

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI VE CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI*

*Taxpayer Rights in the Process of Protection
and Forced Collection of Public Receivables*

Ersan ÖZ**
Tülay BARAN***

Özet

Devletin fonksiyonlarını geciktirmeden yerine getirebilmesi için kamu alacaklarının vadesinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Mükellefler ise vergilerini vadesini geçirmeden ödemek zorundadırlar. Ancak alacağın tahsilinin vadesinde yapılamaması üzerine devlet kamu icra hukukundaki cebren tahsil yöntemleri ile borçlu mükellefi takip edebilecektir. Öte yandan kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceğine dair bulguların tespit edilmesi halinde vergi idaresi alacak hakkını koruyabilmek için de bazı uygulamalara başvurmak durumundadır. Devletin başvurduğu bu uygulamalar neticesinde mükelleflerin taşınır ve taşınmaz mal varlıklarına, alacak ve haklarına müdahale yapabilmesi de söz konusu olacaktır. Müdahalenin yapılması sürecinde idare tahsil yetkisini kullanırken mükelleflerin anayasal ve kanuni haklarını zedeleyebilmektedir. Dolayısıyla kamu gücü kullanılırken uygulamada bazı ölçüsüz durumlarla da karşılaşmaktadır. Bu çalışmada kamu alacaklarının korunması ve cebren tahsilat sürecinde mükellef hakları ele alınmış ve hakların kullanımına aykırılık oluşturan durumlar incelenmiştir. Vergi idaresinin ölçüsüz uygulamalarının olduğu durumlar tespit edilmiş ve yargısal kararlarla desteklenerek çözüm yolları önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef hakları, ihtiyati haciz, ödeme emri, haciz.

Abstract

In order for the state to fulfill its functions without delay, public receivables must be collected on time. Taxpayers are obliged to pay their taxes on time. However, if the collection of the receivable cannot be made on time, the state may pursue the debtor taxpayer with the forced collection methods in public enforcement law. On the other hand, if there are indications that the collection of public receivables may be jeopardized, the tax administration has to resort to certain practices in order to protect the right to receivables. As a result of these practices, the state may intervene in the movable and immovable assets, receivables and rights of taxpayers. In the process of intervention,

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 11.11.2024

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 08.01.2025

* Bu çalışma, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan “Türk Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasına Ve Tahsilatına İlişkin Yöntemlerin Mükellef Hakları Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

** Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Maliye Ana Bilim Dalı, ersanoz@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1847-8841>.

*** Dr. Öğretim Görevlisi, Pamukkale Üniversitesi, Acıpayam Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü/ Maliye Programı, tulayb@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1825-0097>.



the administration may damage the constitutional and legal rights of taxpayers while exercising its collection power. Therefore, while using public power, some disproportionate situations are encountered in practice. In this study, the protection of public receivables and taxpayer rights in the process of forced collection are discussed and the situations that violate the use of rights are analyzed. The cases of disproportionate practices of the tax administration have been identified and solutions have been proposed by supporting them with judicial decisions.

Keywords: Taxpayer rights, precautionary attachment, payment order, attachment.

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisine sahip olan devletin kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak için alacağını zamanında tahsil etmesi ve mükelleflerin de borcunu vadesinde ödemesi gerekmektedir. Kamu alacağının tahsilini yapacak olan idare, alacağın tahsilinin tehlikeye düşmemesi için mükelleflere kamu alacağını koruma müesseselerini uygulayabilecektir. Ayrıca kamu borcunu vadesinde ödemeyen mükelleflere de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan cebren tahsil yöntemlerini kullanarak takip başlatabilecektir. İdare bu yetkisini kullanırken ölçülü hareket ederek mükelleflerin Anayasa'dan ve Kanunlar'dan kaynaklı hak ve özgürlükleri konusunda özenli davranarak kamu yararını gerçekleştirmek zorundadır. Özellikle hukuk devleti ilkesi çerçevesinde mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması gerekmektedir. Kamu alacağının korunması ve tahsili yöntemlerinin uygulanması sırasında herhangi bir icra organı kararı ile işlemler başlatılmamaktadır. Tahsilat işlemleri idarenin yetkisinde gerçekleşmekte ve idare bu yetkisini bağlı yetki ve takdir yetkisi şeklinde kullanmaktadır. Yetki kullanımı sırasında Anayasa'da ve Kanunlarda tanınmış olan mükellef haklarına aykırı olan durumlarla da karşılaşılabilir. Bu aykırılıkların mükelleflerin mülkiyet, adil yargılanma, hak arama özgürlüğü, mahkemeye erişim hakkı gibi birçok hakkın ihlal edilmesi şeklinde meydana geldiği görülmektedir. Bu çalışmanın amacı mükellef haklarının en çok ihlal edildiği kamu alacağının korunması ve tahsilatı sürecinde idarenin yetkilerini kullanırken hukuka ve mükellef haklarına aykırı uygulamalarının ortaya konulmasının yanı sıra hukuki dayanağının oluşturulması gereken işlemlerin belirlenmesidir.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında kamu alacağının korunma yöntemleri ve cebren tahsili yöntemlerinin uygulanması aşamasında mükellef cephesinde birçok özel durum ortaya çıkabilmektedir. Çalışmada öncelikle mükellef haklarının hukuki çerçevesi ele alınmıştır. Devamında ise alacağın korunması yöntemlerinden teminat istenmesi ve şahsi kefalet uygulamalarında mükellef hakları açıklanmıştır. Teminatta özellikle teminat isteme şartları incelenmiş ve ihtiyati hacizle ortak sorun olan somut delil tespitinin gerekliliği ortaya konulmuştur. Akabinde mükellef haklarının en çok ihlal edildiği koruma yöntemi olan ihtiyati haciz tüm yönleriyle ele alınmış sebepleri, uygulanma süreci ve dava açma aşamasında ne gibi hakların olduğu araştırılmıştır. Kanunda netleşmemiş olan itiraz sürecine ve hukuki olmayan ve ihlal yaratan durumlara da değinilmiştir. İhtiyati hacizi takiben ihtiyati tahakkuk sürecindeki mükellef haklarını ihlal eden idari işlemlere de değinilmiştir.

Çalışmanın devamında ise kamu alacağının cebren tahsilatı sürecinde ödeme emri, mal bildirimi, haciz varakası, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı sürecindeki mükellef hakları ve mükelleflerin anayasal haklarının ihlalleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu doğrultuda mülkiyet hakkı, tasarruf hakkının kısıtlanması, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, insan onuruna ve saygınlığına aykırılık gibi daha birçok hak ihlallerinin yapılmış olduğu tespit edilmiştir. Son olarak haciz uygulamasından dolayı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile istihkak davaları incelenmiştir.

I. MÜKELLEF HAKLARININ KAPSAMI VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Hak kelimesi adaletin ve hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç olarak tanımlanmıştır¹. Hukuk sisteminin kişilere tanımış olduğu ve kişileri koruma altına alan yetkiler hak kavramını betimlemektedir. Hak sahipleri gerçek ve tüzel kişiler iken hakkın konusunu ise kişiler ve eşyalar oluşturmaktadır². Haklar özel ve kamusal olarak sınıflandırılabilir. Özel haklar özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kurallardan oluşmakta ve herkese eşit şekilde uygulanmaktadır. Özel hukuk kapsamında hak, hukuki açıdan korunan ve gerçekleşmesi bireylerin özgür iradesine bırakılmış olan menfaat olarak tanımlanmaktadır³. Kamusal haklar ise temelini kamu hukukundan alan haklardır. Kamu hukuku devlet ile toplumun bireyleri arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla kamusal hakların konusu o toplumu oluşturan bireylerin egemenlik gücü olan devletten hangi tür hakları talep edebileceğidir⁴. Kamu hakları anayasa ve kanun gibi hukuki temellere dayanmakta olup herkese tanınmış olan haklardır. Bu haklar devlet tarafından kabul edilmiş ve pozitif hukukta yerini almış insan haklarından oluşmaktadır⁵.

Mükellef hakları ise mükelleflerin vergilendirme işlemlerinde kendilerine tanınan yasal haklardır. Mükellef haklarının gelişim tarihi incelendiğinde mükelleflere bir takım imkanların sağlanması ve hakların verilmesi ve devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ilk olarak 1215 yılında Magna Carta Libertatum'da gerçekleşmiştir⁶. Mükellef hakları, ihlal edildiği durumlarda mükellefe hukuki korunma sağlayan haklar olup bu haklar mükellefe talep yetkisi vermektedir. Talep yetkisi ise bir şey yapma veya bir şey yapmama şeklinde olumlu veya olumsuz olarak ortaya çıkabilmektedir⁷. Mükellef haklarının korunması ve

¹ Güncel Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <<https://sozluk.gov.tr/>>, erişim tarihi 7 Temmuz 2021.

² Mustafa Dural, *Türk Özel Hukuku*, (Filiz Kitabevi 2013) 1.

³ Hüseyin Hatemi, *Medeni Hukuka Giriş* (3. bası, Vedat Kitapçılık 2004) 112.

⁴ Neslihan Aybike Ceylan, 'Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Sosyal Ve Ekonomik Haklar Ve Hakların Bütünlüğü İlkesi' (2017) (2) Anasay Dergisi 217, 219.

⁵ Yasin Aydoğdu, 'Türk Hukukunda Siyasi Haklar ve Siyasi Hakların Kullanılmasının Engellenmesi Suçu', (2017) (128) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 39, 42.

⁶ Adnan Gerçek, *Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi* (3. Bası, Yaklaşım Yayıncılık 2006) 121.

⁷ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, 'Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi' (2012) (163) Maliye Dergisi 130, 132.



aynı zamanda geliştirilmesi gerekmektedir. Hakların geliştirilmesindeki amaç ise mükelleflerin vergi tahsil eden organlar karşısında kendilerine tanınmış olan tüm haklarına özen gösterilmesi ve bu hakların uygulamada ihlal edilmemesidir. Verilen hakların dikkate alınmayıp mükellefin farklı şekillerde hukukunu sınırlama çabası içinde işlem uygulayan, hukuk normları dışında bu haklarına el atmaya çalışan ve buna yönelik tehdit ve zorlama yapanlar hakkında hukuki yaptırımların getirilmesi ve uygulanması gerekmektedir⁸.

Mükellef hakkı, genel hukuk sistemi içinde bulunan temel insan haklarından kaynaklanan, anayasa, kanun, uluslararası anlaşmalar ve idari düzenlemelerde yer alan ve vergilendirme sürecinde meydana gelen işlemlerde ileri sürülebilmektedir⁹. Kanunlar ve idari düzenlemelerle mükellef haklarının belirlenmiş olması mükelleflerin idareye güven duymalarını sağlayacaktır¹⁰. Ancak vergi kanunlarının etkilediği alanı tespit edebilmek için mevzuatın açık ve sade bir dille hazırlanması gerekmektedir¹¹. Belirlilik ilkesi şeklinde teoride yer alan ilke vergi mevzuatının istikrar içinde olmasını dolayısıyla sıkça ve keyfiyete bağlı olarak değiştirilmemesini ifade etmektedir¹². Hukuki belirlilik ile mükellefler belirsizliğe düşmeyecek ve bu anlamda sorun meydana gelmesi minimum düzeye indirilebilecektir. İdari düzenlemeler hazırlanırken hukuki belirlilik ilkesi dikkate alınması gereken bir husus olacaktır¹³.

Mükellef haklarının önemi uluslararası alanda da ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda uluslararası kuruluşların da mükellef haklarına yönelik çalışmaları bulunmaktadır. OECD'nin yaptığı bir araştırmaya göre temel mükellef haklarının tüm sistemlerde mevcut olduğu belirtilmiştir. Çalışmada bahsi geçen haklar, bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı, temyiz hakkı, doğru miktarda vergiden fazlasını ödememe hakkı, kesinlik hakkı ve gizlilik hakkı şeklindedir¹⁴. Vergi idaresinin mükelleflerle iş birliği yapması ve vergi sistemlerinin yapısının yanı sıra uluslararası anlamda ticaretin geliştirilmesi bakımından mükellef haklarının açık ve net bir şekilde belirlenmesi söz konusu olmuş ve yapısal vergi reformu kapsamında hem yerli mükellefler hem de yabancı yatırımcılar açısından bir kapsam belirlenmesi hedeflenmiştir¹⁵. Çoğu

⁸ Ahmet Erol, 'Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler' (2011) (89) Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 18, 20.

⁹ Feride Bakar, Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2011) 4.

¹⁰ Hakan Üzeltürk, 'Mükellef Hakları: Yansımalar' (2005) (7) Legal Mali Hukuk Dergisi 135, 135.

¹¹ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (Kazancı Hukuk Yayınları 1982) 172.

¹² Ersan Öz, Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi 2004) 60.

¹³ Mustafa Erkan, Üyümez, 'Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi', (2016) 8 (1) Ekonomi Bilimleri Dergisi 75, 80.

¹⁴ OECD Taxpayers' Rights and Obligations–Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, 2003, (oecd.org 2003) Erişim Tarihi 23 Ekim 2021.

¹⁵ Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, 'Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi' (2020) 15(3), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi 1061, 1062.

ülkede olduğu gibi Türkiye’de de mükellef hakları, anayasa ve kanunların yanı sıra mükellef hakları bildirelerinde yer almıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2006 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi ile Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı olarak, kaliteli hizmet sunma anlayışıyla çalışmaya devam edeceği açıklanmıştır. Bildirgede saygılı ve dürüst olma ilkesi ışığında mükelleflerin vergi ödemesinin yalnızca bir yükümlülük olarak görülmediği vatandaş olma ve sorgulama haklarına da sahip olarak hizmet verileceği belirtilmiştir.

