; **Karayaçın/Yongalık**, s. 122; **Gözübüyük**, s. 2.

⁹ **Karayaçın/Yongalık**, s. 122; **Gözübüyük**, s. 3. Ayrıca bkz. **Bilge**, s. 21. Menfaat kelimesinin, Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde karşılığı olarak çıkar kelimesine yer verilmektedir. Bkz. <http://www.tdk.gov.tr>, erişim tarihi: 03.12.2013.

¹⁰ **Çiftçi**, Menfaat, s. 5. Ayrıca bkz. **Rehbindar**, Toplumsal, s. 466.

¹¹ Bu yönde bkz. **Pekantez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özkes**, s. 62.

Toplumu oluşturan kişiler arasında meydana gelen uyumsuzluk ve menfaat çatışmasının temelinde ise, kişilere tanınan haklar yer almaktadır¹². Hak, hukuk düzeninin tanıdığı yetki, koruduğu menfaat olarak tanımlanabilir¹³. Bir hakkın ihlâl edilmesi veya ihlâl edilmesi tehlikesi durumunda, hakkı ihlâl eden ile edilen arasında bir menfaat çatışması ortaya çıkacaktır. Görüldüğü üzere hak ve menfaat kavramı birbiri içerisinde var olan iki kavramdır¹⁴.

Hukuk, hak ve menfaat arasındaki ilişkiyi kısaca ortaya koyduktan sonra, bu başlık altında alacaklı ile borçlu arasındaki menfaatlerin dengelenmesi kavramına ve genel olarak menfaat dengesinin Anayasal dayanağına çalışmanın kapsamı düşünülerek genel hatlarıyla yer verilerek, Anayasal ilkelerin menfaat dengesiyle ilişkisinin kurulmasıyla yetinilecektir.

B. Kamu İcra Hukuku'nda Menfaatlerin Dengelenmesi İlkesinin Anlamı

Kamu icra hukuku, alacaklı olan Devlet ile borçlu konumda olan mükellef arasında bozulan menfaat dengesinin yeniden tesisini sağlamaya çalışmaktadır. Kamu icra hukukunda alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesinin sağlanmasının yanında alacaklı ve borçluyu üçüncü kişiler arasında, hatta alacaklılar arasında menfaatlerin dengelenmesi de büyük önem taşımaktadır. Gerek genel icra hukukunda gerekse de kamu icra hukukunda

¹² Çiftçi, Menfaat, s. 6.

¹³ Özekes, Temel Hukuk, s. 44. Ayrıca bkz. Özekes, İhtiyati Haciz, s. 18; Bilge, s. 212; Gözler, Temel Kavramlar, s. 154; Güriz, s. 51; Umar, s. 147; Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 62; Çiftçi, Menfaat, s. 6. Hak, hukukun kişilere tanıdığı yetki olarak da tanımlanmıştır. Bkz. Gözübüyük, s. 4. Ayrıca bkz. "...Hak ve menfaat arasındaki geçişe ilişkin olarak Jhering'e baktığımızda; Jhering hukuk kuralının açıklanmasında irade kuramının yeterli olabileceğini, ancak sırf iradeden yola çıkarak hak kavramının açıklanamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle iradeyi harekete geçiren dışsal nedenin araştırılmasında bunun menfaat diğer bir deyişle çıkar olabileceğini söylemektedir. İnsan, iradesini belli bir amaca ulaşmak için kullanmaktadır. Hukukta bu amaç hak sahibi değildir. Çünkü hak "hukuk düzenince korunan çıkar" olarak tanımlanır..." (Yücel, s. 355, <http://tbdbergisi.barobirlik.org.tr/m2010-91-663>, erişim tarihi: 07.12.2013).

¹⁴ Çiftçi, Karşılaştırma, s. 315.

menfaat çatışmasının giderilmesi ayrı bir yere sahiptir¹⁵. Kamu icra hukukunda bir yanda kamu borçlusu olan vergi mükellefi; diğer yanda ise, kamu alacaklısı olan Devletin bulunması alacaklı ile borçlu arasındaki menfaatlerin dengelenmesi konusunu daha önemli hale getirmektedir. Kamu icra hukukunda bir tarafta devlet alacağını tahsil etmeye çalışmakta, diğer yandan mükellef ise, malvarlığına veya şahıs varlığına mümkün olduğunca zarar verilmeden borcun tahsilini sağlamaya veya borcunun olmadığını isbatlamaya çalışmaktadır¹⁶. Kural olarak kamu borçlusunun zamanında borcunu ödemesi gerekmele birlikte, kamu alacaklısına, bu ödevini yerine getirmeyen kamu borçlusunun temel haklarına ölçüsüz müdahale hakkı tanınmayacaktır¹⁷. Kamu alacaklısı ve kamu borçlusu arasında birbirine zıt konumda olan korunmaya değer çatışan menfaatleri dengeleme yükümlülüğü kamu icra hukuku kurallarına ve kuralların uygulayıcılarına düşen oldukça zor ve hassas bir görevdir¹⁸. Bir yanda kamu alacağının olması ve alacaklısının Devlet olması bu zor görevi daha da zorlaştırmaktadır.

İcra hukukunun amacı, borçlunun borcunu ödememesi sebebiyle alacaklı aleyhine bozulan menfaat dengesinin tekrar sağlanarak alacaklının alacağına kavuşmasıdır¹⁹. Aynı durum kamu icra hukuku açısından da geçerlidir. Bu noktada amaç, icra hukukunda ve özelde de kamu icra hukukunda ne olursa olsun çatışan menfaatlerin mutlak bir eşitlikle dengelenmesi değil, çatışan menfaatler arasında korunmaya değer olanları hassas bir şekilde dengelemektir²⁰. Nitekim bir taraf lehine menfaat dengesinin ölçülü ve gerekli bir şekilde bozulması denkleştirici adaletin de bir gereğidir²¹. Kamu

¹⁵ Bkz. **Özekes**, İhtiyati Haciz, s. 18; **Özekes**, Temel Haklar, s. 35-36; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 319.

¹⁶ Benzer yönde genel icra hukuku için bkz. **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s.62; **Özekes**, Temel Haklar, s. 37; **Aslan**, s. 281; **Çiftçi**, Menfaat, s. 8.

¹⁷ **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 319.

¹⁸ Genel icra hukuku açısından bkz. **Özekes**, Temel Haklar, s. 36 vd.; **Çiftçi**, Menfaat, s. 8; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 320.

¹⁹ Bkz. **Üstündağ**, s. 3 vd.; **Kuru**, s. 47; **Yıldırım**, s.110; **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s. 62; **Aslan**, s. 272-273; **Çiftçi**, Menfaat, s. 42.

²⁰ Bkz. **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s. 62; **Özekes**, Temel Haklar, s. 36; **Çiftçi**, Menfaat, s. 41. Benzer yönden bkz. **Yıldırım**, s. 104 vd.; **Aslan**, s. 273 vd.

²¹ Bkz. **Çiftçi**, Menfaat, s. 41.

icra hukuku açısından özellik arz eden durum ise, kamu borçlusunun ekonomik hayatta var olmaya devam etmesinin sadece kamu borçlusu için değil kamu alacaklısı için de önemli olmasıdır. Nitekim kamu borçluları, özel hukuk alanındaki borçlulardan farklıdır. Özel hukuk alanındaki bir alacaklıyı, borçlusunun, alacak tahsil edildikten sonraki ekonomik durumu kural olarak ilgilendirmemekle birlikte, kamu idareleri kamu borçlularının mevcut borç ödendikten sonraki durumlarını düşünmek ve gözetmek zorundadır. Kamu alacakları kamu idarelerinin gelir kaynağını oluşturduğundan, aksi durumda devlet kendi kaynağını kurutmuş olacaktır²². Bu sebeple kamu borçlusunun menfaatlerinin korunması genel icra hukukundan farklı bir öneme sahiptir ve tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerini dengelemekle yükümlüdür (AATUHK m. 62/son). Ancak devamlı ve istikrarlı bir şekilde gerçekleştirilmesi gereken kamu hizmetlerinin karşılığı olan ve ilgili yıl bütçesine gelir kaydedilmek üzere zamanında tahsili zorunlu olan kamu alacağının uzun süre mükellefler zimmetinde bırakılması da mümkün değildir²³. Görüldüğü üzere kamu alacaklarının takip ve tahsil sistemi biri diğerinin zıddı gibi görünen bu iki yaklaşımı bağdaştırmak zorundadır.

Kamu icra hukukunda, alacaklı kamu idarelerinin borçlarını takip ve alacaklarını tahsil konusunda kamu gücünü kullanmaları ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine sahip olmaları, bir anlamda ihkak-ı hak fiili olarak değerlendirilmekte ve bu durumun hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı belirtilmektedir²⁴. Ancak kamu alacaklarının niteliği farklıdır. Kamu alacaklarının özel hukuk alacaklarından farklı usûllere tâbi tutulması, kamu yararının kişisel yarardan üstün tutulması ilkesinin de bir gereğidir. Kamu gücüne dayanılarak konulan ve kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini zamanında ve gereği gibi gerçek-

²² **Kumrulu**, s. 653; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 159; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 126; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 614; **Mutluer/Dayanç**, s. 291; **Gerçek**, s. 14.

²³ **Karakoç**, Kamu İcra, s. 126; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 614; **Mutluer/Dayanç**, s. 291.

²⁴ **Üstündağ**, s. 16. Alacaklı tarafın aynı zamanda tahsil dairesi olarak takip yapmasının hukukun temel ilkelerine aykırı olduğu yönünde bkz. **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 334.

leştirebilmesi mümkün değildir²⁵. Doğrudan doğruya kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacaklarının daha kısa sürede ve etkili bir şekilde tahsilinin sağlanması kamu alacaklısına, kamu gücünü kullanma, kendiliğinden harekete geçebilme ve bunlar gibi bazı ayrıcalıkların tanınmasına bağlıdır²⁶. Nitekim bu ayrıcalıklı ve özellikli durum sebebiyle kamu alacaklarının tahsili ayrı bir takip yolu ve kanunla düzenlenmiştir. Ancak bu noktada kamu alacaklarının tahsilinin 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu²⁷ içerisinde düzenlenmesi ve kamu alacaklarına özel bir takip yolu yaratılarak, bu alacaklara bazı imtiyazların tanınması şeklinde bir görüş de bulunmaktadır²⁸. İdarenin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yapacağı icra takiplerinde sahip olduğu yetkiler dikkate alındığında, kişilerin keyfi davranışlarla karşılaşma tehlikesinin oldukça yüksek olduğu, borçlunun temel hak ve özgürlüklerine rahatlıkla müdahalede bulunulabileceği, keyfi davranışlara hukuken izin veren birtakım imkânlar tanındığı, alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesini alacaklı lehine olmak üzere ortadan kaldıracak bir tehdit yarattığı savunulmaktadır²⁹. Ancak bu çekincelerin olmasının yanında kamu alacaklarının tahsilinde ayrı bir takip yoluyla ve ayrı bir kanunla düzenlenmesi gereği konusunda tartışmalar büyük oranda son bulmuştur. Nitekim genel icra hukukundaki problemler ve uygulamadaki

²⁵ **Kumrulu**, s. 652; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 158; **Kaneti**, s. 427; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 125; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 613; **Mutluer/Dayanç**, s. 291. Ayrıca bkz. **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 328.

²⁶ **Kumrulu**, s. 652; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 158; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 125; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 613-614.

²⁷ 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu, RG. 19.06.1932-2128.

²⁸ Alacaklı tarafın aynı zamanda tahsil dairesi olarak takip yapmasının hukukun temel ilkelerine, hukukî güvenliğin sağlanmasına, kuvvetler ayrılığına, Anayasaya, menfaat dengesine aykırı olduğu, bu sebeplerle kamu alacaklarının, ayrı bir kanunda değil, kamu alacaklarına ilişkin özel bir takip yolunun İcra İflas Kanunu'nun içerisinde düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. **Ansay**, s. 16; **Postacıoğlu**, s. 21; **Çiftçi**, Menfaat, s. 185-187; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 329. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un neredeyse tamamen Anayasa'ya aykırı olduğunun savunulabileceği yönünde bkz. **Özekes**, Temel Haklar, s. 28. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a ilişkin doktrindeki eleştiriler için bkz. **Üstündağ**, s. 15 vd.; **Şimşek**, s. 4-5; **Özekes**, Temel Haklar, s. 195.

²⁹ **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 329.

icra dairelerinin durumu da dikkate alındığında zaten kendi içinde problemlerin olduğu bir alana kamu alacaklarını eklemenin ne kadar doğru olduğu tartışılmalıdır. Tahsil dairesinde görev alan memurun tarafsızlığının sağlanması kadar icra dairesindeki memurun tarafsızlığının sağlanması da önemlidir. Her iki takip yolunda da en nihayetinde kanunu uygulayacak olan Devlet bünyesinde çalışan memurdur. Bu kanunları uygulayacak memurlar da Anayasa ve kanunlarla bağlı olup, bu metinlerde düzenlenen hak ve ilkelerin gereğini yerine getirmek zorundadırlar. Aksi duruma yol açan icra dairesindeki memur da tahsil dairesindeki memur da hukuka aykırı davranmış olacağından sorumlulukları söz konusu olacaktır. Bu noktada pek tabîdir ki tahsil dairesinde çalışan memur da, bu sınırlar içinde hareket ederek, idarenin hukuka bağlı olduğunun ve her ne pahasına olursa olsun kamu alacağını tahsil etmemesi gerektiğinin bilincinde olmalıdır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinin altıncı fıkrası dışında, kanunda alacaklı ile borçlu arasında menfaatlerin dengelenmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun'un 62'nci maddesindeki hüküm ise, haciz aşamasında tahsil dairesinin alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yükümlü olduğuna ilişkindir. Alacaklı ile borçlu arasında menfaatlerin dengelenmesi gerektiğine ilişkin haciz aşamasındaki düzenlemeden başka Kanun'da bir düzenleme bulunmamaktadır. Hacze ilişkin bu hükmün takip sürecinin tamamında geçerli olması gerektiği ve tahsil organlarının ilgililerin menfaatlerini gözeterek işlem gerçekleştirmesi ve menfaat dengesinin gereklerine uygun olarak icra takibini sürdürmesi gerektiği vurgulanmıştır³⁰. Ancak var olan düzenlemeye bakıldığında kanun koyucu bu ilkeye sadece haciz aşamasında yer vermiştir. Pek tabîdir ki, olması gereken kanun koyucunun tüm tahsil sürecini içine alacak şekilde bu ilkeye yer vermesidir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da sınırlı bir şekilde bu ilkeye yer verilse de tahsil dairesinde çalışan memur kanunu uygularken Anayasayla da bağlı olduğundan menfaatlerin dengelenmesi gereğini tüm tahsil sürecinde göz önünde tutarak buna göre işlem yapmalıdır. Çünkü, bu ilke aynı zamanda hukuk devleti ve ölçülülük ilkesiyle ve Anayasa'da

³⁰ Çiftçi, Menfaat, s. 50; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 321. Ayrıca bkz. Kuru, s. 47.

düzenlenen temel hak ve özgürlüklerle doğrudan bağlantılıdır. Farklı bir anlayış ve uygulama Anayasa'ya aykırı olacaktır.

C. Menfaat Dengesinin Anayasal İlkelerle İlişkisi

Kamu icra hukukunun temelinde diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi Anayasa yer almaktadır. Anayasa'nın 11'inci maddesine göre Anayasa hükümleri kamu icra hukuku düzenlemeleri için de bağlayıcı niteliktedir ve bu düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı bir hüküm içermemeleri gerekmektedir. Anayasa'nın bağlayıcılığı hem kamu gücünü kullananlara hem de yönetilenlere karşı olduğundan sadece yasama, yürütme ve yargı denilmekle yetinilmemiş, idarî makamlarla diğer kişi ve kuruluşları da bağladığı belirtilmiştir. Bu sebeple tahsil dairesi de cebren tahsil sürecinde Anayasa ile doğrudan bağlıdır. Cebri icra faaliyeti, devletin egemenlik yetkisinin kullanımına ilişkin olduğundan borçların ifa edilmemesi durumunda devletin cebir yetkisi devreye girmektedir³¹. Millet adına kullanılan tüm devlet yetkileri kaynağını Anayasa'dan aldığından tahsil organı da yetkilerinin temelini Anayasa'dan almaktadır (Any. m. 6). Bu anlamda devletin egemenlik yetkisinin kullanılması hukuka ve Anayasa'ya uygun olmalıdır.

Kamu icra hukukundaki düzenlemeler hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesini sağlamalı ve temel hak ve özgürlükleri güvence altına almalıdır³². Bu çerçevede icra organları alacaklı, borçlu ve diğer ilgililer arasında eşitlik ilkesini gözetmekle yükümlüdür³³. Alacaklı ile borçlu arasındaki menfaatlerin dengelenmesi de kamu icra hukuku uygulamasını Anayasa'ya uygun hale getirecektir. Nitekim alacaklının alacağına kavuşmasındaki menfaatiyle, borçlunun cebri icra sürecinde kendisine ve haklarına saygılı ve özenli davranılmasına ilişkin menfaati arasındaki çatışmanın bir temel hak çatışması olması sebebiyle, kamu icra hukukunda alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat çatışmasının konusunu

³¹ Çiftçi, Menfaat, s. 49; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 322.

³² Menfaat dengesi ile Anayasal ilkeler arasındaki bağlantı ve açıklama için bkz. Çiftçi, Menfaat, s. 49 vd. İcra hukukunda hâkim olan ilkeler hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. Özekes, s. 109 vd.

³³ Çiftçi, Menfaat, s. 50; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 322. Ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 40; Bayraklı, s. 12.

alacaklı veya borçlunun temel hak ve özgürlükleri oluşturmaktadır³⁴. Alacaklının “hak arama özgürlüğü”, “hukukî korunma talebi” ve “mülkiyet hakkı” karşısında, borçlunun “konut dokunulmazlığı”, “kişi dokunulmazlığı” ve “insan onuru” gibi temel hakları bulunurken; alacaklı tahsil dairesinin, borçluya zamanında borcunu yerine getirmemesi sebebiyle ölçüsüz ve sınırsız bir müdahale hakkı bulunmamaktadır³⁵.

Ölçülülük ilkesi, taraflar arasında menfaatlerin dengelenmesinde gözetilecek en önemli ilkelerden biridir. Ölçülülük ilkesi ile menfaat dengesi aynı şey olmamakla birlikte, her somut olayda birlikte düşünülmesi gereken ve bu anlamda birbiriyle yakın ilişki içinde olan iki ilkedir³⁶. Menfaat dengesinin daha genel, ölçülülük ilkesinin daha özel ve somut bir etkisinin olduğundan bahsedilmektedir³⁷. Kamu icra hukukunda ölçülülük ilkesinin uygulama alanı, kanunlaştırma aşamasında ortaya çıkabileceği gibi icra organları tarafından kamu icra hukuku kurallarının uygulanmasında da ortaya çıkacaktır. Alacaklı lehine başvurulacak tedbirlerin, borçlunun ve takiple ilgili üçüncü kişilerin de menfaatlerini ölçüsüz şekilde ihlal etmemesi gerekmektedir³⁸. Ancak kamu icra hukuku belirli bir hakkın cebren yerine getirilmesine hizmet ettiği için menfaat ihlalleri de ortaya çıkabilecektir. Ölçülülük ilkesi uyarınca bu menfaat ihlallerinin en aza indirilmesi ve borçlu ve takiple ilgili üçüncü kişiler üzerinde takip konusu alacağın sınırlarını aşan etkiler doğurmaması gerekmektedir³⁹. Aksi durum başka temel hakların da ihlali sonucunu doğuracaktır.

