

---

---

## KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLER

Hüseyin ÇİFTÇİOĞLU\*  
Ali ANTEPLİ\*\*  
Ömer Ali POLAT\*\*\*

---

---

### ÖZET

Demokratik Ülkelerde kamu harcamalarının finansmanında kullanılan temel kaynak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdir. Devletlerin sosyal sorumluluklarını yerine getirebilmesi için başta altyapı ve sağlık olmak üzere halka sunduğu tüm hizmetleri bir şekilde finanse etmek zorundadır. Burada iki temel argümandan söz edilebilir. Bunlar öz kaynaklar ya da borçlanma. Devlet ihtiyaç duyduğu kaynağı öncelikli olarak öz kaynaklarından sağlamak zorundadır. Özkaynak kalemleri içinde yer alan en önemli kalem, halktan alınan vergi ve benzerleridir. Devletlerin diğer alternatifi ise rasyonel bir biçimde uygulanmadığı zaman önemli makro ve mikro ekonomik sorunlara yol açan iç ve dış borçlanmadır. Öz kaynaklar ve borçlanmaya pek tercih edilmeyen bir alternatif olarak emisyon yani para basma da eklenebilir. Ancak karşılıksız para basmak bilindiği üzere yüksek enflasyonu körükleyen dolayısıyla beraberinde önemli ekonomik ve sosyal sorunları da getiren bir olgu olarak kabul edilmektedir ki zaten pek tercih edilmemesinin temel nedeni de budur.

Vergi Usul Kanununda vergi alacağının ödenme aşamasına gelinceye kadar geçirdiği süreçler düzenlenmiş olup, vergi alacağının ödenmesine ilişkin ayrıntılar ve özellikle yükümlü veya sorumlu tarafından kendi isteğiyle ve zamanında ödenmesinin sonuçları bu yasanın kapsamı dışında kalmıştır. Vergilerin ödenmemesi veya zamanında ödenmemesinin sonuçları ve kamusal güç kullanmak suretiyle tahsili, 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu alacakları, Özkaynaklar, Borçlanma, Vergi alacakları.

---

\* Öğr. Gör. KSÜ-Göksun MYO, K.Maraş

\*\* Yrd.Doç.BAYBURT ÜNİVERSİTESİ İİBF, Bayburt

\*\*\* Öğr. Gör.KSÜ-Göksun MYO, K.Maraş

## ABSTRACT

Democratic countries are the main source of taxes and other financial liabilities used to finance public spending. All services offered by the public, including infrastructure and health in particular to fulfill the social responsibility of the state is obliged to finance somehow. Here there are two main argument. These equity or debt. Resource needs of the State is primarily to provide their own resources. The most important item within shareholders' equity, are taxes and the like received from the public. The other alternative is that states are internal and external borrowing leads to significant macro and micro-economic issues when it is not applied in a rational way. Emissions as an alternative to equities and debt which is not desirable that can be added to the coinage. However, due to unrequited important economic and social issues along with high inflation fueled known as money printing is considered as a phenomenon that is the fundamental reason for that already is not desirable. Tax Procedural Law in tax receivables of payment stage until the arrival spent is the process organized, details of the payment of tax claims and the results of the particular obligation or paid voluntarily and on time by the responsible remained outside the scope of this law. The time of payment or non-payment of taxes collected through the use of results and public power, and are regulated by the Law on the date 07.21.1953 duly collection of public receivables 6183.

**Keywords:** Public receivables, Equity, Debt, Tax receivables.

## 1.Giriş

Türkiye 1990'lı yıllarda yüksek faiz oranlarına katlanarak iç kaynaklardan ve siyasi ve iktisadi bağımsızlığını riske etme pahasına IMF gibi dış kaynaklardan borçlanma yoluna gitmiştir. Bunun sonucunda, borçların konsolide bütçe üzerinde oluşturduğu baskı nedeniyle devletin başta altyapı olmak üzere istihdam sağlayıcı ve üretimi arttırıcı alanlara yeterince kaynak aktaramaması gibi sorunlarla karşı karşıya kaldığı gözlemlenmiştir. Gerçekten de 1990 yılında toplanan her 100 TL'lik vergi gelirin 32 TL'si faiz ödemek için kullanılırken, 1999 yılında bu rakam 72 TL'ye yükselmiştir. Faiz olgusu Şubat 2001 krizinden sonra vergi gelirlerinin tamamını yutmuş, ama yine doymamış rakam 115 TL'ye yükselmiştir. İzlenen sıkı para ve maliye politikalarının bir sonucu olarak bu oran 2002'de %58,7'ye; 2004'te %57'lere düşürülebilmüş nihayet 2009 da %30,9'a 2010'da ise %23,6'lara kadar indirilebilmiştir. (pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2015\_merkezi\_yonetim\_butce\_tasarisi.pdf-erişim:16.04.2015).

Öz kaynaklar ve borçlanmaya pek tercih edilmeyen bir alternatif olarak emisyon yani para basma da eklenebilir. Ancak karşılıksız para basmak bilindiği üzere yüksek enflasyonu körükleyen dolayısıyla beraberinde önemli ekonomik ve sosyal sorunları da getiren bir olgu olarak kabul edilmektedir ki zaten pek tercih edilmemesinin temel nedeni de budur.

Özellikle Fransız ihtilalinden sonra ulus devlet modellerinin kurulmaya başlamasıyla birlikte çağdaş devlet düzenleri ortaya çıkmaya başlamış; bu durum devlet kavramının ve bununla ilintili olarak 'kamu hizmeti' gibi kavramların yeniden tanımlanmasına yol açmıştır. İnsanların toprağa bağlı

köleler (serf) olmaktan kurtularak 'vatandaş'lığa terfi etmeleri, devletin vatandaşlara sunduğu hizmetlerin sayısını ve kalitesini de arttırmıştır. Buna sanayi devrimiyle birlikte ortaya çıkan yeni sosyo-ekonomik gelişmeler de eklenince devletin sunduğu hizmetler 20.yy.'a doğru gelindiğinde ekonomiden, altyapıya eğitimden kültüre iyice çeşitlenmiştir. Elbette ki yukarıda belirtildiği üzere bu hizmetlerin gereği gibi sunulması devletin olanaklarıyla yani gelirleriyle doğru orantılıdır ki; devletin gelirlerine literatürde bilindiği gibi 'kamu gelirleri' denmektedir.

Kamu gelirlerinin sağlanmasında, egemenlik gücünü kullanarak hareket eden devletin, vatandaşların kamu giderlerine iştirakini cebir yoluyla temin eder. "Kamu geliri" kavramının "devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, kamusal giderleri karşılamak üzere, hükümlerlik gücüne dayanarak elde ettiği ekonomik değerlerin tümüdür." şeklinde tanımlanması bu nedendir (Tekir, 1990:1).

Vergi ödemeleri yukarıda açıklanmaya çalışılan önemi nedeniyle anayasal bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Anayasaya göre: " Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." (Anayasa, 73/1). Verginin Belirtilen önemi dolayısıyla özel hukuktan doğan alacakların korunmasında olduğu gibi kamu hukukunda da kamuya yani devlete ait alacakların korunması hususunda bazı özel önlemler getirilmiştir. Devlet alacaklarının korunması özel hukuk alacaklarının korunmasına nazaran daha ağır yaptırımlar içeren hukuk kurallarıyla düzenlenmiştir. Kamu alacaklarının tahsilinde ana kural mükelleflerin vergi borçlarını kendiliklerinden ödemeleridir. Mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemeleri durumunda vergi kanunları bir takım cezalar öngörmüşlerdir ve bu cezaların hemen hepsinde vergi miktarını artırıcı hükümler vardır (yer almaktadır). Fakat bu tedbirlere rağmen yükümlü çeşitli sebeplerde tahakkuk etmiş borcunu vaktinde ödemezse, o zaman vergi alacağı kamu alacaklarının tahsili hakkında hükümlere göre cebren alınır (Bulutoğlu, 1976:691).

Özel hukuk ilişkilerinden doğan borçların yerine getirilmesini bile gerektiğinde birtakım şekil koşullarına bağlayan yasa koyucunun, bu borçların yerine getirilmemesi durumunda icra iflas kanunu hükümleri çerçevesinde cebri icra yoluyla devletin araya girmesini öngörürken, devletin kendi alacağı söz konusu olduğunda ve özellikle ilişkinin bir yanını kamu gücünün oluşturduğu bir durumda düzenleme yoluna gitmemesi düşünülemez (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010: 157).