Kamu icra hukukunun işleyişi kendine özgü kurallar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu süreçte temel hak ve özgürlüklere dolayısıyla kişilerin hakimiyet alanlarına doğrudan doğruya müdahale edilebilmektedir. Anayasada açıklanan temel ilkeler ve hak ve ödevlerin kamu icra hukuku ile bağlantısının kurulması gerekmekte olup bu bağlantıya istinaden konulacak kuralların belirlenmesi ve belirlenen kurallar çerçevesinde yorumlama ve uygulama yapılabilmesi söz konusu olmalıdır. Öte yandan Anayasanın tüm hukuk normlarında olduğu gibi kamu icra hukuku bakımından da bağlayıcılığı ve üstünlüğü bulunmaktadır¹⁶. Vergi mükelleflerine tanınmış olan hakların anayasal ilkeler ile değerlendirilmesi, hakların dayandığı temeller açısından önemlidir. Bu anlamda mükellef haklarının kanunilik ilkesi, hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi ve ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.

Kamu icra hukukunun konusu devletin alacağı cebren tahsilatının yapılmasıdır. Bu tahsilat gerçekleştirilirken zaman zaman kişi ve negatif statü hakkı özelliği gösteren mülkiyet hakkı, konut dokunulmazlığı hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkına müdahale edilebilmektedir. Cebren tahsildeki amaç vergi borcunun mükellefin malvarlığından karşılanması olmaktadır. Dolayısıyla mükellefin malvarlığında bir azalma meydana gelecektir. Bu noktada tahsilatı gerçekleştirirken sosyal devletin gereği olan mükelleflerin ekonomik durumunu düzeltici uygulamalarda bulunması beklenemez. Ancak devlet insan onuruna yakışır şekilde mükelleflerin asgari hayat standardını bozmamakla yükümlü olmalıdır¹⁷. Bireyler ticari ilişkileri sebebiyle de onur ve saygınlığa sahip olabilmelidir. Hukuka aykırı fiiller sebebiyle bu kavramların zarar görebilme ihtimalleri de bulunmaktadır. Bu sebeple oluşan zararların da tazmin edilmesi gerekmektedir¹⁸.

Mükelleflerin kamu icra hukuku uygulamalarından dolayı hak ihlali yaşamamaları için idarenin işlemlerini ölçülülük ilkesi çerçevesinde yapması önem arz etmektedir. Ölçülülük ilkesinin temel amacı kamu gücünün gereksiz ve aşırı bir

¹⁶ Cemal Başar, ‘Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri’ (2015) (16 Özel sayı), DEUHFD 4567, 4568.

¹⁷ Türker Ertaş, ‘Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi’, (2015) (16 Özel sayı), DEUHFD 4737, 4750.

¹⁸ Yıldırım Taylar, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, (Oniki Levha Yayıncılık, 2023) 216.



şekilde kullanımını önleyerek temel hak ve hürriyetleri güvence altına almaktır¹⁹. Bu ilke takdir yetkisi ile hukuka uygunluk arasındaki temel bağlantının kurulmasını sağlayan bir ilkedir. Ölçülülük ilkesiyle idarenin kamu yararının sağlanması için aldığı önlemler ile bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması dengelenmeye çalışılmaktadır²⁰. Mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin kamu icra hukuku işlemleriyle sınırlandırılması ölçülülük ilkesi bağlamında incelenirken kullanılacak olan tahsil aracının bu amaca yönelik olması ve amaçla orantılı olup olmadığının tespiti büyük önem taşımaktadır²¹. Dolayısıyla kamu alacaklarının korunması ve cebri icra yöntemlerinin uygulanması aşamasında mükellefler ve alacaklı kamu idaresi arasındaki menfaat dengesinin kurulması gerekmektedir.

II. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI VE CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Kamu alacağı niteliği gereği özellikli bir alacaktır. Devlet vatandaşlarının ihtiyaçlarını kamu hizmeti sunarak karşılamaktadır. Nitekim kamu hizmetlerinin sunumu için finansmana ihtiyacı olup bu finansmanın da sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla finansman sisteminin daimiliğini oluşturmak için kamu alacağının ilerde tahsilinin yapılamaması şeklinde bir tehlikeyle karşılaşmamak amacıyla kamu alacağı kanunda belirtilen haller oluştuğunda vadesi öncesinde korunma altına alınmaktadır. Bunun yanı sıra idare tarafından uygulanan cebren tahsil yöntemleri ile tahsilatın uzaması önlenerek kamu alacağının hazineye intikali sağlanmış olacaktır. Çalışmanın bu bölümünde kamu alacaklarına uygulanan korunma ve cebren tahsil yöntemleri mükellef hakları ve yargı kararları çerçevesinde incelenecektir.

A. Kamu Alacaklarının Korunması Sürecinde Mükellef Hakları

6183 sayılı Kanun kapsamında bulunan kamu alacaklarının korunmasına yönelik uygulanan müesseselerin kanuni hükümlerinde mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedeleyici durumlar bulunabilmektedir. Bu başlık altında kamu alacaklarının korunması sürecinde mükelleflerin hakları ve uygulanacak yöntemlerin mükellef haklarına aykırılık teşkil eden yönleri ele alınacaktır.

1. Teminat ve Şahsi Kefalet Müessesesinde Mükellef Hakları

Kamu alacağının korunması yöntemleri içerisinde en pratik yol teminat istemektir. 6183 sayılı Kanununun 9. ve 12. maddeleri arasında düzenlenmiş olan teminat uygulamasını kısaca açıklamak gerekirse; kamu alacağının korunması adına kamu borçlusundan kanunda belirtilen haller çerçevesinde yine kanunda öngörülmüş teminat olarak belirlenmiş değerlerin istenmesidir.

¹⁹ Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku* (Seçkin Yayıncılık 2019) 148.

²⁰ Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi* (Seçkin Yayıncılık 2002) 59.

²¹ Yusuf Karakoç, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler* (Yetkin Yayınevi 2017) 370.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin geçmişi incelendiğinde iki kere değişiklik yapıldığı görülmektedir. Değişiklikten önce vergi ziyayı cezasının kesilmesi için kasıt unsuru aranmakta olup son halinde artık kasıt unsuru madde hükmünden çıkarılmış bulunmaktadır²². Dolayısıyla değişiklik sonrasında teminat istenmesinin gerekli olduğu alanlar daha da genişlemiş ve kasıt unsuru madde metninden çıktığı için kaçakçılık kastı aranmadan mükellefin yaptığı hatalı işlemler sebebiyle kanun hükmünün ihlal edilmesi durumunda da teminat istenip ihtiyati haciz işlemleri uygulanabilecek hale gelmiştir²³. Mükelleflerin kanun maddesine nüfuz edememeleri sonucu hatalı işlem yapabilmeleri olasıdır. Dolayısıyla kasıt unsuru içermeden hata ile yapılan ve bu madde kapsamına giren mükellef eylemleri sonucu teminat isteme durumu ortaya çıkabilecektir. Mükellefin kasıt unsurunun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Nitekim vergi mazisi olumsuzluk göstermeyen bir mükellefin hata ile yapmış olduğu işlemlerden dolayı teminat göstermesini istemek idareye dargınlık yaratıp vergiye gönüllü uyumunu da azaltabilecektir. Elbette ki her mükellefin vergi ahlakı aynı olmayacaktır ancak vergi daireleri mükelleflerinin vergisel durumlarını kontrol edebilecek bilgiye sahip olmaktadır.

Öte yandan 6183 sayılı Kanunun 9. maddesinde teminat istenmesini gerektiren haller değerlendirilirken “...*gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde*” ifadesi teminat istenme sebeplerinin yalnızca vergi incelemesine başlanması olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Yargı uygulamasında vergi incelemesine başlanmış olmasının yeterli olduğu ve yeterli olmadığı şeklinde görüşler mevcut olup yeterli olmadığı somut bir delile dayanması gerektiğine dair kararlar yoğunluktadır²⁴. Netice itibarıyla teminat isteme yetkisinin dahi inceleme elemanı ile idare arasındaki dağılımının net olarak belirlenmediği bu müessesenin uygulanması için vergi ziyasının meydana geldiği somut bir bilgi veya delilin ortaya konması gerekir. Zira mükellef hakkında yalnızca vergi incelemesine başlanmış olması mutlaka teminat istenmesini gerektirmemelidir.

6183 sayılı Kanunda teminat ile ilgili belirlilik ilkesinin bulunmadığı bir durum mükelleflerin kaç gün içerisinde teminat göstermesi gerektiği ve teminat isteme işlemine karşılık kaç gün içerisinde dava yoluna gidebileceğidir. Kanunda bu konuyla ilgili özel bir süre belirlenmemiş ancak 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle VUK hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre teminat isteme süresi bakımından mükellefe en az 15 günlük sürenin verilmesi gerekecektir²⁵. Aynı şekilde teminat istenmesi durumunda mükellefin dava yolunu kullanma süresi de

²² Mustafa Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, (2. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık 2021) 416.

²³ Yıldırım Taylar, “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olan Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar” (2008) 4(48) Mali Pusula Dergisi 68, 70.

²⁴ Danıştay 9D. 2129/4497 18.09.2003 (Balcı, (n 22) 434)

²⁵ Hakan Arslaner, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili* (Yetkin Yayınları 2010) 151.



yine kanunda belirtilmemiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun verdiği bir kararda²⁶ kanunda özel sürenin verildiği uygulamanın yalnızca ihtiyati haciz olduğu, diğer işlemler açısından genel dava sürelerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Buna göre teminat isteme müessesesi 9. maddenin 1. fıkrasına istinaden uygulanmışsa tebliğden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilir²⁷. Teminatın dava edilebilirliği konusunda özel bir sürenin tayin edilmemiş olması mükelleflerin yargısal yollara başvuru hakkını sürüncemede bırakabilmektedir. Mükellefler kendilerini ilgilendiren konularda kanunilik ilkesi çerçevesinde ilgili kanunda belirtilen hükümler doğrultusunda eyleme geçeceklerdir. Bu nedenle özel sürenin Kanunda açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Teminat isteme sebepleri aynı zamanda ihtiyati haciz sebebini de oluşturmaktadır. İhtiyati haciz uygulanması durumunda dava açma süresi 15 gün olacaktır. Dolayısıyla sürenin kanunda açıkça belirtilmemesi hukuk devleti ve belirlilik ilkesinin ihlalinin yanı sıra hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına da yol açabilecektir.

Teminat müessesesinin tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilen şahsi kefalet uygulaması da kamu alacağının korunması için getirilmiştir. Kamu borçluları muteber nitelikte olan bir kimseyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilmektedir²⁸. Şahsi kefil olmayı kabul etmiş olan kişiler kefil olduğu borcun dönemini, hangi borç türünde ve ne miktarda kefil olduğunu borç sorumluluğu bakımından sınırlandırmalıdır. Bunun gerçekleştirilmediği durumda tahsil dairesi asıl borçlunun tüm borçları kapsamında kefalet gösterildiğini dikkate alabilmektedir²⁹. Sonuç itibarıyla şahsi kefilin sınırlandırma yapmadan muvafakat vermiş olduğu durumda kefil olunan kişi veya şirketin tüm borçlarından dolayı sorumluluğu da ortaya çıkabilmekte ve tahsil dairesi teminat olarak göstermiş olduğu değerler üzerinde daha geniş yetki sahibi olabilmektedir. Bu durum kefilin mülkiyet hakkını ihlal edici bir nitelik taşımaktadır.

Kefilin haklarından bir diğeri de rücu hakkı olmaktadır. Kamu alacağı şahsi kefilen tahsil edildiğinde kendisine verilen ödeme belgesine istinaden ödenen tutarı asıl mükellefe rücu edebilme hakkına sahip olabilecektir³⁰. Kefil olan kişiler ile asıl borçlu mükellef arasındaki alacak borç ilişkisi özel nitelik kazanmaktadır. Bu yüzden rücu işlemleri konusundaki uyumsuzluklar idari yargıda değil adli yargıda çözümlenebilecektir.

²⁶ Danıştay VDDK tarih, 107/634 16.11.2011.

²⁷ Balcı (n 22) 451.

²⁸ Ahmet Güzel, 'Amme Alacakları Bakımından Şahsi Kefalet Uygulaması' (2007) (98) Vergi Raporu Dergisi 47, 49.

²⁹ Balcı (n 22) 460.

³⁰ Turgut Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (4. Baskı Yetkin Yayınları 2018) 89.

2. İhtiyati Haciz Uygulamasında Mükellef Hakları

İhtiyati haciz uygulaması kamu alacağının zorla tahsili evresine geçmeyi beklemeden iyi niyetli olmayan mükelleflerin malvarlıklarını elden çıkarmaları veya hile kullanarak malvarlığı intikali yapmalarını önlemek amacıyla varlıkları üzerindeki tasarruf haklarının kısıtlanmasıdır³¹. İhtiyati haciz kamu alacağının korunması kapsamında başvurulan en etkili yollardan biridir. Kamu alacağının tahsili sürecinde ihtiyati haciz kararının alınması ve kararın uygulanması aşamasında genel ve özel mükellef haklarının aykırılığına ilişkin işlemler meydana gelebilmektedir.

Kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için teminat istenmesini gerektiren bir durumda teminatın gösterilmesine kadar beklenmesinin zorunlu olmadığı, ihtiyati haciz işlemlerine derhal başlanması gerektiği tahsilat genel tebliğinde belirtilmiştir. Ancak kamu alacağının teminat ile güvence altına alınması durumunda her mükellef için ihtiyati haciz uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Teminatın gösterilmemesi ya da alacağı karşılamaması halinde ihtiyati haciz uygulanmalı, mükellefin mallarını kaçırma veya hileli yollara sapma şeklinde hareketleri olmadığı sürece ihtiyati hacize gidilmemelidir. Öncelikle mükelleften teminatın istenmesi, 6183 sayılı Kanunun ruhuna uygun olacaktır³². Teminat istenmesi gereken hallerin varlığının bulunması durumunda idareye takdir yetkisinin tanınmış olduğu düşünülmektedir. Halihazırdaki mükelleflerin önceki işlemlerinde, vergi ödevlerini düzenli ve hukuka uygun olarak yerine getiren mesleki faaliyetleri sebebiyle kaçma ihtimali bulunmayan ya da ihtimali düşük olan mükellefler için yalnızca teminat istenmesi ancak önceki işlemleri sebebiyle sahte belge düzenlemiş, vergi kaçakçılığı yaptığı tespit edilmiş mükellef için doğrudan ihtiyati haciz kararı alınması tercih edilebilir³³. Teminat isteme ve ihtiyati haciz kamu alacağının korunması adına iki farklı yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak ihtiyati haciz sebeplerinden biri olan teminat istenmesini gerektiren durumun varlığı halinde idarece değerlendirme yapılarak mülkiyet hakkına ve ölçülülük ilkesine aykırılık göstermeden uygulama yapılmalıdır. Kanun maddesi içerisinde bu şekilde bir belirleme söz konusu değildir. Hukuk devleti olarak temel hak ve özgürlüklerin suiistimal edilmemesi adına konu hakkında içtihatların gözden geçirilmesi ve birleştirilmesi gerekmektedir.

Hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olan bir mükellefin ihtiyati hacizin konusu olan mallar üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkmaktadır. Mükellefler alacaklı kamu idaresinin muvafakati olmadan bu mallar üzerinde tasarrufta bulunamayacaklardır³⁴. İhtiyati haciz uygulamasıyla taşkın haczin oluşmaması için mükellefe uygulanacak ihtiyati haciz tutarı, vergi aslını, cezasını ve gecikme faizini karşılayabilecek tutar

³¹ Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku* (Yetkin Yayınları 2016) 258.

³² Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, (6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020) 188.

³³ Taylar (n 18) 53.

³⁴ Karakoç (n 31) 120.



kadar olmalı fazlasına gerek duyulmamalıdır. İhtiyati hacize tabi olacak malvarlığı tespitinde hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesine bağlı kalınmalı ve koruma altına alınmak istenen kamu alacağı ile sınırlı olmalıdır³⁵. Mükellefin vergi borcuna karşılık olarak maaş ve banka hesabı gibi haczolunabilecek unsurları varken taşınmazına haciz konulması ya da yeterli olacak kadarı yerine tüm malvarlıklarına ihtiyati haciz uygulanması ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır³⁶. Mülkiyet hakkına yapılacak olan ölçsüz müdahale sosyal devlet ilkesine de aykırılık oluşturacaktır³⁷. Öte yandan kanuni temsilcilerin kamu alacağının korunma hükümlerine tabi olup olmayacağı konusunda VUK'un 10. maddesi veya 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında açık bir düzenleme mevcut değildir. Danıştay kararları incelendiğinde ise vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz kararının kanuni temsilciler için de alınıp alınmayacağı konusunda istikrar bulunmamaktadır³⁸. Bilindiği üzere mükelleflerin yanı sıra kanuni temsilciler de kamu borcundan sorumlu tutulmaktadır. Ancak yargı kararlarında da kanuni temsilcilerin ihtiyati haciz işlemlerine tabi olup olmayacağı konusunda bir karar birliği bulunmamaktadır. Kanun maddesi içeriğinde belirtilen kamu alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması ifadesi ihtiyati hacizden ziyade haciz uygulamasında temsilcilere başvuru yapılabilmesine işaret etmektedir. Görülen davalarda adaletsiz yargılama yapılmaması için bu konuda içtihat oluşturulması gerekmektedir. Uygulama birliğinin olmaması belirli şartlar dahilinde mükellef gibi sorumlu olan kanuni temsilcilerin mülkiyet ve adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturabilmektedir.

İhtiyati hacize karşı mükellefler hakkında haciz tatbiki yapılmasından, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açabileceklerdir. İhtiyati hacze karşı vergi mahkemesi başkanlığına hitaben dilekçe yazılarak itiraz davası açılmalıdır. Dilekçede davanın içeriğini oluşturan verginin ya da vergi cezasının türü ve yılı, tebliğ edilen ihtiyati haciz kararının gün ve sayısı ve itiraz edenin mükellef hesap numarasının gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca itirazı yapan borçlu mükellefin var olan tüm delillerini dosyaya eklemesi gerekmektedir³⁹. Mükelleflerin ihtiyati haciz işlemine karşı dava açması durumunda yürütme kendiliğinden durmayacaktır. Bu aşamada mükelleflerin yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakkını kullanmaları fayda sağlayacaktır⁴⁰. Yargılama sürecinin ortalama olarak bir ile iki yıl arasında seyretmesi durumunda mükellefin uğrayacağı ticari itibar erozyonunun yanı sıra müşteri kaybı ve işletmenin kapanması gibi ağır so-

³⁵ Balcı (n 22) 531- 532.

³⁶ Mustafa Balcı, *Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri* (Oniki Levha Yayıncılık 2021) 184.

³⁷ Ertaş (n 17) 4756

³⁸ Balcı, (n 22) 492,494.

³⁹ Hasan Özkan, *İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz ile Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz*, (2. Baskı, Adalet Yayınevi, 1997) 236.

⁴⁰ Gerçek (n 32) 197.

nuçlar doğabilecektir⁴¹. Öte yandan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 28. maddesinin birinci fıkrasına göre alacaklı tahsil dairesi Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esas hakkında ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarını gecikmeksizin uygulamak durumundadır. Bu süre kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günü geçmeyecektir. Sonuç itibariyle alacaklı tahsil dairesinin uyguladığı ihtiyati haciz işlemi haksız çıkması durumunda mükellefin uğradığı zararı tazmin etmekle yükümlü olacaktır. 6183 sayılı Kanunun ihtiyati hacizle ilgili maddesinde bu konuyla ilgili bir hüküm bulunmamakta ancak aksine bir durumdan da bahsedilmemektedir. İdare hukukunun genel hükümleri bağlamında bu konuda idarenin sorumluluğuna da gitmek mümkün olacak⁴², alacaklı kamu idaresinin vergi mahkemesinin verdiği ihtiyati hacizin iptali ve yürütmeyi durdurma kararını uygulamaması durumunda mükellefler idare hakkında maddi ve manevi tazminat davası açabileceklerdir⁴³. Nitekim Anayasanın 40. maddesine göre temel hak ihlali sayılacağından zararın tazmini gerekmektedir.

3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasında Mükellef Hakları

İhtiyati tahakkuk uygulaması ihtiyati hacizle varlık bulan ancak nedenlerinin hem teminat isteme hem de ihtiyati hacizle iç içe bulunduğu bir uygulamadır. Fonksiyonlarına bakıldığında kamu alacağının korunması için uygulanan bu üç yöntemin de aynı amaca hizmet ettiği görülmekte ve uygulanabilmeleri için kesiştiği nedenler mevcut bulunmaktadır. İdarenin bu durumda hangi koruma yöntemini kullanacağı ise açık olmamakla beraber bu şekilde oluşan bir belirsizlik hukuk güvenliğini tehlikeye düşürmektedir⁴⁴. Bu noktada mükelleflerin de menfaatlerinin göz önüne alınarak işlem uygulanması gerekecektir.

İhtiyati tahakkuk işleminin özel kanuna dayanan tahakkuka istinaden düzeltilmesi kapsamında mükellefin verdiği dönem beyannamesinin verilmesi sonrasında en geç iki ay içinde incelenmesi zorunludur. Verilen süre içerisinde inceleme yapılamaması durumunda bu gerekçeyle düzeltmenin geciktirilmesi mümkün olmaktadır⁴⁵. Maddede belirtilen iki aylık sürenin mükelleflerin korunması için getirilmiş olduğu açıktır. Ancak süreye uyulmaması durumunda idareye herhangi bir yaptırımının olması söz konusu değildir.

Mükellefin beyanının yanı sıra ihtiyati tahakkuk re'sen ve ikmalen tarh uygulanarak mükellefe tebliğ edilmiş ve yargı yolu kullanılarak vergi mahkemesinde dava açılmış ya da tebliğ edilmiş olup henüz dava açma süresi dolmamış veya tutarı belli olmasına karşın henüz tebliğati gerçekleştirilmemiş vergi, resim ve cezalarıyla

⁴¹ Balcı (n 36) 304.

⁴² Karakoç (n 31) 267.

⁴³ Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku* (3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2018) 78.

⁴⁴ Balcı (n 22) 564.

⁴⁵ Karakoç (n 31) 125.



ilgili olabilmektedir. Bu durumda mükellef dava yoluna gitmeden tarhiyatı kabul etmişse dava açma süresinin dolmasıyla tahakkuk kesinleşecek ve düzeltme gerçekleştirilecektir. Mükellef bu aşamada VUK'un 376. maddesi gereği cezalarda indirim hakkını kullanabilecektir. Bu durumda yine dava açma süresinin dolmuş olduğu tarihte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka çevrilecek ve yeni tahakkuka göre düzeltme yapılmış olacaktır. Mükellef ile idare arasında uzlaşmanın sağlandığı durumda uzlaşma tutarında ihtiyati tahakkuk düzeltilerek kesin tahakkuk tutarı hesaplanacaktır⁴⁶. Koşullarının bulunması durumunda istinaf başvurusu yapılarak yürütmenin durdurulması da istenebilecektir. Yürütmenin durdurulması kararı olmadığı sürece idare vergi mahkemesinin kararını yerine getirmek mecburiyetinde olacaktır⁴⁷. Netice itibarıyla mükelleflerin kendilerine uygulanacak olan ihtiyati tahakkuk işlemi sonucunda zarar görmemek adına yürütmeyi durdurma kararı almaları gerekmektedir.

Mükellefler ihtiyati tahakkuk işlemine karşı 15 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açma haklarını kullanabileceklerdir. Ayrıca ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanması durumunda 6183 sayılı Kanunun 15. maddesine yapılan atıf ile ihtiyati haczin ancak sebebine karşı itiraz edilebileceğinin düzenlenmesi ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanmış olan ihtiyati haczin miktarına itiraz edilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Kanunda da ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmasıyla haczin miktarına itirazı düzenlemiş olan başka bir hüküm yer almamaktadır⁴⁸. Yargı kararları incelendiğinde Danıştayın ihtiyati tahakkukun tek başına dava edilemezliğini ihtiyati hacizle birlikte dava edilebilirliğini açıklayan kararının yanı sıra ihtiyati tahakkukun tek başına davaya konu edilebilecek ve icrai nitelikte işlem olduğu yönünde yargı kararları⁴⁹ da bulunmaktadır. Hukuk devleti olmanın gerektirdiği şekilde Anayasa'nın 125. maddesine istinaden idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması hükmü ve 2577 sayılı İYUK'un 20. maddesindeki re'sen araştırma ilkesi kapsamında yargısal denetim gerçekleştirilmelidir. Bu doğrultuda ihtiyati tahakkukun sebep ve miktarının yanı sıra amaç, konu, yetki ve şekil açısından da hukuki uygunluğun tespit edilmesi gerekmektedir⁵⁰.

B. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Sürecinde Mükellef Hakları

6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde kamu alacağının cebren tahsili için; borçlunun tahsil dairesine teminat göstermesi durumunda teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun kamu borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartların bulunduğu durumda borçlunun iflasının istenmesi öngörülmektedir.

⁴⁶ Gerçek (n 32) 203.

⁴⁷ Candan (n 30) 126.

⁴⁸ Muharrem Özdemir, *Vergi İcra* (Yiletim Reklam ve Basım, 2019) 79.

⁴⁹ Danıştay 3D. 2373/5233 01.10.2019, İstanbul BİM 6.VDD 1387/2083 17.07.2018 (Balcı (n 22) 568).

⁵⁰ Balcı (n 22) 568.

Cebren tahsil işlemlerinin bu usullerden herhangi birinin uygulanmasıyla yapılacağı belirtilmiştir. Madde içeriğinde herhangi bir yöntemin uygulanacağı ifade edilip idarenin takdirine bırakılmış gibi görülse de yöntemler incelendiğinde bu şekilde bir tercihin yapılamayacağı görülebilmektedir. Kamu alacağının korunması adına öncelikle teminat istenmesi, teminatın gösterilememesi durumunda şahsi kefaletin temini ve kabulü, bunlardan her ikisinin de olmaması halinde uygulanmış olan ihtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi işlemleri dikkate alınması gerekmektedir. İflas müessesesi ise idarenin takdir yetkisini kullanarak istenilen her an başvurulacak bir yol değil şartların bulunması halinde ve sürece bağlı olarak gidilmesi gereken bir yol olduğu belirtilebilir⁵¹.

Türk Kamu İcra Hukuku'nda kamu alacaklarının cebren tahsilinin sağlanması sürecinde tahsil dairesi icra dairesi olarak kendi organları ile tahsilat işlemlerini yürütmektedir. Devletin bir an önce alacağına kavuşmasının amaçlandığı cebren tahsil uygulamalarında tahsil dairesi, 6183 sayılı Kanununun 62. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda mükellefin menfaatini mümkün olduğunca telif etmek durumundadır⁵². Kamu alacağının tahsil sürecinde de mükelleflere tanınmış birtakım haklar bulunmakta olup mükellef hakkı kavramı temelinde insan haklarını da barındırmaktadır. Bu sebeple Anayasa'da yer alan hak ve ilkeler bakımından da mükellefler idarenin sınırı aşan işlemlerine karşı koruma altına alınmalıdır. Dolayısıyla tahsil dairesi cebren tahsil sürecini uygularken kamu gücünü belirli sınırlar dahilinde kullanmalı ve kaynağı anayasa ve kanun olan hak ve ilkelere aykırı düzenlemeler tesis etmemelidir. Çalışmanın bu kısmında cebren tahsil süreçlerinden teminatın paraya çevrilmesi ve haciz uygulamasında mükelleflerin genel ve özel haklar çerçevesindeki hakları ele alınacak, hak ihlallerinin varlığı yargı kararları kapsamında anayasal ilkeler doğrultusunda incelenecektir.

