

■ Arş. Gör. Dr. Betül HAYRULLAHOĞLU* ■

TAHSİL YETKİSİNİN KULLANIMININ HACİZ İŞLEMİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

EVALUATION OF TAX COLLECTING POWER IN TERMS OF ATTACHMENT PROCEEDING

ÖZET

Devletin sahip olduğu en önemli yetkilerden birisi tahsil yetkisidir. Ancak her yetkide olduğu gibi tahsil yetkisinin kullanımı da sınırsız değildir. Vergiler başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişilerin anayasal haklarına müdahale niteliği taşıdığından, bu yetkinin anayasal ilkeler ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde kullanılması gerekmektedir. Bu çalışmada, vergi idaresinin haciz işlemine ilişkin hukuka aykırı uygulamaları üzerinde durulmuştur. Bu hukuka aykırılıkların belirlenmesinde yargı kararlarından yararlanılmıştır. Çalışma, anayasal hak ihlallerinin önüne geçilebilmesi amacıyla vergi idaresinin haciz işlemine ilişkin hukuka aykırılıkların ortaya konulması bakımından önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tahsil Yetkisi, Cebren Tahsil, Haciz, Hukuk Devleti, Temel Haklar ve Özgürlükler.

ABSTRACT

One of the most important powers of the state is the tax collecting power. However, as with any power, the using of tax collecting power is also not unlimited. Since the taxation interferes with the constitutional rights of individuals, especially the right to property, this power should be used within the framework of constitutional principles and legal regulations. This study focused on the unlawful implementations of tax administration related to attachment proceedings. Judicial decisions were used to determine these unlawful implementations. This study has an importance in terms of reveal the unlawful implementations of tax administration related to attachment proceedings in order to prevent violations of constitutional rights.

Keywords: Tax Collecting Power, Enforced Collection, Attachment, State of Law, Taxpayer Rights, Constitutional Principles, Fundamental Rights and Freedoms.

* Uşak Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü. betul.hayrullahoglu@usak.edu.tr, Yazar ORCID bilgisi: <http://orcid.org/0000-0001-6881-8093>.

** Çalışma, yazar tarafından Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Doktora Programı kapsamında "Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları" başlıklı doktora tezinden geniş ölçüde yararlanılarak hazırlanmıştır.

GİRİŞ

Devletin sahip olduğu yetkilerin en önemlilerinden biri vergilendirme yetkisidir. Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi açısından büyük önem taşıyan vergilerin etkin olarak tahsilinin sağlanabilmesi amacıyla idare ayrıca tahsil yetkisi ile donatılmıştır. Ancak her yetki gibi tahsil yetkisi de sınırsız değildir. Tahsil yetkisinin kullanımında vergi idaresi anayasal ilkeler ve kanunî düzenlemelere bağlı kalmak zorundadır.

Bilindiği gibi vergiler kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere, birtakım anayasal haklarına müdahale edilmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bu noktada kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında hukuk devleti ilkesi öne çıkmaktadır. Günümüz çağdaş anayasalarında benimsenmiş olan hukuk devleti ilkesi, devletin eylem ve işlemlerinde kanunlara bağlı kalmasını öngörerek hukukî güvenlik yaratmakta ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır.

Hukuk devletinin bir gereği olarak, diğer her işlemde olduğu gibi haciz işleminde de idarenin kanunlara uygun davranması önem taşımaktadır. Çalışmada, tahsil yetkisinin kullanımında vergi idaresinin haciz işlemine ilişkin hukuka aykırı uygulamaları, yargı kararları yardımıyla açıklanmaya çalışılmaktadır.

1. HUKUK DEVLETİ PERSPEKTİFİNDEN TAHSİL YETKİSİ VE SINIRLARI

Kamu hukukunun ayrıcalıklarının haiz vergi idaresinin tahsil dairesi olarak alacağını doğrudan harekete geçme ve zor kullanmak yoluyla tahsil etme imkânı bulunmaktadır. Bu imkân, idarenin sahip olduğu resen icra yetkisinin kamu alacaklarının zorla tahsili alanına yansması olan tahsil yetkisinden doğmaktadır¹.

¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi İcra Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, s. 269.