Kanunîlik ilkesi, kamu alacaklarının tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarında olduğu kadar tahsil aşamasında da geçerli bir ilkedir. Kanunîlik ilkesi, kamu alacağının miktar olarak belirlenmesinden tahsil edilmesine kadar tüm

³⁴ Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 63; Özekes, Temel Haklar, s. 35-36; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 319.

³⁵ Bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 207; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 319. Aynı yönde bkz. Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 64.

³⁶ Özekes, Temel Haklar, s. 207. Ayrıca bkz. Yıldırım, s. 98 vd.

³⁷ Özekes, Temel Haklar, s. 207.

³⁸ Özekes, Temel Haklar, s. 208; Çiftçi, Menfaat, s. 127. Ayrıca bkz. Yıldırım, s. 106; Aslan, s. 275 vd.

³⁹ Çiftçi, Menfaat, s. 128. Ayrıca bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 208 vd.; Yıldırım, s. 106.

aşamalarda ortaya çıkan hukuka aykırı işlemlere karşı kişilere bir güvence oluşturmaktadır⁴⁰. Kanunla konulan bir mali yükümlülüğün tahsili amacıyla yapılan eylem ve işlemlerin de hukuka uygun olması gerektiğinden kamu alacaklarının tahsili kanunlarla düzenlenmelidir⁴¹. Nitekim bu sebeple kamu alacağının tahsili temel olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmektedir.

Anayasal temel haklar ve ilkeler kamu icra hukukuna da temel teşkil etmekle birlikte, sistemlerin tercihlerine göre değişebilen, Anayasa'nın ve hukuk devletinin zorunlu bir unsuru olmayan birtakım ilkelerin kamu icra hukukunda genel icra hukukundan farklı olarak benimsenmesi mümkündür⁴². Bu ilkelerin en temel örneği ise, genel icra hukukunda alacaklının talep etmesi ilkesi yerine kamu icra hukukunda re'sen harekete geçme ilkesinin uygulanmasıdır⁴³. Kamu borçlularının, rızaen ve süresinde kamu borcunu ödememeleri halinde vergi daireleri tıpkı bir icra dairesi gibi ve fakat re'sen hareket etmek suretiyle icra takibi yapmaktadırlar. Özel hukukta re'sen icra mümkün değilken, vergi hukukunda özeldede kamu icra hukukunda idare, kendi aldığı kararı bizzat yine kendisi icra edebilir yani re'sen icra yetkisine kural olarak sahiptir⁴⁴. İdarenin kendi aldığı hukuka uygun kararları uygulayabilmek için dahi olsa, kişinin fizikî varlığı veya malvarlığı üzerinde cebir kullanmak konusunda kural olarak bir yetkisi olmamakla birlikte, bu yetkinin kanunen tanınması durumunda söz konusu yetki Anayasa'nın 13'üncü maddesindeki şartlara uygun olarak kullanılabilir⁴⁵. Kamu icra hukukunda da kamu borçlusunu ödemediği takdirde hukukî cebir kullanılarak borcun yerine getirilmesi sağlanmaya çalışılmakta, bu cebir yetkisi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan

⁴⁰ Karakoç, Kamu İcra, s. 116. Ayrıca bkz. Kumrulu, s. 647; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 155; Saban, s. 62.

⁴¹ Bkz. Kumrulu, s. 647; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 155; Karakoç, Kamu İcra, s. 117; Bayraklı, s. 12.

⁴² Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 599.

⁴³ Bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 620; Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 599.

⁴⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 158; Karakoç, Genel Vergi, s. 609; Oktar, s. 301. Ayrıca bkz. Gözler, İdare, s. 676; Dursun, s. 251, 266.

⁴⁵ Gözler, İdare, s. 677; Dursun, s. 257 vd.

almakta ve bu yetkiyi tahsil daireleri aracılığıyla kullanmaktadır⁴⁶. Kamu alacaklarının tahsilinde de idareye tanınan ayrıcalıkların altında yatan neden, idarenin icraî karar alma ve re'sen hareket etme yetkisine sahip olmasıdır⁴⁷.

Yapılan çalışmanın kapsamı dikkate alınarak, menfaat dengesinin diğer hak ve ilkelerle bağlantısı belirtilmekle yetinilmiştir ve yeri geldikçe bu ilkelere ayrıca değinilmeye çalışılacaktır. Menfaat dengesi sağlanmaya çalışılırken bu ilkeler üzerinden hareket edilmesi ve bu ilkelere uygun düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

III. GÜVENCE ÖNLEMLERİ BAKIMINDAN MENFAAT DENGESİ

A. Genel Açıklama

Kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı ve bu anlamda kamu hizmetlerinin karşılığı olan kamu alacaklarının belirli süreler içinde tahsil edilmesi mecburiyeti bu tür alacakların tahsilinin, özel alacaklara kıyasla, ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne bağlanmasını zorunlu kılmaktadır⁴⁸. Nitekim kamu alacaklarının takibinde iki temel ilkedden bahsedilmektedir. Bunlar, kamu alacağını ödemekle yükümlü olanlara, ödeme bakımından her türlü kolaylığın sağlanması ve kamu idarelerinin alacaklarının birtakım güvencelere bağlayarak bunların kolay ve seri bir şekilde tahsil edilebilmelerinin mümkün kılınmasıdır⁴⁹. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun vâdesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı uygulamak suretiyle bir yandan devletin zararını karşılamayı amaçlarken, diğer yandan da kamu icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsilin konusu olan kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir kısım

⁴⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 626.

⁴⁷ Bkz. Dursun, s. 268.

⁴⁸ Bulutoğlu, s. 16; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gerekçesi Şimşek, s. 1-2; Karakoç, Kamu İcra, s. 122; Karakoç, Genel Vergi, s. 641; Taylar, Teminat, s. 70.

⁴⁹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gerekçesi Şimşek, s. 1-2; Karakoç, Kamu İcra, s. 122. Ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 166; Mutluer/Dayanç, s. 294; Çelik, s. 47; Gerçek, s. 135; Taylar, Teminat, s. 70.

güvence önlemleri getirmektedir⁵⁰. Kamu icra hukukunda düzenlenen bu güvence önlemleri kamu borçlusunun temel haklarıyla yakından ilgilidir. Bu sebeple bu güvence önlemleri açısından kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki menfaat dengesinin ne kadar sağlandığının ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

B. Teminat

Kamu icra hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceği kabul edilen bazı sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine kamu borçlusu tarafından kanunda belirtilen değerleri borcuna karşılık olmak üzere güvence olarak göstermesidir⁵¹. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesine göre teminat isteme iki durumda ortaya çıkmaktadır. İlk durum, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai suçu ile aynı Kanun'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu olarak kabul edilen hallerin var olması durumudur.

Vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile vergi kaçakçılığı sayılan hallerle ilişkin olarak bir kamu alacağının tarh edilmesi için gerekli işlemlere başlanılmış olması durumunda, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden tahmini bir büyüklükte tahsil dairelerince teminat istenecektir⁵². Bu durumda idarenin teminat istemesi zorunludur. Teminat gösterilmesinin gerekli olduğu bir durumda, tahsil dairesi hemen ihtiyatî hacizle ilgili işlemlere girişmekte ve

⁵⁰ Kamu alacağının güvence önlemlerine ilişkin bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 166 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 640 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 294 vd.; **Çelik**, s. 48 vd.

⁵¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 641. Ayrıca bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 166-167; **Şimşek**, s. 81; **Özbalcı**, s. 162; **Çelik**, s. 52-53; **Bayraklı**, s. 31; **Taylar**, Teminat, s. 71; **Arslaner**, s. 148.

⁵² Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 642; **Mutluer/Dayanç**, s. 295; **Gerçek**, s. 136. Teminat isteme yazısının hukukî niteliğinin, idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğinde olduğu bu işleme karşı özel bir dava açma süresi öngörülmediğinden 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılacağı belirtilmektedir. Teminat istenmesine ilişkin işleme karşı açılan davada hem teminat istenmesine ilişkin şartların gerçekleşmediği hem de teminatın yaklaşık olarak belirlenen miktarının haksız ve hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği vurgulanmaktadır. Bkz. **Taylar**, Teminat, s. 77-78. Aynı yönde bkz. **Gerçek**, s. 137.

kamu borçlusu ancak teminat göstererek bu işlemleri durdurabilmektedir⁵³. Nitekim ihtiyatî haciz sebepleri arasında borçludan teminat istendiği halde göstermemiş olmasının yanında, sadece teminat vermeyi gerektiren halin olması durumu da sayılmıştır (AATUHK m. 13/1). Teminat istenmesinin zorunlu olduğu durumlar ise, oldukça geniş tutulmuştur. Bu durumda, vergi kaçakçılığı kastı olmaksızın vergi kanunu hükümlerinin hata sonucu ihlâl edilmesi durumunda da ilgililer hakkında ihtiyatî haciz uygulanabilecektir⁵⁴. Teminat istenmesinin zorunlu olduğu haller daraltılarak, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerle vergi kaybına yol açılması durumunda teminatın zorunlu olarak istenmesi gerekmektedir⁵⁵. Aksi durumda, bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına yol açtığı anlaşılan herkesin ihtiyatî haciz tehlikesiyle karşılaşma ihtimali doğacaktır. Bu şekilde kişilerin mülkiyet haklarına her an el atılabilmesi tehlikesiyle karşı karşıya bırakılması menfaat dengesine aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca kanunda teminatın süresi bakımından da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Teminat talebinde, sürenin idarece ne kadar belirleneceğinin ve belirleyip belirlememe noktasında idarenin takdir yetkisi olduğu savunulmaktadır⁵⁶. Ancak alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar sağlamakla yükümlü olan tahsil dairesinin, teminat istenmesinin gerekli olduğu hallerde, bu durumda doğrudan ihtiyatî haciz uygulamak yerine, belli bir süre tanımak şartıyla, kamu borçlusundan teminat istenmesi daha uygundur⁵⁷. Böylelikle öncelikle kamu borçlusuna teminat olarak hangi malvarlığı değerlerinin göstereceği konusunda seçme hakkı tanınacak, ancak göstermemesi durumunda idare ihtiyatî haciz uygulama yoluna gidecektir. Böylelikle hem kamu alacaklısı hem de kamu borçlusu korunacaktır. Nitekim Kanun'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince, borçlunun teminat göstermesi durumunda, borçluya gösterdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerle başkalarıyla değiştirme imkânı getirilmiştir. Görüldüğü üzere borçlu kendisine en az zararı verecek şekilde teminatını belirle-

⁵³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 645. Ayrıca bkz. Seri A Sıra No 1 Tahsilat Genel Tebliği (RG. 16.05.2005-25817).

⁵⁴ **Taylar**, Teminat, s. 79-80.

⁵⁵ **Taylar**, Teminat, s. 81.

⁵⁶ **Mutluer/Dayanç**, s. 296.

⁵⁷ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 645-646; **Özbalcı**, s. 210 vd.; **Taylar**, Teminat, s. 79.

yebileceksen, doğrudan ihtiyatî haciz uygulanması durumunda ihtiyaten haczedilecek malvarlığı değerleri idarece re'sen belirlenecektir. Kendi malvarlığı değerleri üzerinde tasarruf yetkisi bulunan borçluya öncelikle teminat gösterme imkânının sunulması son derece önemlidir. Aksi yorum alacaklı ile borçlu arasında sağlanması gereken menfaat dengesine de aykırı olacaktır. İhtiyatî haczin uygulanmasının acil bir iş olması ve kamu icra hukukundaki sürelerin çoğunlukla yedi gün olmasından dolayı kamu borçlusunun istenilen teminatı vermesi için yedi günlük bir süre tanınması gerektiği belirtilmektedir⁵⁸. Tahsilat Genel Tebliği'nde ise, bu sürenin 15 gün olarak belirlenmesi gerektiği söylenmektedir⁵⁹. Hukukî güvenlik ilkesinin bir gereği olan belirliliğin sağlanması için de bu durumun Kanun'da süreyi de belirtecek şekilde açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.

Teminat istenmesini gerektiren ikinci durum ise, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan vergi borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir (AATUHK m. 9/2). Bu durumda da tahsil dairesi teminat isteyebilecektir. Ancak teminat istenilmesi zorunlu olmadığından tahsil dairesinin bu konuda takdir yetkisi bulunmaktadır ve hangi durumların kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceğine tahsil dairesi karar verecektir. İkametgâhı olmayan kişinin muteber bir kişi olmaması; ülkeyi terk niyetini ortaya koyacak şekilde işlerini tasfiyeye girişmesi; gerektiğinde vergiyi karşılayacak malvarlığının olmaması gibi durumlar tehlikeli haller olarak belirtilmektedir⁶⁰. Bu halleri belirleme noktasında takdir yetkisini kullanırken tahsil dairesinin dikkatli davranması, teminat uygulamasının tahsilin tehlikede olduğu şartını göz ardı ederek sürekli bir uygulama haline dönüşmemesi menfaat dengesinin sağlanması açısından son derece önemlidir.

⁵⁸ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 646.

⁵⁹ Seri A Sıra No 1 Tahsilat Genel Tebliği (RG. 16.05.2005-25817). Kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla kamu borçlusundan teminat istendiğinde 15 günden aşağı olmamak üzere bir süre vermesi (VUK m. 14/2 gereğince) ve bu süreyi de kamu borçlusuna tebliğ etmesi gerekliliği için bkz. **Taylar**, Teminat, s. 85. Aynı yönde bkz. **Kaneti**, s. 431; **Şimşek**, s. 82; **Dönmez**, İhtiyatî Haciz, s. 30; **Candan**, s. 88; **Özbalcı**, s. 167; **Bayraklı**, s. 35; **Gerçek**, s. 136-137; **Arslaner**, s. 151.

⁶⁰ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 642; **Mutluer/Dayanç**, s. 296. Ayrıca bkz. **Taylar**, Teminat, s. 74; **Candan**, s. 87; **Bayraklı**, s. 34; **Toktaş**, s. 32.

C. İhtiyatî Tahakkuk

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle verginin tahakkuku arasında geçen zaman içinde mükellefin hal ve hareketleri, ileride verginin alınmasını güçleştireceği izlenimini verdiği durumda, vergi alacağını güvence altına alabilmek açısından verginin tahakkukunun öne alınması yoluna ihtiyatî tahakkuk denilmektedir⁶¹. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17'nci maddesinde ihtiyatî tahakkuk nedenleri belirtilmiş olmakla birlikte, bu hallerin varlığı halinde ihtiyatî tahakkuk uygulanması takdirdir⁶². Bu takdir yetkisini kullanırken vergi dairesi müdürü ve defterdar, durumu gerektiği gibi incelemeli, mükellefi düşünmeli, kamu alacağının tahsilinin güvenceye kavuşturulması bakımından yararlı olduğu şüpheli olan, ancak mükellefe zarar veren ihtiyatî tahakkuk uygulamalarından kaçınılmalıdır⁶³. Nitekim mükellefin temel hak ve özgürlüklerine ölçüsüz bir müdahale oluşturacak olan ihtiyatî tahakkuk menfaat dengesine de aykırı olacaktır.

İhtiyatî tahakkuk, kesin tahakkuk olmayıp, takdir yolu ile hesaplanan matrahlar üzerinden gerçekleştirilerek, ihtiyatî tahakkuk uygulanan vergiler ile bunların zam ve cezaları vadesinde tahsil edilebilecektir⁶⁴. İhtiyatî tahakkuk yapılmasının en önemli sonucu, ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergiler ile bunların cezaları hakkında ihtiyatî haciz uygulanacak olmasıdır. Kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmayan ihtiyatî tahakkuka karşı dava açılmayacak, bu ihtiyatî tahakkuka dayanılarak uygulanan ihtiyatî hacze karşı dava açılacaktır. Bu davada sadece ihtiyatî haciz sebepleri dava konusu

⁶¹ **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 97; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 651; **Mutluer/Dayanç**, s. 297-298; **Candan**, s. 124 vd.; **Çelik**, s. 81; **Akdoğan**, s. 92; **Bayraklı**, s. 54; **Oktar**, s. 305; **Gerçek**, s. 159; **Toktaş**, s. 36.

⁶² Kanun'un 17'nci maddesi gereğince ihtiyatî tahakkuk nedenleri şunlardır; teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması; borçlunun belli bir ikâmetgahının olmaması; borçlunun kaçması, kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara sapma ihtimalinin olması; mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir sürede mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması; borçlunun kamu alacağının tahsiline engel olmaya veya tahsilini zorlaştırmaya yönelik eylemlerde bulunması (AATUHK m. 110) nedeniyle hakkında koğuşturma açılması ve borçlunun işletmesinin muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmesidir.

⁶³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 652.

⁶⁴ Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 653; **Akdoğan**, s.92; **Oktar**, s. 306; **Gerçek**, s. 165.

yapılmayacak, aynı zamanda, ihtiyatî tahakkuk nedenleri ve miktarı da dava konusu yapılabilecektir. Bu sebeplerin de dava konusu yapılması, hak arama özgürlüğünün etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlaması açısından önemli olup, menfaat dengesine uygun bir düzenlemedir.

Ç. İhtiyatî Haciz

Kamu borçlusunun malvarlığı değerlerine gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesini veya büyük ölçüde zorlaştırılmasını önlemek amacıyla düzenlenen ihtiyatî haciz, kanunda belirtilen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idarî bir kararla elkonulmasıdır⁶⁵. Kamu borçlusunun kamu alacağını ödemeksizin mallarını kaçırma tehlikesinin bulunması durumunda ihtiyatî haciz uygulama yoluna gidilecektir⁶⁶. İhtiyatî hacizde, borçluyu baskı altına almak amacıyla değil, mevcut veya müstakbel icra takibini güvence altına alma amacı ile hareket edilmelidir. Aksi durum tahsil dairesinin menfaatler dengesini gözetmesi gerekliliğine aykırılık teşkil edecektir⁶⁷.

İhtiyatî haciz sebepleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılmıştır⁶⁸. Maddede belirtilen sebeplere

⁶⁵ **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 74-75; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 646. Ayrıca bkz. **Kaneti**, s. 432; **Şimşek**, s. 103; **Dönmez**, İhtiyati Haciz, s. 11 vd.; **Özbalcı**, s. 202; **Candan**, s. 98; **Akdoğan**, s. 91; **Çelik**, s. 66; **Bayraklı**, s. 44; **Oktar**, s. 303; **Taylar**, Teminat, s. 78; **Gerçek**, s. 148; **Arslaner**, s. 155. Genel icra hukukunda ihtiyatî haciz kavramı için bkz. **Özekes**, İhtiyati Haciz, s. 10 vd.