1. Teminatın Paraya Çevrilmesi Uygulamasında Mükellef Hakkı

Kamu alacağının cebren tahsil sürecine girmesi ile mükellefler tarafından verilmiş olan teminat, paraya çevrilerek alacağın tahsili gerçekleştirilmiş olacaktır. 6183 sayılı Kanununun 56. maddesinde hüküm altına alınan teminatın paraya çevrilmesi müessesesi uygulanmaya başlanmadan önce borçlu mükellefe bir ödemeye çağrı mektubu gönderilecek ve buna istinaden de borcun 15 gün içerisinde ödenmesi istenecektir. Borcun ödenmemesi halinde teminatın paraya çevrileceği bilgisi mükellefe verilecektir⁵³. Danıştayın bu konu hakkında verdiği bir kararda⁵⁴ “.....İdare borçlu şirkete verginin vadesinde ödenmemesi üzerine 15 gün içerisinde ödenmesi

⁵¹ Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, 'Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi' (2021) 22(2) Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 250, 268.

⁵² Gerçek (n 32) 232.

⁵³ Gerçek (n 32) 251.

⁵⁴ Danıştay 4D /2271/348 09.03.2005.



gerektiği ancak ödenmediği takdirde teminatın paraya çevrileceği bilgisini vermeden gayrimenkullerin haciz işlemlerine başlamıştır. *gayrimenkullerin satışa çıkartılması uygun görülmemiştir*” ifadesi ile teminatın paraya çevrileceğinin bildirilmemesi durumunda uygulanacak haciz işleminin hukuka aykırı olarak nitelenirildiği görülmektedir.

İdareye verilmiş olan teminatın paraya çevrilmesi usulüne uyulmaksızın ve mükellefe haber verilmeksizin tahsil dairesi tarafından haciz işlemine girişilmesi sonucu mükellefin mallarına müdahalede bulunulması hem ölçülülük ilkesine hem de mülkiyet hakkına aykırı bir hareket olacaktır. Anayasa'nın 35. maddesi mülkiyet hakkının olağan dönemlerde yalnızca kamu yararı için sınırlandırmasını öngörmüştür. Ancak burada idare yaptığı işlemle kamu yararı ilkesinden ziyade kanunun usul emri dışında hareket etmiş tahsil usulüne uymayarak mükellefin mülkiyet hakkını haksız yere ihlal etmiştir. Öte yandan devletin yasal düzenleme dışına çıkarak işlem yapması durumu doğacak bu da hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Alacaklı idarenin borçluya ödemeye davet yazısı göndermiş olduğu durumda ve borç süresi içerisinde ödenmemiş ise verilen teminatın paraya çevrilmesi idare için zorunlu bir uygulama olmaktadır. 6183 sayılı Kanun'da ödemeye davet yazısına karşı dava açma süresi içinde, yetkili ve görevli mahkemeden yürütmeyi durdurma kararı alınması durumunda teminatın paraya çevrilip çevrilmeyeceğine dair herhangi bir bilgi bulunmamaktadır⁵⁵. 6183 sayılı Kanununun 56. maddesinde ödeme emri veya ödemeye çağrı/ödemeye davet yazısı gibi terimler kullanılmamıştır. Dolayısıyla ödeme emrine karşı gidilebilecek yolların teminatlı alacaklarda takip için de kullanılabileceği yorum yöntemiyle ve genel hükümlerle ortaya konulabilir. Ancak bu durum belirlilik ilkesine aykırılık gösterebilecektir. Dolayısıyla hukuk devleti olma ve Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan temel hak ve hürriyetlerin korunması gereğinden dolayı mükelleflerin hangi yolu nasıl kullanabileceklerinin açık bir şekilde madde metnine eklenmesi gerekmektedir.

2. Haciz Uygulaması

Vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler hakkında haciz uygulanması sürecinde birçok idari işlem bulunmaktadır. Bu başlık altında ödeme emrinin düzenlenmesi, haczin uygulanması ve yargısal yollara başvurma aşamasında mükellef hakları ile idarenin hukuka aykırı işlemleri karşısında mükelleflerin hakları incelenmiştir.

2.1. Ödeme Emrinin Düzenlenmesinde Mükellef Hakları

Ödeme emri cebren tahsil aşamasının ilk adımını oluştururken vadesi geçmiş kamu borcu nedeniyle ödeme emrinin düzenlenip mükellefe gönderilmesi ise idari bir zorunluluktur. Mükellefe önceden gönderilmiş olan ihbarnameye karşı vadesinde ödeme yapılmaması durumu ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturacağı için

⁵⁵ Arslaner (n 25) 114.

sürenin sonu beklenmeksizin mükellefe ödeme emri gönderilmeyecektir. Cebren tahsil sürecinde önemli bir yeri olan ödeme emrinin alacaklı tahsil dairesi tarafından mükellefe tebliğinde ve ödeme emrine karşı itiraz aşamasında mükelleflere tanınmış olan haklar bulunmaktadır. Bu başlık altında ödeme emrinin düzenlenmesi, tebliği ve itirazı çerçevesinde kanuni dayanağı olan hakların yanı sıra mükelleflere uygulanan idari işlemlerin anayasal haklar ve ilkeler çerçevesinde incelemesi yapılacaktır.

2.1.1. Mükellefin Vergi İadesinin Bulunması Durumunda Takas Talep Hakkı

Mükelleflerin vergi borcuna istinaden vergi iadesini takas etmek istemesi halinde takas işlemi gerçekleştirilene kadar kamu borçlusu sıfatı devam etmektedir. Vergi idaresi bünyesinde takas işleminin incelenmesi uzun sürebilmektedir. Mükellefin talebinin incelenmesi sonrasında işlemin uygulanabilir olup olmadığı mükellefe bildirilmeden ödeme emrinin düzenlenmemesi gerekmektedir⁵⁶. Dolayısıyla mükelleflerin ödeme emri gönderilmeden önce internet vergi dairesi üzerinden dilekçe ve başvuru hakkını kullanarak oluşturduğu takas (mahsup) dilekçesi dikkate alınarak idarenin bu doğrultuda işlem yapması gerekmektedir.

2.1.2. Ödeme Emrine Karşı Üst Makama Başvuru Hakkı

Mükelleflerin idari dava açmadan önce idareye başvuru yapma ve uyuşmazlığa idari yollarla çözüm bulması mecburi bir durum değildir. Ancak İYUK'un 11. maddesine göre tercihe bağlı olarak mükellefler idari dava yoluna gitmeden işlemi yapan kurumun üst makamından, üst makamın bulunmadığı durumda işlemi yapan kurumdan yapılan idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, yeni bir işlem yapılmasını veya var olan işlemin değiştirilmesini talep edebilmektedir.

Danıştayın ödeme emrine karşı üst makama başvuru yapılması konusu hakkında 11. maddenin uygulanacağı yönünde kararları olduğu gibi aksine kararları da var olup uygulanamayacağı yönündeki kararları çoğunluktadır⁵⁷. Ödeme emri safhasında üst makama başvuru yapıldığında idare bu süre zarfında düzenlenmiş olan ödeme emrine istinaden haciz uygulayarak kamu alacağını tahsil edebilecektir. Mükellefin ise hem üst makama başvuru hem de dava açma yolunu kullanması neticesinde idari makama başvuru yapması dava açılmasına engel oluşturmayacaktır⁵⁸. 6183 sayılı Kanun'da İYUK'un 11. maddesinin uygulanıp uygulanamayacağı yönünde herhangi bir atıf içeren madde bulunmamaktadır. Bu konu hakkında temel hak ve hürriyetlerin korunması adına içtihadı birleştirme kararının çıkartılması uygun olacaktır.

⁵⁶ Kazım Yılmaz, 6183 Sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması* (Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları 2015) 574.

⁵⁷ Balcı (n 22) 548. (İYUK 11. Maddenin uygulanabileceği yönündeki kararlar: Danıştay 7D 430/5323 23.11.2010 Danıştay 7D 2311/1100 20.02.2008. İYUK 11. Maddesinin uygulanamayacağı yönündeki kararlar: Danıştay 3D 3825/1420 28.02.2019, Danıştay 3D 2472/1140 11.03.2015).

⁵⁸ Candan (n 30) 357.



2.1.3. Ödeme Emrine Karşı Düzeltme Talebi ve Şikâyet Yoluna Başvuru Hakkı

Ödeme emrinin konusunu oluşturan kamu alacağında vergi hatasının bulunması söz konusu ise ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvuru yapmayı engelleyen bir hüküm bulunmadığından hatanın düzeltilmesi için mükellefin idareye başvurması mümkün görünmektedir⁵⁹. Açık bir şekilde vergi hatasının bulunduğu cezalı bir tarhiyata karşı tahakkuk ve ödeme emri aşamasında dava açılmazsa sonradan tarh zamanasını içinde tarhiyatta açık vergi hatasının olduğu ileri sürülerek düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunulabilecektir⁶⁰. Danıştayın bazı kararlarında gerek ödeme emri gerekse haciz işlemlerini içerisinde barındıran tahsilat aşamasındaki işlemlere ilişkin olan vergi hatalarında düzeltme ve şikâyet yolunun açık olduğu ifade edilirken bazı kararlarında⁶¹ ödeme emri ve haciz uygulamasını içeren işlemler için bu yolun kullanılmayacağı ifade edilmiştir. Yargı kararları çoğunlukla ödeme emrinin düzeltme ve şikâyet uygulamasına konu yapılamayacağını fakat ödeme emrinin içeriğini oluşturan vergi ve cezaların düzeltme ve şikâyet uygulamasından yararlandırılacağı yönündedir⁶². Dolayısıyla kendisine ödeme emri gönderilen mükellef ödeme emrinin içeriğini oluşturan vergi ve cezalara istinaden alacağın türüne göre vergi mahkemesi veya idare mahkemesine dava açabilecektir. Ancak kamu alacağı iktisadilik ilkesi gereği en az masrafla en kısa sürede tahsil edilmelidir. Mükellefin de bu noktada ödeme emri içeriğini oluşturan vergi ve cezalar bakımından uzun yargılama sürecinden geçmesinden ziyade barışçıl olan düzeltme yolunu tercih etmesi mümkün olmalıdır. Nitekim kamu borçlusu ile kamu alacaklısı arasındaki menfaat dengesinin sağlanması da bu konuda ilke olarak benimsenmeli ve bu kadar önemli konuda yargısal içtihatlarla birlik oluşturulması gerekmektedir.

2.1.4. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma ve Yürütmeyi Durdurma Hakkı

Mükellefler kendilerine gönderilen ödeme emirlerine karşı dava açma hakkını kullanabileceklerdir. Ödeme emrine karşı açılan davanın konusu ödeme emrinin kendisidir. Davanın açılması ile beklenen nihai işlem ise düzenlenen tarihten itibaren ödeme emrinin iptal edilerek hukuk düzeninden çıkarılmasıdır⁶³. Ödeme emrine itiraz hakkı 6183 sayılı Kanunda tahdit ve tadat edilmiş olup itiraz süresi de tarhiyattan daha kısa olarak belirlenmiştir. Uygulamada itiraz sebepleri arasında yer alan “borcumu kısmen ödedim” ve “borç zamanasına uğradı” iddiaları açık olduğu için uyumsuzluklarda sorun yaratmamakta ancak “borcum yoktur” ifadesinin çerçevesi net çizilmediği için çeşitli yorumlarla karşı karşıya kalınmaktadır⁶⁴. Borçlu

⁵⁹ Karakoç (n 31) 293.

⁶⁰ Gerçek (n 32) 240.

⁶¹ T.C. Danıştay Kararlar Dergisi (8) Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, 236/1278.

⁶² Balcı (n 22) 928.

⁶³ Candan (n 30) 333.

⁶⁴ Uğur Karadoğan, ‘Ödeme Emrine İtiraz Sebeplerinden Olan Borcum Yoktur’un Kapsamı’ (2000) (318) Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi 74, 74.

mükellefin ödeme emrine karşı “*borcum yoktur*” şeklinde itirazı altında; borcun ödenmiş olduğu, vadesinin henüz dolmadığı, vergilendirme aşamasında meydana gelmiş olan hatalar, af uygulaması ile tecil ve terkin uygulamalarına bağlı olarak borcun ortadan kalktığına istinaden yapılabilmektedir⁶⁵. Danıştayın bir kararında⁶⁶ “*böyle bir borcun bulunmadığı*” iddiasının ancak vergilemeye ilişkin işlemlerin “*borcun doğmadığı ya da varlık kazanamadığı şeklinde beliren hukuka aykırılığının açık ve tartışmasız olması ve bu durumun kuşkuya yer bırakmayacak açıklıkta somut olarak ispatlanmış olması halinde hukuki etkililiğinden söz edilebilir.*” ifadesi kullanılmıştır. Buna göre borcum yoktur iddiasında bulunabilmek için borcun doğmamış olması veya varlık kazanamamış olmasının açık ve net bir şekilde somut olarak ispatlanmış olması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun’da dava açma sebepleri tahsile ilişkin olarak sınırlandırılmıştır. Bir başka deyişle açılacak olan davalar yalnızca ödeme emri aşamasına özgü bir nedene dayanmalıdır. Yukarıda belirtilen sebepler tahsil işleminin sebep ve konu unsuruna ilişkindir. Ancak davayı görecek olan yargı organının ödeme emrini yetki, şekil ve amaç unsurları bakımından da denetlemesi söz konusu olabilmektedir⁶⁷. Mükellefin ödeme emrine karşı süresi içerisinde dava açmaması halinde gerçekten borçlu olmayıp haciz işlemine maruz kalması durumunda ödeme emrinde belirtilmiş olan kamu borcuna nasıl itiraz edebileceğine dair 6183 sayılı Kanunda bir düzenleme söz konusu değildir. Düzenlemenin olmaması sebebiyle mükellefler hak kaybına uğramaktadır. Doğacak olan hak kayıplarının önüne geçebilmek için farklı yollar kullanılmaktadır. Mükellef süresi içerisinde dava açamamış ise idari başvuru yoluna gitmekte buradan ret cevabı alınca iptal davası açabilmektedir. Bir başka yol ise menfi tespit davası açma şeklinde olsa da bu davayı 6183 sayılı Kanunun 79. maddesinde düzenlenen haciz ihbarnamesine itiraz etmeyen kişiler dışında kalanlar açamamaktadır. Uygulamada çoğunlukla ihtirazı kayıtlı ödeme yapılması sonrasında haksız ödeme iadesi başvurusunun reddine yönelik işlemin iptali yolu kullanılarak bu sorun dolaylı olarak çözümlenmeye çalışılmaktadır⁶⁸.