Tahsil yetkisi, “idarenin kamu hukuku alanındaki alacaklarını, İcra ve İflas Kanunu’nda (İİK) düzenlenen usullere uymak zorunda olmaksızın ve icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın, kendi teşkilatı ile ve haciz ve satış gibi cebri yollara başvurmak suretiyle tahsil etme yetkisine sahip olması²” olarak tanımlanmaktadır.

Tahsil yetkisi 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da (AATUHK) düzenlenmekte ve kamu borcu, süresinde ödenmemiş olması halinde bu kanun hükümlerine göre zorla tahsil edilmektedir³.

Her ne kadar tahsil yetkisi vergi idaresine özel hukuk alacaklısına göre ayrıcalıklı hareket etme imkânı verse de her yetkinin olduğu gibi tahsil yetkisinin kullanımı da sınırsız değildir. Bir yetkinin sınırları, o yetkinin hangi ilke ve kurallara bağlı olarak kullanılacağı ile ifade edilmektedir⁴. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımında anayasal ilkeler ve kanunî düzenlemelere uygun davranılması gerekmektedir.

Kişilerin haklarının devlet karşısında artması ve güçlenmesi ile birlikte devletin meşruluğunun bir sınırı olarak hukuk devleti ilkesi günümüz çağdaş anayasalarında benimsenmiş bulunmaktadır⁵. Zira çağdaş bir devlet olabilme ve hukukun üstünlüğünü hayata geçirebilmenin yolu hukuk devleti olmaktan geçmektedir⁶.

Hukuk devleti Anayasa Mahkemesince⁷ “... insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve

² Metin Günday, İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 244.

³ İsmet Giritli, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner, İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s. 890.

⁴ Ümit Süleyman Üstün, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 40.

⁵ Muhammet Özkes, İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 122.

⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, “Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2001, Sayı: 2, s. 31.

⁷ T.C. Anayasa Mahkemesi, 11.10.1963 tarih ve E. 1963/124, K. 1963/243 sayılı Karar, (<http://kararlar-yeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim Tarihi: 25.07.2019.

Anayasaya uyan bir devlet...” olarak tanımlanmaktadır. Kısaca kanunlara bağlı devleti ifade eden hukuk devletinde, devletle kişiler arasındaki ilişkiler kanunla düzenlenmektedir⁸.

Hukuk devleti, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını zorunlu kılmaktadır⁹. Vergiler kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere birtakım anayasal haklarına müdahale edilmesi anlamına geldiğinden, vergi kanunlarının bu hak ve özgürlükleri ölçsüz ve aşırı olarak sınırlandırması kişilerin anayasal güvencelerden mahrum bırakılması anlamına gelebilmektedir¹⁰. Diğer bir ifadeyle, temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturmaktadır¹¹.

Temel hak ve özgürlüklerin özü vergi kanunlarının sınırını oluşturma yanı sıra, idarenin eylem ve işlemlerinin de sınırlarını belirlemektedir. Bu kapsamda hukuk devletinin temel ilkelerinden bir tanesini Anayasa’da belirtilen temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının ve insan haklarının yaşama egemen kılınmasının önkoşulu olan hukukî güvenlik ilkesi oluşturmaktadır¹². Hukukî güvenlik ilkesinin uygulanabilmesinin ön koşulu ise, devletin kendi koymuş olduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır¹³. İdarenin tahsil yetkisini kullanımında kanuna aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu işlemler, hukuka aykırılık teşkil ederek hukuk devleti ilkesi ve temel hak ve özgürlükleri zedelemektedir. Bu bakımdan hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilebilmesi ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunabilmesi açısından tahsil yetkisinin kullanımında kanunlara uygun hareket edilmesi önem taşımaktadır.

⁸ Zeynep Arıkan, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s. 67.

⁹ Nami Çağan, “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4, (Hukuk Devleti), s. 140.

¹⁰ Funda Töralp, “*Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi*”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 163.

¹¹ Çağan, Hukuk Devleti, s. 140.

¹² Mehmet Batun, “*Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler*”, Yaklaşım, Sayı: 206, 2010, s. 262.

¹³ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları*, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi), s. 172.