⁶⁶ **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 75; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 620; **Arslaner**, s. 156.

⁶⁷ Bu konuda bkz. **Özekes**, İhtiyati Haciz, s. 14.

⁶⁸ Maddeye göre; "İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapsa ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

dayanarak vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığının bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürü ihtiyatî haciz kararı verecektir⁶⁹. Bu takdir yetkisini kullanırken vergi dairesi başkanının veya vergi dairesi müdürünün, keyfî olarak hareket etmemeleri ve bu sebepleri iyi değerlendirerek ihtiyatî haciz kararını mutad bir uygulamaya dönüştürmemeleri, kamu borçlusunun haklarının korunması menfaat dengesi açısından son derece önemlidir⁷⁰. Bu uygulamanın mutad bir hale gelmesi, kamu borçlusunun malvarlığına yönelik sürekli bir ihtiyatî haciz tehdidi olduğu anlamına gelecek, ölçsüz şekilde kamu borçlusunun malvarlığına yapılan bu sınırlama menfaat dengesine aykırı olacaktır. Ayrıca maddede, teminat istenmesinin gerektiği haller doğrudan ihtiyatî haciz sebebi sayılırken, dördüncü bendinde borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemesi veya şahsî kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemesi ihtiyatî haciz sebebi sayılmaktadır. Yapılan bu düzenlemelerden biri uygulandığı takdirde diğeri uygulanamaz hale gelecektir. Teminattan bahsedilirken de belirtildiği üzere, teminat istenmesinin gerektiği bir durumun varlığında önce teminat istenmesi daha sonra ihtiyatî haciz uygulanması (veya kanunda değişiklik yapılarak teminat istenmesi hallerinin daraltılması), ihtiyatî haczin kamu borçlusunun mülkiyet hakkı üzerindeki etkisi de dikkate alındığında

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa.”.

⁶⁹ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesine göre, diğer mevzuatta “mahallin en büyük memuru”na yapılan atflar “vergi dairesi başkanı”na, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise “vergi dairesi müdürü”ne yapılmış sayılacaktır (RG. 16.05.2005-25817). Bu sebeple ihtiyatî haciz karar verme yetkisi vergi dairesi başkanına veya vergi dairesi müdürüne aittir.

⁷⁰ İhtiyatî hacze karar verilmesi için alacağın yaklaşık isbatla dahi isbat edilmesinin aranmamasının, idarenin keyfî olarak ihtiyatî haciz kararı verme olasılığının yüksek olmasının, ihtiyatî haciz sebebiyle kamu borçlusunun uğrayabileceği zararın tazminine yönelik bir düzenlemenin bulunmamasının ve sürekli olarak borçlunun ihtiyatî haciz tehlikesi altında olmasının menfaat dengesine aykırı olduğu yönünde bkz. **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 365.

menfaat dengesine daha uygun olacaktır⁷¹. Mevcut uygulamada, ihtiyatî hacze dayanak teşkil etmeleri bakımından teminat istenen haller arasında bir farklılık yaratarak, vergi kaçakçılığı olmaksızın vergi ziyama yol açılması durumunda ihtiyatî haciz uygulanabilmesi için önceden mutlaka teminat istenmesi ve/ya kamu alacağının tahsiline ilişkin diğer tehlikelerin aranması uygun bir çözüm olabilir. Böylelikle vergi kaçakçılığı kastı olmayan kişilerden önce teminat istenmesi, teminat göstermemeleri ve/veya kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunması durumunda ihtiyatî haciz uygulanması gerekecektir⁷². Kişi hak ve özgürlükleri ile kamu alacağının tahsilini güvence altına alma arasındaki menfaat dengesini kurmak zorunda olan idare, bu şekilde ancak dengeyi sağlayabilecek, teminat-ihtiyatî haciz bağlantısından kaynaklanan sorunlar giderilebilecektir⁷³.

İhtiyatî haczin yargısal bir karar olduğu ve yargısal karar vermeye ise ancak yargısal makamların yetkili olduğu, bu sebeple, yasama organının Anayasa'ya aykırı davranarak, mahkeme niteliğinde bulunmayan bir idarî makama ancak mahkemelerin verebileceği nitelikte kararlar verme yetkisi tanındığı belirtilmektedir⁷⁴. Bu açıdan, ihtiyatî haciz kararı verme yetkisi tanınan idarenin vermiş olduğu kararların, Anayasa'ya, hukuka ve kuvvetler ayrılığı sistemine aykırı olduğu vurgulanmaktadır⁷⁵. İdareye borçlu hakkında ihtiyatî haciz kararı verme yetkisinin tanınması, tamamıyla alacaklı ile borçlu arasında korunması gereken menfaat dengesini ortadan kaldıracak nitelikte olabileceğinden, kanuna da dayansa ihtiyatî haciz kararı verme yetkisini kullanan idarenin, çok titiz davranması, mutlak ve açık bir gerekçe olmadan bu yetkilerini kullanmaması, yetkinin sınırlarını zorlamaması; yargı organlarının da bu işlemi denetlerken aslında kendi yetkisini kullanan bir idarî organın işlemini denetlediği bilinci ile hareket etmesi, bu denetimi iyi ve katı bir şekilde yerine getirmesi zorunluluğu üzerinde durulmuştur⁷⁶.

⁷¹ Aynı yönde bkz. **Dönmez**, İhtiyatî Haciz, s. 30; **Bayraklı**, s. 46; **Gerçek**, s. 150.

⁷² **Taylar**, Teminat, s. 81.

⁷³ **Taylar**, Teminat, s. 81.

⁷⁴ **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 362-363. Aynı yönde bkz. **Özekes**, Temel Haklar, s. 195.

⁷⁵ **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s. 601; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 364.

⁷⁶ **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 364. Ayrıca bkz. **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s. 602.

Kamu icra hukukunda menfaat dengesi kavramı açıklanmaya çalışılırken de belirtildiği gibi, hukuk sistemimizde özel alacaklar ve kamu alacakları iki farklı kanunla tahsil edilmektedir. Re'sen tahsil yetkisi kullanılarak, kamu alacaklarının hızlı tahsilini sağlamak için kamu alacaklarının tahsili farklı bir kanunla düzenlenmiş, bu yönde bir sistem kabul edilmiştir. Bu sistem içerisinde ihtiyatî haciz yetkisi idareye verilmiştir. İdarenin verdiği ihtiyatî haciz kararı ise, bir idarî işlemdir. İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açık olduğundan (Any. m. 125), bu idarî işlemin hukuka aykırılığı da kamu borçluları tarafından ileri sürülebilecektir. Bu açıdan kişilerin de hak arama özgürlüğü güvence altına alınmaktadır. Ancak idare bu yetkisini kullanırken, Anayasa ile bağlıdır (Any. m. 11). Anayasa'da yer alan temel hak ve özgürlükleri dikkate almalı, Kanun'da yer alan tüm sınırlamalara uymalı ve verilen yetkiyi ölçülü kullanmalıdır.

Kamu icra hukukunda da ihtiyatî haciz kararının mahkemeler tarafından verilmesi gerekliliği savunulabilir. Nitekim ihtiyatî haciz kararı sonradan denetlenebilse de, kişilerin temel haklarına yoğun müdahaleler içerebilecek bu kararın, mahkeme tarafından verilmesinin menfaat dengesi açısından daha kabul edilebilir olacağı belirtilmelidir. Ancak var olan şekliyle de kişi hak ve özgürlüklerine özellikle de mülkiyet hakkına doğrudan müdahale oluşturması nedeniyle, kamu alacağının korunması gereği ile kişinin mülkiyet hakkının korunması gereği arasında bir denge kurulması zorunludur⁷⁷. İhtiyatî haciz kararı veren idare mutlaka bu temel hak ve özgürlükleri göz önünde bulundurmalıdır. Ölçüsüz verilen ihtiyatî haciz kararı, menfaat dengesine aykırı olacağı gibi Anayasa'ya da aykırı olacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 79'uncu maddesinde, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesiyle değişiklik yapılarak Maliye Bakanlığına elektronik haciz yapma imkânı sağlanmıştır⁷⁸. Bu yöntem ile alacaklı kamu idaresine kesinleşmiş borcu olan ve

⁷⁷ **Taylar**, Teminat, s. 78-79. Ayrıca bkz. **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s. 602.

⁷⁸ RG. 08.04.2006-26133.

yapılan ödeme emrine rağmen ödemeyen kamu borçluları yakından takip edilecek, banka nezdinde bulunan vadeli-vadesiz mevduatları ile diğer gelirlerine el koyarak alacakları için sanal ortamda haciz uygulanacaktır⁷⁹. Bu düzenlemeye göre e-haciz uygulanabilmesi için ödeme emrinin kamu borçlusuna gönderilmesi şarttır. Ancak banka hesabına haciz uygulanan mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeden haciz işlemine başlanılmaktadır. Nitekim Seri A 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde de, ödeme süresi içerisinde ödenmeyen kamu alacaklarının cebren tahsilini ya da alacağın tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla tahsil dairelerince alınan haciz ve ihtiyatî haciz kararları üzerine, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 79'uncu maddesi hükmüne dayanılarak borçlunun bankalar nezdindeki hak ve alacaklarına e-haciz uygulanabileceği düzenlenmiştir. Kanunda sadece haciz aşamasına özgü olarak getirilen bu düzenleme, Tahsilat Genel Tebliği ile ihtiyatî haciz için de uygulanabilecek hale gelmiştir. İhtiyatî haciz için de e-haciz uygulanmak isteniyorsa, Tahsilat Genel Tebliği ile düzenleme yapmak yerine, buna ilişkin düzenleme Kanun'da ihtiyatî haciz aşamasını da içine alacak şekilde yapılmalıdır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, e-haciz yaparken mükellefin borcunu dikkate alarak, bu borçla uyumlu ve sınırlı olarak tek bir banka hesabına e-haciz koymalıdır⁸⁰. Genel olarak ihtiyatî haciz uygulamasında borçla sınırlı olarak ve bu anlamda ölçülü bir şekilde ihtiyatî haczi uygulamak menfaat dengesi açısından da son derece önemlidir. Kamu alacağının çok üzerindeki bir malvarlığına ölçsüz bir şekilde ihtiyatî haciz uygulamak, mülkiyet hakkını ihlâl edecek ve mülkiyet hakkına yapılan bu ölçsüz müdahale menfaat dengesine aykırı olacaktır.

⁷⁹ **Erdağ**, Vergi Borcunuzdan Dolayı E-Haciz, <http://www.nevzaterdag.com/vergi-borcunuzdan-dolayi-banka-hesaplariniz-e-haciz-gelmis-olabilir>, erişim tarihi: 16.12.2013. Ayrıca bkz. **Kuru**, s. 499; **Gerçek**, s. 239 vd.; **Alpaslan**, Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulanması ve Banka Sistemi ile İlgili Sorunlar, <http://www.ekonomik-cozum.com.tr/yazarlar/item/3182-vergi-borcundan-dolay%C4%B1-e-haciz-uygulanmas%C4%B1-ve-banka-sistemi-ile-ilgili-sorunlar.html>, erişim tarihi: 16.12.2013.

⁸⁰ **Alpaslan**, Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulanması ve Banka Sistemi İle İlgili Sorunlar, <http://www.ekonomik-cozum.com.tr/yazarlar/item/3182-vergi-borcundan-dolay%C4%B1-e-haciz-uygulanmas%C4%B1-ve-banka-sistemi-ile-ilgili-sorunlar.html>, erişim tarihi: 16.12.2013.

İhtiyatî haciz işlemine karşı 7 gün içinde dava açılabilir (AATUHK m. 15)⁸¹. Bu davada, ihtiyatî haciz işleminin unsurundaki sakatlıklar ve özellikle ihtiyatî haciz sebepleri dava konusu yapılabilecektir. Ancak açılan bu davada verilen kararların kesinleştikten sonra uygulanacağı hükme bağlanmıştı (İYUK m. 28). Mükellef lehine verilen bir mahkeme kararı olsa da, bu kararın uygulanması için kesinleşmesinin beklenmesi menfaat dengesine de aykırılık teşkil etmekteydi. Çünkü, ortada ihtiyatî haczin hukuka aykırılığına ilişkin bir mahkeme kararı olmasına rağmen, ihtiyatî haciz kaldırılmamakta, bunun için kararın kesinleşmesi beklenmekteydi. Bu durum ise, kamu borçlusu aleyhine menfaat dengesini bozmaktaydı. Bu cümlenin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmüş, Anayasa Mahkemesi ise, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2, 36 ve 125'inci maddelerine aykırılığını tesbit ederek, bu kuralı iptal etmiştir⁸². İptal gerekçesi şöyledir;

“...Kişilerin, devlete güven duymaları, maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk düzeninde gerçekleşebilir. Hukuk güvenliği ve hukukun üstünlüğünün sağlanabilmesi için ise devletin her türlü işlem ve eyleminin yargı denetimine açık olması gerekir. Ancak, hukuk güvenliğinin ve hukukun üstünlüğünün sağlanması için devletin işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık tutulması yeterli olmayıp yargı mercileri tarafından verilen kararların gecikmeksizin uygulanması da gerekir... İtiraz konusu kuralla, haciz ve ihtiyatî hacze ilişkin idari işlemlerin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin mahkeme kararlarının derhal uygulama zorun-

⁸¹ Kanun'un 15'inci maddesinde vergi itiraz komisyonuna itiraz da bulunulabileceği düzenlenmektedir. Vergi itiraz komisyonları kaldırılmış, yerine vergi mahkemeleri kurulmuştur. Buna rağmen kanunda vergi itiraz komisyonlarından bahsedilmesi ve itirazın buraya yapılacağı yazılı olması, etkin hukukî koruma hakkını ve hak arama özgürlüğünü zedelemektedir. Anayasa'nın 40'inci maddesi hükmü karşısında (Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve süresini belirtmek zorundadır), kanunların hak arama yollarını açıkça düzenlemesi gerekmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da birçok değişiklik yapılmasına rağmen, vergi itiraz komisyonlarının hala duruyor olması bu anlamda Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Bkz. **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 340-341.

⁸² Any. M., 10.07.2013 gün ve E. 2012/107, K. 2013/90, RG. 22.11.2013-28829.

luluğunun ortadan kaldırılması, kişilerin telafisi imkânsız veya zor zararlarla karşılaşmalarına yol açacak niteliktedir. İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararıyla güdülen amacın kişilerin hak arama özgürlüklerini daha etkili biçimde kullanabilmelerini sağlamak olduğu gözetildiğinde, böyle bir durumun yürütmenin durdurulması kararlarıyla gerçekleştirilmek istenen hukuksal yararı olumsuz yönde etkileyeceği ve hak arama özgürlüğünü zedeleyeceği açıktır... ”.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararı, kamu alacaklısı ile kamu borçlusunu arasındaki menfaat dengesinin sağlanması açısından da son derece yerindedir.

İhtiyatî haciz kapsamında son olarak üzerinde durulması gereken nokta, Kanun'un 16'ncı maddesi uyarınca borçlunun, 10'uncu maddenin 5'inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, bu maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyatî haczin, haczi koyan merci tarafından kaldırılmasıdır. Bu şekilde kamu borçlusunun, teminat göstererek ihtiyatî haczi kaldırma yetkisi verilmesi, borçlu lehine düzenleme olup, menfaat dengesinin sağlanması bakımından önemlidir. Eğer teminat istenmeden ihtiyatî haciz uygulanmışsa (ki uygulamada bu şekilde doğrudan ihtiyatî haciz uygulandığına değinilmişti), bu şekilde borçluya bu haczi kaldırma yetkisi verilmesi menfaat dengesinin sağlanmasına hizmet etmektedir.

D. Tasarrufun İptali Davası

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 24'üncü maddesi ile 31'inci maddeleri arasında belirtilen bazı tasarrufların iptali için adli yargıda iptal davası açabilme yetkisi alacaklı kamu idaresindedir. Tasarrufun iptali davasının amacı, borçlunun mal kaçırmaya yönelik yapmış olduğu hukukî işlemleri davacı kamu alacaklısı bakımından hükümsüz sayarak, borçlunun iptali istenen işlemler aracılığıyla malvarlığından çıkarmış olduğu mallar üzerinden cebren takip yoluyla kamu alacağının tahsiline imkân sağlamaktır⁸³. Böylelikle kamu alacağının tahsiline engel olacak şekilde yapılan tasarruflar iptal edilerek, kamu alacaklısı korunmaya çalışılmaktadır.

⁸³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 658; **Karakoç**, Tasarruf, s. 375. Ayrıca bkz. **Mutluer/Dayanç**, s. 303; **Çelik**, s. 93-94; **Bayraklı**, s. 68; **Toktaş**, s. 56-57.

Böyle bir düzenleme olmaması durumunda, kamu borçlusu mal kaçırmak için bazı tasarruflar yapacak ve kamu alacağı cebren tahsil edileceği aşamada bu tasarruflar nedeniyle haczedilecek mal bulamama durumuyla karşılaşabilecektir. Kamu alacağını güvence altına almak için kamu alacaklısı lehine getirilen bu düzenlemeler, kamu alacaklısı lehine menfaat dengesini sağlamaya yöneliktir. Bir yanda mal kaçırmaya çalışan kamu borçlusu var iken, diğer yanda bu tasarruflara karşı kamu alacaklısı korunmaya çalışılmıştır.

İptal davasının amacı, kamu alacağının tahsiline yetecek miktardaki tasarrufun kamu idaresini bağlamayacağına hükmetmek olduğundan, mahkemenin, kamu alacağının miktarı ile sınırlı olmak üzere tasarrufun iptaline karar vermesi gerekmektedir⁸⁴. Kamu borçlusunun yaptığı tüm tasarrufları iptal etmek, bu düzenlemenin amacına uygun değildir. Bu şekilde yapılan bir uygulama menfaat dengesine de aykırı olacaktır. Kamu icra hukukunda tasarrufun iptali davasının kamu borçlusu ile hukukî ilişkide bulunanlar, kamu borçlusu tarafından kendisine ödeme yapılanlar, bu kimselerin mirasçıları ve kötü niyetli üçüncü kişilere karşı açılması gerekmektedir (AATUHK m. 25). Söz konusu maddede borçlu ile hukukî ilişkide bulunan kişilerden bahsedilmesi, kamu borçlusunun davalı olarak gösterilmesi gerektiği ile ilgili tereddüde yol açsa da, kamu borçlusunun savunma hakkının kullanılabilmesi, bu anlamda da hukukî dinlenilme hakkının gereği olarak kamu borçlusunun da davalı olarak gösterilmesi gerekir⁸⁵. Bu yorum, menfaat dengesine de uygun olacaktır. Ayrıca taşınmaz mal, üçüncü kişiye satılarak tapu sicilinde tescil edilmişse, tasarrufun iptali davasının kamu alacaklısı lehine sonuçlanması durumunda tapu kaydının kamu borçlusu lehine düzeltilmesine karar verilememektedir⁸⁶. Çünkü kamu borçlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılmış ve iptale konu olan tasarruflar hukuken geçerli tasarruflardır. İptali istenen tasarruf alacak miktarı ile sınırlı olarak hükümsüz sayılacağından, tasarrufun iptali mülkiyetin kamu borçlusuna geçmesi sonucunu doğurmamakta, satış bedelinden artan kısmın taşınmazın

⁸⁴ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 661-662; **Özbalcı**, s. 309; **Candan**, s. 160; **Gerçek**, s. 183; **Toktaş**, s. 146; **Karakoç**, Tasarruf, s. 381.