Mükellefler ödeme emrinde belirtilen borcun tamamına dava açabileceği gibi bir kısmına da dava açabilecek olup borcun kısmi iptalini veya terkinini isteyebileceklerdir. Vergi idaresi borcun kısmen ödenmiş olduğu durumlarda bazen borcun tamamı için ödeme emri gönderebilmektedir. Mükelleflerin dava dilekçelerini hazırlarken ödenmemiş kalemleri ayrıca belirtmeleri gerekmektedir⁶⁹.

⁶⁵ Edip Şimşek, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi* (Alfa Basım Yayım Dağıtım 1996) 500.

⁶⁶ Danıştay 7D 1931/1406 09.03.2023 *Karar İçeriği* (danistay.gov.tr).

⁶⁷ Karakoç (n 31) 289.

⁶⁸ Barış Bahçeci, *Kamu Alacağı Takip Hukuku*, (Seçkin Yayıncılık 2019) 218.

⁶⁹ Hakan Ay ve Mustafa Alpaslan, ‘Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri’ (2011) (360) Vergi Dünyası Dergisi 165, 167.



6183 sayılı Kanun'da tahsilat işlemleri kapsamında uygulaması bulunan ödeme emrine karşı davanın açılması tahsilat işlemlerini durdurmayacaktır. Tahsilatın durdurulması için teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı almak gerekecektir. Ancak borçlu mükellefin yürütmeyi durdurma kararı talebine karşı kararın tebliğini takip eden günden itibaren 7 gün içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilecektir. İtirazı inceleyen merciler⁷⁰ dosyayı 7 gün içerisinde karara bağlamak zorundadır. Yürütmenin durdurulması isteminin kabul edilmesi durumunda itirazı yapacak olan merci idare olurken, istemin reddi kararına karşı ise davacı itiraz edebilecektir. İtiraz üzerine verilen kararlar kesin olacaktır⁷¹. Burada itirazı inceleyecek olan mercinin dosyayı 7 gün içerisinde karara bağlaması gerektiği belirtilmiş ancak 7 gün içerisinde karara bağlanamaması durumunda nasıl bir yaptırımda bulunulacağı açıklanmamıştır. Nitekim uygulamada itirazların karara bağlanması daha uzun bir süreci kapsayabilmektedir. İdari düzeni sağlamaya yönelik bir süre olması sebebiyle yaptırımı söz konusu olmasa da mükellefin bu süre içerisinde maddi ve manevi zararı meydana gelebilecek olup mülkiyet hakkının ihlalini oluşturabilecektir. Öte yandan 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinde ödeme emrine itiraz ve mal bildiriminde bulunulacak olan süreler 7 günden 15 güne çıkarılmışken buradaki 7 günlük sürenin de uygulama bütünlüğünün sağlanması bakımından 15 güne çıkarılması uygun olacaktır. Dolayısıyla mükelleflerin tahsilat işlemlerini durdurabilmeleri için mutlaka yürütmeyi durdurma kararı almaları gerekmektedir. Aksi halde mükellef haklı olsa da tahsilat işlemleri devam edeceğinden dolayı hak kayıpları doğabilecektir.

2.1.5. Ödeme Emrine Karşı Mücbir Sebep İleri Sürebilme Hakkı

Mükellefin mücbir sebep hali içinde olması durumunda dava açma süresinin işlemeyeceğine ilişkin ne İYUK'ta ne de 6183 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Oysa ki mükellef mücbir sebepten dolayı nedensellik bağına da bağlı olarak dava açma hakkını kullanamayacaktır. Netice olarak mücbir sebebin de dava açma süresini etkilememesi gerek hak arama özgürlüğü bakımından gerekse adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye başvuru hakkının ihlali olarak değerlendirilebilecektir⁷².

Öte yandan farklı kanunlarda konu ile ilgili benzer düzenlemeler yer almıştır. Bu düzenlemeler İcra İflas Kanunu'nda (İİK) "*gecikmiş itiraz*" Hukuk Muhakemeleri Kanununda (HMK) ise "*eski hale iade*", başlıklarında hüküm altına alınmıştır.

⁷⁰ İYUK 27/7: Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz edilebilecektir.

⁷¹ İbrahim Organ ve Neslihan Coşkun Karadağ, 'Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II' (2012) 21(3) Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 71, 79.

⁷² Balcı (n 22) 915.

İİK' da borçlunun kendi kusuru olmaksızın belirtilen 7 günlük süre içerisinde borcuna itiraz edemediği durumda mallarının paraya çevrilme işlemi gerçekleşinceye kadar itiraz edebilme hakkı mevcuttur. Bu itiraz türü İİK' nın 65. maddesinde gecikmiş itiraz⁷³ başlığı altında hükme bağlanmıştır. Buna göre borçlu itiraza mâni olan durumun ortadan kalkmasını takip eden 3 gün içerisinde mazeretini ve itiraz sebeplerini delillerle bildirmeye ve duruşmaya istinaden harç ve masrafları ödemeye mecbur olmaktadır. Yapılacak bildirim ile takip kendiliğinden durmayacak ancak icra dairesi mazereti kabul ederse önceden takibin durdurulması kararı verilmemiş olsa dahi icra takibi duracaktır.

HMK' un 95 ve 96. maddelerinde düzenlenen eski hale iade ise “*Elde olmayan sebeplerle, kanunda belirtilen veya hâkimin kesin olarak belirlediği süre içinde bir işlemi yapamayan kimse, eski hâle getirme talebinde bulunabilir. Eski hâle getirme, işlemin süresinde yapılamamasına sebep olan engelin ortadan kalkmasından itibaren iki hafta içinde talep edilmelidir. İlk derece ve istinaf yargılamalarında, en geç nihai karar verinceye kadar eski hâle getirme talebinde bulunmak mümkündür*” şeklinde açıklanmıştır.

Farklı Kanunlarda yer alan bu müesseselere benzer şekilde 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak kendisine ödeme emri gönderilen mükellefin kusursuzluğu durumunda sebeplerin değerlendirilmesi sonucu itirazın kabulü veya reddinin yapılabilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin kendi kusursuzluklarını açıklamaları hak arama özgürlüğü, mahkemeye erişim hakkı, dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı ve savunma hakkının bir gereğidir. Dolayısıyla Anayasal hakların tesis edilebilmesi hukuk devletinin göstergesi olacaktır. İlgili müesseseler niteliğinde bir düzenlemenin 6183 sayılı Kanun kapsamına da alınması yerinde olacaktır.

2.1.6. Ödeme Emrinin Usulsüz Tebliğ Edilmesi Durumunda Mükellef Hakkı

Kamu alacağının takip edilebilmesi ve tahsil sürecinin başlatılması için ön şart ödeme emrinin usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğ edilmesidir⁷⁴. Uygulamada Danıştay dairelerinin görüş birliğinde olduğu konu, mükellefe yapılması gereken tebliğin tebligat hükümlerine aykırı olması halinde kamu alacağının hukuki anlamda doğmamış olduğunun kabul edilmesidir⁷⁵. İhbarnamelerin usule uygun tebliğ edilmemesi böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilmiş ve borcun varlığından bahsedilemeyeceği şeklinde içtihadı birleştirme kararı

⁷³ Gecikmiş itiraz İİK'nın 65. ve 89. maddelerinde uygulama imkanına sahiptir. Borçlunun veya üçüncü kişinin kusuru bulunmaksızın ihbarnameye karşı itiraz edilememesi ise icra mahkemesine gecikmiş itirazda bulunulabilecektir. İcra mahkemesi üçüncü kişinin kusurunu kabul etmesi doğrultusunda itirazın süresi içerisinde yapılmış sayılacağına karar verilebilecektir. (Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *İcra ve İflas Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 24. Baskı, Yetkin Yayınları 2010) 255).

⁷⁴ Karakoç (n 31) 292.

⁷⁵ Candan (n 30) 293.



verilmiştir⁷⁶. Tebligatın mükellefe yapılması VUK hükümleri kapsamında gerçekleştirilmekte bu sebeple ödeme emrinin tebliğinde VUK'ta yer alan hükümler yerine 7201 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması durumunda da düzenlenmiş olan tebliğ işlemi geçersiz sayılmaktadır⁷⁷.

Mükelleflere yapılan tebliğlerde önemli bir sorun da mükellefiyetliği resen terk edilmiş olan işletmelerin e-tebligat yolu ile takip edilmesidir. Konu ile ilgili Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından “*mükellefiyetini kendi iradesiyle sona erdiren veya mükellefiyeti re’ sen terkin edilen gerçek kişilere, mükellefiyetin sona erdiği tarihten sonra yapılacak olan tebligatların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır*” şeklinde verilen karar⁷⁸ mükellef hakkı ihlaline neden olabilecektir. 456 sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin e-tebligat sisteminden çıkış başlığında “*Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dahil) tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin idare tarafından tespit edilmesi*” durumu belirtilmiştir. Mükellefiyetliği kendi isteği üzerine veya idarece re’ sen terk edilmiş bir gerçek kişinin de mükellefiyetliğinin terkin edilmiş olması sebebiyle e-tebligat sistemi ile takip edilmesine devam edilmesi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Tüzel kişiliklerde ticaret sicilinden kaydın silinmesine benzer şekilde mükellefin de mükellef kaydının silinmesi üzerine sistemden çıkış yapılabilmesi gerekmektedir.

2.2. Haciz Uygulanması Aşamasında Mükellef Hakları

Kamu alacağının tahsilinin sağlanması için kullanılan haciz yolu, kanunun izin verdiği ölçüde hem borçlunun hem de üçüncü kişilerin mülkiyet hakkına müdahalenin yapıldığı bir cebren tahsil uygulamasıdır. Dolayısıyla bu yolun kullanılmasında tahsil dairesi ile borçlu mükellef arasındaki menfaat dengesinin sağlanabilmesi oldukça önemlidir. 6183 sayılı Kanun’un 62. maddesinin 6. fıkrası menfaat dengesinin sağlanması için tahsil dairesini sorumlu tutmuştur⁷⁹. Haciz uygulanırken; borçlu mükellefin taşınır ve taşınmaz mallarından önce çekişmesiz malları bir diğer deyişle istihkak iddiasında bulunulmayan mallar haczedilmelidir. Çekişmesiz taşınır mallardan ise öncelikle muhafazası ve satışı kolay olan ve yokluğu borçlu mükellefi en az etkileyen malların haczine öncelik verilmesi gerekmektedir. *Çalışmanın bu kısmında menkul ve gayrimenkul malların haczi aşamasındaki mükellef hakları ve uygulanan hacze karşı dava yollarını kullanma hakkı incelenecektir.*

⁷⁶ Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu Kararı 13/18 13.03.1971, <<https://danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-12-30-12-03-5388184.pdf>> erişim tarihi: 12 Haziran 2022.

⁷⁷ Danıştay 9D 5363/7553 02.11.2011 (Özdemir (n 48) 293)

⁷⁸ Danıştay VDDKK 9/3 17.05.2024 <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/05/20240517-4.pdf>> erişim tarihi 20 Mayıs 2024.

⁷⁹ Emine Sevcan Artun, ‘Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyatı Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması’ (2014) (16) DEÜHFD 4535, 4542.

2.2.1. Menkul Malların Haczi ve Satışı Sırasında Mükellef Hakkı

Mükellefe uygulanacak menkul malların haczinde haciz tutanağının imzalanması ile haciz işlemi gerçekleşmiş olup tutanağın bir örneği de orada bulunanlara verilmektedir. Yapılan haciz işlemlerinin hukuka aykırılık göstermiş olduğu kanısına varılır ise verilen tutanak hak arama yollarında kullanılabilir. Gıyapta yapılan hacizlerde ise tutanağın bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliğ edilecektir⁸⁰. Hazırlanmış olan haciz tutanağı hukuki yönüyle bir idari işlem olup iptal davasına konu olabilmektedir⁸¹. Danıştayın vermiş olduğu bir kararda⁸² gıyapta haciz yapılması üzerine haciz tutanağının bir örneğinin kamu borçlusuna tebliğ edilmemesi sebebiyle haciz uygulamasına dayandırılarak yapılmış olan satış işleminin hukuka uygun olmadığı belirtilmiştir⁸³. Öte yandan haczedilen malların yediemine bırakılması durumunda yediemin bilgileri, malların değiştirilmesine engel olmak için alınan tedbirlerin neler olduğu, tahsil dairesinin izni dışında mallar üzerinde tasarrufta bulunulmasının hangi sonuçları doğuracağı hakkında haciz uygulanan mükellefin bilgilendirildiği haciz tutanağına yazılmalıdır⁸⁴. Bu işlemin yapılması mülkiyet hakkı çerçevesinde mükellefin bilgilendirilmesi bakımından yerinde olmaktadır.