2. İDARENİN HACİZ İŞLEMİNE İLİŞKİN HUKUKA AYKIRI İŞLEMLERİ

Her işlemde olduğu gibi haciz işleminde de idarenin kanunlara uygun davranması hukuk devletinin bir gereği olarak önem taşımaktadır. Ancak haciz hassas bir süreçtir. Bu nedenle haciz sürecinde kişi hak ve hürriyetlerine saygı duyulmasına, şahsî ve ticari itibarın zedelenmemesine dikkat edilmesi önem arz etmektedir. Kamuya ait olan bir alacağın ödenmemesi durumunda zor kullanılarak idarenin bu alacağını tahsil etmesi gerektiği açıktır. Ancak haciz kelimesini duyduğu zaman dahi irkilen bir toplumun varlığının da göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Vergi idaresi ile mükelleflerin karşılıklı olarak saygınlığını yitirmemesi önem taşıdığından, vergi idaresinin bu zor kullanımın toplumun değer yargılarına önem verilerek yerine getirilmesi konusunda dikkatli davranması gerekmektedir¹⁴. Ancak zaman zaman idarenin haciz sürecinde bir takım hukuka aykırı işlemleri söz konusu olmakta ve yargı denetimi ile bu hukuka aykırılıklar ortaya çıkarılmaktadır.

2.1. Borçlunun Menfaatinin Korunmasına Yönelik Hukuka Aykırılıklar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesi haciz işlemine ilişkin genel düzenlemeleri içermektedir. Maddeye genel olarak bakıldığında yapılan düzenlemelerde vergi idaresinin yanı sıra borçlunun da menfaatlerinin korunmasının amaçlandığı görülmektedir. Nitekim maddenin son fıkrasında; "*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.*" denilmek suretiyle kanun koyucunun bu amacı açıkça ortaya konulmaktadır. Tahsil dairelerine yüklenen bu görev, vergi icra hukukunun temel bir ilkesinden kaynaklanmaktadır¹⁵. Yine maddenin ilk fıkrasında "*Borçlunun... menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve*

¹⁴ Hakan Arslaner, *Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Takibi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 221.

¹⁵ Serkan Açar, *Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 285.

haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur” denilmek suretiyle borçlunun kamu alacağından fazla miktarda mal, hak ve alacağının haczedilmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Maddeye göre borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu ya da üçüncü kişiler elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve hakları haczedilmektedir. Buna göre borçlunun mal bildiriminde bulunmuş olması durumunda mal bildiriminde yer alan mallar, haciz memurunca haczedebilecektir. Ancak haciz işlemi, mal bildiriminde yer alan mallarla sınırlı olmadığından, memurun mal bildiriminde yer almayan malları da haczedebilme imkânı bulunmaktadır. Kaldı ki borçlunun hiç mal bildiriminde bulunmamış olması da olasıdır. Her iki durumda da haciz memurunun takdir yetkisini kullanarak alacağın tahsilini en kısa yoldan sağlayan malları haczedebilme yetkisi bulunmaktadır¹⁶. Ancak haciz aşamasında borçlunun çıkarlarının da gözetilmesi önemlidir. Bu kapsamda vergi idaresince taşınması ve paraya çevrilmesi en kolay ve masrafsız olan mallara haciz uygulanması gerekmektedir¹⁷. Yine borçlu ya da üçüncü kişiler tarafından üzerinde istihkak iddiasında bulunulan menkul malların haczi ise en sona bırakılacaktır.

Kanun’un 62’nci maddesinde ayrıca vergi idaresinin haczedilen gayrimenkulün idaresini, hasılatı ve menfaatten yararlanma hakkını kamu borçlusuna devretmesine imkân sağlayan bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre, haczedilen gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlunun, borcun itfasına yetecek menkul mal ya da vadesi gelmiş sağlam alacak göstermesi halinde, gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczedilmektedir. Ancak bu şekilde haczedilmiş gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine vergi idaresi müdahale etmeyecektir.

¹⁶ Arslaner, s. 225.

¹⁷ Bayraklı, s. 168.