⁸⁵ **Karakoç**, Tasarruf, s. 409.

⁸⁶ **Karakoç**, Tasarruf, s. 419.

maliki durumunda olan üçüncü kişiye ödenmesini gerektirmektedir⁸⁷. Aksi yorum, üçüncü kişiler aleyhine menfaat dengesini bozacaktır.

E. Limited Şirket Ortaklarının ve Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu

Kamu alacaklarının güvence önlemleri içerisinde limited şirket ortaklarının ve kanunî temsilcilerin sorumluluğu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Her iki maddede de "tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından" bahsedilmektedir⁸⁸. Bu durumda idare takip sürecinin başında veya ilerleyen aşamalarda kamu alacağını tahsil edemeyeceğini anlarsa, kanunî temsilciye borcun tahsili için ödeme emri gönderebilecek ve artık örneğin, şirket tüzel kişiliği ile şirketin kanunî temsilcileri eş zamanlı olarak takip ve tahsil işlemleriyle karşı karşıya kalabilecektir. Ancak kamu borçlusunun, herhangi bir malvarlığı değerinin kamu alacağını karşılayıp karşılamadığına değil, gerekli tüm araştırmalar sonucunda bulunan ve haczedilen malvarlığının kamu alacağını karşılayıp karşılamadığına bakılmalıdır⁸⁹. Görüldüğü üzere idare, mükellefe karşı başlatılan takibin herhangi bir aşamasında, kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğini düşünebilir. Bu durum ise, tamamen idarenin subjektif yaklaşımıyla ortaya çıkacaktır. Bu noktada birtakım objektif ölçütler getirilmesi gerekmektedir. Mevcut durumda böyle bir ölçütün olmaması, mülkiyet hakkının vergi idaresinin subjektif değerlendirilmesi ile sınırlandırılması anlamına gelmektedir⁹⁰. Bu durum ise, menfaat dengesine aykırıdır. Tahsil

⁸⁷ Çelik, s. 98; Karakoç, Tasarruf, s. 419.

⁸⁸ Kanun'un 35'inci maddesince, "Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar". Mükerrer 35'inci maddesinde ise, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir" denmektedir.

⁸⁹ Özbalcı, s. 373; Candan, s. 199; Saban, s. 101 dn.47; Yarıllı, s. 196.

⁹⁰ Demirbaş Aksüt, s. 140-141.

imkânsızlığı nedeniyle kanunî temsilciye veya limited şirket ortaklarına gidilmesinin idarenin subjektif değerlendirilmesine bırakılmayıp, bu konuda belli ölçütlere yer verilerek düzenlemenin belirgin olması sağlanmalıdır⁹¹.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesine göre, kamu alacağının doğduğu dönemde ortak olup şirketten ayrılan ortakların, bu alacağın ödenmesinden dolayı sorumluluğu devam etmekte; kamu alacağı doğduğu dönemde ortak olmadığı halde sonradan ortaklığa giren kişiler de kamu borçlarından sorumluluğa dahil edilmektedir. Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde de aynı şekilde kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanunî temsilci veya pay sahibinin farklı kişiler olması durumunda da kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Görüldüğü üzere artık hem eski pay sahipleri ve kanunî temsilciler sorumlu olmaya devam edecekler hem de yeni pay sahipleri ve kanunî temsilciler sorumlu olacaklardır. Ancak bu şekilde kişileri bilmedikleri ve bilemeyecekleri bir durumdan dolayı bir kusur aramadan sorumlu tutmak, bu sorumluluğun bir süreyle sınırlı olmaması, ölçsüz bir müdahale olarak değerlendirilmekte ve sorumluya orantısız ağır bir yük getirmektedir⁹². Şöyle ki, pay devri veya temsilci değişimi sonrası devreden, devralan üzerinde kontrol, izleme, ödevlerini yerine getirmeye zorlama veya ödemeyi sağlama gibi bir yetkisi bulunmamakla birlikte, devralanın da geçmiş dönemde beyannamelerin hukuka uygun verilip verilmediğini denetlemek veya bu beyannamelerin doğru verilmesini sağlamak gibi bir görevi bulunmamaktadır⁹³. Eski temsilcinin beyanname vermek ya da imzalamak yanında şirket kasasından para çekme, bankada işlem yapma gibi yetkileri de sona ermektedir. Kamu alacaklısı hiç yetkisi kalmamış eski temsilci adına takip başlatılabilecektir. Böyle bir durumda artık kişiler, etki edemeyecekleri bir durumdan dolayı sorumlu tutulmuş olacaklardır. Mülkiyet hakkına bahsedilen sebeplerle ölçsüz bir müdahale sonucunu

⁹¹ **Demirbaş Aksüt**, s. 141.

⁹² Bu konudaki değerlendirme için bkz. **Yaltı**, s. 528 vd. Bu düzenlemelerin, mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale oluşturduğu ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı olduğu yönünde bkz. **Demirbaş Aksüt**, s. 141.

⁹³ **Yaltı**, s. 524; **Demirbaş Aksüt**, s. 142. Söz konusu düzenlemenin hukukî güvenlik ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. **Yaralı**, s. 263.

doğuracak bu düzenlemeler, menfaat dengesine de aykırıdır. Burada kamu alacaklısı önce ve sonraki temsilciyi veya ortağı sorumluluğa dahil etmiş, kamu alacağının hızlı ve tam olarak tahsil edilememe ihtimalini gözönünde bulundurarak müteselsil sorumluluk düzenlemesi yoluna gitmiştir. Bu durum, şirket üzerinde yetkisi kalmamış pay sahibi veya temsilci aleyhine menfaat dengesini bozmaktadır.

F. Rüçhan Hakkı

Kamu icra hukukunda haciz ve/ya iflâsta kamu alacaklısına alacağın tahsili açısından ayrıcalık tanınmaktadır⁹⁴. Bu durum Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre; üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için uygulanan hacizlerde İcra ve İflâs Kanunu'nun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz. Kamu alacaklısının rüçhan hakkı rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Ancak gümrük ve emlak vergisi gibi malın aynından doğan vergi alacakları o eşya ve taşınmaz bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelir (AATUHK m. 21/2, İİK m. 206/1). Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde, kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak İcra ve İflâs Kanunu'nun 206'ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulması gerekmektedir (AATUHK m. 21/3). Kamu icra hukukunda, kamu borçlusunun iflas yoluyla takibi genel icra hükümlerine göre yapılacağı bu noktada belirtilmelidir (AATUHK m. 54/3, m. 100). Kamu alacakları için de kamu borçlusunun iflâsı istenebilmekteyken, kamu alacaklısı için iflâs yoluyla takip yapmak uygun değildir. Kamu alacaklısı için kamu borçlusunun ticarî hayatta faaliyetinin devam etmesi önemli olduğundan, kamu alacaklısı borçluyu iflâsa sürüklemek yerine, örneğin, tecile yönlendirebilir. Bu yönlendirme menfaat dengesine de uygun olacaktır.

⁹⁴ Rüçhan hakkı açısından bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 654-655; **Mutluer/Dayanç**, s. 300-301; **Çelik**, s. 125 vd.; **Bayraklı**, s. 59; **Oktar**, s. 307-308; **Gerçek**, s. 167 vd.

Ancak kamu borçlusu hakkında üçüncü kişinin iflâsı istemesi durumunda, kamu alacaklısı da özel alacaklı yanında sıra cetvelinde yer alacaktır. Nitekim, bu sebeple Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasında düzenleme yapılmıştır.

Kamu alacağı için konulan hacze, özel hukuk alacaklılarının iştirak etmesi mümkün değildir⁹⁵. Rüçhan hakkı ile kamu alacağı, borçlunun diğer borçları karşısında üstün tutulmuş ve bazı durumlarda kamu alacağının tahsili konusunda öncelik tanınarak, diğer alacaklılara göre önemli bir avantaj sağlamıştır⁹⁶. Devletin rüçhanlı alacaklı olarak kendini korumasının, Devlet karşısında bireyin güçsüzlüğü dikkate alındığında, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilmektedir⁹⁷. Rüçhanlı alacaklı olarak kamu alacaklısı lehine hacze iştirak konusunda önemli imtiyazlar sağlanmıştır⁹⁸. Menfaat dengesinde rüçhan hakkı açısından ilk olarak belirtilmesi gereken, burada alacaklı ile borçlu arasında bir menfaat çatışmasının değil, iki alacaklı arasındaki menfaatlerin çatışmasının söz konusu olmasıdır⁹⁹. Bir yanda özel hukuk alacaklısı, ilk haczi koydurucu olarak hacizli malı satın alacağına kavuşmak isterken; diğer yanda kamu alacaklısı, özel hukuk alacaklısının koydurduğu hacze hacizli mal paraya çevrilmeden iştirak ederek kamu alacağını tahsil etmeye çalışmaktadır. Kamu alacaklısının haczedilen mal paraya çevrildikten sonra hacze iştirak etmemesi menfaat dengesinin sağlanması açısından yerindedir. Aksi takdirde özel alacaklı, haczettirip sattığı mal üzerinden alacağını alamaması gibi bir durumla karşı karşıya gelecektir ki, bunun kabulü mümkün değildir. Kamu alacaklısına ise, haczedilen mal paraya çevrilmeden önce hacze iştirak etmesine imkân vererek, kamu alacağının tahsilinin imkânsız hale gelmemesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Ayrıca yine maddede rehinli alacaklara öncelik vererek (malın aynından doğan vergi alacakları hariç), rüçhan hakkının rehinli mallar karşısında geçerli

⁹⁵ Kuru, s. 538; Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 607; Akkan, s. 650.

⁹⁶ Çelik, s. 127; Karakoç, Genel Vergi, s. 620; Bayraklı, s. 59; Gerçek, s. 168; Akkan, s. 650.

⁹⁷ Özekes, Temel Haklar, s. 197.

⁹⁸ Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 607.

⁹⁹ Türk icra hukukunun benimsemiş olduğu hacze iştirak sisteminin alacaklılar arasında eşitliği sağladığını ve sistemin alacaklıların ortak menfaatlerine hizmet ettiği yönünde bkz. Çiftçi, Menfaat, s. 300.

olmadığı düzenlemesi de rehinli alacaklılar lehine menfaat dengesini sağlamaya yöneliktir.

G. Yurt Dışına Çıkış Sınırlaması

Kamu borçlusuna yurt dışına çıkış sınırlaması getirilmesi önceleri Pasaport Kanunu'nda düzenlenmiş, ancak bu düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunarak kaldırılmıştır¹⁰⁰. Ardından bu sınırlama, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme yürürlükte iken, Anayasa'nın 23'üncü maddesinin ikinci fıkrası somut, ayrıntılı ve uygulanabilir bir şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğü, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilecektir. Madde kapsamından vatandaşlık ödevi çıkartılmıştır. Nitekim daha sonra, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da 2010/1 No'lu Tahsilat İç Genelgesi'nde, Anayasa'nın 23'üncü maddesi karşısında 36/A maddesinin ilga olduğunu, 5982 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yurt dışına çıkış yasağının uygulanamayacağını, var olan yasakların da kaldırılacağını belirtmiştir¹⁰¹. Bu yöndeki düzenleme de 6111 sayılı Bazı Alacakların

¹⁰⁰ "...Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makûl bir ilişkinin bulunduğu söylenmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makûl ilişki ve denge ortadan kalkar. Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatandaşlık ödevi" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makûl ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir..." Any. M., 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 18.12.2013.

¹⁰¹ 08.10.2010 tarihli Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da 2010/1 No'lu tahsilat iç genelgesi, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 18.12.2013.

Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 165'inci maddesiyle yapılmış ve Anayasa değişikliği ile birlikte artık uygulanamaz hale gelmiş olan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır¹⁰². Nitekim Kanun'un 36/A maddesi de borçlunun menfaatlerini ağır şekilde zedelediği, Anayasa'ya aykırılıklar barındırdığı, kabul edilen esasların borçlunun hak ve menfaatlerini ihlâl tehlikesi altında bırakması sebepleriyle eleştirilmekte ve menfaat dengesinin alacaklı lehine bozulmasına sebebiyet verdiği belirtilmekteydi¹⁰³. Yerleşme ve seyahat özgürlüğüne müdahale etmesi sebebiyle eleştirilen yurt dışına çıkış yasağının kaldırılması menfaat dengesinin sağlanması açısından da son derece yerinde olmuştur¹⁰⁴.

IV. CEBREN TAHSİL SÜRECİ BAKIMINDAN MENFAAT DENGESİ

A. Genel Açıklama

Kamu alacağının vadesi gelmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemesi halinde, alacaklı kamu idaresi alacağını cebren tahsil etme yetkisine sahiptir. Kamu alacağının cebren tahsili, teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takip veya kefilin takibi, haciz yolu ile takip ve iflas yoluyla takip olmak üzere üç yolla yapılabilmektedir (AATUHK m. 54). Kefil, asıl borçlunun tâbi olduğu usûllere göre takip edildiğinden cebren tahsil sürecine ilişkin yapılacak açıklamalar kefil için de geçerli olacaktır (AATUHK m. 57). Teminatın paraya çevrilmesi yolunda ise, teminat gösterilmiş borç süresinde ödenmediği takdirde, borcun yedi gün içinde ödenmesi; aksi durumda, göste-

¹⁰² RG. 13.02.2011-27857.

¹⁰³ Çiftçi, Menfaat, s. 106-107.

¹⁰⁴ Seyahat özgürlüğünün suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlemini önlemek amacıyla kanunla sınırlanabileceğine ilişkin anayasal düzenleme varlığını devam ettirmektedir. Bu sebeple, ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları için (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlâl ve mükellefin özel işlerini yapma suçları açısından) seyahat özgürlüğünün kanunla kısıtlanmasında bir engel bulunmamaktadır. Bkz. Demirbaş Aksüt, s. 161.

rilmiş olan teminatın paraya çevrileceği veya diğer yollarla cebren tahsile devam edileceği borçluya bildirilmektedir¹⁰⁵. Borç ödenmediği durumda ise, kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilmektedir (AATUHK m. 56). Menfaat dengesi çerçevesinde üzerinde durulması gereken durum, kanun koyucunun teminatın doğrudan doğruya paraya çevrilmesini kabul etmemesidir. Borçluya tebligat yapılarak yedi gün içinde borcunu ödemesi gerektiği bildiriminde bulunulacaktır. Bildirimde, borcu ödemediği takdirde teminatın paraya çevrileceği ihtarının yer alması gerekmektedir. Görüldüğü üzere borçlu bilgilendirilerek, isterse teminat paraya çevrilmeden borçlunun daha uygun gördüğü bir kaynaktan borcunu ödeme imkânı yaratılmıştır. Kamu borçlusunun, borcunu ödemediği takdirde teminatın paraya çevrileceği konusunda bilgilendirilmesi menfaat dengesi kurulmaya çalışılırken borçlu lehine yapılan bir düzenlenmedir.

Haciz yoluyla takip, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul mallar ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konulması ve bunların satılıp paraya çevrilmesi yoluyla kamu alacağının tahsiline imkân sağlayan bir cebren tahsil yolu olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁶. Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmektedir (AATUHK m. 55). Ödeme emrinde borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması gerektiği bildirilmekte, bu süre içinde ödenmez veya mal bildiriminde bulunulmazsa alacağın cebren tahsil yoluna gidilmektedir. Bu süreçte kamu borçlusunun borcuna yetecek kadar malı haczedilip paraya çevrilmek suretiyle kamu alacağı tahsil edilmektedir (AATUHK m. 62-99)¹⁰⁷. Cebren tahsil sürecinde kanundaki düzenlemelere göre bazen menfaat dengesi kamu alacaklısı lehine bazen de kamu borçlusu lehine sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu süreçte borçlunun mal veya mallarına haciz konulup, mallar satışa çıkarı-

¹⁰⁵ Teminatın paraya çevrilmesine ilişkin bkz. **Öncel/Kumulu/Çağan**, s. 162; **Şimşek**, s. 443 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 670; **Çelik**, s. 191 vd.; **Özbalcı**, s. 594 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 319; **Candan**, s. 286 vd.; **Bayraklı**, s. 134; **Gerçek**, s. 207-209; **Arslaner**, s. 112 vd.

¹⁰⁶ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 671. Ayrıca bkz. **Şimşek**, s. 442; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 162; **Özbalcı**, s. 550; **Mutluer/Dayanç**, s. 320.

¹⁰⁷ Cebren tahsil sürecine ilişkin bkz. **Şimşek**, s. 442 vd.; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 162 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, 670 vd.; **Özbalcı**, s. 550 vd.; **Candan**, s. 278 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 320 vd.; **Gerçek**, s. 191 vd.

lacağından menfaat dengesinin ölçülü bir şekilde sağlanıp sağlanmadığı son derece önemlidir. Bu başlık altında, ödeme emri, mal bildiriminde bulunma, haciz ve satış ve paraya çevirme aşamalarının menfaat dengesi ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesine yer verilecektir. Ayrıca cebren tahsil sürecinde karşılaşılan tecil, terkin ve tahsil zamanaşımının menfaat dengesiyle ilişkisine değinilecektir.

B. Ödeme Emri

Kamu alacaklısına, alacaklının menfaatleri düşünülerek kamu borçlusuna karşı tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarından geçerek tahsil aşamasına gelmiş kamu borcunun tahsilinin sağlanabilmesi için cebren tahsil işlemlerini başlatabilmesi imkânı tanınmıştır. Bunun karşısında ise, borçlunun bu aşamanın başladığından haberdar olması gerekmektedir. Nitekim ödeme emrinin tebliği ile kişi haberdar olmakta ve icra takibi başlamaktadır. Ödeme emri, tahsil aşamasında mükellefe kamu borcunu ödemesi için ihtar niteliğinde gönderilen bir belgedir¹⁰⁸. Ödeme emrinde kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği bildirilmektedir (AATUHK m. 55/1)¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Bu konuda bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 163; **Karakoç**, Genel Vergi, 672; **Özbalcı**, s. 556; **Akdoğan**, s. 95; **Mutluer/Dayanç**, s. 315; **Candan**, s. 293; **Bayraklı**, s. 138; **Gerçek**, s. 193; **Arslaner**, s. 219; **Bozdoğan**, s. 105.