Kamu alacaklarının zorla tahsilinde, özel alacakların zorla tahsilinde uygulanan icra ve iflas kanunu uygulanmaz (Bulutoğlu, 1976: 705). Ülkemizde kamu alacaklarının korunmasına yönelik olarak uygulanan kanun 6183 sayılı Amme Alacaklarının Korunması Hakkındaki Kanundur. Kanununun uygulama alanı birinci maddesinde şöyle düzenlenmiştir: 'Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı faiz gibi ferî amme alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil veya haksız kazançtan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından meydana gelen diğer

alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri uygulanır. (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Md.1)

6183 sayılı Kanun'un güvencesinde olan kamu alacakları iki kısma ayrılabilir. Birincisi, yasanın asıl amacı olan vergi, resim, harç ve bunların uzantıları ve yasadaki gösterilen alacaklar iken, ikincisi ise, özel yasalarında 6183 sayılı yasaya göndermeyle tahsili öngörülen alacaklardır (Özmen, 1996, s.9).

## **2. Vergi(Kamu) Alacağının Korunması**

Vergi Usul Kanununda vergi alacağının ödenme aşamasına gelinceye kadar geçirdiği süreçler düzenlenmiş olup, vergi alacağının ödenmesine ilişkin ayrıntılar ve özellikle yükümlü veya sorumlu tarafından kendi isteğiyle ve zamanında ödenmesinin sonuçları bu yasanın kapsamı dışında kalmıştır. Vergilerin ödenmemesi veya zamanında ödenmemesinin sonuçları ve kamusal güç kullanmak suretiyle tahsili, 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun ile düzenlenmiş bulunmaktadır (Tosuner, Arıkan, 2006: 9).

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, özel hukukta cebri icra yoluna giden alacaklı durumundan farklı olarak devlet alacaklı kimliğiyle alacağını tahsil ettikten sonrasını, yani borçlunun durumunu düşünmek, gözetmek zorundadır. Aksi halde devlet kendi gelir kaynağını kurutmuş olacaktır. Örneğin 6183 sayılı yasa , "Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir" şeklinde bir hüküm getirmiştir(m.62/5). Aynı nedenle, 6183 sayılı İİK'nun bazı müesseselerini değiştirerek kabul etmiştir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010: 161). Kamu alacakları özelliği dolayısıyla genel icra hukuku dışında tutulmuştur. 6183 sayılı yasa çerçevesindeki kamu alacaklarını dört kısımda incelemek mümkündür:

### **2.1. Asli Kamu Alacakları**

Vergi, resim, harç ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafları ile vergi cezası, para cezası gibi alacaklar asli kamu alacaklarıdır (Özkan, 2001:214–215). Asli kamu alacakları içerisinde vergilerin, diğer kamu alacak türlerinden (harç ve resim gibi) en önemli farkı karşılıksız oluşudur. Verginin karşılıksız olması, vergi ödeyenlerin yaptıkları bu ödemedan dolayı devletten, münhasıran kendilerine yönelik bir mal ya da hizmet talebinde bulunamayacaklarını ifade eder (Pehlivan, 2010:95). Ülkemizde vergiler kamu gelirlerinin en önemli bölümünü oluşturur (Tekir, 1990:5). Harç ve resimlerin vergiden en önemli farkı, bunların karşılığında bir hizmetin sunulması ve bu hizmetten yararlanmanın isteğe bağlı olmasıdır (Tekir,1990:6–7). Dolayısıyla devletin sunduğu bir hizmetten yararlanmak istenildiğinde yararlanan kişi bunun bir karşılığı olarak devlete harç ya da resim ödeyecektir. Üniversite ikinci öğretim öğrencilerinin yatırdıkları harç paraları veya Türk limanlarına yanaşan gemilerden alınan rıhtım resminde olduğu gibi. Oysa vergilerde isteğe bağlılık yoktur ve vergiler spesifik olarak belli bir hizmetin karşılığında alınmazlar.

## **2.2. Fer'i Kamu Alacakları**

Kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesi nedeniyle alınan gecikme zammı, gecikme faizi, haksız çıkma zammı gibi faiz ve zamlardan oluşmaktadır.

## **2.3. Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Alacaklar**

Devlet, Belediyeler ve İl Özel İdarelerinin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklardır (Şerefiyeler gibi).

## **2.4. Takip Masrafları**

6183 sayılı yasanın kapsamına giren kamu alacaklarının cebren tahsili nedeniyle yapılması gereken, zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve koruma giderleri gibi masraflardır (Özkan, 2001: 215).

Kamu alacağının korunması ve tahsil edilebilmesi için, alacağın doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlere yer verilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2009:40). Bu amaçla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında kanun, ikinci bölümünde düzenlediği bazı kurumlar getirmiştir (Kırbaş, 2004:120). Bu kurumların ilki yukarıda belirtildiği gibi vergi alacağını güvence altına almaya yönelik olarak getirilen düzenlemelerdir. Bunlar mükelleften teminat veya kefil göstermesinin istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk ve diğer önlemler (Bilici, 2010:103)olarak sıralanabilir.

## **3. Vergi(Kamu) Alacağının Güvence Altına Alınmasına Yönelik Tedbirler**

Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı uygulanmasını öngörerek bir yandan devletin zararını karşılamayı amaçlarken bir yandan da vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir kısım güvence önlemleri getirmiştir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010:168). Türk vergi hukukunda, kamu alacağının tahsilini güvence altına almak için getirilen bu güvence önlemleri, mal bildirimini, teminat, kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, borçlunun ilanı gibi çeşitli önlemler şeklinde düzenlenmiştir. Önlemlerin ortak amacı, zamanında tahakkuk ettirilemeyen veya tahakkuk ettirilip de ödenmeyen kamu alacağının tahakkukunun veya ödenmesinin sağlanmasıdır(Bilici, 2010:81). Alınan bu önlemlerin başlıcaları aşağıda kısaca irdelenmeye çalışılacaktır.

### 3.1.Teminat

Teminat, hukuk literatüründe 'bir borcun ödenmesi hususunda gösterilen güvence, sigorta işlemi, garanti' olarak tanımlanmaktadır (Şafak, 1996:614). Sözlükte ise doğabilecek bir zararı gidermek için alınan karşılık olarak tanımlanmaktadır.

Teminat bir borcun zamanında veya kararlaştırılan yerde ve uygun şartlarla, ödenmesini sağlayan, garanti eden, güven vermesini mümkün kılan bir uygulamadır. Bu teminat kefalet gibi ya şahsi bir teminattır (BK.M.483) veya aynidir rehinde olduğu gibi (Şener, 2001:787).

Vergi icra hukukunda da bu tanımlara yakın bir anlam taşımaktadır. Vergi icra hukukunda teminat kavramı şöyle tanımlanabilir: "Teminat, kanunda sayılan teminat istenilmesini gerektirecek hallerin meydana gelmesi ile yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre alacağı karşılayacak miktarda ve kanunda gösterilen ekonomik değerlerin güvence unsuru olarak verilmesidir." Teminat, vergi alacaklısı devletin alacağını tahsil etme aşamasında ortaya çıkan risklere karşı vergi mükellefinden istenen bir karşılık, bir güvencedir. Kısaca, teminat vergi alacağının tehlikeye girdiği veya tehlikeye girdiği kabul edilen hallerde istenen bir karşılık, bir güvence unsurudur (Bayraklı, 2006:31). Vergi icra hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen bazı sebeplere dayanarak kamu alacaklısının talebi üzerine kamu borçlusunca borcuna karşılık olmak üzere kanunda öngörülen değerleri güvence olarak göstermesi anlamına gelir (Kızılot ve Diğerleri,2008:283).

6183 sayılı kanunun 9. maddesi ile düzenlenmiş olan teminat isteme, amme alacaklarının korunması bakımından ilk önlemdir. Amme borçlusunun mal varlığına dahil kıymetleri istek üzerine fakat kendi belirlemesi ile borcuna karşılık göstermek suretiyle amme alacağının güvence altına alınması amacına yöneliktir. Bu yönü ile, borçlu açısından, idarenin re'sen hareket ederek mal varlığına dahil bir kısım kıymetler üzerindeki zilyetlik ve tasarruf hakkını cebren kaldırdığı ihtiyati hacze nazaran çok daha hafif bir önlem olma niteliği taşır (Şamlıoğlu, Özbacı, 1988:121).

Kamu alacağının tehlikeye düşmesi söz konusu ise bu alacağın tarh ve tahakkuku beklenmeksizin borçludan vergi inceleme elemanlarınca ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden teminat istenebilir (Mutluer, 2001:430).