Vergi idaresinin kendi menfaatinin yanı sıra borçlunun menfaatinin de gözetmesine yönelik olarak yapılan tüm bu düzenlemelere aykırı işlemler haciz işleminin iptalini gerektirmektedir. Bu kapsamda vergi idaresince borçlunun kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarda mal, hak ve alacağını haczetmesi önem taşımaktadır. Zira alacaktan fazla miktar malın haczedilmiş olması usul ve kanuna aykırılık teşkil etmektedir¹⁸. Örneğin, vergi idaresince borç tutarıyla sınırlı olarak haciz uygulanması gerekirken, kamu borçlusunun borçlarına karşılık bankadan tüm hak ve alacaklarına haciz konulmasının istemesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁹. Benzer şekilde Danıştay, borçlu belediyenin kamu borçlarının tahsili amacıyla haczedilen iş hanının değerinin kamu alacaklarını karşılamaya yeterli olmasına rağmen, vergi idaresince belediyenin abonelerinde bulunan alacakları ile katılma payları üzerine de haciz uygulanmasının hukuka aykırı olduğunu, konulan haczin kamu alacağını karşılamaya yeterli miktarda olması gerektiğini belirtmiştir²⁰.

Vergi idaresinin borçlunun menfaatinin koruması ve yetecek miktarda malına haciz uygulayabilmesi için malların değerlerine ilişkin gerekli araştırma ve tespitleri gerekmektedir. Ancak uygulamada vergi idarelerinin zaman zaman yeterli bir araştırma yapmadan borçluların mallarını haczettiği görülmektedir. Örneğin, vergi idaresinin mülkiyeti davacı belediyeye ait, çeşitli mevki-ada-parsellerde bulunan 22 adet arsa, 1 iş hanı ve 12 mesken üzerine haciz koyması üzerine Danıştay, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesi uyarınca kamu alacağına yetecek miktarda mal ve haklara haciz konulması gerektiğini, alacaklı idarece hacze neden olan kamu alacağını karşılamaya ne kadar sayıda ve hangi gayrimenkul ya da gayrimenkullerin yeterli olabileceği yolunda borçlunun menfaatinin de gözetilecek biçimde herhangi bir araş-

¹⁸ Danıştay 3'üncü Dairesi, 18.11.1998 tarih ve E. 1997/1908, K. 1998/4041 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.06.2017).

¹⁹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 25.05.2009 tarih ve E. 2008/2205, K. 2009/2659 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.06.2017).

²⁰ Danıştay 3'üncü Dairesi, 21.04.1993 tarih ve E. 1991/3465, K. 1993/1455 sayılı Karar, (Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011, s. 395).

tırma ve tespit yapılmadığından, söz konusu haciz işleminin hukuka uygun olmadığı belirtilerek haciz işleminin iptaline karar verilmiştir²¹.

Vergi idaresinin zorunlu bir durum söz konusu olmadıkça borçlunun ticari faaliyetinin devamı için gerekli olan malları üzerine haciz uygulaması da hukuka aykırılık yaratmaktadır²². Bu kapsamda, vergi idarelerince kamu alacaklarının tahsili için borçluların diğer mallarına müracaat edilmeden doğrudan doğruya işyerlerindeki telefonlarının haczedilerek konuşmaya kapatılması üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 351 Seri No'lu Tebliği yayımlanarak hukuka aykırı uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Tebliğde icra takibinde amacın mükellefi cezalandırmak değil kamu alacağını tahsil etmek olduğu, bu sebeple borçlunun varlığından rahatlıkla tahsil edilebilecek olan bir borç için telefon haczi ve bankalara gelişigüzel haciz tebliği gibi daha ziyade ticarî faaliyetini güçleştirecek malların haczedilmemesi gerektiği, zira günümüzde telefonun borçluların ticarî, sını ve mesleki faaliyetlerinin devamı bakımından vazgeçilmesi mümkün olmayan ve bir işletme için son derece önemli olan bir araç olduğu, telefonun haczinin ve bankalara gelişigüzel haciz tebliğinin borçlunun ticari faaliyetini aksatarak, bir anlamda ödeme gücünü azalttığı ve dolayısıyla haczin yalnız baskı aracı olarak kaldığı, bu durumun da vergi idaresinin amaçları ile bağdaşmasının zor olduğu, bu sebeple özellikle telefon hacizlerine ancak borçluların işyeri ve ikametgâhlarından uygulanan hacizler sonunda kamu alacağının tahsilinin mümkün olmaması ve başkaca da malının bulunmaması ve kamu alacağının zamanaşımına uğramak üzere olması gibi çok zorunlu hallerde başvurulması gerektiği açıklanmıştır²³.