¹⁰⁹ Ödeme emrine karşı dava açma süresinin 7 gün olmasının Anayasa'nın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüş Anayasa Mahkemesi ise yedi günlük süreyi Anayasaya aykırı görmemiştir (Any.M, 06.01.2011 gün ve E. 2008/6, K. 2011/3, RG. 14.05.2011-27934). Mahkeme'ye göre; "... Bu nedenle, diğer davalarda olduğu gibi, ödeme emrine karşı açılacak davalarda da dava açma süresini belirleme yetkisi, Anayasa'da belirlenen kurallara bağlı kalmak ve adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözetmek koşuluyla yasa koyucunun takdirindedir. Öte yandan, yükümlünün ödeme emri tebliğ edilmeden önceki aşamalarda idari işlemlere karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır. Yasakoyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idari işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin 7 gün olarak öngörülmesi, Anayasa'nın 2., 36., 125. ve 142. maddelerine aykırı görülmemiştir.". Ödeme emrine ilişkin dava açmak için öngörülen yedi günlük sürenin hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırıcı nitelikte bir etkiye sahip olabileceği, bu sürenin yeniden

Borçlunun hak ve menfaatlerinin korunması için bu aşamada en fazla önem arz eden durum, başlatılan takip hakkında kamu borçlusunun bilgilendirilmesidir¹¹⁰. Ödeme emri ve ödeme emrinin gönderilmesiyle ilgili düzenlemelerde, borçlunun menfaatlerine özellikle borçlunun hukukî dinlenilme hakkına yönelik birtakım kurallar öngörülmüştür. Ödeme emrinin gönderilmesi borçluya tanınan savunma hakkının kullanılması için büyük öneme sahiptir¹¹¹. Alacaklı, borçluya ödeme emri göndermeden cebren tahsil işlemine başlayamayacak, borçlu da ödeme emrinin gönderilmesiyle alacaklının kendisi aleyhine başlattığı takip hakkında bilgilenecek ve böylelikle savunma hakkını kullanabilecektir¹¹². Ödeme emrinde, borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114'üncü maddedeki ödevleri ve bu ödevleri yerine getirmedeği takdirde hakkında uygulanacak olan ceza da bu ödeme emriyle borçluya bildirilir (AATUHK m. 55/2)¹¹³. Görüldüğü üzere, bu düzenlemenin içinde borçlunun ödeme emrinin tebliğinden sonra hangi sonuçlarla karşı karşıya kalacağını içeren ihtar niteliğinde bilgilendirme de yer almaktadır. Özellikle borçlunun 114'üncü maddedeki ödevleri yerine

düzenlemeye ihtiyacı olduğu yönünde bkz. **Gök**, s. 409 ve 425. Kamu alacağının tahsil aşamasının olabildiğince kısa sürede sonuçlandırılması için özel olarak yedi günlük dava açma süresinin belirlendiği konusunda bkz. **Karakoç**, Süreler, s. 96.

¹¹⁰ **Çiftçi**, Menfaat, s. 258; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 345.

¹¹¹ **Çiftçi**, Menfaat, s. 260-261; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 345.

¹¹² **Çiftçi**, Menfaat, s. 261. Hukukî korunmanın gereği olarak, borçlu, alacaklının taleplerine karşı savunmasız bırakılmamalı, onun da haklı talepleri karşılanarak savunma imkânı verilmeli ve takip hukuku çerçevesinde menfaatleri korunmalıdır (**Özkes**, Temel Haklar, s. 128).

¹¹³ Kanun'un 114'üncü maddesine göre, "Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:

1. En son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini,
2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler."

getirmediginde karşılaşacağı yaptırımları içermesi borçlu açısından önemlidir. Bu ihtarların tümü kamu borçlusunun, kendisi hakkında yapılacak işlemlerin hukukî sonuç ve hükümleri hakkında bilgilendirilmesine ve bu kapsamda hukukî dinlenilme hakkının sağlanmasına hizmet eden ve borçlunun menfaatleri düşünülerek getirilmiş düzenlemelerdir¹¹⁴.

Ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu, böyle bir borcu olmadığı, borcunu kısmen ödediği veya borcunun zaman aşımına uğradığından bahisle dava açabilmektedir (AATUHK m. 58/1). Tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarından geçerek artık tahsil aşamasına gelmiş kamu borcu için dava açma sebepleri sınırlandırılmıştır. Bunun sebebi, tahsil aşamasına gelinceye kadar kamu borcunun niteliğine ilişkin (örneğin, matrah, oran veya yükümlülüğün esasları gibi konulara) itirazlar varsa, kural olarak, bunların yapılıp sonuca bağlanmış olması gerekliliğidir. Nitekim tahsil aşamasına özgü nitelikte olan iddialar bu aşamada ileri sürülebilecektir¹¹⁵. Kamu alacaklısının, sırf davayı uzatabilmek için diğer safhalara ilişkin itirazları ileri sürememesi kamu alacaklısı lehine yapılan bir düzenlemedir. Bu şekilde bir yandan borçlunun hak arama özgürlüğü elinden alınmamış olmakta, diğer yandan kamu alacaklısı açısından da alacağına bir an önce kavuşması sağlanmaya çalışılmaktadır. Görüldüğü üzere, menfaat dengesinin bu aşamada kamu alacaklısı lehine işleminin meşrû sebepleri bulunmaktadır.

Ödeme emrine karşı açılan davanın, kendiliğinden yürütmeyi durduran bir sonucu olmadığından tahsil işlemlerine devam edilmektedir. Ancak, ilgili yargı organından yürütmeyi durdurma talebinde bulunulması, teminat göstermesi ve bu talebin kabul edilmesi halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilmektedir (İYUK m. 27). Dava açılmasının cebren tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmasının sebebi, bu aşamada kuvvetle muhtemel bir kamu borcunun varlığından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarında mükellef, vergi aslı ve/ya cezası kesilmesinin doğru olmadığını düşündüğü durumlarda, bu konuyu uyuşmazlık haline getirebilecek ve bu uyuşmazlık konusu bir mahkeme kararıyla mükellef aleyhine sonuçlandırılmadığı sürece tahsil aşamasına geçilemeyecek ve ödeme emri

¹¹⁴ Çiftçi, Menfaat, s. 262. Ayrıca bkz. Özkes, Temel Haklar, s. 141 vd.

¹¹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağın, s. 163; Karakoç, Genel Vergi, s. 674; Mutluer/Dayanç, s. 316.

gönderilemeyecektir. Görüldüğü üzere, bu örnekte bir mahkeme kararının varlığı halinde cebren tahsil işlemlerine başlandığından, alacaklı alacağının varlığında kuvvetle muhtemel haklıdır. Bu sebeple, menfaat dengesinin kamu alacaklısı lehine işletilmesinin meşrû sebepleri bulunmaktadır¹¹⁶.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağının % 10 zamlı tahsil edileceği düzenlenmektedir. Bu düzenlemeyle, itiraz üzerine mahkemeden kamu borçlusunun gerçekten borçlu olduğu yönünde karar çıkması durumunda, kamu borçlusu borcunu ödemenin yanı sıra haksız çıkma zammıyla da karşı karşıya kalacaktır. Kötüniyetli borçlulara karşı kamu alacaklısının menfaatinin korunmaya yönelik olan bu düzenleme kötüniyetli borçlular ile kamu alacaklısı arasında menfaat dengesini korumayı amaçlamaktadır¹¹⁷. Ancak burada uygulanan % 10 oranındaki haksız çıkma zammı açısından hâkime takdir yetkisi verilmesi düşünülebilir. Nitekim zor ve karışık bir mevzuat olan vergi kanunları karşısında iyiniyetli olarak borçlu olmadığını düşünen kamu borçluları bu şekilde korunmuş olacak ve iyiniyetli borçlu ile kamu alacaklısı arasında hâkime takdir yetkisi verilerek menfaatlerin dengelenmeye çalışılması daha yerinde olacaktır.

İcra ve İflâs Kanunu'nun 65'inci maddesinde gecikmiş itiraz düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre borçlu, kusuru olmaksızın bir mani sebebiyle süresi içinde itiraz edememiş ise, paraya çevirme muamelesi bitinceye kadar itiraz edebilir. Söz konusu düzenlemenin hak arama özgürlüğünün etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağladığı ve borçlunun menfaatlerini korumaya hizmet ettiği belirtilmektedir¹¹⁸. Kamu icra hukukunda ise, bu yönde düzenlemeye ayrıca yer verilmemiştir. Mücbir sebebin, Amme

¹¹⁶ Çiftçi, Menfaat, s. 264; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 346.

¹¹⁷ Çiftçi, Menfaat, s. 264. İcra inkâr tazminatının genel icra hukukunda en aşağı % 40 olarak kabul edildiği dikkate alındığında, kamu icra hukukunun borçlunun menfaatlerini daha fazla gözettiği konusunda bkz. Çiftçi, Karşılaştırma, s. 347. 6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Erteleme Hakkında Kanun ile (RG. 05.07.2012-28344) % 40 olarak uygulanacak tazminat % 20 olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme menfaat dengesine daha uygundur.

¹¹⁸ Çiftçi, Menfaat, s. 266.

Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan süreler bakımından uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu olmuştur. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinde sürelerin hesaplanması ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Genel görüş, Vergi Usul Kanunu'na yapılan bu atfın, sadece 18'inci maddedeki sürelerin hesaplanmasına ilişkin maddeye değil, 14-18'inci maddeleri kapsayan bölümün tamamına olduğu yönündedir¹¹⁹. Bu sebeple, örneğin, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün olan dava açma süresi içerisinde bir mücbir sebep ortaya çıkarsa, bu mücbir sebep süresince dava açma süresi duracak ve sebebin ortadan kalkmasından sonra tekrar işlemeye devam edecektir (VUK. m.15/1). Bu durum menfaat dengesinin sağlanması açısından da önemlidir. Aksi durum, kamu borçlusunun hak arama özgürlüğünün ihlâl edilmesi sonucunu doğuracaktır.

C. Mal Bildiriminde Bulunma

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun ödeme emrinde yazılı olan kamu alacağını ödemek veya ödeme emrine karşı kısmen veya tamamen dava açmak dışında üçüncü seçeneği mal bildiriminde bulunmaktır¹²⁰. Mal bildiriminde bulunmanın amacı, ödeme emrinden sonraki haciz aşamasını kolaylaştırarak, kamu borçlusunun borcuna yetecek malvarlığı olup olmadığını veya hangi malvarlığı unsurlarının haczedilip paraya çevrilmesi suretiyle alacağın tahsil edilebileceğini öğrenmektir¹²¹. Alacaklı kamu idaresi, sadece mal bildiriminde belirtilen malları haczetmek zorunda değildir. Fakat, haczedilecek mallar seçilirken kamu alacağının tahsili açısından

¹¹⁹ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 117; **Karakoç**, Süreler, s. 125; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 365; **Özbalcı**, s. 144 vd.; **Candan**, s. 368-369; **Demirbaş Aksüt**, s. 66.

¹²⁰ Ödeme emrinde belirtilen borcun bir kısmına dava açılması durumunda ise, mal bildiriminde bulunulması gerekmektedir ve bu süre uzamamaktadır. Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 678.

¹²¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 678. Ayrıca bkz. **Mutluer/Dayanç**, s. 318; **Gerçek**, s. 202. Kanun'un 59'uncu maddesine göre; "Mal bildirimini, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazılı ile veya sözlü tahsil dairesine bildirmesidir."

bir sakınca oluşturmadığı takdirde, borçlunun mal bildiriminde belirttiği malların dikkate alınması gerekmektedir¹²². Nitekim, kamu borçlusu kendisine en az zarar verecek ve borcuna yetecek mal (veya malları) bildireceğinden bu şekilde kamu borçlusu da korunmuş olacaktır. Tahsil dairesinin menfaatleri denkleştirme yükümlülüğü karşısında, kamu alacağının tahsil edilebileceği şekilde bir bildirim yapan kamu borçlusunun bildirdiği mal (veya mallar) üzerinde haciz uygulaması gerekmektedir¹²³. Aksi durum tahsil dairesinin, alacaklı ile borçlu arasındaki menfaati dengeleme yükümlülüğüne aykırı olacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 61'inci maddesi gereğince, mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur. Bu düzenlemeyle, mal bildiriminde borca yetecek kadar malı bildirememişse, kamu borçlusuna herhangi mal edinmesi durumunda sorumluluk yüklenmiştir. Mal attırmalarını veya mal edinmelerini bildirmeyen ve böylelikle kamu alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olan borçlu bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır (AATUHK m. 112). Böylelikle alacaklı lehine menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ç. Tecil

Kamu alacaklısına tanınan kolaylıklardan biri olan tecil, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haciz uygulanması ya da haczedilmiş olan malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, 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 alınmak suretiyle tecil edilebilir. Borcun ödenmesinin bir süre ertelenmesi, alacaklı kamu idaresiyle borçlunun karşılıklı menfaatlerinin dengelenmesine yardımcı

¹²² Karakoç, Genel Vergi, s. 679. Ayrıca bkz. Özbacı, s. 652; Candan, s. 397; Bayraklı, s. 137; Arslaner, s. 226.

¹²³ Bkz. Şimşek, s. 578; Karakoç, Genel Vergi, s. 679; Özbacı, s. 652, 667.

olmaktadır. Bu düzenleme, kamu icra hukukunda yer alan tahsil dairesinin alacaklı kamu idaresiyle kamu borçlusu arasında olması gereken menfaat dengesini gözetmesi gerektiği ilkesinin de bir gereğidir¹²⁴. Nitekim kamu icra hukukunda her ne pahasına olursa olsun borcun tahsili anlayışının benimsenmemiş olması, vergi kaynağının sürekliliğinin sağlanması anlayışının bir sonucu olarak tecil kurumuna yer verilmiştir. Böylelikle ödemede, çok zor duruma düşecek borçlu lehine düzenleme getirilerek, menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Tecil ve taksitlendirme işleminin kabul edilip edilmemesi idarenin takdirindedir. Bu takdir yetkisini kullanırken idare, kamu borçlusunun zor durumda olup olmadığına bakmaktadır¹²⁵. Ayrıca tecil için kanunda aranan şartlar arasında yer almamasına rağmen, idare takdir yetkisini kullanırken ön şart niteliğinde borçlunun borç ödemede iyiniyetli olmasını da ayrıca aramaktadır¹²⁶. İdare takdir yetkisini kullanırken, borçlunun durumunu iyi değerlendirmeli, tecil kurumunun getiriliş amacını da göz önünde tutarak, menfaat dengesine uygun bir karar vermelidir. Tecil talebinin reddine karşı, kamu borçlusu 30 gün içinde dava açarak, tecil talebinin hukuka aykırı olarak reddedildiğini ileri sürebilir.

Kamu alacağının tecil edilebilmesi için teminat gösterilmesi de gereklidir. Zaten zor durumda olan kamu borçlusundan teminat istenmesi, tecil kurumunun getiriliş amacıyla ve bu çerçevede menfaat dengesiyle uyumsuz görünmektedir. Teminatın, tecil edilen borçlarının tamamının *ellibin türk lirasını* aşması durumunda istenmesi; bu tutarı aşan kamu alacakların tecilinde gösterilmesi zorunlu olan teminat tutarının ise, ellibin lirayı aşan kısmının yarısı olarak belirlenmesi menfaat dengesini sağlamaya yöneliktir (AATUHK m. 48/2). Böylelikle, yüksek miktardaki borçlar için kamu alacaklısı, borcun bir kısmını korumaya almakta, diğer yandan da teminat tutarında kamu borçlusunun zor durumu göz önünde tutulmaktadır. Tecil edilen kamu alacaklarına 21.10.2010 tarihinden geçerli olmak üzere yıllık %

¹²⁴ Kaneti, s. 443; Şimşek, s. 368; Karakoç, Genel Vergi, s. 705; Özbalcı, s. 478-479; Çelik, s. 159; Bayraklı, s. 114; Gerçek, s. 86.

¹²⁵ Şimşek, s. 368-369; Karakoç, Genel Vergi, s. 705-706; Özbalcı, s. 476; Çelik, s. 163-164; Candan, s. 253; Bayraklı, s. 116; Gerçek, s. 89.

¹²⁶ Bkz. Şimşek, s. 370; Karakoç, Genel Vergi, s. 705; Gerçek, s. 94.

12 tecil faizi uygulanmaktadır¹²⁷. Gecikme zammı oranı ise, aylık % 1.40 yıllık % 16.80'dir¹²⁸. Görüldüğü üzere tecil faizi oranı daha düşük tutulmuştur. Bu düzenleme de zor durumda olan kamu borçlusunun lehinedir.

D. Terkin

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105'inci maddesine göre, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili kamu alacakları Bakanlar Kurulu kararıyla kısmen veya tamamen terkin edilecektir. Doğal afetin meydana geldiği tarihten itibaren altı ay içinde tahsil dairesine başvurulması gerekmektedir (AATUHK m. 105/2). Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları hakkında ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105'inci maddesi değil, Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesi uygulanmaktadır (AATUHK m. 105/son). Doğal afetler nedeniyle terkin düzenlemesi, bir doğal afet ile karşılaşan kamu borçlularını korumak için getirilmiştir. Kamu borçlusu lehine böyle bir düzenleme yapılması menfaat dengesi ilkesinin de bir gereğidir.

E. Zamanaşımı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102'nci maddesine göre, kamu alacağı, vadesini izleyen yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır. Bu düzenlemeyle hem kamu borçlularının borçlarından dolayı uzun bir zaman belirsizlik içinde kalmalarını engellemek hem de bu borçları takip eden tahsil dairelerine

¹²⁷ Maliye Bakanlığı, Seri : C, Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği (RG. 21.10.2010-27736).

¹²⁸ 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 19.10.2010-27734). Gecikme zammı, bir ceza niteliği taşımaktan çok, kamu alacağının kanunda belirtilen süre içinde ödenmemesinden doğabilecek mali kaybı gidererek kamu alacağının değerini korumak ve ödemeyi çabuklaştırma amacı taşımaktadır (Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 714-715; **Gerçek**, s. 70). Paranın değer kaybını korumak için uygulanan gecikme zammının enflasyon oranında uygulanması menfaat dengesine daha uygun görünmektedir.

işlerini belirli bir süre zarfında yapmalarını sağlayarak, alacağını takip etme konusunda mümkün olduğu kadar ihmali engellemek amaçlanmaktadır¹²⁹. Menfaat dengesi açısından zamanaşımı konusunda önem arz eden husus, zamanaşımının dolmasına kısa bir süre kala kısmî ödeme yapılarak zamanaşımının kesilmesidir. Zamanaşımının düzenlenmesinin altında yatan düşünce borcun uzun süre askıda kalmasını engellemek olduğundan, bu durum, zamanaşımı teorisine aykırı olduğu gibi hukukî güvenlik ilkesine ve geniş anlamda da hukuk devleti ilkesine de aykırıdır¹³⁰. Kamu borçlusu lehine getirilmiş bir düzenleme olan zamanaşımı, küçük meblağlarda yapılan kısmî ödemelerle tahsil dairesi tarafından sürekli kesilmesi durumu, tahsil dairesine yüklenen menfaat dengesini tesis etme yükümlülüğünün de ihlâli anlamına gelecektir. Bu çerçevede yapılan kısmî ödemelerle zamanaşımını

¹²⁹ **Demirbaş Aksüt**, s. 64. Ayrıca bkz. **Çağan**, Süreler, s. 104-105; **Çelik**, s. 229; **Gerçek**, s. 114; **Taylar**, İspat, s. 1207. “Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanıl-maması nedeniyle “dava edilebilme” niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasakoyucu, zamanaşımının amacını göz önünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörür-ken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorunda-dır. Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konu-sunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir... Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makûl ve âdil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanıl-masında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü arttırarak haksız sonuçlar doğmasına sebep olabilir... Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlan-ması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir...” Any. M. 15.10.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 18.12.2013.