Kamu alacağını teminata(güvenceye) bağlamak, hem devletin haklarının korunması hem de yükümlü hakkında zor kullanmaya yol açan diğer önlemlere başvurulmasını gereksiz kılmak bakımından önemlidir (Pınar, Alper, 2006:152). İdarenin teminat istemesinde, borçlunun malvarlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir önlem veya icrai bir fiil bulunmamaktadır. İdare subjektif bir tasarrufla teminat ister. Diğer bir ifade ile teminat istenmesi halinde sadece kendinden teminat istenen kişi açısından bazı sonuçlar doğuran hukuki durum ortaya çıkmış olur (Çelik, 2002:51-52).

Vergi Usul Kanununun 344.maddesi gereğince vergi cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddede sayılan kaçakçılık suçunu oluşturan hallerde; kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanılmış olduğu

takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden teminat istenir (Akdoğan, 2010:40).

### **3.1.1.Teminat İsten(il)mesini Gerektiren Nedenler**

Teminat isten(il)mesini gerektiren nedenler AATUHK çerçevesinde üç başlık altında incelenebilir. Buna göre teminat istenmesini gerektiren haller şunlardır:

#### **a. Vergi Ziyai Cezası Kesilmesini Gerektiren Haller**

Vergi ziyai suçunun tarifi ve bu suça bağlanan yaptırımlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda(VUK, ) düzenlenmiştir. Buna göre: Vergi ziyai(kayı) mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini\*zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK, 341/1).

#### **b- Kaçakçılık Suçu Cezası Kesilmesi İşlemlerine Başlanılması**

359. maddede düzenlenen kamu alacağı kaçakçılık cezasıdır. 4369 sayılı kanun ile yapılan düzenleme ile yeni bir çehreye kavuşmuştur. Kaçakçılık fiilleri, verilecek cezalar itibariyle iki gruptan oluşmaktadır. Hapis cezası ile cezalandırılacak suç fiilleri ve ağır hapis cezası ile cezalandırılacak suç fiilleridir.

Ağır hapis cezasını gerektiren fiiller ise, mükellefin ekonomik faaliyetleriyle ilgisi olmayan ve daha kötü bir psikolojik dürtü ile suç işlenmesidir. Defter ve belgeleri yok etmek, sahte belge düzenlemek gibi.

Bu fiillere başlanılmış olması teminat istenmesi için yeterlidir. Böylece başka bir neden aranmaksızın bu fiillerin tespit edilmesi, teminat istenmesi işlemini de kolaylaştırmaktadır(Bayraklı, 2006: 33).

#### **c. Vergi Mükellefinin Türkiye'de İkametgâhının Olmaması ve Durumunun Vergi Alacağının Tehlikede Olduğunu Göstermesi**

İkametgâh, kişinin yer itibariyle bağlı bulunduğu yeri belirlemede kullanılan kriterlerden biridir. Medeni kanuna göre ikametgâh bir kimsenin yerleşmek maksadıyla oturduğu yerdir. Bir kimsenin birden fazla ikametgâhı olamaz (Şener, 2001:338).Vergi hukukunda ise, gerek kişiler açısından, hem bağlanılan vergi dairesini, hem de mükellefiyet türünü belirlemede kullanılmaktadır.

Herkes mutlaka bir ikametgâha sahip olmak zorundadır. İkametgâh çeşit olarak ta iradi, kanuni ve itibari olmak üzere çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır (Şenyüz, 2008:15).

Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan bir kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir (Akdoğan, 2010:40). Ancak kanun koyucu Türkiye'de ikametgâhı olmayan şahsın durumunun, amme alacağının tahsilini ne şekilde tehlikeye düşüreceği konusuna, kanunda açıklık getirmemiştir. Tahsil dairesi bunu işin özelliğine göre kendisi tayin edecektir. (Örneğin)

Borçlunun amme alacağını karşılayacak ölçüde malının olmaması, ülkeyi terke hazırlanması gibi. Ancak, burada teminat istenmesi zaruri değil ihtiyardır (Pınar, Alper,2006:156).

Mükellefin durumunun vergi alacağının tehlikeye düşürüp-düşürmediğine vergi dairesi karar verecektir. Bu konuda kanunda bir açıklama bulunmamaktadır. Bunun nedeni, dar vergi mükellefinin Türkiye'de takip altında tutulmamasındandır. Vergi alacağının tehlikede olması, mükellefin vergi ödemediği Türkiye'den ayrılması için hazırlık yapması, varlıklarını paraya çevirmesi ve şüphe taşıyan hareketlerle ülkeyi terke hazırlanması örnek gösterilebilir. Bu durumu takdir etme, vergi dairesinin görevidir (Bayraklı, 2006:34).

### **3.1.2.Teminat Göstermek Zorunda Olan Kişiler**

Teminat ilke olarak asıl kamu borçlusundan, yani vergi mükellefinden istenir. Mükellef, şahsi kefil göstermiş ise, teminat ondan da istenebilmelidir. Kamu borçlusu, vergi borçlusu açısından biraz daha farklılık arz eder. Bu farklılığın başında, vergi mükellefi dışında sorumlu olan kişilerin durumu önem arz eder. Vergi mükellefi yanında, vergi sorumlusu, mirası reddetmemiş kanuni mirasçı, vergi mükellefinin yurtdışında olması halinde Türkiye'de bulunan daimi temsilcileri de teminat istenilmesi halinde teminat göstermek zorundadır (Bayraklı, 2006: 34).

### **3.1.3.Teminat İsteme Usulü**

Teminat isteme, şartları yerine gelmesi halinde başvurulması gereken bir güvence önlemidir. İdare, teminat istememe konusunda takdir hakkına sahip değildir. Çünkü teminat kamu alacağını güvence altına alan bir koruma önlemidir.

Teminat istenilmesini gerektiren bir nedenin meydana gelmesi halinde, tahsil dairesi inceleme yapılmasına karar verir. Yetkili birimler tarafından vergi incelemesi yapılır. Danıştay'ın yerleşik görüşü, teminat için vergi incelemesi yapılması doğrudur. Ancak, her vergi incelemesi de teminat istenecek anlamına gelmez.

İnceleme sonucunda hazırlanacak rapora göre, yazılı olarak teminat istenir. Bu istemde, teminat olarak gösterilmesi gereken miktar ve on beş günden az olmamak üzere teminat gösterme süresi belirtilir. Süre konusunda AATUHK' da açık bir hüküm yoksa da, süreler konusundaki VUK'a yapılan atfı bunu da içerecektir.

Vergi mükellefi bu süre içerisinde teminat göstermesi gerekir. Teminat göstermemesi halinde tahsil dairesi ihtiyati haciz uygulanmasına gidecektir. Gerçi, bu süre beklenilmeksizin de ihtiyati haciz yoluna gidilebilecektir. Uygulamalar ve Danıştay'ın görüşü de bu noktadadır (Bayraklı, 2006: 35).

### **3.1.4.Teminat Olarak Kabul Edilecek Kıymetler Ve Değerlenmesi**

AATUHK' da 17.09.2004 'de 5234 sayılı kanunla yapılan değişiklik çerçevesinde kanununun 10. maddesi aşağıdaki gibi değiştirilmiş ve bu çerçevede maddenin ikinci fıkrasına "özel finans kurumları " ibaresi eklenmiştir. Özel finans kurumları Türkiye'de 1984 yılından beri faaliyet gösteren ve sayı ve subeleri gittikçe artmakta olan kuruluşlardır (Özsoy,1997: 11). Günümüzde



Özel Finans Kurumları Bankalar Kanununda yapılan değişiklikle bu kanunun kapsamına alınmıştır.

Teminat olarak şunlar kabul edilir:

- Para
- (4964 sayılı kanunun 21.maddesiyle değişen bent) (15.08.2003 tarihinden geçerli olmak üzere)Bankalar ve Özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları, (Pınar, Alper, 2006: 170)
- Hazine müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler(Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlere anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.)

Yukarıda sözü edilen borçlanma senetleri devletin, Bütçe Kanunu ve özel kanunların verdiği yetkiyle yapacağı borçlanmalar için çıkarttığı borç senetleridir. Gelir ortaklığı senetleri de bu meyanda düşünülebilir. Gelir ortaklığı senetleri alt yapı tesislerinin, mülkiyeti ile ilgili kamu kurum ve kuruluşuna (kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi devlet teşekkülleri dahil) ait olmak kaydıyla bu tesisler için Hazine Müsteşarlığı ve ilgili bakanın onayı ile çıkarılan senetlerdir. (Pınar, Alper, 2006:171).