Bu tebliğden sonra yürürlüğe giren 410 Seri No'lu Tebliğ'de de; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununa eklenen Ek Madde ile 29.1.2000 tarihinden itibaren telekomünikasyon hizmetleri ile ilgili olarak abone

²¹ Danıştay 3'üncü Dairesi, 22.01.1992 tarih ve E. 1991/1116, K. 1992/189 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (22.06.2017).

²² Danıştay 4'üncü Dairesi, 22.01.1996 tarih ve E. 1995/4421, K. 1996/300 sayılı Karar, (Candan, s. 395).

²³ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "351 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği", R.G. 16.09.1974, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (351), (22.06.2017).

veya kullanıcılara tahsis edilen numara ve hat kullanımı gibi intifa ve kullanım haklarının kamu alacakları nedeniyle yapılan takipler sırasında haczedilmelerinin mümkün olmadığı, ancak söz konusu düzenleme telekomünikasyon cihazlarının haczine engel teşkil etmediğinden, bu cihazların Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un menkul malların haczine ilişkin hükümlerine göre haczedilerek paraya çevrilmesinin mümkün olduğu, bununla birlikte, günümüzde bu cihazların borçluların ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerinin devamı bakımından arz ettiği önem dikkate alınarak, borçlunun haczedilecek başkaca mallarının bulunmaması ve kamu alacağının zamanaşımına uğramak üzere olması gibi zorunlu durumlar dışında bu malların haczedilmemesi gerektiği ifade edilmiştir²⁴.

2.2. Haciz Varakasına İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Haciz varakası idarenin tahsil yetkisini kullanmasından önce borçluya son sözünü söylemiş olması bakımından önem taşımaktadır. Bu nedenle idarenin haciz varakası düzenlemeden, zor alım araçlarına başvurması hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Haciz varakası ayrıca idarenin tek taraflı, kesin, yürütülmesi gerekli ve etkili işlemlerinden olduğundan, idari işlemlerin unsurlarına uygun şekilde düzenlenmemeleri durumunda zor alım işleminin hukuka aykırı olmasına yol açmaktadır.

2.2.1. Haciz Varakası Düzenlenmeden Haciz Uygulanması

Haciz varakası; haciz işlemine başlanabilmesi için vergi idaresinin yetkili birimlerinin imzasını taşıyan, borçlunun kimlik bilgileri, gönderilen ödeme emri bilgileri ile haciz tatbikine neden olan vergi alacağının türü, yılı, taksitleri, vade günü ve miktarını tespit eden ve mahallin en büyük mülki amiri veya kendisine vekâlet eden kişi tarafından onaylanan belge olarak tanımlanmaktadır²⁵. Haciz işleminin haciz varakasına dayanılarak yapılması zorunlu olduğundan, vergi idaresinin haciz vara-

²⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, "410 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği", R.G. 11.03.2000, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (410), (22.06.2017).

²⁵ Bayraklı, s. 147.

kası düzenlenmeden haciz uygulaması hukuka aykırılık oluşturmaktadır²⁶. Haciz varakası düzenlemeden uygulanan haciz “fili yol”²⁷ olarak adlandırılmakta ve Borçlar Kanunu’ndaki “haksız fiil” durumunu oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin bu hukuka aykırı uygulamasına karşı borçlunun uğradığı zararı tazmin için adli yargı yoluna başvurması gerekmektedir²⁸. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında²⁹; “*Olayda, davacı Şirketin banka mevduat hesabına konulan haczin, haciz varakasına dayanmadığı hususu tartışmasıdır. Hukuk Devleti olmanın kaçınılmaz gereklerinden biri olarak, kamu gücünü kullanan idarenin, tek yanlı iradesiyle idari işlem tesisinden önce, bu işlemin maddi ve hukukî sebeplerini ortaya koyması zorunludur. Bu bağlamda, kamu gücünün kullanımı da hukuksal düzenlemelerle çizilen sınırlar içerisinde ve hukuka uygun kullanıldığı ölçüde meşrudur. İdarenin, hiçbir kurala dayanmayan keyfi uygulamalarının, İdare Hukukunun konusuna giren “idari eylem” veya “idari işlem” olarak kabulü olanaklı değildir. İdarenin, açık ve ağır biçimde kanunilikten ve hukukilikten yoksun olan ve bu haliyle “haksız fiil” olarak kabul edilebilecek uygulamalarına karşı açılacak davaların görüm ve çözümü de Adli yargının görev alanı içerisinde bulunmaktadır.*” demek suretiyle fiili yol durumunda adli mahkemelerin görevli olduğunu belirtmiştir. Ancak Danıştay’ın haciz varakasına dayanmayan hacizlerin hukuka aykırı olduğunu belirterek haciz işleminin iptaline hükmettiği kararları da bulunmaktadır³⁰.