¹³⁰ **Demirbaş Aksüt**, s. 64. Küçük ödemelerle amaç, kamu alacağının zamanaşımına uğramaması yoluyla kamu menfaatini korumak olsa da, bu korumanın hukuka uygun yollarla yapılması gerektiği yönünde bkz. **Taylar**, İspat, s. 1207.

kesme menfaat dengesine de aykırıdır. Danıştay da tahsil zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan cüz'i tutardaki ödemelerin mükellefler tarafından yapıldığının kabulünün ticari icaplara uygun düşmediğine, söz konusu ödeme nedeniyle tahsil zamanaşımı süresinin kesildiğinin kabulüne olanak bulunmadığına hükmetmiştir¹³¹.

F. Haciz

1. Genel Olarak

Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczedilir (AATUHK m. 62/1). Haciz aşaması, gerek alacaklının alacağının tahsili açısından taşıdığı güvence, gerek borçlunun mallarına haciz uygulanması ve el konulması sebebiyle, gerekse de borçlunun yanında üçüncü kişilerin de mülkiyet haklarına birtakım müdahaleler öngörmesi

¹³¹ “...Mahkemelerince 21.01.2010 tarihinde verilen ara kararı üzerine davalı İdare tarafından dosyaya sunulan belgelerin incelenmesinden, iptal edilen ödeme emirleri içeriği kamu alacakları için daha önce şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin 07.07.2003 tarihinde ilan edilmiş olduğu, 22.11.2008 tarihinde ise her kamu alacağı için ayrı ayrı olmak üzere 1 kuruş ödeme yapıldığı anlaşılmaktadır. 22.11.2008 tarihinde yapılan 1 kuruş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağından söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak olmayıp, ödeme emirlerinin ilan edilmesinin ardından zamanaşımını kesen herhangi bir durumun ortaya çıkmadığı da dikkate alındığında, tahsil zamanaşımı süresinin dolduğu ve 31.12.2008 tarihine kadar tebliğ edilmesi gereken vergi ve cezalara ilişkin ödeme emirlerinin, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, 14.12.2009 tarihinde davacıya tebliğ edildiği açıktır. Bu durumda, 16.04.1999 tarihinde tescil edilen ve 30.04.1999 tarihinde ticaret sicil gazetesinde yayımlanan şirket ana sözleşmesiyle ilk yirmibeş yıl için şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınan davacının kamu alacağının ilgili olduğu döneme ilişkin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetki ve sorumluluğu devam ettiği için, vergi mahkemesinin, davacının kanuni temsilciliğinin sona erdiği yolundaki yargısında hukuka uygunluk bulunmamakla birlikte, takip edilen kamu alacağının zamanaşımına uğraması karşısında ödeme emirlerinin iptaline ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” (Dş.3.D., 25.09.2012 gün ve E. 2010/4350, K. 2012/3047, www.kazanci.com, erişim tarihi: 21.12.2013).

sebebiyle menfaat dengesi ihlallerine karşı özel bir korumaya ihtiyaç duyulan bir aşamadır¹³². Bu sebeple de haciz aşamasında, hem kamu alacaklısının hem kamu borçlusunun hem de üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunması son derece önemlidir. Bu önem sebebiyle Kanun'un 62'nci maddesinin altıncı fıkrasında, tahsil dairesine alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun mümkün olduğunca menfaatlerini dengeleme yükümlülüğü yüklenmiştir. Menfaatleri dengelemekle yükümlü olan haciz memuru, kamu alacaklısının alacağının tahsilini sağlayacak şekilde haciz işlemini gerçekleştirecek, diğer yandan da borçlunun mülkiyet hakkına haksız ve ölçüsüz bir şekilde müdahale etmemeye çalışacağından son derece hassas bir menfaat dengesini tesis etmeye çalışacaktır¹³³. Genel icra hukukunda haciz memurunun işlemi, borçlunun hak ve menfaatlerini ihlâl etmesi durumunda şikâyet yoluna başvurabilmekteyken, kamu icra hukukunda böyle bir düzenleme bulunmamaktadır¹³⁴. Hak ve menfaatleri ihlâl edilen kamu borçlusu, idare hukukuna ilişkin genel hükümler çerçevesinde haciz memuruna karşı hukukî yollara başvurabilecektir¹³⁵.

Bu başlık altında sırasıyla istihkak iddiaları, hacze iştirak ve haczedilemezlik-kısmen haczedilebilirlik, taşınır malların ve taşınmaz malların haczi açısından menfaat dengesi incelenmeye çalışılacaktır.

2. İstihkak İddiaları Açısından

Haciz aşamasında, borçluyla birlikte yaşayan üçüncü kişi, borçlunun yerine kendinin mallarının haczedilme tehlikesiyle karşılaşabileceğinden, üçüncü kişilerin menfaati de doğrudan etkilenebilmektedir. Aynı şekilde borçlunun elinde bulunan malvarlığının üçüncü kişilere ait olması ve bu

¹³² Çiftçi, Menfaat, s. 311.

¹³³ Çiftçi, Menfaat, s. 312; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 349. Ayrıca bkz. Şimşek, s. 579; Aslan, s. 274-275, 281.

¹³⁴ Şikâyet yolu, takip prosedüründe hak ve menfaatleri ihlâl edilen ilgililerin gerçekleşen hukuka aykırı işlemlere karşı başvurabileceği ve genel icra hukukunda çok geniş bir uygulama alanına sahip bir yoldur. Bkz. Postacıoğlu, s. 57 vd.; Üstündağ, s. 44 vd.; Kuru, s. 103 vd.; Pekcanitez, s. 1; Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 125 vd. Şikâyet kurumunun temel haklarla ilişkisi için bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 127, 135, 148.

¹³⁵ Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s. 600; Çiftçi, Karşılaştırma, 354.

malların borçlunun olduğu düşünülerek haczedilmesi durumunda da üçüncü kişilerin malvarlığı haciz tehlikesi altında olacaktır. Bu durumlarda, bir yanda alacaklının, alacağını tahsil yetkisi, diğer yanda borçlunun kişisel ve malvarlığı değerlerini koruma hakkı bulunurken; diğer bir yandan da üçüncü kişilerin mülkiyet hakkı bulunmaktadır¹³⁶.

Haciz aşamasında üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini koruyucu nitelikte olan araçlardan birisi istihkak davalarıdır. İstihkak davasının amacı, üçüncü kişinin, alacaklının alacak hakkından daha üstün olan mülkiyet ve/ya rehin hakkının korunmasıdır¹³⁷. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczinin en sonraya bırakılacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme üçüncü kişilerin mülkiyet haklarını koruması ve kamu alacaklısı ve borçlusunu ile üçüncü kişilerin menfaatlerini dengelenmesi açısından önemlidir. Böylelikle haczi yapan memurun öncelikle üzerinde ihtilaf bulunmayan mallara yönelmesi zorunludur. Ancak haciz memuru üzerinde istihkak iddiasında bulunmuş mal dışında bir mal bulamaması veya diğer malların kamu borcunu karşılayamaması durumunda bu mallara da haciz koyabilecektir¹³⁸. Bu durumda Kanun'un 66 ve 67'nci maddeleri uygulama alanı bulacaktır.

Borçlu elinde bulunan mallar bakımından üçüncü kişinin, üçüncü kişilerin elinde haczedilen mallar bakımından kamu idaresinin istihkak davası açacağı düzenlenmiştir. Zilyetliğin mülkiyete karine oluşturması ilkesi gereği (TMK m. 985), ilk durumda mülkiyet karinesinden borçlu faydalanırken, ikinci durumda üçüncü şahıs faydalanmaktadır¹³⁹. İkinci durumda, üçüncü kişilerin menfaatleri korunurken, ilk durumda borçlunun menfaatleri

¹³⁶ Çiftçi, Menfaat, s. 271.

¹³⁷ Karakoç, İstihkak, s. 1622. Aynı yönde bkz. Candan, s. 408-409; Gerçek, s. 225; Bozdoğan, s. 109 vd. İstihkak davalarında amacın mülkiyet hakkının tesbiti değil, dayatılan hakkın kapsamına uygun eylemli bir durum oluşturmak ve mahcuz malın iadesini sağlamaktır (Pınar, s. 433). Bu yönde bkz. Taşdelen, s. 130; Karakoç, İstihkak, s. 1628.

¹³⁸ Bkz. Karakoç, İstihkak, s. 1622.

¹³⁹ Bkz. Deliduman/Erdem, s. 299; Taşdelen s. 130; Pınar, s. 431-432; Çiftçi, Menfaat, s. 290-291.

korunmaktadır. Borçlu elinde bulunan mallar bakımından üçüncü kişinin açacağı istihkak davası için 7 günlük bir süre öngörülürken (AATUHK m. 66/2), üçüncü kişilerin elinde haczedilen mallar bakımından kamu idaresinin açacağı istihkak davası için 15 günlük bir süre öngörülmesi (AATUHK m. 67/1) ise menfaat dengesine uygun gözükmemektedir.

Bu davaların ikisi de istihkak davası niteliğinde olup, adli yargı mercilerinde görülecektir. Bu davalar arasındaki tek fark, birinde davacı üçüncü şahıs iken, diğerinde kamu alacaklısı olan idaredir. Kamu alacaklısı olan idareye daha uzun bir süre tanınmasının kamu alacağının korunması amacıyla getirildiği ve kamu alacaklısı lehine kolaylık sağlamak olduğu belirtilmiştir¹⁴⁰.

Davacılarının farklı olması sebebiyle farklı süreler öngörülmesi ve özellikle üçüncü kişi karşısında daha kuvvetli olan idareye daha uzun bir süre tanınması menfaat dengesine aykırıdır. Nitekim alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusu için farklı süreler öngörülmesi taraflar arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu sebeple idare lehine eşitsizlik yaratan bu düzenlemenin kaldırılması, yerine sürelerin her iki taraf için eşit uygulanacak hale getirilmesi gerekmektedir¹⁴¹.

Kamu icra hukukunda üçüncü kişi tarafından davanın açılması durumunda, icra takibi kendiliğinden durmamakta, ancak davacının talebi üzerine ve mahkemenin talebi uygun bulması durumunda, mahkeme tarafından takibin geri bırakılmasına karar verilmektedir (AATUHK m. 68/2). Bunun için davalının uğrayacağı zarar dikkate alınarak uygun bir teminat alınmaktadır¹⁴². Bu şekilde kamu borçlusuna icra takibini durdurabilme imkânı tanınması borçlu lehine getirilen bir düzenlemeyken, kamu alacaklısının kamu alacağına kavuşamaması ihtimaline karşılık teminat alınması kamu alacaklısı lehine getirilen bir düzenlemedir. Bu şekilde menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmıştır. Takibin ertelenmesine mahkemece karar verilmiş; ancak, sonuçta dava reddolunmuşsa, bu durumda dava konusunu oluşturan mahcuz malın % 10'u oranında tazminata hükmedilecektir. Bu düzenle-

¹⁴⁰ Çelik, s.202; Taşdelen, s. 134.

¹⁴¹ Pınar, s. 439.

¹⁴² Bkz. Karakoç, İstihkak, s. 1650; Taşdelen, s. 135; Pınar, s. 454.

meyle, kamu alacağının istihkak iddiaları ile sürüncemede bırakılması önlenmek istenerek alacaklı korunmaya çalışılmıştır¹⁴³.

3. Hacze İştirak Açısından

Bir alacaklının, kendisinden önce bir başka alacaklının, aynı borçlunun mallarına haciz uygulatarak sattırması, sonradan haciz uygulamak isteyen alacaklı veya alacaklıların menfaatlerini ciddi şekilde zedeleyecektir. Ancak borçlunun tüm malvarlığı değeri de paraya çevrilmiş ise, diğer alacak veya alacaklıların alacaklarını tahsil etme imkânı ancak borçlunun yeni bir malvarlığı değeri kazanmasına bağlı olacaktır¹⁴⁴. Bu durumda diğer alacak/ alacaklıların menfaatleri korunmaya gerekli görülmüş; ancak, ilk haciz koyduran asıl alacaklının hak ve menfaatlerinin zarar görmemesi için hacze iştirak koşulları sıkı şartlara bağlanmıştır¹⁴⁵. Nitekim bu sebeplerle, kamu icra hukukunda da kamu idareleri arasında hacze iştirake imkânı tanınmakta ve bir kamu idaresinin diğer kamu idaresinin haczine iştirak etmesi iki şartın gerçekleşmesine bağlı tutulmaktadır¹⁴⁶. Bu şartlar, hacze iştirak edecek olan kamu idaresinin kamu alacağının haciz tarihinden önce tahakkuk etmesi ve daha önce haczi yapmış olan kamu idaresinin haczetmiş olduğu mallardan herhangi birisinin henüz paraya çevrilmemiş olmasıdır (AATUHK m. 69/1). Bu durumda hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunacak, artanı hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenecektir (AATUHK m. 69/2). Görüldüğü üzere, burada ilk haczi koyduran kamu alacaklısı diğerlerine göre öncelikli durumdadır. Genel icra hukukunda hacze iştirakin asıl amacı olarak belirtilen alacaklılar arasında menfaat eşitliğini sağlamak, kamu alacaklıları için söz konusu değildir¹⁴⁷. Kamu alacakları farklı idarelere ait olsa da kamu

¹⁴³ Pınar, s. 455; Karakoç, İstihkak, s. 1651.

¹⁴⁴ Çiftçi, Menfaat, s. 296.

¹⁴⁵ Çiftçi, Menfaat, s. 296.

¹⁴⁶ Kamu icra hukukunda hacze iştirake ilişkin bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 685; Özbacı, s. 721 vd.; Mutluer/Dayanç, s. 322-323; Candan, s. 417-418; Arslaner, s. 327-328.

¹⁴⁷ Genel icra hukukundaki menfaat eşitliğinin sağlanmasının önemi için bkz. Çiftçi, Menfaat, s. 297 vd.

icra hukukunda alacaklılar arasında menfaat eşitliğini sağlamak genel icra hukukundaki kadar önem teşkil etmez. Çünkü farklı idarelerin alacağı da olsa en nihayetinde kamu alacağı Devletin alacağıdır. Ayrıca diğer bir kamu alacaklısının hacze iştiraki için aranan şartlarda da menfaat dengesini ihlâl eder bir nitelik bulunmamaktadır.

4. Haczedilemezlik-Kısmen Haczedilebilirlik Açısından

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinde haczedilmeyecek malların; 71'inci maddesinde ise, kısmen haczedilecek malların düzenlenmesi de menfaat dengesinin sağlanması açısından son derece önemlidir. Haczedilmeyecek mallar ve kısmen haczedilecek mallara yönelik düzenlemeler, borçlunun yanı sıra borçlunun birlikte yaşadığı ailesinin menfaatleri için de getirilen düzenlemelerdir. Böylelikle haciz sonucunda borçlunun ve ailesinin yaşamlarına devam edebilmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır. Nitekim kamu düzenini sağlama ve kamu borçlusunun ekonomik yıkımının önüne geçmek düşüncesiyle haczedilmeyecek mallar düzenlenmiştir¹⁴⁸. Ayrıca borçlunun bütün geçim ve üretim imkânlarının elinden alınması, ileride ödeme imkânlarını da yok ederek alacaklı için daha olumsuz sonuçlara yol açabilecektir¹⁴⁹. Bu düzenlemelerle borçlunun ve ailesinin mutlak bir yoksulluğa sürüklenip, insan onurunu zedeleyecek şekilde topluma muhtaç hale gelmesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır¹⁵⁰. Haciz memuru haczedilmeyecek mallara ilişkin değerlendirme yaparken, örneğin borçlunun mesleği için lüzumlu olup olmadığına karar verirken mal ile borçlunun mesleği arasındaki ilişkiyi kurmalı veya borçlunun evinin, haline münasip evi olup olmadığına karar verirken de somut olaydaki borçlunun özelliklerini dikkate almalıdır¹⁵¹. Haczedilmeyecek mallar, günümüz

¹⁴⁸ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 685-686; **Özbalcı**, s. 726; **Mutluer/Dayanç**, s. 323. Haczedilmeyecek mallar söz konusu olduğunda borçlunun menfaatlerinin alacaklının menfaatinin daha öne geçmek durumunda olduğuna ilişkin bkz. **Aslan**, s. 308.

¹⁴⁹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 686; **Mutluer/Dayanç**, s. 323.

¹⁵⁰ **Özekes**, Temel Haklar, s. 39. Ayrıca bkz. **Postacıoğlu**, s. 330; **Kuru**, s. 502; **Candan**, s. 427; **Bayraklı**, s. 156; **Oktar**, s. 329; **Arslaner**, s. 275.

¹⁵¹ **Çiftçi**, Menfaat, s. 311. Ayrıca bkz. **Üstündağ**, s. 183 vd.; **Kuru**, s. 514; **Bayraklı**, s. 157. Haciz işlemi sırasında borçlunun ve ailesinin özel durumunun da dikkate alınması son derece önemlidir. Bu çerçevede, örneğin, borçlunun hasta olması, bakıma muhtaç

ihtiyaçlarına uygun olması sebebiyle eleştirilmekteydi¹⁵². 6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun ile haczedilmeyecek mallara ilişkin genel icra hukukunda düzenlemeler yapılmıştır¹⁵³. Haczedilmeyecek mallara ilişkin bu düzenlemenin kamu icra hukuku kapsamına da alınması menfaat dengesinin sağlanması açısından son derece yerinde olacaktır.

Kısmen haczedilecek mallara ilişkin olarak da haciz memuru takdir yetkisini menfaat dengesine uygun bir şekilde kullanmalıdır. Haciz memurunun, alacaklının, alacağını tahsil imkânı ortadan kaldırmayacak şekilde haciz uygulaması gerekmede, diğer yandan da borçlunun insan onuruna yaraşır bir yaşama imkân verecek mal varlığı değerlerine el koymamalıdır¹⁵⁴. Haciz neticesinde borçlu, alacaklı kamu idaresinin iznini almaksızın tasarrufta bulunamayacaktır. Aksi durumun cezayı gerektirdiğini haczi koyan tahsil dairesi borçluya bildirecektir (AATUHK m. 73/1). Bu düzenleme de, haciz gerçekleştikten sonra alacaklının alacağını teminat altına alabilmek için alacaklı lehinedir. Kamu alacaklısının lehine olan bu düzenleme menfaat dengesine uygundur.

5. Taşınır Malların Haczi Açısından

Taşınır malların haczinde rayiç bedel haciz memuru tarafından tesbit edilecek ve borçlunun başvurusu üzerine veya tahsil dairesi tarafından gerekli görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer tesbiti yaptırılabilir (AATUHK m. 81).