Devlet tahvili, özel kanunların ve veya bütçe kanunlarının verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan ve devletin özel ve tüzel kişilerden aldığı borca karşılık bu kişilere devletten alacaklı olduklarını göstermek üzere verilen genellikle uzun vadeli borçlanma belgeleridir. Her yıl Bütçe Kanununun verdiği yetkiyle çıkarılan İç Borçlanma Tahvilleri de uzun vadeli devlet tahvili kapsamındadır.

Hazine kefaletini haiz tahviller; PETKİM, TÜPRAŞ gibi çeşitli kamu kuruluşlarının para ihtiyaçlarını karşılamak üzere, hazinenin kefaleti ile çıkardıkları tahvillere de "Hazine kefaletini haiz bonolar" denilmektedir. Kısa vadeli devlet borçlarının bir çeşidini de hazine kefaletini taşıyan bu borçlar teşkil etmektedir. 10. madde hükmüne göre, hazine tahvil ve bonoları da teminat olarak kabul edilmektedir (Pınar, Alper, 2006: 171–172).

- Hükümetçe belli edilecek milli hisse senetleri ve tahvilleri (bu tahvil ve hisse senetleri değerlendirilirken borsa değerinin % 15 eksiği dikkate alınır.) Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat da teminat olarak kabul edilir. Bu esham ve tahvilatın neveleri, hangi şirketlere ait olduğu ve ne şekilde kabul edilecekleri Maliye Bakanlığınca genelgelerle duyurulmaktadır. Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, yukarıda belirtildiği gibi teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetveli üzerinden % 15 noksanıyla nazar alınır (Pınar, Alper, 2004: 173).
- Kamu dairelerince haciz varakalarına dayanılarak haczedilen taşınır ve taşınmaz mallar (AATUHK, 10). İlgililerce gösterilen ve alacaklı tahsil dairelerince, haciz varakalarına (belgelerine) dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar da teminat olarak kabul edilecektir. 6183 sayılı Kanunun 81. maddesine göre, menkul malların teminat olarak gösterilmesi halinde, bunlar haczi yapan memur tarafından biçilen değer üzerinden teminat olarak alınır. Borçlunun

müracaatı üzerine ve tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçilir. Teminat mektupları dışındaki teminatlar ihale komisyonlarınca teslim alınmaz. Bunların saymanlık ya da muhasebe müdürlüklerine yatırılması zorunludur (Pınar, Alper, 2006:170).

Bunların dışında kanun koyucu bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane gibi bazı işyerlerinde bulunan eşya ve malzemenin bu işyerlerinin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmünde olacağını da hükme bağlamıştır (Kırbaş, 1996: 120).

Yukarıda belirtilen nitelikteki müesseselerin, işletilmesinden doğan kamu borçları; Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, Katma Değer Vergisi, Belediye Vergileri, Damga vergisi gibi vergiler olabilir (Pınar, Alper, 2006: 196).

### 3.2. Şahsi Kefalet

AATUHK'nun uygulamasında asıl olan kanunun onuncu 10. maddesinde sayılan teminatların gösterilmesidir (Şamlıoğlu, Özbacı, 1988:144). Adı geçen maddede sayılan teminatların neler olduğu hatırlanacağı üzere yukarıda açıklanmıştır.

Yukarıdaki şekilde teminat sağlayamayanlar muteber bir kişiyi müteselsil(zincirleme) kefil ve müşterek borçlu gösterebilirler. Bu kişiyi kabul edip etmemekle alacaklı idare serbesttir (Kırbaş, 1996:120).

Kefalet sözlükte "kefillik, kefil olma. Birinin borcuna karşılık alacaklıya güvence verme borcu ödemeyi taahhüt etme" şeklinde tanımlanmaktadır (Şafak, 1996: 273).

Kamu borçlarında ise kefalet, yukarıdaki tanıma paralel olarak borçlunun teminat göstermemesi veya gösterdiği teminat kabul edilmemesi halinde, üçüncü bir şahsı vergi borcunu ödeyeceği hususunda güvence vermesidir (AATUHK md. 11). Bu güvence, kefilin müteselsil veya müşterek müteselsil borçlu olması şeklinde olabilir.

Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden onaylı bir şekilde yapılacak sözleşme çerçevesinde gerçekleşir (AATUHK md. 11).Bu şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenerek teşkilata duyurulmuştur (Tahsilat Gn.Teb.No:242), (Şamlıoğlu, Özbacı,1988:145).

AATUHK'nun belirtilen şartlar çerçevesinde teminat gösteremeyenlere, güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek borçlu gösterme imkânı tanyarak alacağını garanti altına almayı amaçlamıştır. Sonuçta devlet için önemli olan alacağını tahsil etmektir. Bunun kimden tahsil edileceğinin sonuç açısından bir önemi yoktur. Haciz uygulaması gibi uzun sürecek ve masraflı bir yol yerine alacağın kefilden tahsil edilmesi daha mantıklı olacaktır

#### 3.2.1. Şahsi Kefalet Göstermeyi Gerektiren Nedenler

Kanunlarımıza göre kefalet: "Bir akittir ki, onunla bir kimse, borçlunun akdettiği borcun edasını temin etmeyi alacaklıya karşı taahhüt eder" (BK. MD.483).

Kefillik garanti akitlerinin bir türüdür. Tek yanlı yapılabileceği gibi sözleşme şeklinde de düzenlenebilir. 6183 sayılı kanunun 11. maddesinde,

kefaletin noterde karşılıklı olarak yapılacak bir sözleşme biçiminde yapılacağı öngörülmüştür. Oysa özel hukuk ilişkilerinde kefaletin notere onaylatılması değil, sadece yazılı olarak yapılması yeterli sayılmıştır(BK.MD.14 vd. maddeler)(Pınar, Alper,2006:185).

6183 sayılı kanuna göre Şahsi kefil göstermeyi gerektiren neden iki tanedir:

1. Vergi Borçlusunun Teminat Göstermesini Gerektiren Nedenlerden Birinin Olması: Şahsi kefil göstermeyi gerektiren nedenlerin başında, mükellefin teminat göstermesi gereken bir nedenin meydana gelmesidir. Bu nedenlerin neler olduğu yukarıda ifade edildiği için burada tekrar etmiyoruz.

2. Vergi Borçlusunun Teminat Gösterememesi veya Gösterdiği Teminatın Kabul Edilmemesi: Teminat göstermesi gereken vergi borçlusunun teminat gösterememesi gerekir. Teminat gösterememesine karşılık kendisinden muteber bir şahsı kefil göstermesi istenir (Bayraklı, 2006: 41).

### 3.2.2. Şahsi Kefil Göstermenin Sonuçları

Alacaklı tahsil dairesi kefalet müessesini kabul etmekle beraber:

a)Gösterilen şahsı kefil olarak istemeyebilir,

b)Gösterilen şahsa bir itirazı olmamakla beraber birden fazla şahsın kefil olarak gösterilmesini isteyebilir (Şamlıoğlu, Özbalcı, 1988: 146).

Kabul edilen kefil, asıl vergi borçlusunun ödemesi gereken kamu borcunu ödemeyi taahhüt etmiştir. Kefalet sözleşmesi müteselsil veya müşterek müteselsil kefil olarak düzenlenmiş olması nedeniyle, vadesinde borcun ödenmemesi halinde doğrudan doğruya kefil takip edilebilecektir. Kefil, haciz yolu ile takip edilir. Vergi borcunu ödemiş ise, asıl borçluya rücu edebilmesi için, yaptığı ödeme belgelendirilir. Ödeme makbuzu üzerine kefil olarak ödediği belirtilebilir. Böylece, kefil bu belge ile asıl borçluya başvurulabilir (Bayraklı, 2006: 42).

### 3.3.İhtiyati Haciz

Haciz kavramı sözlükte “Borcunu ödemeyenin mal ve hakkına alacaklının devlet aracılığıyla el koyması ve böylece alacağını alması” olarak tanımlanmıştır (Şafak, 1996: 162).

İhtiyati haciz kavramı Maliye Bakanlığınca yayınlanan “Ansiklopedik Hazine Malları Sözlüğü”nde ise “Rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş bir borcun alacaklısının, borçlunun elinde veya üçüncü kişilerde olan taşınır ve taşınmaz malları ile alacakları ve diğer haklarını ihtiyaten haczettirmesi” şeklinde tanımlanmıştır (Kardeş, 2004: 378).

İhtiyati haciz, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesini ya da büyük ölçüde zorlaştırılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiş bir kurumdur (Karakoç, 2007:587).