Her ne kadar idarenin haciz varakası düzenlemeden haciz işlemi uygulaması durumunda görevli yargı organının hangisi olduğu yönünde

²⁶ Danıştay 4’üncü Dairesi, 09.03.2000 tarih ve E. 2000/50, K. 2000/1011 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

²⁷ Fiili yol; İdare tarafından gerçekleştirilen bir icrai eylem, açık bir yolsuzluk ve hukuka aykırılık halinin varlığı durumunda mülkiyet hakkına veya temel hak ve özgürlüklere bir tecavüzün söz konusu olmasıyla ortaya çıkmaktadır (Gül Üstün, İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 69).

²⁸ G. Üstün, ss. 89-90; Arslaner, s. 217; Candan, s. 387.

²⁹ Danıştay 7’nci Dairesi, 16.03.2005 tarih ve E. 2001/2357, K. 2005/402 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

³⁰ Danıştay 3’üncü Dairesi, 02.12.2008 tarih ve E. 2007/1279, K. 2008/3820, Danıştay 4’üncü Dairesi, 09.03.2000 tarih ve E. 2000/50, K. 2000/1011; Danıştay 7’nci Dairesi, 18.04.2002 tarih ve E. 2001/1883, K: 2002/1625 ve Danıştay 7’nci Dairesi, 16.03.2005 tarih ve E. 2001/2357, K: 2005/402 sayılı Kararlar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

farklı kararlar³¹ bulunsa da yapılan haciz işleminin hukuka aykırı olduğu açıktır. Bu bakımdan idarenin haciz işlemlerine başlamadan önce usulüne uygun bir haciz varakası düzenlemesi önem taşımaktadır.

2.2.2. Haciz Varakasının İdari İşlemin Unsurları Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakaları idarenin tek yanlı, kesin, yürütülmesi gerekli ve etkili işlemlerindendir³². Diğer bir ifadeyle haciz varakaları iptal davasına konu edilebilen idari işlemlerdir³³. Bu nedenle bunların idari işlemlerin beş unsuruna aykırılık içermeleri nedeniyle iptal davasına konu edilmeleri mümkün olabilmektedir.

2.2.2.1. Haciz Varakasının Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakasının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 64'üncü maddesi gereğince alacaklı tahsil dairesinin mahalli en büyük memuru ya da yetkilendireceği memur tarafından onaylanması zorunluluğu yetki unsurunu oluşturmaktadır. Haciz varakasının yetkisiz memurca onaylanması varakayı yetki unsuru bakımından hukuka aykırı kılmaktadır³⁴. Haciz varakasını onaya yetkili mahalli en büyük memur alacağın aidiyetine göre; Devlet, il özel idaresi veya belediyenin mahalli en büyük memurudur³⁵. Mahalli en büyük memur alacaklı idare il

³¹ Adli yargının görevli olduğuna ilişkin karar için bkz. Danıştay 7'nci Dairesi, 16.03.2005 tarih ve E. 2001/2357, K. 2005/402 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017); İdari yargının görevli olduğuna ilişkin kararlar için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi, 02.12.2008 tarih ve E. 2007/1279, K. 2008/3820; Danıştay 4'üncü Dairesi, 09.03.2000 tarih ve E. 2000/50, K. 2000/1011; Danıştay 7'nci Dairesi, 18.04.2002 tarih ve E. 2001/1883, K: 2002/1625 ve Danıştay 7'nci Dairesi, 16.03.2005 tarih ve E. 2001/2357, K: 2005/402 sayılı Kararlar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

³² Muharrem Özdemir, "Vergi Alacaklarında Haciz Yoluyla Takip Usulü", Alomaliye.com, 24.10.2014, <http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarında-haciz-yoluyla-takip-usulu/>, (Haciz), (20.07.2017).