Taşınırın belirlenen rayiç değerine iki taraf için de itiraz hakkı tanınması yerinde olmuştur. Kanun'un 78'inci maddesinin dördüncü fıkrasında,

olması halinde, normalde haczi mümkün olan eşyanın dahi haczinden vazgeçilmelidir (Özekes, Temel Haklar, s. 155).

¹⁵² Haczedilmezliğe ilişkin düzenlemenin günümüz ihtiyaçlarını karşılamadığı, bir ev için zorunlu olan yatacak, oturacak, yiyecek ve zorunlu sosyal ihtiyaçlarını karşılayacak eşyanın haczedilmezlik kapsamında olması gerektiği yönünde bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 156-157.

¹⁵³ RG., 05.07.2012-28344.

¹⁵⁴ Çiftçi, Menfaat, s. 311.

güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haczin yapılamayacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme kamu borçlusunun özel hayatının korunması bakımından son derece önemlidir. Ayrıca gece yatağında borçluya haciz uygulanmaması ölçülülük ilkesi ve menfaat dengesine uygundur. Düzenlemenin devamında, tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hâsılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı durumlar istisna tutulmuştur. Bu noktada önemli olan, borçlunun gerçekten mal kaçırdığına ilişkin somut emarelerin olması ve bu durumda haciz memurunun gece haczini yapmasıdır. Aksi durum ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 79'uncu maddesinde, üçüncü kişilerdeki taşınır malların, alacak ve hakların haczi düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle, ihtiyatî haciz ile ilgili açıklamalarda da değinildiği üzere, elektronik haciz uygulamaya izin verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre ancak Kanun'un 55'inci maddesine uygun olarak kamu borçlusuna ödeme emri gönderildikten sonra e-haciz uygulanabilecektir. Ancak uygulamada, ödeme emri gönderilmeden e-haciz uygulamasıyla kamu borçlusu karşı karşıya kalabilmekte ve e-haczi herhangi bir banka işlemi yaparken öğrenmektedir¹⁵⁵. Ayrıca haciz bildirgesi bankaya tebliğ edildiği tarihte mükellefin banka hesabında para varsa haciz işlemi uygulanması gerekmektedir. Daha sonra mükellefin hesabına yatırılacak paralar için daha önce tebliğ edilen haciz bildirisi geçerli olmamalıdır¹⁵⁶. Bu anlamda kamu borçlusunun mevcut malvarlığı hedef alınmalıdır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, e-haciz yaparken mükellefin borcunu dikkate alarak bu borçla uyumlu ve sınırlı olarak sadece tek bir banka e-hesabına haciz koymalıdır¹⁵⁷. E-haciz bildirisinde yer alan tutarın dikkate alınmayıp kamu

¹⁵⁵ **Alpaslan**, Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulanması ve Banka Sistemi İle İlgili Sorunlar, <http://www.ekonomik-cozum.com.tr/yazarlar/item/3182-vergi-borcundan-dolay%C4%B1-e-haciz-uygulanmas%C4%B1-ve-banka-sistemi-ile-ilgili-sorunlar.html>, erişim tarihi: 16.12.2013.

¹⁵⁶ **Alpaslan**, Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulanması ve Banka Sistemi İle İlgili Sorunlar, <http://www.ekonomik-cozum.com.tr/yazarlar/item/3182-vergi-borcundan-dolay%C4%B1-e-haciz-uygulanmas%C4%B1-ve-banka-sistemi-ile-ilgili-sorunlar.html>, erişim tarihi: 16.12.2013; **Arslaner**, s. 259.

¹⁵⁷ **Alpaslan**, Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulanması ve Banka Sistemi İle İlgili Sorunlar, <http://www.ekonomik-cozum.com.tr/yazarlar/item/3182-vergi-borcundan-dolay%C4%B1-e-haciz-uygulanmas%C4%B1-ve-banka-sistemi-ile-ilgili-sorunlar.html>

borçlusunun tüm alacak ve haklarına uygulanması, tek bir hesabın bakiyesinin borç tahsilâtına yeterli olmasına rağmen kamu borçlusunun tüm hesaplarına veya borcuna yetecek miktardan fazlasına e-haciz uygulanması ve mevcut malvarlığı üzerinde değil de sürekli bir uygulama haline gelmesi menfaat dengesine aykırıdır. Bahsedilen şekilde e-haciz uygulamaları, kamu borçlusunun malvarlığına ölçsüz bir müdahale olacaktır. Tahsil dairesinin alacaklı ile borçlu arasındaki menfaatleri sağlamakla yükümlü olduğu bilincinde olarak e-haczi uygulaması gerekmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 80'inci maddesine göre, taşınır malların haczi sırasında istendiği takdirde, kilitli ve kapalı yerlerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi zorunludur. Gerekirse bu yerler zorla açtırılır, kilit ve her türlü tertipler kırılabilir. Haczolunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir (AATUHK m. 80/2). Borçlunun üzerinde haczi kabil kıymetli mallar bulunduğu ve kendisi bunları rızasıyla teslim etmediği veya üzerinde sakladığı takdirde şahsına karşı da zor kullanılır (AATUHK m. 80/3). Bu maddeden de görüldüğü üzere haciz memuru son derece geniş yetkilerle donatılmıştır. Haciz memuruna borçlunun şahıs varlığı üzerinde zor kullanma yetkisinin verilmesi, borçlunun kişilik haklarını zedelemektedir¹⁵⁸. Haciz memuru, kamu borçlusunun kıymetli malları üzerinde sakladığını ancak kişi üzerinde arama yapma yoluyla anlayacağından, borçlu üzerinde arama yapılabileceği sonucuna varılmaktadır¹⁵⁹. Bu durumun, borçlunun Anayasal

[dolay%C4%B1-e-haciz uygulanmas%C4%B1-ve-banka- sistemi-ile-ilgili-sorunlar.html](#), erişim tarihi: 16.12.2013. Ayrıca bkz. **Gerçek**, s. 240; **Arslaner**, s. 258-259.

¹⁵⁸ **Çiftçi**, Menfaat, s. 275. Hukuk sisteminde haciz aşamasında borçlunun konutuna girilebilmesi ve yapılan müdahalenin ardından Anayasa'nın aradığı anlamda bir hâkim kararının alınmamasının Anayasa'ya aykırılık sorununu ortaya çıkardığı belirtilmektedir. Bu anlamda haczin Anayasa'nın 13, 20 ve 21'inci maddelerine, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna aykırılık teşkil eden bir temel hak müdahalesi doğurduğu vurgulanmaktadır. Gerek genel icra hukukuna gerekse kamu icra hukukuna ilişkin düzenlemeler ilk yapıldığı zaman temel haklar bugünkü anlamıyla tam olarak gelişmemişken, günümüzdeki insan hakları konusunda gelişmeler karşısında "borçlunun mallarına el koyma işlemi"nin hukukun genel ilkelerine, insan haklarına ve Anayasa'ya uygunluğunun şüpheli olduğu yönündeki eleştiriler için bkz. **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 324-327. Aynı yönde bkz. **Özekes**, Temel Haklar, s. 163, 170.

¹⁵⁹ Bkz. **Çiftçi**, Menfaat, s. 275; **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 350.

temel haklarına aykırılık oluşturacağı, alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesini borçlunun kişilik haklarını ihlâl etmek suretiyle zedelediği haklı olarak belirtilmektedir¹⁶⁰.

Kanun'un 80'inci maddesinin ikinci fıkrasında haciz memuruna zor kullanma yetkisinin "hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurma" şeklinde verilmesi, kamu borçlusunun malvarlığı ve kişilik haklarına ölçsüz bir şekilde müdahale riskini daha kuvvetli hale getirmektedir¹⁶¹. Bu madde-deki düzenlemeden kaynaklanan haciz memurunun takdir yetkisinin ölçü-lülük ilkesi çerçevesinde kullanılması (zor kullanmanın gerçekten gerekli olması ve amaç ile araç arasında makûl bir dengenin bulunması) özellikle menfaat dengesinin korunması için zorunludur¹⁶².

Taşınır malların haczinde menfaat dengesi açısından son olarak değini-lecek konu muhafaza tedbirlerinin uygulanmasıdır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un haczedilen menkul malların korunması başlıklı 82'nci maddesine göre, haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticarî senet, hisse senedi ve tahvil gibi taşınır mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza altına alınır. Diğer taşınır mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır. İcra ve İflâs Kanunu'nda 88'inci madde-sinde fiilen el konulacak taşınır malların belirlenmesi konusunda sınırlayıcı bir sayım yapılmıştır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 82'nci maddesinde ise, fiilen el konularak icra dairesinde muha-faza altına alacak taşınır mallara örnekleyici bir şekilde yer verilerek, tahsil dairesine takdir yetkisi tanınmıştır¹⁶³. Borçlunun malvarlığına fiilen elkoyma şeklindeki muhafaza tedbirlerinin sınırlayıcı şekilde belirlenip uygulanma-

¹⁶⁰ Çiftçi, Menfaat, s. 276; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 350-351.

¹⁶¹ Bu şekilde bir düzenlemeye yer verilmesinin kanun koyucunun ölçülülük ilkesine aykırı olarak yasama görevini yerine getirdiği ve düzenlemenin oldukça sakıncalı durumlara sebebiyet verecek nitelikte olduğu yönünde bkz. Çiftçi, Menfaat, s. 278.

¹⁶² Çiftçi, Menfaat, s. 276; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 335, 337, 352. Ayrıca bkz. Candan, s. 463; Arslaner, s. 239.

¹⁶³ Bkz. Çiftçi, Karşılaştırma, s. 353.

sının, borçlunun mülkiyet hakkına ölçsüz ve gereksiz müdahaleleri önleyeceği belirtilmektedir¹⁶⁴.

Üçüncü kişinin elinde haczedilen mallar ise, İcra ve İflâs Kanunu'nun 88'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, üçüncü şahsın kabulü halinde üçüncü kişinin elinde yediemin olarak bırakılacaktır¹⁶⁵. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 82'nci maddesinin ikinci fıkrası ise, üçüncü kişiler elinde haczedilen malın ancak güvenilir bir şahsın kefaleti altında zilyedin kendisinde bırakılabileceğini düzenlemektedir. Üçüncü kişiler elinde haczedilen mallar açısından güvenilir bir şahsın kefaletini aramaksızın, malın üçüncü kişi elinde bırakılmasına ilişkin İcra ve İflâs Kanunu'ndakine benzer bir düzenleme yapılması menfaat dengesine daha uygun gözükmektedir.

6. Taşınmaz Malların Haczi Açısından

Kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun menfaatlerini dengelemekle yükümlü olan haciz memuru takdir yetkisine sahiptir. Ancak haciz memurun bu takdir yetkisini ölçülü ve menfaat dengesine uygun bir şekilde kullanması gerektiğine daha önce de değinilmişti. Hacze borçlunun hangi mallarından başlayacağı konusunda takdir yetkisini kullanırken haciz memuru, öncelikle taşınır mallara haciz koymalı, bu malların borcu karşılamaya yetmemesi durumunda taşınmaz mallara yönelmelidir¹⁶⁶. Taşınır malların öncelikle haczedilme gereği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkrasında da düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, "*haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlu,*

¹⁶⁴ Çiftçi, Karşılaştırma, s. 353-354.

¹⁶⁵ 6352 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle yapılan bu yeni düzenlemeyle ancak üçüncü kişi istemediği takdirde mal muhafaza altına alınacaktır. Eski düzenlemede ise, alacaklının taşınırın üçüncü kişinin elinde kalmasına muvafakat vermesi gerekmekteydi. Zilyetlik karinesine aykırılık teşkil eden eski düzenlemenin, bir muhafaza tedbiri olarak üçüncü kişi aleyhine ölçsüz bir hak ve menfaat ihlâli tehlikesi yarattığı konusunda bkz. Çiftçi, Menfaat, s. 282.

¹⁶⁶ Kuru, s. 424-425; Aslan, s. 282; Çiftçi, Menfaat, s. 304-305; Gerçek, s. 235. Haczedilecek malların seçilmesi konusunda haciz memurunun son derece duyarlı ve özenli davranması gerektiği, bu durumun alacaklı ile borçlu arasında menfaatleri mümkün olduğu kadar telif etme yükümlülüğünden geldiği belirtilmektedir (Şimşek, s. 580).

borca yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak gösterilirse gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunacaktır". Bu durumda, mahcuz kalan taşınmazın idare ve işletmesine ve hâsılat ve menfaatlerine tahsil dairesi müdahale etmeyecektir. Bu düzenleme genel olarak menfaat dengesi ve ölçülülük ilkesi açısından yerinde olmakla birlikte, haczin taşınmaz üzerinde bakî kalması yerinde değildir. Kamu borçlusunun borca yetecek kadar taşınır mal göstermesi durumunda taşınmaz üzerinden haczin kaldırılması menfaat dengesi ilkesine daha uygundur.

Kanun'un 88'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, taşınmaz haczi bunların hâsılat ve menfaatlerine de şamildir. Ancak, borçlunun başka bir geliri yoksa kendisinin ve ailesinin geçimleri için yeterli miktarda mahsulden veya satıldıkça bedelinden münasip miktarının borçluya bırakılacağı düzenlenmiştir. Sosyal devlet ilkesinin bir yansıması olan bu düzenleme, kamu borçlusunun hacizden sonra yaşamını devam ettirmesine yöneliktir. İnsan onurunun korunması gereğinden hareketle, hacizden sonra da borçlu, kendisi ve ailesinin hayatını sürdürecektir temel ihtiyaçlarını karşılayabilmeli, geçimini sağlayabilmeli ve toplum içinde yer alabilmelidir¹⁶⁷. Bu sebeple kamu borçlusunun hacizden sonra kendi kaderine terk edilmemesi insan onuru ve sosyal devlet ilkesine uygun olmakla birlikte borçlunun menfaatlerini koruyan, menfaatlerin dengelenmesi ilkesine de uygun bir düzenlemedir.

G. Satış

1. Genel Olarak

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 74'üncü maddesine göre, haczedilen her türlü mal satılarak paraya çevrilir. Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen amme alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muaccel olmuş borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir. Hacze iştirak etmiş başka daire varsa, artan kısımdan önce bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, kalan borçluya verilir (AATUHK m. 74/1). Satış aşamasında hem kamu borçlusu hem de kamu

¹⁶⁷ Özeks, Temel Haklar, s. 113 ve 222 vd.

alacaklısı için menfaat dengesi farklı bir boyut kazanmaktadır. Satış aşamasında artık haczedilen mal ya da malların paraya çevrilmesi kalmıştır. Bu aşamadan itibaren alacaklının ve borçlunun menfaatlerinin aynı yöne hizmet ettiğini söylemek mümkündür. Şöyle ki, borçlunun, kural olarak borçlu olduğu sabittir ve borçlunun menfaatine en uygun olan şey, bir an önce ve olabildiğince en yüksek tutarda haczedilen malların paraya çevrilmesi ve borcundan kurtulmasıdır¹⁶⁸. Daha önce de belirtildiği üzere kamu icra hukukunda, kamu borçlusunun ticarî hayattaki faaliyetlerinin devamını da sağlamak önemli olduğundan, paraya çevirme sırasında bu durumun özellikle dikkate alınması gerekmektedir. Malların rayicinin altında satılması durumunda kamu alacaklısı alacağını tamamen tahsil edemeyecek ve borçlunun başka malları varsa ilave hacizler yapmak zorunda kalacağından, bir an önce alacağına kavuşmak isteyen kamu alacaklısı da borcun tamamen tahsil edilmesini sağlaması için malların rayiç bedelinde satılmasını isteyecektir¹⁶⁹. Borçlunun malı olmaması durumunda ise, alacaklı, elindeki aciz vesikası ile borçlunun yeni bir mal edinmesini bekleyecektir.

2. Taşınır Malların Satışı Açısından

Satış aşamasında kamu alacaklısının bir an önce alacağına kavuşmak istemesi, kamu borçlusunun da bir an önce borcundan kurtulmak istemesi sebebiyle haczedilen malın satış işleminin gerçekleşip, paraya çevrilmesi her iki taraf için de önem arz etmektedir. Bu sebeple Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un taşınır malların satışına ilişkin 84'üncü maddesinde, taşınır malların haczedildiği tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağı belirtilmektedir. Böylelikle satış işleminin en geç üç ay içinde gerçekleşmesi hem alacaklının hem borçlunun menfaatine uygun olacaktır. Ancak üç ay içinde satış işleminin gerçekleşmemesi durumunda ne yapılacağına ilişkin bir düzenleme Kanun'da yer almamaktadır. Genel icra hukukunda, belirtilen süre içinde alacaklı tarafından satış talebinde bulunulmaması durumunda haczin kalkacağı düzenlenirken (İİK m. 110), üç ay içinde alacaklı kamu idaresinin satışı gerçekleştirmemesi durumunda haczin kaldırılma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu noktada kamu

¹⁶⁸ Çiftçi, Menfaat, s. 313; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 358.

¹⁶⁹ Çiftçi, Menfaat, s. 314; Çiftçi, Karşılaştırma, s. 358.

alacaklısı idareye, malın bu süre içinde satışa çıkarmaması durumunda haczin kaldırılacağı şeklinde bir düzenleme yapılarak, bu süreye uyma zorunluluğu getirilmesi hem kamu alacaklısı hem de kamu borçlusunun menfaatlerine daha uygun olacaktır¹⁷⁰. Nitekim bu aşamaya gelen kamu borçlusu için bir an önce malın satılması menfaatine olacakken, kamu alacağının uzun süre boyunca hazineye intikal etmemesi de kamu alacaklısının aleyhine bir durum yaratacaktır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 85'inci maddesinin beşinci fıkrasıyla bu düzenleme birlikte düşünüldüğünde kesin bir süre belirlemenin önemi daha da ortaya çıkacaktır. Şöyle ki, bu maddeye göre bir kısım malların satışı ile kamu alacağının karşılanması durumunda, geriye kalan malların satışından vazgeçilmekte ve bunlar üzerindeki haciz kaldırılmaktadır. Satış süresinin uzaması ise, haczedilmiş ancak satışı gerçekleşmemiş malların borçluya geri dönmesini geciktirebilecektir. Bu sebeple haczedilen malların uzun süre satışa çıkarılmaması kamu borçlusunun menfaatlerine aykırı olacaktır.

Taşınır mallar, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılmaktadır (AATUHK m. 85/1). Ayrıca Kanun'un 85'inci maddesinin ilk fıkrasında, bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağı anlaşılan malların en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan malların ise ilgili borsada satılabileceği düzenlenmektedir. Bu düzenlemeyle de kamu borçlusunun malının değerini kaybetmeden satılması açısından kamu borçlusunun menfaatleri korunurken; haczedtiği malı paraya çevirerek alacağına kavuşması bakımından da (özellikle kamu borçlusunun haczedilecek başka bir mal varlığının bulunmaması durumunda daha da önemlidir) kamu alacaklısı olan idarenin menfaatleri korunmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında gerekli hallerde arttırmanın yapılacağı yer, gün ve saatin, satılacak malların nev'i ve niteliklerinin önceden ilân edileceği belirtilmiştir. Taşınır malların satışı için yapılan hazırlık işlemlerinden ilânın önemi dikkate alındığında, kamu alacaklılarının tahsilinde malların satışı için ilânın zorunlu olmaması, hem alacaklı ile borçlunun hem de alıcıların menfaatlerini ihlâl edebilir¹⁷¹. Maddenin üçüncü fıkrasında ise, ilanın şeklinin, arttırmanın tarzı,

¹⁷⁰ Bkz. **Arslaner**, s. 288.