Menkul mal haczi sırasında gereken durumda kapalı yerler zorla açtırılıp kilitler kırılabilir. Gereken her türlü zora başvurularak haczi mümkün olan mallar herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç duyulmaksızın zorla alınabilmektedir. Ancak zor kullanma eylemleri insan haklarına aykırılık teşkil etmeyecek şekilde uygulanmalıdır⁸⁵. Halihazırda cezai bir yaptırım yerine getirmekle görevli bir savcının dahi mahkeme kararının olmaması durumunda konuta girip arama eylemini gerçekleştirmesi söz konusu olamazken kamu icra hukukunda icra memurunun mahkeme kararı olmadan konuta girme yetkisine sahip olması hem hukuk devletine aykırılık oluşturacak hem de borçlu ve üçüncü kişilerin hakları ile menfaatlerini olumsuz etkileyecektir⁸⁶. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun arama ve el koyma başlıklı dördüncü bölümünde şüpheli, sanık ve diğer kişilerle ilgili aramanın yapılması açıklanmıştır. Arama kararının bir hâkim kararı üzerine ve kolluk kuvvetleri tarafından yapılabileceği açıklanmıştır. Konuya sistematik bir bakış açısıyla bakıldığında Anayasal hakların ihlal edilme olasılığının bulunduğu böyle bir uygulamanın kamu icra hukukunda da benzer nitelikte yapılması esas olmalıdır. Zor kullanma fiilleri ölçülülük ilkesi, insan onuru ve özel hayatın gizliliği ilkeleri çerçevesinde

⁸⁰ Candan (n 30) 458.

⁸¹ Arslaner (n 25) 238.

⁸² Danıştay 3D 3415/887 24.01.1993.

⁸³ Mustafa Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (Seçkin Kitabevi 1999) 529.

⁸⁴ Yılmaz (n 56) 767.

⁸⁵ Candan (n 30) 457.

⁸⁶ Pınar Çiftçi, 'Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması' (2012) (12) *DEUHF* 313, 371.



uygulanmalıdır. Alacaklı tahsil dairesinin memuru ve kolluk kuvvetlerinin haciz esnasında bu Anayasal temelli ilkelere aykırı davranmaması gerekmektedir. Ancak madde metninde geçen her türlü zora başvurulabileceği ifadesi kelimenin telaffuzunda dahi olumsuzluk içerebileceğini yansıtmaktadır. Bu doğrultuda 6183 sayılı Kanunun ilgili maddesinde güncelleme yapılması gerekmektedir.

Menkul malların haczi aşamasında malların değerlendirilmesinin yapılması sonrasında tespit edilen değerler haciz tutanağına kaydedilecektir. Tahsil dairesi veya borçlu mükellefin talep etmesi durumunda yapılan değerlendirme bilirkişi⁸⁷ tarafından yeniden yapılabilecektir. Yeniden değerlendirme talebi için herhangi bir süre kanunda belirtilmemiş olmakla beraber satışın yapılmasına kadar talep edilebilmektedir⁸⁸. Uygulamada ise değer biçme işleminin gerçeği yansıtmaması halinde sonra yapılan işlemlerden ayrı olmak üzere dava konusu yapıp yapılamayacağına istinaden istikrarlı bir görüş bulunmamaktadır. Danıştayın bu konu hakkındaki önceki uygulamaları, işlemin zincir işlem teorisi kapsamında değerlendirileceği bu sebeple sonraki işlemde bağımsız olarak idari davaya konu edilemeyeceği şeklindeydi. Ancak Danıştay görüşünü zaman içerisinde değiştirmiş ve değer biçme işleminin satış işleminden ayrı olarak idari davaya konu yapılabileceği şeklinde kararlar almıştır⁸⁹. Değer biçme işlemine karşı mükelleflerin yargı yoluna gidebilmesi, hak arama özgürlüğünün ve mülkiyet hakkının korunması adına olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Tahsil dairesi haczedilmiş olan menkul malları satışın gerçekleşmesine kadar veya kamu alacağının satış öncesi tahsil edilmesi durumunda borçlu mükellefe geri teslim edilmesine kadar koruma altına almakla yükümlü kılınmıştır. Korumanın sağlanmadığı durumda hizmet kusuru yapılmış sayılacak ve kusurlu sorumluluk çerçevesinde tahsil dairesi sorumlu olacaktır⁹⁰. Öte yandan güvenilir bir kişinin kefil olması halinde haczedilmiş olan malların borçlu mükellefin zilyetliğine bırakılması borçlunun işlerine devam etmesi ve kamu borcunun ödenmesi bakımından önemlidir. Kendilerine mal bırakılmış olan borçlular, zilyetler ve güvenilir şahıslar, bu malların kendilerine atfolunamayacak nedenlerden dolayı telef veya zayi olduğunu kanıtlamaları halinde ise sorumluluktan kurtulmuş olacaklardır. Ancak bu kanıtlamanın kabul edilip edilmemesi idarenin takdirinde olacaktır. İdarenin kabul etmemesi halinde yargıya gidilebilecektir⁹¹. Malın borçluya bırakılıp bırakılmayacağı konusunda takdir yetkisi idarede olup borçlunun vergi sicilinin temiz olup olmadığı değerlendirilerek bir karar verilmesi uygun olacaktır. Malın korunması için yediemine bırakılması durumunda ise malın zarar görmesi üzerine mükellefler

⁸⁷ Bilirkişi raporuna karşı itiraz olması durumunda belirsizliklerin ve çelişkilerin giderilmesi amacıyla yeni sorular tertiplenerek aynı bilirkişiden ek rapor istenebilmektedir. (Süha Tanrıver, *Hukukumuzda Bilirkişilik* (Yetkin Yayınları 2017) 118.)

⁸⁸ Arslaner (n 25) 260.

⁸⁹ Candan (n 30) 476. (Danıştay 3D 4098/2604 16.10.1991, Danıştay 4D 1975/4032 17.10.1995)

⁹⁰ Danıştay 10D 962/798 03.10.1997.

⁹¹ Yılmaz (n 56) 799, 808.

zarar tazminini karşılamak için idareye dava açabilecektir. Öte yandan özellikle ev ve iş yeri hacizlerinde menkul malların bu yerlerden çıkartılıp götürülmesi onur kırıcı bir hareket olup mükellefin saygınlığının azalmasına da sebep olabilecektir. Bu sebeple menkul mal haczinde malın borçlu kişiye bırakılması sonucu mükellef ile idare arasında menfaat dengesinin sağlandığı ifade edilebilecektir.

2.2.2. Üçüncü Kişilerin Haciz Bildirisine Karşı İtiraz Hakkı

6183 sayılı Kanununun 79. maddesinde üçüncü kişilerdeki menkul malların, alacakların ve hakların haczi düzenlenmiştir. Bu maddede yer alan özel takip yolu kapsamında madde metninde belirlenmiş nitelikteki mal, alacak ve haklar için üçüncü kişiye haciz bildirisini tebliğ edilmektedir.

Üçüncü kişilere takip başlatıldığında uygulamada yaşanan sorunlardan biri kamu borçlusunun borç tutarı dikkate alınmaksızın elektronik haciz uygulanmasıdır. Mükellefin kamu borcundan dolayı banka hesabının tamamına bloke konulması, hukuk devletinin alt ilkelerinden ölçülülük ilkesine aykırılık göstermesinin yanı sıra mülkiyet hakkı bağlamında hukuka aykırı bir durum oluşturabilecektir⁹². Uygulama incelendiğinde vergi idaresinin mükelleflerin banka hesaplarına e haciz koyması belirli tutar çerçevesinde yapılmaktadır. Bu konuda idare ve banka ile yapılan görüşmeler doğrultusunda vergi idaresinin e haczi borç tutarıyla sınırlı bir şekilde uyguladığı bloke yönetiminin bankada olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle bankanın elektronik haciz uygulaması konusunda iyileştirmeler yapılması önerilmektedir. Zira mükellefin mevduatının tamamını bankada tutması ve serbest bırakılması gereken mevduat tutarını da kullanamaması mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin aşırılığını ve haczin taşkın bir şekilde yapıldığını göstermektedir. Bu sebeple 6183 sayılı Kanun'un 70. maddesinde belirtilmiş olan haczedilemeyecek mallara ekleme yapılarak veya 70/A maddesi oluşturulup elektronik haciz kapsamında mükellefin banka hesaplarına konulmuş olan bloke ile ilgili hukuki dayanak oluşturulmalıdır. Önerilen tasarı madde şu şekilde belirlenebilir:

“Elektronik Haciz

Madde 70/A: *Borçlunun elektronik haciz konulmuş olan banka hesaplarına bankanın rehin hakkı saklı kalmak üzere haciz bildirisinde belirtilmiş olan borç tutarı nispetinde bloke konulması gerekir; borç tutarını aşan kısma banka tarafından blokenin uygulanmaması ve bu kısmın borçlunun tasarrufuna bırakılması zorunludur.”*

Kamu alacağının tahsil edilmesi amacıyla kendisine haciz bildirisini gönderilmiş olan üçüncü kişi tarafından yedi gün içerisinde ileri sürülebilecek itirazlar borcu olmadığı, malın yedinde bulunmadığı, haczin tebliğinden önce borcu ödemiş olduğu, mal istihlak edilmiş ya da kusuru olmaksızın telef olduğu, alacaklının emrettiği yere verilmiş olduğu şeklindedir.

⁹² Balcı (n 22) 1031.



Mükelleflerin bunlardan herhangi birini tahsil dairesine yazılı itiraz ile bildirmiş olması gerekmektedir. Bu bildirim yapılması ile alacaklı tahsil dairesi kamu gücünü kullanarak üçüncü kişiye haciz uygulaması gerçekleştiremez⁹³. Üçüncü kişinin bu iddialarını kanıtlamasına ve bildirim iptali için idari dava açmasına da gerek bulunmamaktadır⁹⁴. Danıştayın kararlarında haciz bildirisinin kesin ve yürütülebilir bir işlem olmayıp davaya konu olamayacağı fakat itiraz edilmemesi üzerine üçüncü kişiye düzenlenecek olan ödeme emri ve haciz kararları için yargısal yolun kullanılabilmesi ifade edilmiştir⁹⁵. Üçüncü kişinin haciz bildirisine sürecinde dava açamaması halinde borçtan kurtulmak için kendisine tanınan diğer bir hak ise menfi tespit davası açma hakkıdır. Üçüncü kişi kendisine haciz bildirisinin tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açarak, kamu borçlusuna borcu olmadığını ya da malın elinde bulunmadığını ispat etmek durumundadır⁹⁶. Ayrıca dava devam ederken teminat göstererek takip işlemlerinin geçici olarak durdurulmasını talep edebilecektir⁹⁷. Alacaklı tahsil dairesine verilen teminat haciz varakasına dayanılarak haczedilecektir. Teminatın niteliği veya miktarı konusundaki uyuşmazlıklar takip işlerini durduran adli yargı mahkemesi tarafından çözümlenecektir. Menfi tespit davasında haklı bulunan üçüncü kişi takipten kurtulacaktır. Ancak davada haksız çıkılması durumunda davaya bakan mahkeme %10 tutarında inkâr tazminatı hükmü verebilmektedir⁹⁸. İnkâr tazminatına hükmedilmesi sonucu özünde hak arama özgürlüğüne ölçüsüz bir müdahale ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturabilecektir. İnkâr tazminatı ödeme emrine karşı davasında haksız çıkan mükelleflere uygulanan haksız çıkma zammı niteliğinde görülebilir. Haksız çıkma zammına karşı Anayasaya aykırılık gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine gidilmiş ve mahkeme bu zammın Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir. Dolayısıyla inkâr tazminatının da mükellefin hak arama özgürlüğünü kısıtlayan bir yaptırım olması nedeniyle iptal edilmesi yerinde olacaktır.

2.2.3. Gayrimenkul Malların Haczi ve Satışı Sırasında Mükellef Hakkı

Kamu borcu sebebiyle borçlu mükelleflerin gayrimenkul mallarına da haciz işlemi uygulanabilmektedir. Borçluya ait gayrimenkul mal haczinde özellikle haline münasip ev haczi konusunda uygulamada problemler yaşanabilmektedir. 6183 sayılı Kanunun'un 70. maddesinde açıklanan haczedilemeyecek mallar başlığı altındaki 11. fıkrasında "*Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir"* ifadesi yer almaktadır.

⁹³ Yılmaz (n 56) 778.

⁹⁴ Candan (n 30) 469.

⁹⁵ Balcı (n 22) 1017. (Danıştay 3D 12319/6042 06.11.2019, Danıştay VDDK 1345/1336 28.12.2016, Danıştay 9D 14239/6663 09.12.2019)

⁹⁶ Çelik (n 43) 232.

⁹⁷ Bahçeci (n 68) 252.

⁹⁸ Candan (n 30) 473.

Kamu alacağının tahsili sürecinde kamu borçlusunun mesken olarak kullandığı evin haczinin en son aşamada tercih edilmesi gerektiği Danıştayın çok sayıdaki kararında belirtilmiştir. Haczin uygulanmasında borçlunun mesken olarak kullanılan evinin haczinden ziyade varsa farklı taşınır ve taşınmaz malvarlığının araştırılıp öncelikle bunlara haciz konulması sosyal hukuk devletinin gereği olmaktadır⁹⁹. Uygulamada ödeme emri tebliği edilmesine rağmen borcunu ödemeyen borçlu mükellefler için elektronik ortamda yapılan malvarlığı araştırmasından sonra muhteviyatına bakılmaksızın gayrimenkul haczi uygulanabilmektedir. E haciz sistemi haciz uygulamasının pratikliğini artırmakta ancak bu sistemin, mülkiyet hakkı gibi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde en çok yargılanan ve tazminat ödenmesine yol açan konularda daha da dikkatli bir şekilde kullanılması gerektiği açıktır. Mesken hacizleri gerçekleştirilirken vergi idareleri incelemelerinde daha özenli olmalı ve mağduriyetlere yol açmamalıdır¹⁰⁰. Bunların yanı sıra haline münasip evin haczedilmezliği konusunda münasip kavramı idari işlem çerçevesinde idare tarafından belirlenmektedir. Oysa ki egemenlik gücünü elinde bulunduran idarenin odak noktası yalnızca kamu alacağının tahsili olabilmektedir. Bu doğrultuda likiditenin dikkate alınmamasının yanı sıra gayrimenkulün haline münasip olup olmadığı araştırılmadan mükellefe haciz işlemi uygulanabilmektedir. Yapılabilecek bir mevzuat düzenlemesi ile bu konuda idarenin geniş takdir yetkisinin sınırları çizilebilmelidir. Ayrıca borçlu mükellefin haline münasip evin haczine karşı yapacağı itiraz ve itirazın süresi de belirlenmemiştir. Mükellefin anayasada yer alan konut hakkını etkileyecek ve ağır sonuçlar yükleyecek olan haline münasip ev haczinde yol hırsının çizilmesi gerekmektedir.