İhtiyati haciz, hem özel alacakların güvence altına alınmasında hem de kamu alacaklarının güvence altına alınmasında başvurulan bir koruma

önlemidir. Ancak İhtiyati haciz, alacaklı kamu kurumunun (Örneğin; vergi dairesi, belediye gibi) yerel en büyük memurunun kararıyla yerine getirilir ve ivedilikle uygulanır. Bu yönüyle idari ihtiyati haciz, özel hukukta öngörülen ihtiyati hacizden farklıdır. Özel hukuktaki ihtiyati haciz bir hâkimin (Mahkemenin) kararıyla icra müdürlüklerince uygulanır. İdari ihtiyati haciz ise tahsil dairesince (örneğin vergi dairesi gibi) haczin ne biçimde yapılacağını gösteren kurallara göre yerine getirilir (Özkan, 2001: 220).

Yukarıda belirtildiği gibi ihtiyati haciz müessesesi özel hukukta da düzenlenmiş bir müessesedir. İcra-İflas kanununun 257. ile 268. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu anlamda ihtiyati haciz, alacaklının bir para alacağını zamanın da ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına önceden geçici olarak el konulmasıdır. Alacaklı borçlunun borcunu zamanında ödeyeceğinden emin değilse, ilk önce borçlunun mallarına ihtiyati haciz koydurur; ondan sonra davasını açar veya ilamsız icra takibini yapar. Alacaklı açtığı davayı kazanır veya yaptığı ilamsız icra takibi kesinleşirse artık borçlunun mallarını haczettireceğim diye uğraşmaz. Daha önce ihtiyaten haczedilmiş olan mallar icra dairesince satılır ve satış bedeli ile alacaklının alacağı ödenir (Kuru, Arslan, Yılmaz, 2009: 374). (Kuru, vd. 2009:374)

Özel hukukta öngörülen ihtiyati haczin prosedüründen anlaşıldığı üzere, az öncede ifade edildiği gibi durum kamu alacaklarındaki ihtiyati hacizden farklıdır. Burada kayda değer en önemli husus kanun koyucunun özel hukuk alacaklarıyla ilgili ihtiyati hacizde haciz kararının verilmesini bağımsız Türk mahkemelerine bırakırken; kamu alacaklarında ilgili kamu kurumunun yerel en büyük memurunu yetkili kılmak suretiyle kamu alacaklarına bir ayrıcalık tanımış olmasıdır. Bunun sebebi kanaatimizce kamu yararının ön planda tutulmasıdır.

İhtiyati haciz, kesin hacizden farklı bir işlemdir. Kesin hacizde malların satışına giden yolun açılmasına karşılık, ihtiyati hacizde alacağı güvence altına almak amacıyla, borçlunun malları üzerindeki tasarruf haklarının sınırlandırılmasıdır.

İhtiyati haciz, ileride hacze gidilmesi düşünülerek yapılan hacizdir. Özel alacaklarda, rehinle koruma altına alınmamış ve vadesi gelmiş bir borcun, mahkeme kararı ile borçlunun elinde veya üçüncü şahıslarda bulunan taşınır veya taşınmaz mallarının veya alacaklarının ihtiyaten haczedilmesidir.

Vergi icra hukukunda ise, kanunda sayılan ihtiyati haciz nedenlerinin meydana gelmesi üzerine bir süre ile sınırlı olmaksızın, mahallin en büyük memurunun kararı ile borçlunun mal varlıklarına el konulmasıdır (Bayraklı, 2006: 43). Mahallin en büyük memuru illerde vali, ilçelerde ise kaymakamdır.

Amme alacaklarının korunmasına yönelik olarak uygulanan ihtiyati haciz teminat şeklindeki korunma hükmüne göre daha ağırdır (Şamlıoğlu, Özbacı, 1988: 152).

Kamu alacaklarının, özellikle vergi alacaklarının, alacaklı idarelerin eline geçebilmesi için tamamlanması gereken oldukça uzun bir süreç vardır. Vergiler bakımından, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını izleyen bu sürece cebri icra aşamasında yeni safhalar eklenmektedir. Bu sürecin izlenmesi sırasında, kamu borçlusu mameleki üzerinde ilke olarak tam bir fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. Kötü niyetli bir borçlu bu yetkisini alacaklı tahsil dairesi aleyhine kullanarak cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına yol açabilir. Öyle ki, cebri icra süreci

sonunda kamu alacağının tahsiline imkân verecek, borçluya ait hiç bir mal varlığı bulunamayabilir. İşte bu tehlikeyi önlemek ve böylece cebri icra sürecini anlamlı kılabilmek amacıyla, icra ve iflas hukukunda olduğu gibi, vergi icra hukukunda da ihtiyati haciz kurumuna yer verilmiştir. ([www.home.anadolu.edu.tr](http://www.home.anadolu.edu.tr))

Vergi icra hukukunda ihtiyati hacze konu olan alacaklar, ileride tahakkuk edecek alacaklar veya tahakkuk etmiş; ancak vadesi henüz gelmemiş alacaklar veya vadesi geçmesine rağmen henüz ödeme emri gönderilmemiş alacaklardır (AATUHK, 13).

Maliye ve Gümrük Bakanlığının (şimdiki Maliye Bakanlığının) bir genelgesinde "ileride tahakkuk edecek olan ve henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere "yapılan hacze ihtiyati haciz denildiğini belirtmiştir. Gerek maddenin içeriğinden gerekse bu tanımlamadan, genel takip hukukundaki ihtiyati haciz ile idari takip hukukunda yer alan ihtiyati haczin yasal kuramları arasında önemi aykırılıklar bulunduğu anlaşılmaktadır (Pınar, Alper, 2006: 207).

### **3.3.1.İhtiyati Haczi Gerektiren Nedenler**

İhtiyatî haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur (Pınar, Alper, 2006: 199).

1.6183 sayılı kanunun 9'uncu maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren haller mevcut ise,

2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa

3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

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

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

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, 6183 sayılı AATUH kanununun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icab ettiren haller varsa (Pınar, Alper, 2006: 199).

### **3.3.2.İhtiyati Haczin Uygulanma Şartları**

İhtiyati haczin tatbik edilebilmesi için aşağıdaki şartların yerine gelmesi gerekir:

1. İhtiyati haciz nedenlerinden birinin meydana gelmesi gerekir. İhtiyati haciz nedenlerine yukarıda değinildiği için burada tekrar etmiyoruz.
2. İhtiyati haciz kararının alınmış olması gerekir. İhtiyati haciz kararına, aşağıda değinilecektir (Bayraklı, 2006: 47).

### **3.3.3.İhtiyati Haciz Usulü**

İhtiyati haczin nasıl yapıldığını, ihtiyati haciz kararının verilmesinden itibaren, kademe kademe nasıl uygulandığını alt başlıklar halinde inceleyeceğiz.

#### **3.3.3.1.İhtiyati Haciz Kararı**

İhtiyati haczin uygulanabilmesi için, yerine getirilmesi gereken ilk aşama ihtiyati haciz kararının alınmasıdır.

Vergi icra hukukunda, ihtiyati haciz kararı, mahallin en büyük memurunun kararıyla alınır. Mahallin en büyük memuru illerde vali, ilçelerde ise kaymakamdır. Vergi alacaklarına ilişkin olarak uygulamada, önce ihtiyati tahakkuk kararı alınmakta, sonra ihtiyati haciz uygulanması yoluna gidilmektedir. İhtiyati haciz nedenlerinden 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerde yer alan hususlar ihtiyati tahakkuk nedeni olmakla birlikte, aynı zamanda da ihtiyati haciz nedenidir. Bir zorunluluk olmamakla beraber, ihtiyati tahakkuk yoluna gidilmektedir.

İhtiyati haciz kararı, tahsil dairesinin talebi üzerine alınmaktadır. İdari hiyerarşisinin gereği olarak vergi dairesi bu talebi defterdarlığa ulaştırmakta, defterdar aracılığı ile ihtiyati haciz kararı alınması hususunda onay alınmaktadır.

İhtiyati haciz kararı oluru alındıktan sonra, karar ihtiyati haciz kayıt defterine kaydedilir. Bundan sonraki aşama ihtiyati haciz varakasının düzenlenmesidir. İhtiyati haciz kararları veya tasdik edilecek kati haciz varakaları, valilik veya kaymakam müdürü ile bu makamlar adına yetki verilen diğer memurlar vasıtasıyla da tasdik yapılabilmektedir (Bayraklı, 2006: 48).