¹⁷¹ **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 359.

yeri ve günü alacaklı kamu idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekli göz önünde tutularak alacaklı kamu idaresi tarafından belirleneceğine yer verilmektedir. Belirtilen konularda alacaklı kamu idaresinin belirleme yaparken borçlunun menfaatlerini de düşünmesi gerekeceğinden menfaat dengesine uygun bir düzenlemedir.

Satış sırasında haczedilen taşınır mallara biçilen değer, haciz memuru tarafından biçilen değer¹⁷² % 75'inden aşağı olması durumunda veya bu mala hiç alıcı çıkmaması durumunda ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılacak ve bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılacaktır (AATUHK m. 87/1). İkinci artırmada herhangi bir aşağı sınır konulmadan alıcı çıkması durumunda satış yapılması, malın rayiç bedelinin çok altında satılması sonucunu doğurabileceğinden kamu borçlusunun mülkiyet hakkına ve dolayısıyla menfaat dengesine aykırılık teşkil etmektedir. Kamu borçlusunun menfaatlerini ihlâl tehlikesi taşıyan bu durum, kamu alacaklısının menfaatlerine de tam olarak hizmet etmemektedir¹⁷³. Bu sebeple ikinci artırmada da bir alt sınır getirilmesi (örneğin, değerinin % 60'ından aşağı satılmayacağı), hem kamu borçlusunun hem de kamu alacaklısının menfaatlerine daha uygun olacaktır.

3. Taşınmaz Malların Satışı Açısından

Haczedilen taşınmazlar satışa çıkarılırken, bilirkişinin mütalâası alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer tesbit edilecek (AATUHK m. 91/1) ve satış komisyonlarınca açık arttırma ile satılacaktır (AATUHK m. 90). İhalenin yapılabilmesi için teklif edilen değer, taşınmaz için biçilen değer % 75'ini bulması gerekmektedir. Ancak kamu alacağına rüçhanı olan diğer alacaklar bu taşınmaz ile temin edilmiş olması halinde, artırma bedelinin, bu suretle rüçhanı olan alacakların tutarından fazla çıkması ve yapılmış ve yapılacak masrafları da karşılaması gerekmektedir (AATUHK m. 94/2). Kamu borçlusunun haczedilen taşınmazının

¹⁷² Kanun'un 81'inci maddesine göre; "Haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçilir."

¹⁷³ Çiftçi, Karşılaştırma, s. 360. Ayrıca bkz. Arslaner, s. 296.

satışına bir alt sınır getirilmesi ve rüçhanlı alacak olması durumunda belirtilen masrafları karşılamasının aranması borçlunun taşınmazının rayiç bedelinin çok altında ilk plânda satılmamasını kabul etmesi sebebiyle borçlu lehine getirilen bir düzenlemedir. Ancak ilk arttırmada alıcı çıkmaması veya teklif edilen değerleri malın rayiç bedelinin % 75'inden aşağı olması ve ikinci arttırma yapılması durumunda aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Çünkü bu durumda, taşınmaz en çok arttırana ihale edilecektir (AATUHK m. 95). Burada taşınmaz malın rayiç değerinin çok altında satılabilmesi mümkün kılındığından kamu borçlusu aleyhine getirilen bir düzenlemedir. Menfaat dengesinin sağlanabilmesi için bir alt sınır konulması (örneğin, % 60 gibi) gerekmektedir. İkinci arttırmada da rüçhanlı alacaklı bulunması durumunda, ihale bedelinin rüçhanlı alacakla birlikte masrafları aşmasının aranması, aşmazsa ihalenin yapılmayacak olması da ilk arttırmada olduğu gibi düzenlenmiştir (AATUHK m. 95). Ayrıca haczedilen taşınmazların ayrılması mümkün ise ve bir kısmının bedeli kamu alacağını karşılamaya yetmesi durumunda, borçlu yazı ile istemediği sürece bu artan kısmın satılmayacağına ilişkin düzenleme (AATUHK m. 94/4), kamu borçlusunun mülkiyet hakkını korumaya yönelik olup menfaat dengesinin sağlanmasına hizmet etmektedir.

Taşınmazların satışında diğer önemli durum ise, taşınmazların teferrüğüdür. İkinci arttırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde taşınmaz en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı durumda, taşınmaz alacaklı kamu idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonunun kararıyla kamu idaresine teferrüğü edilebilecek ve teferrüğü bedeli taşınmazın rayiç bedelinin % 50'si olacaktır (AATUHK m. 98/1). İdarenin bu şekilde taşınmaz malı satın alması kamu borçlusunun haczedilen malının paraya çevrilerek borcunun ödenmesini sağlaması açısından yerinde bir düzenleme olmakla birlikte teferrüğü oranının % 50 olarak belirlenmesi kamu borçlusunun zararına bir düzenlemedir. Bu durum idareye, taşınmaz malı değerinin çok altında (değerinin yarısına) alma imkânının getirilmesi sebebiyle alacaklı lehine ancak borçlunun aleyhinedir. Borçlunun mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale sonucunu doğurması sebebiyle menfaat dengesine aykırıdır. Burada olması gereken, teferrüğü bedelinin en azından ilk arttırma bedeli için söz konusu olan % 75 veya bu oranın biraz altında belirlemektir. Bu şekilde

teferruğ kurumuna da işlerlik kazandırılmış olacaktır¹⁷⁴. Ayrıca kamu borçlusu, teferruğ kararı tarihinden başlayarak bir yıl içinde kamu alacağını, gecikme zamları ile birlikte ödediği takdirde taşınmaz kendisine geri verilebilecektir. Teferruğ kararı verilmeden önce biçilen rayiç bedelin % 75'i veya fazlasına alıcı çıkması durumunda ise, alacaklı kamu idaresi teferruğdan vazgeçecektir. Bu düzenlemeler ise, kamu borçlusunun menfaatlerini korumaya yöneliktir.

SONUÇ

Kamu harcamalarının finansman kaynağı olan kamu alacaklarının belirli süreler içinde tahsil edilmesi mecburiyeti bu tür alacakların tahsilinin, özel alacaklara kıyasla, ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne bağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Kamu icra hukukunda da kamu borçlusu borcunu ödemediği takdirde hukukî cebir kullanılarak borcun yerine getirilmesi sağlanmaya çalışılmakta, bu cebir yetkisi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan kaynaklanmakta ve bu yetki tahsil daireleri aracılığıyla kullanılmaktadır. Kamu borçlularının rızaen ve süresinde kamu borcunu ödememeleri halinde vergi daireleri tıpkı bir icra dairesi gibi ve fakat re'sen hareket etmek suretiyle icra takibi yapmaktadırlar.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un hacze ilişkin 62'nci maddesinin altıncı fıkrasında, kanunda alacaklı ile borçlu arasında menfaatlerin dengelenmesini sağlamaya yönelik bir hüküm bulunmakla birlikte, tahsil dairesinde çalışan memur, kanunu uygularken Anayasayla bağlı olduğundan menfaatlerin dengelenmesi gereğini sadece haciz aşamasında değil tüm tahsil sürecinde göz önünde tutarak buna göre işlem yapmalıdır. Kamu icra hukukundaki düzenlemeler, Anayasal bir zorunluluk olan hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesinin gereklerini yerine getirmeye ve temel hak ve özgürlükleri güvence altına almaya yönelik olmalıdır. Kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki menfaatlerin dengelenmesi de kamu icra hukuku uygulamasını Anayasa'ya uygun hale getirecektir.

¹⁷⁴ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 701. Teferruğun, alacaklının borçlunun mallarına el ataması ve alacağını borçlunun malvarlığı değerlerini paraya çevirmek suretiyle elde etmesi zorunluluğuna ters düştüğü yönünde bkz. **Çiftçi**, Karşılaştırma, s. 361.

Kamu icra hukukunda hem güvence önlemleri açısından hem cebren tahsil sürecinde menfaat dengesine aykırı düzenlemelerin, kanunda yapılan değişikliklerle giderilmesi gerekmektedir. Diğer bir problemin ise, kanundaki düzenlemelerin uygulanması noktasında olduğu görülmektedir.

Kamu icra hukukundaki güvence önlemlerinden teminat için önce teminat istenip, daha sonra ihtiyatî haciz uygulaması yoluna gidilmesi ve teminat gösterebilmesi için kamu borçlusuna süre tanınması ve bu sürenin de kanun da gösterilmesi gerekmektedir.

Takdirî bir uygulama olan ihtiyatî tahakkukta takdir yetkisi kullanılırken menfaat dengesine uygun hareket edilmeli, kamu alacağının tahsilinin güvenceye kavuşturulması bakımından yararlı olduğu şüpheli olan, ancak mükellefe zarar veren ihtiyatî tahakkuka bağlı ihtiyatî haciz uygulamalarından kaçınılmalıdır. İhtiyatî haciz uygularken de idarenin, vergi kaçakçılığı kastı olmayan kişilerden önce teminat istemesi, kişinin teminat göstermesi ve/ya kaçma mallarını kaçırma ya da hileli yollara sapma ihtimalinin bulunması durumunda ihtiyatî haciz uygulaması yoluna gitmesi gerekmektedir. Ayrıca burada idare, borca yetecek miktar için yani borçla uyumlu ihtiyatî haciz uygulmalıdır.

Tasarrufun iptali açısından ise, kamu borçlusunun yaptığı tüm tasarrufları iptal etmek düzenlemenin amacına uygun olmadığından, mahkemenin, kamu alacağının miktarı ile sınırlı olmak üzere tasarrufun iptaline karar vermesi gerekmektedir.

Tahsil imkânsızlığı nedeniyle kanunî temsilciye veya limited şirket ortaklarına gidilmesinin idarenin subjektif değerlendirmesine bırakılmayıp, bu konuda belli ölçütlere yer verilerek düzenlemenin belirginleştirilmesi yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Cebren tahsil süreci açısından ise, menfaat dengesinin en çok zarar görebileceği aşama haciz aşamasıdır. Alacaklı kamu idaresi, sadece mal bildiriminde belirtilen malları haczetmek zorunda olmamakla birlikte, öncelikle borçlunun mal bildiriminde belirttiği malların haczine özen göstermelidir.

Tecil uygulaması ile de çok zor duruma düşecek borçlu lehine bir düzenleme getirilerek menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmakta, zor duruma

düşme noktasında takdir yetkisi kullanılırken kurumun düzenleniş amacı da göz önünde bulundurularak menfaat dengesine uygun bir karar verilmelidir.

Haciz aşamasında artık üçüncü kişinin menfaatlerinin de korunması gereği dikkate alınarak haciz işlemleri yapılmalıdır. Yine haciz aşamasında haczedilmeyecek mallara ve kısmen haczedilebilecek mallara ilişkin yapılan düzenlemeler menfaat dengesinin sağlanması açısından yerinde düzenlemeler olmakla birlikte, haczedilmeyecek malların günümüz şartlarına uyarlanarak yeniden düzenlenmesinde yarar olacaktır. Taşınır malların haczi açısından haciz memuruna verilen zor kullanma yetkisinin ölçülülük ilkesi çerçevesinde kullanılmasının özellikle menfaat dengesinin korunması açısından zorunlu olduğu vurgulanmalıdır.

Satış aşamasında ise, artık borçlunun ve alacaklının menfaatlerinin aynı yöne hizmet ettiği göz önünde tutularak haczedilen malların rayiç bedellerinden satılması önem teşkil etmektedir.

Son olarak şu belirtilmelidir ki kamu alacağı öncelikli ve önemlidir. Ancak onun kadar önemli olan diğer bir nokta ise, kamu alacaklarının tahsil sürecinde temel haklara bağlı kalarak idarenin işlem yapmasıdır. İnsan haklarına saygılı olmak, demokratik sosyal hukuk devletinin vazgeçilmez bir ögesidir. Tahsil dairesinde çalışan memur, Anayasal sınırlar içinde hareket ederek, idarenin hukuka bağlı olduğunun ve kamu alacağını mükellefin temel hak ve özgürlüklerini dikkate alarak tahsil etmesi gerektiğinin bilincinde olmalıdır.

Kaynakça

- Akdoğan**, Abdurrahman; Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, 12. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2014.
- Akkan**, Mine; “Hacze İştirak Kapsamında Anonim Şirket Temsilcilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu ve Sıra Cetveline Karşı Korunması”, (Legal Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi, S. 11, 2008/4, s. 647-676).
- Alpaslan**, Mustafa; Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulanması ve Banka Sistemi ile İlgili Sorunlar, <http://www.ekonomik-cozum.com.tr/yazarlar/item/3182>, erişim tarihi: 16.12.2013.
- Ansay**, Sabri Şakir; Hukuk İcra ve İflas Usulleri, 5. Bası, (İstiklal Matbaası), Ankara 1960.
- Arslaner**, Hakan; 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili, (Yetkin Yayınları), Ankara 2010.
- Aslan**, Kudret; “Hacizde Sıra (Tertip)”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 2, 2005, s. 269-318).
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin; Vergi İcra Hukuku, (Celepler Matbaacılık), Afyon 2012.
- Bilge**, Necip; Hukuk Başlangıcı, 28. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010.
- Bozdoğan**, Mine Nur; “6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 168, Eylül 2002, s. 104-122).
- Candan**, Turgut; Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3. Baskı, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2013.
- Çağan**, Nami; Vergi Hukukunda Süreler, (Sevinç Matbaası), Ankara 1975.
- Çelik**, Binnur; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Baskı, (Kültür Yayınları), İstanbul 2002.
- Çiftçi**, Pınar; “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, (Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a

- Armağan, DEÜHFD, C. 12, Y. 2010, İzmir 2012, s. 313-379), (Karşılaştırma).
- Çiftçi**, Pınar; İcra Hukukunda Menfaat Dengesi, (Adalet Yayınevi), Ankara 2010.
- Deliduman**, Seyithan/**Erdem**, Murat; “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a Göre Hacizden Doğan İstihkak İddiaları”, (Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. III, S. 1, Y. 1999, s. 297-305).
- Demirbaş Aksüt**, Burcu; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2012.
- Dönmez**, Recai; Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, (Anadolu Üniversitesi Yayınları), Eskişehir 1998.
- Dursun**, Hasan; “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, (TBB Dergisi, S. 72, 2007, s. 247-276) .
- Erdağ**, Nevzat; Vergi Borcunuzdan Dolayı E-Haciz, <http://www.nevzaterdag.com/vergi-borcunuzdan-dolayi-banka-hesaplariniza-e-haciz-gelmisolabilir>, erişim tarihi:16.12.2013.
- Gerçek**, Adnan; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2013.
- Gök**, Özgecan; “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi Ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri”, (Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, DEÜHFD, C. 12, Y. 2010, İzmir 2012, s. 381-433).
- Gözler**, Kemal; Hukukun Temel Kavramları, 8. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2011, (Temel Kavramlar).
- Gözler**, Kemal; İdare Hukuku, C. 1, 2. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2009, (İdare).
- Gözübüyük**, Şeref; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 26. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007.
- Güriz**, Adnan; Hukuk Başlangıcı, 12. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2009.

- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Karakoç**, Yusuf; “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 153, Haziran 2001, s. 116-135), (Kamu İcra).
- Karakoç**, Yusuf; “Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası”, (Prof. Dr. Bilge Umar’a Armağan, DEÜHFD, C. 11, Y. 2009, Basım Yılı: 2010, s. 1621-1656), (İstihkak).
- Karakoç**, Yusuf; “Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası”, (Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Basımevi, C. I, Ankara 2009, s. 375-426), (Tasarruf).
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf; Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Kamu Alacakları).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Süreler).
- Karayalçın**, Yaşar/**Yongalık**, Aynur; Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metod, 7. Baskı, (Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü), Ankara 2008.
- Kumrulu**, Ahmet G.; “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, (Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1981, s. 647-668).
- Kuru**, Baki; İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, 2. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2013.
- Mutluer**, M. Kâmil/**Dayanç**, N. Nilay; Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.
- Oktar**, S. Ateş; Vergi Hukuku, 9. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2013.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 23. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.
- Özbalcı**, Yılmaz; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2012.

- Özekes**, Muhammet; İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler, (Adalet Yayınevi), Ankara 2009, (Temel Haklar).
- Özekes**, Muhammet; İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1999), (İhtiyati Haciz).
- Özekes**, Muhammet; Temel Hukuk Bilgisi, 4. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013, (Temel Hukuk).
- Pekcanitez**, Hakan/**Atalay**, Oğuz/**Sungurtekin Özkan**, Meral/**Özekes**, Muhammed; İcra ve İflâs Hukuku, 11. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013.
- Pekcanitez**, Hakan; İcra-İflas Hukukunda Şikâyet, (Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları), Ankara 1986.
- Pınar**, Burak; “Kamu İcra Hukukunda (Hacizden Doğan) İstihkak Davaları”, (Halûk Konuralp Anısına Armağan, C. 2, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 415-462).
- Postacıoğlu**, İlhan E.; İcra Hukuku Esasları, (Fakülteler Matbaası), İstanbul 1982.
- Rehbindar**, Manfred; “Hukukun Toplumsal Fonksiyonları”, (Çev. Doç. Dr. Ülker Gürkan), (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVIII, S. 1-4, 1971, s. 455-475), (Toplumsal).
- Rehbindar**, Manfred; “Menfaatler Takdirinin Prensibleri”, (Çev. Prof. Dr. Turgut Kalpsüz), (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVI, S. 3-4, 1969, s. 271-287), (Menfaat).
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2014.
- Şimşek**, Edip; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1996.
- Taşdelen**, Aziz; “Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda İstihkak İddiaları ve Davaları”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 53, S. 2, 2004, s. 121-140).
- Taylar**, Yıldırım; “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, (Mali Pusula, Y. 4, S. 48, Aralık 2008, s. 68-87), (Teminat).

- Taylar**, Yıldırım; “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, (Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Basımevi, C. II, Ankara 2009, s. 1189-1222), (İspat).
- Toktaş**, Mine; Kamu Alacağıının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2009.
- Umar**, Bilge; Hukuk Başlangıcı, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları), İzmir 1997.
- Üstündağ**, Saim; İcra Hukukunun Esasları, 8. Bası, İstanbul 2004.
- Yaltı**, Billur; “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı, Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, (Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Basımevi, C. I, Ankara 2009, s. 507-536).
- Yaralı**, Levent; Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2010.
- Yıldırım**, M. Kamil; “İcra Hukukunun Anayasa ile İlişkisi Ve Ölçülülük İlkesi”, (Hukuk Araştırmaları, C. 4, s. 1-3, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ocak-Aralık 1989, s. 98-115).
- Yücel**, Yonca; “Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme”, (TBB Dergisi, Y. 2010, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-91-663>, erişim tarihi: 07.12.2013, s. 335-357).