Öte yandan 6183 sayılı Kanununun 99. maddesinde gayrimenkul satış ihalesinin feshi açıklanmıştır. Satış ihalesinin tamamlanması üzerine ihale kararının tebligatı ihalenin ilgili taraflarına yapılmaktadır¹⁰¹. İlgililer kendilerine tebliğ yapıldıktan sonraki 7 gün içerisinde adli yargıda icra mahkemesinden şikâyet yolu ile ihalenin feshini isteyebilme hakkına sahip olacaklardır. Menfaatler dengesi kapsamında ihale edilen gayrimenkulün üzerinde aynı ve şahsi hakka sahip olan ve ihaleden zarar gören borçlu ya da temsilcisi, tapu kütüğünde tescil edilmiş hak sahipleri ve tapuda haklarını şerh ettiren kişiler ihalenin feshini talep edebileceklerdir¹⁰².

2.2.4. Hukuka Aykırı Haciz İşlemlerinde Tam Yargı (Tazminat) Davası Açma Hakkı

Haciz uygulaması oldukça ayrıntılı kural ve eylemler içermektedir. Uygulama sırasında tahsil dairesinin kanuna uygun hareket etmesi gerekmektedir. Haciz aş-

⁹⁹ Balcı (n 22) 979.

¹⁰⁰ Volkan Erdoğan, 'Vergi Borcundan Dolayı Haline Münasip Evin Haczedilmesinin Sonuçları' (2013) (381) Vergi Dünyası Dergisi 96, 97.

¹⁰¹ Ahmet Erol, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı* (Yaklaşım Yayıncılık 2010) 414.

¹⁰² Karakoç (n 31) 485.



masına gelindiğinde kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığı haciz işlemlerinde hukuka aykırı işlemin uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir¹⁰³. İdare yaptığı her işleminde hukuka uygun hareket etmek zorundadır. Fakat idare dönem dönem hukuk kurallarını dikkate almadan da işlem yapabilmektedir. Bundan dolayı hukuksuz yapıldığı iddia edilen eylemler yargı denetiminden geçmek durumunda kalabilir¹⁰⁴. Dolayısıyla mükellefler mülkiyet hakkının korunması, hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve zarar tazmini gibi haklar çerçevesinde hukuka aykırı haciz işlemlerine karşı dava açabileceklerdir.

6183 sayılı Kanun hükümleri arasında haciz işlemlerine karşı kanun yollarına başvurma ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat haciz işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu için Anayasa'nın 125. maddesi kapsamında yargısal denetime tabi olacaktır¹⁰⁵. Haciz gibi sosyolojik ve psikolojik bir işleme karşı gidilebilecek kanun yollarının 6183 sayılı Kanun'da yer almaması büyük bir eksiklik yaratmaktadır. Yargısal yola başvurma hakkı anayasal bir hak olup bu yola başvurunun usulünün kanunda açıkça yer almaması yargıya ulaşım hakkının zedelendiğini göstermektedir.

Devlete, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarından doğan alacaklar için haciz uygulanmasına karşı İYUK'un 7. maddesine göre 30 gün içinde, bu sayılanlar dışında kalan kamu alacaklarına karşı ise 60 gün içerisinde dava açılabilir¹⁰⁶. Burada sürelerin hesaplanması haczin borçlu mükellefin hazır bulunması ve gıyabında yapılmasına göre farklılık göstermektedir. Haciz borçlunun hazır bulunması sırasında yapıyor ise sürenin başlangıcı haciz tutanağının imzalandığı tarihten itibaren belirlenirken, gıyapta yapılan hacizlerde ise süre haciz tutanağının tebliğ edilme tarihinden itibaren başlayacaktır¹⁰⁷.

İYUK'un 28/1. maddesinde "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez*" ifadesi yer almaktadır. Buna göre vergi idaresi esasa ve yürütmenin durdurulmasına istinaden verilen yargı kararlarını idareye tebliğ tarihinden itibaren otuz günü geçirmeksizin uygulamak zorundadır.

İYUK'un 28/3. maddesinde ise "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi*

¹⁰³ Recai Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip* (Seçkin Yayıncılık 2005) 194.

¹⁰⁴ Atilla Özer, *Anayasa Hukuku Genel İlkeler* (Turhan Kitabevi 2005) 110.

¹⁰⁵ Gerçek (n 32) 257.

¹⁰⁶ Balcı (n 22) 955.

¹⁰⁷ Erol (n 101) 308.

tazminat davası açılabilir” ifadesi doğrultusunda yargı kararlarına göre işlem tesis etmeyen idarelere karşı maddi ve manevi tazminat davası açılacağı hükmüne bağlanmıştır. Haciz işlemi uygulanması durumunda haczin kaldırılması kararının tebliğini alan vergi idaresinin haczi kaldırması gerekecektir. Buna rağmen haczin kaldırılmadığı durumda vergi idaresinin¹⁰⁸ aleyhine tazminat davası açılacaktır¹⁰⁹. İdare mahkeme kararlarını uygulamaması durumunda direkt tazminatla yükümlendirilmemektedir. Tazminata hükmedilebilmesi için gerçekleşmiş bir zararın bulunması, zararı doğuran olayın idareye yüklenebilecek nitelikte olması ve zarar ile mahkeme kararının uygulanmaması arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir¹¹⁰. Danıştayın bir kararında¹¹¹ idarenin sorumluluğu *“kamusal faaliyetler sonucunda, idare ile yönetilenler arasında yönetilenler zararına bozulan ekonomik dengenin yeniden kurulmasını, idari etkinliklerden dolayı bireylerin uğradığı zararın idarece tazmin edilmesini sağlayan bir hukuksal kurumdur”* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda hukuki sorumluluk çerçevesinde idare tarafından bireylerin uğradığı zararın tazmininin yapılması vurgulanmıştır.

Meydana gelen zararın kaynağı borçlu mükellefin veya üçüncü kişinin eşya üzerinde tasarruf haklarının kısıtlanması veya tasarrufta bulunamaması olarak belirtilebilir. Buradaki sorumlulukta ağır hizmet kusuru aranmaktadır. Alacaklı kamu idaresi tarafından takibin haksız bir şekilde yapılmış olması önem arz etmektedir. Borçlu mükellefin de kusurluluk durumu var ise zararın belirlenmesi aşamasında dikkate alınacaktır. İdarenin bu şekildeki sorumluluğu tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır¹¹². Hakkında haciz uygulanmış olan mükellefin zararının tazmini amacıyla açılan tam yargı davasında davalı mükellef ispat külfeti altında kalacaktır. Dolayısıyla mükellef delillerini toplayıp mahkemeye kendi sunacak olup re’ sen araştırma ilkesi kapsamında mahkemeden gerekli delillerin toplanması ve dosyaya eklenmesini talep edebilecektir¹¹³.

Uygulanan haciz işlemine karşı iptal ve tam yargı davasını beraber açacak olan mükellefin dava açma süresi haciz işleminin öğrenilmesi ya da mükellefe bildirildiği tarihten itibaren otuz gündür. Bunun dışında dava açacak olan mükellef aynı zamanda İYUK’un 11. maddesi kapsamında üst makama başvuru yolunu da kullanabilecek olup bu yolu da tercih eder ise otuz günlük dava açma süresi duracak ve kalan süre otuz günlük zımnî red süresinin dolmasından sonra veya red kararının

¹⁰⁸ Anayasanın 40/3. maddesinde haksız işlemlerin resmi görevli tarafından yapılması durumunda davanın devlet adına açılacağı ancak ilgili görevliden rücu edilebileceği belirtilmiştir.

¹⁰⁹ Karakoç (n 31) 314.

¹¹⁰ Cemil Kaya, ‘İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevi Tazminat İstemi’ (2010) XIV(1-2) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 59, 61.

¹¹¹ Danıştay 13. D’nin 24.06.2021 tarih, Esas no: 2015/3638, Karar no: 2021/2483.

¹¹² Karakoç (n 31) 314.

¹¹³ Bilge Demirtürk, *Vergi Alacağına Dayalı Hukuka Aykırı Haciz İşlemi Nedeniyle Açılan Tazminat Davası* (Seçkin Yayınları 2022) 179.

mükellefe tebliğ edilmesi tarihinden itibaren işlemeye devam edecektir. Mükellefin doğrudan tam yargı davası açması durumunda ise süre haciz işleminin öğrenildiği veya bildirildiği tarihten itibaren otuz gündür. Öte yandan mükellef iptal davasının ardından tam yargı davası açma yolunu tercih edecek ise süre iptal davasında verilen kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün olacaktır. Tam yargı davasında özel görevli mahkeme vergi mahkemesi olup davaların burada açılması gerekmektedir¹¹⁴. Görüldüğü üzere mükellefler haklarında uygulanan haciz işlemlerinde idare tarafından zarara uğratılmışlar ise tam yargı davası açarak zararını tazmin edebileceklerdir.

2.2.5. İstihkak Davası Açma Hakkı

Haczin uygulanması aşamasında açılacak önemli davalardan biri de istihkak davasıdır. İstihkak kelime anlamı itibariyle hakkı olma, hak kazanma ve hak ediş anlamlarına gelmektedir¹¹⁵. İstihkak iddialarının hangi tür mallar için yapılacağı 6183 sayılı Kanun'da net olarak belirtilmemiş olup gerek taşınır gerek ise taşınmaz mallar üzerinde istihkak iddiasında bulunulabilecektir¹¹⁶. Mülkiyet hakkının bir eşya üzerinde kurulan en temel hak olmasından dolayı cebri icra uygulanmasında alacaklının hakkından daha önce gelen bir haktır. Üçüncü kişi tarafından bu iddianın yapılmasıyla amaçlanan malın borçluya değil kendisine ait olduğudur. Bu şekilde mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalede hak sahibi hakkının korunması adına işlem yapabilecektir¹¹⁷. İstihkak davasına bakmakla görevli olan mahkeme haczi gerçekleştiren tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki adli mahkemelerdir¹¹⁸. Gerek sulh hukuk mahkemeleri gerekse de asliye hukuk mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararlar için temyiz incelemesi yolu açıktır. Dolayısıyla bu mahkemelerin verdiği aleyhe kararlara karşı temyiz mahkemesine başvurulabilmektedir¹¹⁹. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararda haciz işlemine karşı açılan istihkak davalarının adli yargıda sonuçlandırılması gerekirken davanın haczin iptali olarak değerlendirilmesi ve vergi mahkemesi tarafından sonuçlandırılmasının Kanuna uygun olmadığı belirtilmiştir¹²⁰.

İstihkak davaları duruşma yapılarak ve diğer davalardan öncelikli olarak görülmektedir. Taraflar ispat yükümlülüklerini her türlü delil kullanarak yerine geti-

¹¹⁴ Demirtürk (n 113) 145,149.

¹¹⁵ Güncel Türkçe Sözlük, <<https://sozluk.gov.tr/>> , erişim tarihi 05.01.2024.

¹¹⁶ Arslaner (n 25) 314.

¹¹⁷ Nesibe Kurt Konca, 'Üçüncü Kişi Elinde Haczedilen ve Üçüncü Kişinin Üzerinde Mülkiyet İddiasında Bulunduğu Taşınır Mallar Üzerinde Alınacak Muhafaza Tedbirlerinin Kapsamı' (2009) (2) Ankara Barosu Dergisi 32, 35.

¹¹⁸ Mine Nur Bozdoğan, '6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi' (2002) (168) Vergi Sorunları Dergisi 104, 119.

¹¹⁹ Recep Beyazkılıç, Suriye Kaya, Murat Sever, Ali Güler ve Ümit Yiğit, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (Arıkan Basım Yayım Dağıtım 2006) 357.

¹²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı 98/210 03.06.1994 (Gülseven (n 83) 460)

rebilirler¹²¹. İstihkak iddiasında bulunulacak malın borçlunun ya da üçüncü kişinin elinde olma durumu davanın tarafları, süreleri ve tehiri açısından farklılık gösterebileceği için haciz tutanağında belirtilmesi gerekmektedir¹²². İstihkak iddialarına karşı dava açma süresi üçüncü kişiye ve idareye göre farklılaşmaktadır. Üçüncü kişinin istihkak iddiasının reddi sonrasında dava açma süresi 7 gün iken, idarenin istihkak davası açma süresi 15 gündür¹²³. İstihkak davası açma süresi mükellef veya üçüncü kişi için 7 gün ancak alacaklı kamu idaresi için 15 gündür. Silahların eşitliği ilkesine göre davada taraf olanlara farklı süreler verilmesi mükellef ve üçüncü kişiler cephesinde hak kaybına neden olabilmektedir.