Borçlunun birden çok borcu varsa, bunlar için ihtiyati haciz uygulanacak olan hallerde borçların tutarı tek kalemde belirtilerek tek ihtiyati haciz kararı alınabilir. Yasal temsilci(veli, vasi, kayyım) ve bunun gibi sorumlulara gitme durumunda, ayrıca ihtiyati haciz kararı alınmaz buna gerek yoktur (Özkan, 2001: 221).

Hacze karşı bir hafta içinde yargı yoluna başvurulabilmektedir. Vergi mahkemesinin kararları kesindir (Mutluer,2000:431).

#### **3.3.3.2.İhtiyati Haciz Varakası**

İhtiyati haciz biçim ve kapsamı Maliye bakanlığınca belirlenen haciz varakası(belgesi) ile yapılır (Özkan, 2001: 221).

Haciz varakasında, borçlunun kimliği, adresi ödeme emrinin tebliğ şekli, tarihi, ihtiyati haczin nedeni, yasal dayanağı, ihtiyati haciz uygulamasına neden olan kamu alacağının türü, konusu, yılı, taksiti, vade günü, tutarı ve takip numarası yer alır. Varakanın altında da, tahsil dairesi tarafından kamu alacağına yetecek kadar borçlunun elinde bulunan taşınır veya taşınmaz mallarını ihtiyati haczine karar verildiği belirtilir. Haciz varakası düzenleyen

memur, servis şefi, ilgili müdür yardımcısı, müdür tarafından ad ve soyadı belirtilerek imzalanır. Son olarak tarih konulmak suretiyle yetkili amir tarafından imzalanır.

Haciz varakası, evrak servisinden geçtikten sonra icra servis şefine zimmetle teslim edilir. İşlem icra servisi yetkisi dâhilinde ise, diğer saymanlıkların borçlarını izleme defterine kaydederek haciz varakası zimmetle icra memuruna verilir.

İcra memuru veya tahsildar, haciz varakası üzerinde belirtilen mükellefin adresine gider. Mükellefin adresi yanlış ise, emniyet soruşturması, mesleki teşekküller ile istihbarat arşivinden yararlanılarak yeni adresi tespit edilir.

Mükellefin doğru adresi tespit edildikten sonra, mükellefe borcu ödeyip ödemeyeceği sorulur. Mükellef ödeme isteminde bulunmuş ise, ödeme kabul edilip, ihtiyati haciz uygulamasına gerek kalmaz.

Borçlu ödemeyi kabul etmediği takdirde, ihtiyati haciz tutanağı tutularak işleme devam eder (Bayraklı, 2006: 48-49).

Haciz varakasının bir örneği konunun daha iyi anlaşılması amacıyla bölümün sonundaki ekler kısmına konulmuştur.

### **3.3.3.3.İhtiyati Haciz Tutanağı**

İcra memuru, borçlunun adresinde kamu borcuna yetecek miktarda, haczedilebilen taşınır mallarını tespit eder. Tespit edilen malların tahmin edilen bedellerini de belirler.

Üzerine ihtiyati haciz uygulanan mallar, ihtiyati haciz tutanağı ile tespit edilir. Tutanakta, haczin borçlunun huzurunda veya gıyabında yapıldığı belirtilerek; varsa, borçlunun veya üçüncü kişilerin iddialarına yer verilerek, icra memuru, borçlu ve kâtipler tarafından imza altına alınır.

Haczedilen mallar para, tahvil, hisse senedi ve kıymetli mücevher şeklinde ise, bunlar tahsil dairesi veznesine depo edilir. Diğer taşınır mallar, borçlunun menfaati, yararlanması, taşıma ve depo masrafları göz önüne alınarak borçlu yanında da bırakılabilir. Bunun için, tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikametgâh sahibi bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi gerekir. Mallar üçüncü kişi yanında da bırakılabilir. Bu çoğunlukla, borçlunun güvenilir olmaması halinde yapılır (Bayraklı, 2006: 49-50).

### **3.3.3.4.İhtiyati Haczin Uygulama Süresi ve Kaldırılması**

İhtiyati haciz, kararın verilmesi ile birlikte, kanundaki ifadesi ile "...hiç bir müddetle bağlı olmaksızın..." uygulanmaktadır. Ancak, yapılan bir idari işlem olması nedeniyle ve amacına uygun olarak belli bir süre uygulanması söz konusu olacaktır. Bu süreyi, sınırlandıran birinci husus, ihtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesidir. Bu, ihtiyati hacizden beklenen amacın da gerçekleşmesi şeklindedir.

İkinci husus ise, teminat gösterilmesidir. Taşınır veya taşınmaz mal dışı teminatlarla ihtiyati haciz kaldırılabilir. İhtiyati haciz, kararı veren vali veya kaymakamlıklarca kaldırılır.

Üçüncü husus ise, ihtiyati haczin kesinleşmiş yargısal kararlar kaldırılmasıdır. İdare tarafından yargısal karara uygun olarak ihtiyati haczin kaldırılabilmesi için, yargı kararının kesinleşmiş olması gerekir (Bayraklı, 2006: 50).

### 3.4.İhtiyati Tahakkuk

Kavramsal incelemeye geçmeden önce belirtmek gerekir ki İhtiyati tahakkuk uygulaması kamu alacağının tehlikeye düşmesi durumunda ilgili vergi dairesi müdürünün talebi üzerine defterdarın onayı ile başvuru olan bir kamu alacağı güvenlik önlemidir.

İhtiyati tahakkuk, kamu alacakları içerisinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir güvence önlemidir. Tahakkuk kayramı da, vergilere özgü bir kavramdır (Bayraklı, 2006: 51). Vergi hukukunda tahakkuk kavramı, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini ifade eder (Pehlivan, 2010: 74).

Kanunda ihtiyati tahakkuk kavramı tanımlanmamıştır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 11 inci maddesinde ihtiyati tahakkuk şöyle tanımlanmıştır: "İleride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka ihtiyati tahakkuk" denir. Bu tahakkuk işlemi üzerine 6183 sayılı kanunun 13/1 maddesi uyarınca ihtiyati haciz koyulur. Amme alacağının korunmasıyla ilgili bir tedbir olduğundan ancak, ihtiyati hacizle birlikte uygulama kabiliyeti bulunmaktadır (Pınar ve Alper,2006:244).

İhtiyati tahakkuk, vergi alacakları itibariyle devlet açısından büyük bir güvence oluşturmaktadır. Bunun nedenlerinden biri de, yüksek gelir getiren gelir, kurumlar vergisinin yıllık olmasındandır. Çünkü bu vergilerin tahakkuku vergilendirme dönemi ve beyanname verilinceye kadar uzunca bir dönemi kapsamaktadır. Bu arada, mükellefin bazı hareketleri vergi kaybına neden olabilmekte ve mükellefin yakalanabilmesi veya vergi alacağının tahsil edilebilmesi tehlikeye girebilmektedir.

İhtiyati tahakkuk müessesesi yardımıyla, verginin tahakkuk etmesi için uzunca bir süreyi bekleme zorunluluğu ortadan kalkmış olmaktadır. Bilindiği gibi, vergi tahakkuk etmeden tahsil edilememektedir.

İhtiyati tahakkuk vergi ve benzeri mali yükümlülükler için söz konusu olması nedeniyle, ihtiyati tahakkuku daha erkene almak suretiyle ihtiyati haciz uygulamasına imkân tanımaktadır. Uygulamada da bu yöntem benimsenmektedir (Bayraklı, 2006: 51-52).

İhtiyati Tahakkuk Nedenleri şunlardır:

Bazı ihtiyati Haciz nedenlerinin bulunması;

İhtiyati tahakkuk nedenlerinden birinci grupta yer alanlar, bazı ihtiyati haciz nedenleridir. Bunlar şunlardır (AATUHK,17):

1-Teminat istenmesini gerektiren nedenlerin bulunması,

2-Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması,

3- Borçlunun kaçması, kaçma veya mallarını kaçırma ihtimali olması,

4-Mal bildirimine çağrılan borçlunun belirlenen bir süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması veya noksan mal bildiriminde bulunmasıdır.



Bu hallerde ihtiyati tahakkukun uygulanması, süresi içerisinde teminat verilmemesi halinde uygulanmaktadır. Ancak, uygulamada önce ihtiyati - tahakkuka gidilmekte, sonra ihtiyati haciz yoluna gidilmektedir.

Belli bir ikametgâhının olmaması halinde ise, önce ihtiyati tahakkuk, sonra da ihtiyati hacze gidilmektedir. Bu da, vergiler açısından doğrudur. Çünkü tahakkuk etmiş bir vergi, önce tahakkuk ettirilmekte, sonra da ihtiyati hacze gidilmektedir.

- Kamu Borçlusunun, Kamu Alacağıının Kısmen veya Tamamen Tahsiline Engel Olucu Davranışlarda Bulunması;

Borçlunun bazı hareketleri kötü niyetli olup, kamu alacağını tehlikeye sokmak şeklinde olabilir. Hakkında takip işlemleri başlayan borçlu, kısmen veya tamamen kamu alacağıının tahsiline engel olmak, için, malları elinden çıkarabilir, telef edebilir veya değerini düşürebilir ya da muvazaa yolu ile borçlanarak, borç ikrarında bulunur. Böyle bir hareket aynı zamanda hapis cezasını gerektirir. Hapis cezasını gerektiren kovuşturmanın başlatılmasıyla birlikte ihtiyati tahakkuka da başlanılır.

İhtiyati tahakkuk, sadece takibata başlanılan alacak için değil; diğer vergi alacakları için de uygulanır. Nedeni ise, artık kamunun borçluya karşı güveni kalmamasıdır.(Bayraklı, 2006: 53).

- Teşebbüsün Muvazaalı(Hileli) Olması, Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hususunda Delillerin Bulunması;

Teşebbüsün muvazaalı olması, gerçek sahibinin görünürdeki sahibinden başkası olmasını ifade eder.

Bu nedene dayalı olarak ihtiyati tahakkuk yoluna gidilebilmesi için, teşebbüsün muvazaalı olduğu veya gerçekte başkasına ait olduğu hususunda deliller bulunması gerekir. İhtiyati tahakkuka dayalı olarak ihtiyati hacze gidilerek, paravan firmadan yararlanan kişinin varlıkları üzerine ihtiyati haciz uygulanır (Bayraklı, 2006: 53-54). Ancak bu safhada cezai bir dava değil hukuki bir ihtilaf söz konusu olabilecektir. Medeni kanunun 6. maddesinde, kanun aksini emretmedikçe, tarafların iddiasını ispatla yükümlü olduğu, Hukuk usulü muhakemeleri kanununun 238.maddesinde de, herkesçe bilinen ve meşhur olaylara dayanan tarafın iddiasını ispatla yükümlü olmayacağı hükümlendiğundan, böyle bir durumda muvazaa iddiasının gerçek olmadığını ispatı mükellefe düşmektedir (Pınar, Alper, 2006: 247).

### 3.4.1.İhtiyati Tahakkuk Kararı Ve Sonuçları

Tahsil dairesi, ihtiyati tahakkuk nedenlerinin varlığını tespit etmesi halinde, bağlı bulunduğu defterdarlığa müracaat eder. Müracaatta, mükellefin kimlik bilgileri ile birlikte, hangi nedenlere dayandığı da detaylı olarak belirtilir. Tahsil dairesi, ihtiyati tahakkuk nedenlerinin meydana gelmesi ile birlikte, karar için defterdarlığa müracaat etmesi gerekir. Bu konuda tahsil dairesinin takdir hakkı bulunmamaktadır. Karar ve takdir hakkı defterdarlığa aittir.

Defterdarlık, şartları değerlendirecek ihtiyati tahakkuk kararı verebilir. Vergi dairesi bu kararı derhal yerine getirir. Böylece henüz tahakkuk etmemiş vergi alacağı veya cezası tahakkuk etmiş olur (Bayraklı, 2006: 54).

İhtiyati tahakkuk talebi reddedilen vergi dairesinin bu karara karşı itiraz hakkı yoktur (Pınar, Alper, 2006: 252).

İhtiyati tahakkuk uygulamasının hangi vergiler için tatbik edileceğini tespit ve ilan yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmıştır (Bayraklı, 2006: 54).

İhtiyati tahakkuk kararının sonuçlarından en başta geleni, verginin hesap edilen miktarlar üzerinden tahakkuk ettirilmesidir. Normal tahakkuktan farkı da, vadesi gelmemiş vergi alacaklarının tahsil edilmemesidir. Çünkü normal yollardan tahakkuk etmiş bir vergi, ödenecek aşamaya gelmiş demektir. Vergi veya cezalar, hakkında dava açılmış olsa bile tahakkuk ettirilir.

Vergi veya cezanın matrahı belirli ise, bu miktarlar üzerinden tahakkuk işleminin yapılmasıdır. Bu alacak tahsil edilemese bile, ihtiyati haciz uygulaması mümkün hale gelir. Henüz matrah belirli değilse, bunların tutarları takdir komisyonları tarafından takdir edilir. Takdir komisyonu, bu görevi bir hafta içinde yerine getirir.

Vergi ve cezalar, özel kanunlarına göre tahakkuk edilmelerinde, şayet ihtiyati tahakkukla özel kanunlara göre yapılan tahakkuk arasında bir fark varsa, durum özel kanunlara göre düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için, mükellefin vermiş olduğu beyannamenin tetkik edilerek kabul edilmiş olması, dava aşamasında ise Danıştay'dan nihai kararın çıkmış olması gerekir (Bayraklı, 2006: 54-55).

### **3.5.Rüçhan Hakkı**

Borçlu bir kişinin alacaklısı bir kişi ise, alacağın takibinde herhangi bir öncelikten söz edilmez. Alacaklı borçluyu daha rahat bir ortam içerisinde takip edebilir. Ancak birden fazla alacaklı söz konusu ise ve borçlunun malvarlığı tüm borçlarını karşılamaya yetmiyor ise, bazı alacaklıları diğerlerine göre öncelikle tatmin etmek gündeme gelir. Özel hukukta veya kamu hukukunda, bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olmasına rüçhan hakkı adı verilir. (Pehlivan, 2010: 74)

#### **3.5.1. Amme Alacaklarının Tahsilinde Rüçhan Hakkı**

Amme alacaklarında rüçhan hakkı konusu, AATUHK'nun md.21 ve devamında düzenlenmiştir. Mezkur madde kamu alacaklarına öncelik hakkı tanımaktadır. Buna göre kamu alacaklısı borçlunun diğer alacaklılarına nazaran imtiyazlı bir konuma sahiptir (Pehlivan, 2010: 74)

AATUHK'un 21.maddesi haciz ve iflasta kamu alacaklısına alacağın tahsili bakımından rüçhan hakkı adı verilen bir ayrıcalık tanımıştır. Buna göre üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacaklısı da takibe geçtiği takdirde hacze iştirak eder; Satış bedeli özel alacaklı ile hazine arasında alacak ile orantılı olarak paylaşılır. Kamu alacaklısının rüçhan hakkı rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Kamu alacağına iflasta tanınan öncelik için AATUHK, icra ve iflas kanununa atıfta bulunarak kamu alacaklarının sırasının icra ve iflas kanununun 206. maddesine göre sap tayacağını hükme bağlamıştır. İcra ve iflas kanununun atıfta bulunulan hükmü ise, kamu alacaklarının imtiyazsız alacaklardan önce, imtiyazlı alacaklar arasında beşinci sırada yer vermektedir (Mutluer, 2000: 430).

### 3.6.Yurt Dışına Çıkış Yasağı

Kamu alacaklarını korumaya yönelik olarak getirilen önlemlerden birisi de borçlulara getirilen yurt dışına çıkış yasağıydı. Bu uygulamanın amacı yüz bin TL'nin üzerinde borcu bulunan kamu borçlularının yurt dışına çıkışlarını kısıtlamak suretiyle borçlarını ödemeye zorlamaktı.

Uygulamada yurt dışına çıkış yasağı vergi ve benzeri borcu olanlar hakkında ilgili vergi dairesi müdürünün talebi üzerine emniyet müdürlüklerince gerçekleştirilmekteydi. Defterdarın talebi üzerine vergi dairesi müdürleri belirli dönemler halinde daireleri bünyesindeki borcunu ödemeyenlerin listelerini çıkarmakta, defterdarlıklarda bu borçluların isimlerini il emniyet müdürlüklerine bildirmek suretiyle yasağın uygulanması talebinde bulunmaktaydılar.

12 Eylül 2010 referandumu ile Anayasa'nın 26 maddesinin değiştirilmesi kabul edildi. Bu çerçevede, anayasa değişikliğinde toplumun tüm kesimini ilgilendiren düzenlemeler yer almakla birlikte; özellikle vergi mükelleflerini ilgilendiren 3'üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

"Vatandaşın yurtdışına çıkma hürriyeti ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir."