6183 sayılı Kanununun 68. maddesinde ise davacı olan tarafın takibin ertelenmesini isteyebilmesi açıklanmıştır. Takibin ertelenmesine karar verecek olan mahkeme delillerin içeriğine göre değerlendirme ve takdir etme yetkisine sahip olacaktır. Olası bir zarara yeterli gelecek şekilde teminat gösterilmesi durumunda mahkeme tarafından takibin tehirine karar verilebileceği açıklanmış olup takibin tehirine karar verilmesi sonrasında davanın reddolunması durumunda hacizli malın değerinin %10'u oranında tazminata hükmolunacağı da belirtilmiştir¹²⁴. İcranın tehiri sebebiyle malı haksızlıkla haczedilmiş olan ve bu durumdan dolayı zarar gören üçüncü kişiler de zararın tazmini için dava açabilme hakkına sahip olmaktadır¹²⁵. Davanın reddolunması sonucunda mükellefin ödemek zorunda kaldığı bu tazminat hak arama özgürlüğüne aykırı bir durum yaratmaktadır. Dolayısıyla inkâr tazminatının da mükellefin hak arama özgürlüğünü kısıtlayan bir yaptırım olması nedeniyle iptal edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Kamu gücünü elinde bulunduran tahsil dairesinin kamu alacağının tahsilini gerçekleştirirken hem Anayasada hem de Kanunlarda mükelleflere tanınmış olan hakları ihlal etmemesi önem arz etmektedir. Fakat uygulama aşamasında mükellef haklarına aykırı, hukuka uygun olmayan ve belirsizlik taşıyan durumlar tespit edilmiştir. Çalışmada spesifik olarak mükellefleri en çok etkileyen cebren tahsil ve alacağın korunması evrelerinde mükelleflere uygulanan işlemler, haklar ve ilkeler doğrultusunda analiz edilmiş ve hukuka aykırı uygulamalar ortaya konulmuştur.

Kamu alacağının korunması sürecinde uygulama kolaylığı nedeniyle en çok tercih edilen yöntem teminat istemedir. Ancak mükellefin kasti olmayan hata ile

¹²¹ Gerçek (n 32) 271.

¹²² Bozdoğan (n 118) 108.

¹²³ Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyle, *Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler* (Yetkin Yayınları 2019) 337.

¹²⁴ Yılmaz (n 56) 701.

¹²⁵ Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları* (2. Baskı Oluş Yayıncılık 2012) 714.



yapmış olduğu bir işlem için vergi ziyayı cezası alması halinde dahi teminat istenmesi mükellefi olumsuz etkileyebilecektir. Vergi ziyasının meydana gelmiş olduğu herhangi bir somut durum veya delil tespit edilmeden teminat istenmemelidir. Mükellefin malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini kısıtlayan bu uygulama hem hukuk devletine aykırılık gösterecek hem de mülkiyet hakkının ihlalini oluşturacaktır. Öte yandan tahmini tutar olarak uygulanan ihtiyati haciz işleminin hangi tutarda olması gerektiğinin belirlenmemiş olması aynı zamanda ölçülülük ilkesine de aykırıdır. Yapılan incelemenin sonucunun ne olduğu bilinmeden ve hangi sürede sonuçlanacağı netleşmiş olmayan bu uygulama ile mükellefin ticaret özgürlüğü de kısıtlanabilecek hatta iş çevresindeki güvenilirliği dahi etkilenebilecektir. Dolayısıyla teminat istenmesi gereken durumlarda hemen ihtiyati haciz kararı alınmamalı mükellefin vergisel mazisi de göz önünde bulundurularak kaçma, mal kaçırma veya hileli yollara sapma gibi somut durumlar yoksa yalnızca teminat isteme müessesesi çalıştırılmalıdır.

Hakkında ihtiyati haciz uygulanmış mükelleflerin İYUK' un 11. maddesi kapsamında üst makama başvuru yolunu kullanıp kullanamayacağı konusunda yargı kararlarında istikrarsızlık mevcuttur. Dolayısıyla mükellefin yargısal yola gitme hakkı var ise uyumsuzluğu idari çözüm yolu ile de sonlandırabilme hakkı olmalıdır. Kamu alacağının korunma yöntemlerinden bir diğeri olan ihtiyati tahakkuk için kanunda yer alan şartların oluşması durumunda mükellefin malvarlıklarına tutar belirlenmeksizin ihtiyati tahakkuk ve akabinde ihtiyati haciz uygulanması mükelleflerin mülkiyeti üzerinde tasarrufta bulunabilme hakkını kısıtlayacaktır. Tutarın netleştirilmeden taşkın haciz uygulanarak tasarruf hakkının kısıtlanması ölçülülük ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

Kamu alacağının tahsili sürecinde en önemli aşamalardan biri de mükellefe ödeme emrinin gönderilmesidir. Mükelleflere vadesi geçmiş vergi borçlarını ödemeleri için düzenlenen ödeme emirleri gönderilmeden önce tahsil dairesinin mükellefin mahsup talebinin olup olmadığını kontrol edecek bir altyapı sisteminin kurulması gerekmektedir. Dolayısıyla bu şekilde yapılacak bir otokontrol sistemi veya kurulacak bir entegre altyapı ağının oluşturulması ile mükellefin alacağının/ iadesinin olduğu durumda mahsup işlemi kendiliğinden devreye alınmalıdır. Bunun yanı sıra 6183 sayılı Kanunda kendisine ödeme emri gönderilmiş olan mükellefin belirli gerekçeler göstererek ödeme emrine itirazda bulunabileceği belirtilmiştir. Fakat mükellefin ödeme emrine karşı İYUK' un 11. maddesi doğrultusunda idari makama başvuru yapabileceği netleşmiş bir konu değildir. Ancak bu yolun kullanımının yasak olduğuna dair de bir madde 6183 sayılı Kanun' da bulunmamaktadır. Uygulamaya bakıldığında da bu konu için yargı kararlarında istikrar görülmemektedir. Bu yolun kullanılmasının engellenmesi ise mükellefin hak arama özgürlüğünün kısıtlanması anlamına gelecek olup konuyla ilgili içtihadı birleştirme kararının alınması yerinde olacaktır.

6183 sayılı Kanunda ödeme emrine karşı itirazın süresinde (15 gün) yapılamaması nedeniyle hak düşürücü süre olmasından dolayı mükelleflerin icra takibine

alınmaması için bu süreyi kaçırmamaları gerekmektedir. Ayrıca mükellefin ödeme emri tebliği sonrasında mücbir sebebin meydana gelmiş olması durumunda ödeme emrine karşı dava açma süresinin uzayıp uzamayacağına ilişkin 6183 sayılı Kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuyla bağlantılı olarak diğer kanunlar incelendiğinde İcra ve İflas Kanununda yer alan gecikmiş itiraz uygulaması ve Hukuk Muhakemeleri Kanununda yer alan eski hale iade uygulamalarının hak kayıplarının önüne geçebilmek amacıyla getirildiği görülmektedir. Bu uygulamalara benzer bir müessesenin 6183 sayılı Kanuna da getirilmesi yerinde olacaktır. Çünkü mükelleflerin kusursuz olarak ödeme emrine karşı dava açma sürelerini kaçırmaları söz konusu olabilmektedir. Mükelleflere cebren tahsil süreci başlatılmadan gecikmiş itirazlarını kanıtlama şansı verilmesi hak arama özgürlüklerinin yanı sıra adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim haklarının da verilmesi gerekmektedir. Mücbir sebep halinde dava açabilmenin yanı sıra verginin ödenmesinin ertelenmesi ve gecikme zammının uygulanıp uygulanmayacağı konuları da geçici çözümler içermektedir. Özellikle deprem, yangın gibi durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı anlık çözüm olarak bölgesel mücbir sebepler ilan etmektedir fakat bu durumun yasal dayanağının oluşturulması ihtiyaç haline gelmiştir.

Öte yandan haciz işlemlerinin makul bir süre içerisinde tamamlanması hukuk devletinin de göstergesi olmaktadır. Gerek menkul gerek gayrimenkul mallarda satış işleminin kanundaki usule aykırı bir şekilde yapılmış olması durumunda ise mükellefler önce işlemi yapan idareye başvurarak İYUK' un 11. maddesi gereği işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem uygulanmasını isteyebilmelidir. Bunun yanı sıra idarenin uyguladığı işlem sonucu işlemde zarar görmüş olan mükellefin İYUK' un 12. maddesi gereği tam yargı davası açma hakkını kullanabilmesi gerekmektedir. Haciz uygulamasında sıkça yaşanan olumsuz bir durum da mükellefin haline münasip ev haczidir. Haline münasip evin haczedilemeyeceği konusunda münasip durumun değerlendirilmesi idare tarafından yapılacaktır. Haline münasip olması kararı mükellefin aile yapısı da dikkate alınarak verilecektir. Bu bakımdan subjektiflik değerlendirilmesi de yapılmalıdır. Ancak egemenlik gücünü elinde bulunduran idare yalnızca kamu alacağının tahsiline odaklanmaktadır. Dolayısıyla bu kararın verilmesinde idarenin geniş takdir yetkisi bulunmamalı yapılacak bir mevzuat düzenlemesi ile bu sorun ortadan kaldırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Arslaner H, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili* (Yetkin Yayınları 2010).

Artun E. S, 'Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz Ve İhtiyatı Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması' (2014) (16) DEÜHFD 4535-4566.

Atar Y, *Türk Anayasa Hukuku* (Seçkin Yayıncılık 2019).

Ay H ve Alpaslan M, 'Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı



Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri' (2011) (360) Vergi Dünyası Dergisi 165-169.

Aydoğdu Y, 'Türk Hukukunda Siyasi Haklar ve Siyasi Hakların Kullanılmasının Engellenmesi Suçu', (2017) (128) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 39-72.

Bahçeci B, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, (Seçkin Yayıncılık 2019).

Bakar F, *Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler* (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2011).

Balcı M, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması* (2. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık 2021).

Balcı M, *Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri* (Oniki Levha Yayıncılık 2021).

Başar C, 'Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri' (2015) (16 Özel sayı), DEUHFD 4567-4611.

Beyazkılıç R, Kaya S, Sever M, Güler A ve Yiğit Ü, *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (Arıkan Basım Yayım Dağıtım 2006).

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

Candan T, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (4. Baskı Yetkin Yayınları 2018).

Ceylan N. A, 'Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Sosyal Ve Ekonomik Haklar Ve Hakların Bütünlüğü İlkesi' (2017) (2) Anasay Dergisi 217-226.

Çağan N, Vergilendirme Yetkisi (Kazancı Hukuk Yayınları 1982).

Çelik B, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku* (3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2018).

Çiftçi P, 'Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması' (2012) (12) DEUHFD 313-379.

Demirtürk B, *Vergi Alacağına Dayalı Hukuka Aykırı Haciz İşlemi Nedeniyle Açılan Tazminat Davası* (Seçkin Yayınları 2022).

Dönmez R, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip* (Seçkin Yayıncılık 2005).

Dural M, *Türk Özel Hukuku*, (Filiz Kitabevi 2013).

Egeli H ve Dağ M, 'Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi' (2012) (163) Maliye Dergisi 130-146.

Erol A, *Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı* (Yaklaşım Yayıncılık 2010).

Erdoğan V, 'Vergi Borcundan Dolayı Haline Münasip Evin Hacedilmesinin Sonuçları' (2013) (381) Vergi Dünyası Dergisi 96-100.

Erol A, 'Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler' (2011) (89) Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 18-23.

Ertaş T, 'Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi', (2015) (16 Özel sayı, 2015, DEUHF 4737-4783).

Gerçek A, *Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi* (3. Bası, Yaklaşım Yayıncılık 2006).

Gerçek A, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, (6.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020) 188.

Gülseven M, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (Seçkin Kitabevi 1999).

Güzel A, 'Amme Alacakları Bakımından Şahsi Kefalet Uygulaması' (2007) (98) Vergi Raporu Dergisi 47-50.

Hatemi H, *Medeni Hukuka Giriş* (3. Bası, Vedat Kitapçılık 2004).

Hepaksaz E ve Avcı O, 'Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi' (2020) 15(3), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi 1061-1080.

Karadoğan U, 'Ödeme Emrine İtiraz Sebeplerinden Olan Borcum Yoktur'un Kapsamı' (2000) (318) Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi 74-77.

Karakoç Y, *Kamu İcra Hukuku* (Yetkin Yayınları 2016).

Karakoç Y, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler* (Yetkin Yayınevi 2017).

Kaya C, 'İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevi Tazminat İstemi' (2010) XIV(1-2) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 59-77.

Kurt Konca N, 'Üçüncü Kişi Elinde Haczedilen ve Üçüncü Kişinin Üzerinde Mülkiyet İddiasında Bulunduğu Taşınır Mallar Üzerinde Alınacak Muhafaza Tedbirlerinin Kapsamı' (2009) (2) Ankara Barosu Dergisi 32-42.

Kuru B, Arslan R ve Yılmaz E, *İcra ve İflas Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 24. Baskı, Yetkin Yayınları 2010).

Metin Y, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi* (Seçkin Yayıncılık 2002).

Mutluer K ve Dayanç Kuzeyli N, *Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, (Yetkin Yayınları 2019).

Organ İ ve Coşkun Karadağ N, 'Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II' (2012) 21(3) Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 71-84.

Öz E, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi* (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi 2004).

Özbalcı Y, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları* (2. Baskı Oluş Yayıncılık 2012).



Özdemir M, *Vergi İcra* (Yıltem Reklam ve Basım, 2019).

Özer A, *Anayasa Hukuku Genel İlkeler* (Turhan Kitabevi 2005).

Özkan H, *İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz ile Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz*,(2. Baskı, Adalet Yayınevi, 1997).

Şimşek E, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi* (Alfa Basım Yayım Dağıtım1996).

Tanrıver S, *Hukukumuzda Bilirkişilik* (Yetkin Yayınları 2017).

Taylar Y, ‘Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olan Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar” (2008) 4(48) Mali Pusula Dergisi 68-87.

Taylar Y, *Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu*, (Oniki Levha Yayıncılık, 2023).

T.C. Danıştay Kararlar Dergisi.

Üyümez M.E , ‘Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi’, (2016) 8 (1), Ekonomi Bilimleri Dergisi 75-92.

Üzeltürk H, ‘Mükellef Hakları: Yansımalar’ (2005) (7) Legal Mali Hukuk Dergisi 135-143.

Yılmaz K, 6183 Sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması* (Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları 2015).

İNTERNET KAYNAKLARI

Güncel Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>, erişim tarihi 7 Temmuz 2021.

OECD Taxpayers’ Rights and Obligations–Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, 2003, (oecd.org 2003) erişim tarihi 23 Ekim 2021.

Danıştay Kararları İçeriği <https://karararama.danistay.gov.tr/>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/05/20240517-4.pdf>