Anayasa'nın değişmeden önceki halinde; "Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir." hükmü yer almaktaydı. Ancak yukarıda madde metninde yer aldığı gibi yeni düzenlemede "vatandaşlık ödevi" gibi bir ibare bulunmadığından, vergi borcu olan mükelleflere uygulanan yurt dışı çıkış yasağı, anayasal olarak hükmünü kaybetmiş oldu. Kısa süre içinde 6183 sayılı kanunda buna paralel olarak düzenlemenin yapılacağı beklenmektedir. Sonuç olarak yeni dönemde artık hiç kimseye vergi borcu nedeniyle yurtdışı çıkış yasağı uygulanamayacaktır. Ancak vergi kanunlarımıza göre suç teşkil eden fiillerden (sahte belge düzenleme ve kullanma, defter-belgeyi yok etme-gizleme v.b.) dolayı hakim kararı ile yurtdışı çıkış yasağı uygulanabilecektir.( <http://www.adaletbiz.com/anayasa-degisikligi-sonrasi-yurt-disi-cikis-yasagi-makale,64.html> erişim:11.3.2015)

Mali idarenin uyguladığı bu düzenlemenin kamu alacağının tahsilini hızlandırdığı kabul edilse bile, vatandaşların anayasa ile güvence altına alınan seyahat özgürlüğünü kısıtladığı şüphesizdir. Anayasa değişikliğinin vergi mükelleflerine de yansması bu şekilde olmuş oldu.

### SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde Ekonomik ve sosyal gelişmelere paralel olarak kamu hizmetleri ve dolayısıyla kamu alacaklarının içeriği zenginleşmektedir. Özellikle teknolojik gelişmelere çerçevesinde ortaya çıkan ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler topluma sunulan hizmetlerin çeşitlenmesine ve artmasına neden olmaktadır. Şüphesiz ki bu baş döndürücü gelişmelere koşut olarak son derece geniş bir spektruma yayılan bu kamu hizmetlerinin aksamadan yürütülebilmesi için, kamu alacaklarının zamanında ve noksansız olarak tahsil edilebilmesi

büyük bir önem arz etmektedir. Bu itibarla; kamu alacaklarının tahsilinin “tehlikeye” düşebileceği bazı durumlar için kanun koyucu 6183 sayılı Kanun çerçevesinde bu alacakların güvence altına alınmasına yönelik birtakım tedbirler öngörmüştür. 6183 sayılı A.A.T.U.H.K’nun İkinci Bölümü bu tedbirleri Amme Alacaklarının Korunması başlığı altında dört genel başlık altında düzenlemiştir. Bu başlıklar sırası ile şöyledir; Teminat İsteme( Md.9-10-11-12), İhtiyati Haciz ( Md.13-16),İhtiyati Tahakkuk (Md.17-20),Diğer Korunma Hükümleri Md.(21-36 )’dir.

6183 sayılı kanun 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İçinde bulunduğumuz dönemde kurumlar vergisi kanunu, gelir vergisi kanunu ve vergi usul kanunu gibi kanunlar TBMM de günümüzün koşullarına uyarlanmaya yönelik olarak görüşülürken Ekonomik ve sosyal açıdan büyük dönüşümlerin yaşandığı bu global ve dijital çağda AATUHK’nın da genelinin gözden geçirilmesi ve günümüzün şartlarına uyarlanması kaçınılmazdır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun gerekçesinde de ifade edildiği gibi kamu alacaklarının tahsilinde iki husus esastır. Birincisi, kamu alacaklarının tahsilinde borçluya ödeme konusunda kolaylık sağlamak; ikincisi kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almaktır. Kanaatimizce bu iki ilke arasında bir dengenin kurulması son derece önemlidir. Bir yandan elbette ki çalışmamızın başında da belirttiğimiz gibi devletin kamu hizmetlerini daha nitelikli ve kaliteli sunabilmesi için ihtiyaç duyduğu vergi vb. mali kaynakları güvence altına alabilmesi son derece önemli bir hususken; öte yandan bu mali kaynakların temininde adeta altın yumurtlayan tavuk konumunda bulunan vergi mükelleflerinin(kamunun finansörlerinin) sürekli yumurtlayabilir vaziyette tutulması da en az o kadar önemli bir realitedir. Bu itibarla hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olarak mükelleflerin mülkiyet hakları ve bireysel özgürlüklerini yakından ilgilendiren ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk v.b. güvence tedbirleri uygulanırken yukarıda arz ettiğimiz dengenin göz önünde bulundurulması elzemdir.

Bu bağlamda trafik cezalarının ödenmesinde erken ödemeyi teşvik amaçlı uygulanan indirim benzeri uygulamalar tüm vergi ve kamu alacaklarına teşmil edilerek, cezalandırma yerine ödüllendirmenin metodolojik olarak benimsenmesi kamu otoritelerince ikame bir alternatif yaklaşım olarak benimsenebilir.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, A.(2009). Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Bayraklı, H.H.(2006) Vergi İcra Hukuku. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Yayın No:38.
- Bilici, N.(2010) Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Bulutoğlu, K.(1976) Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Fakülteler Matbaası
- Çelik, B. (2002), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Gözübüyük, A.Ş.(2009) Yönetmelik Yargı. Ankara: Turhan Kitapevi Ankara.
- Karakoç, Y. (2007) Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kardeş, S. (2004) Ansiklopedik Hazine Malları Sözlüğü. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı A.P.K. Kurulu Başkanlığı Yayın No:2004/364.
- Kırbaş, S. (1997) Vergi Hukuku. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Kızılot, Ş. Şenyüz, D. ve Taş, M. ve Dönmez, R. (2008) Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kuru, B.Arslan, R. Ve Yılmaz, E. (2009) İcra Ve İflas Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kuru, B.,Arslan,R. Ve Yılmaz,E.,(2008) İcra Ve İflas Kanunu İle Nizamnamesi(Tüzüğü) Ve Yönetmeliği. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Mutluer, K. Ve Heper, F.. (2000). Türk Vergi Sistemi. Eskişehir : Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. Yayınları.
- Öncel, M. Ve Kumrulu, A. Ve Çağan, N..(2010). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan kitapevi.
- Öngören, G.(1995). İdari Yargılama Mevzuatı. İstanbul: Der Yayınları.
- Özkan, H.(2001). Açıklamalı, İçtihatlı Ve Uygulamalı-İhtiyati Haciz, İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti, Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Özmen, S. (1996). Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Kılavuzu. İstanbul: Beta Yayınları.
- Özsoy, İ.(1997). Özel Finans Kurumları. İstanbul: Asya Finans Kültür Yayınları.
- Pehlivan, O.(2010). Kamu Maliyesi. Trabzon: Derya Kitapevi.
- Pehlivan, O.(2010). Vergi Hukuku. Trabzon: Derya Kitapevi.
- Pınar, B. Ve Önder, A.(2006). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Ve Açıklaması İle Uygulaması. İzmir: Denet Yayınları.
- Pınar, İ.(2005). Tüm Vergi Kanunları. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Şafak, A. (1996). Hukuk Sözlüğü. İstanbul: Temel Yayınları.
- Şamlıoğlu,S. Ve Özbacı, Y.( 1988). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamaları. Ankara: Feryal Matbaacılık San.Tic.Ltd.Şti.
- Şener, E. (2001). Hukuk Sözlüğü. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2008).Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tekir, S. (1993). Vergi Teorisi. İzmir: Akliselim Ofset Tesisleri.
- Tosuner, M. Ve Arıkan Z. (2006). Vergi Usul Hukuku. İzmir: İlkem ofset.
- T.C. Maliye Bakanlığı Tahsilât Genel Tebliği Seri No:395
- T.C. Maliye Bakanlığı Tahsilât Genel Tebliği Seri No:424

Türkiye Gazetesi 28.10.2004 Tarihli Nüshası”  
Türkiye Gazetesi, 28.12.2010 tarihli nüsha  
<http://www.adaletbiz.com/anayasa-degisikligi-sonrasi-yurt-disi-cikis-yasagi-makale,64.html>  
[www.Antalyadeftardarligi.gov.tr](http://www.Antalyadeftardarligi.gov.tr)  
[www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) ,  
[www.home.anadolu.edu.tr/donmez-haciz.htm](http://www.home.anadolu.edu.tr/donmez-haciz.htm)  
[www.ist-def.gov.tr](http://www.ist-def.gov.tr)  
<http://ekutup.dpt.gov.tr/kit/kilcim/mevzuat/k2983b.html>  
<http://ersanoz.pamukkale.edu.tr>  
[http://www.danistay.gov.tr/idari\\_yargilama.htm](http://www.danistay.gov.tr/idari_yargilama.htm)  
[pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2015\\_merkezi\\_yonetim\\_butce\\_tasarisi.pdf](http://pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2015_merkezi_yonetim_butce_tasarisi.pdf)  
[www.turmob.org](http://www.turmob.org)