³³ G. Üstün, s. 90.

³⁴ Candan, s. 388.

³⁵ Danıştay 7'nci Dairesi, 01.10.2002 tarih ve E. 2001/3170, K. 2002/3032 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

özel idaresi olduğunda vali, belediye olduğunda belediye başkanı, Devlet olduğunda bu konuda yetkili kamu ajanı mahalli en büyük memur olmaktadır³⁶. Bu kapsamda mahalli en büyük memurdan vali, kaymakam ve belediye başkanlarının anlaşılması gerekmektedir³⁷. Bu sebeple örneğin, herhangi bir yetki devri söz konusu değilse alacaklı kamu idaresi Devlet olduğunda; vali yardımcısı tarafından alınan haciz kararı yetki yönünden hukuka aykırı olmaktadır³⁸. Benzer şekilde alacaklı kamu idaresinin büyükşehir belediyesi olması durumunda “alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur” ibaresinden büyükşehir belediye başkanı veya yetkilendireceği memurun anlaşılması ve haciz varakasının bu kişilerce onaylanması gerekmektedir. Bu durumda haciz varakasının onaylanması için büyükşehir belediye başkanı tarafından tahsilat şube müdürüne yetki verilip verilmediği hususu önem kazanmakta ve yetki verilmediğinin anlaşılması halinde haciz varakası hukuka aykırı olmaktadır³⁹.

2.2.2.2. Haciz Varakasının Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakasında borçlunun kimlik bilgileri, ödeme emrine ilişkin bilgiler, kamu alacağının türü, konusu, yılı, taksit sayısı, vadesi, miktarı ve takip numarasına yer verilmektedir. Ayrıca gerekçe ile borçlunun mallarının haczedilme kararı belirtilerek, varakayı düzenleyen memur, servis şefi, müdür yardımcısı, vergi dairesi müdürü tarafından imzalanmaktadır. Son olarak haciz varakası mahallin en büyük memuru ya da yetki verdiği kişilerce tarih ve imza konulmak suretiyle onaylanmaktadır⁴⁰. Şekle bağlı idari bir işlem olması nedeniyle, haciz varakasının Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek şekle uygun olarak düzenlen-

³⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 27.09.2002 tarih ve E. 2002/189, K. 2002/337 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

³⁷ Candan, s. 388.

³⁸ Danıştay 7'nci Dairesi, 01.10.2002 tarih ve E. 2001/3170, K. 2002/3032 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

³⁹ Danıştay 9'uncu Dairesi, 16.10.1998 tarih ve E. 1997/4588, K. 1998/3700 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁴⁰ Bayraklı, s. 147.

memesi, gerekli bilgileri içermemesi ve mahalli en büyük memur ya da onun yetkili kılacağı kişilerce onaylanmaması durumunda şekil unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır⁴¹. Örneğin, vali tarafından onaylanmadığı gibi⁴², yetkili amir kısmına atılan imzanın kime ait olduğu belli olmayan⁴³ ve yetkili amir yerine genel sekreter yardımcısı tarafından imzalanan⁴⁴ haciz varakaları şekil unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır.

Danıştay ayrıca vermiş olduğu bir kararında, haciz varakasinda hacze karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru süresinin de gösterilmesi gerektiğini, bu gerekliliğin ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukukî norm olan Anayasa'nın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucu olduğunu belirtmiştir⁴⁵.

2.2.2.3. Haciz Varakasının Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz varakasının sebep unsuru kamu alacağının ödeme emri tebliğine rağmen 15 gün içinde ödenmemiş olmasıdır. Bu bakımdan ödeme emri tebliğ olunmadan düzenlenen haciz varakası sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olacağı gibi, kamu alacağının haciz varakası düzenlenmesinden önce ödenmiş olması⁴⁶ ya da haciz yapılabilmesi için öngörülen şartların herhangi başka bir nedenle ortadan kalkmış olması da haciz varakasını sebep unsuru bakımından sakatlamaktadır⁴⁷.

⁴¹ G. Üstün, s. 91.

⁴² Danıştay 9'uncu Dairesi, 20.03.2001 tarih ve E. 1999/2350, K. 2001/798 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁴³ Danıştay 9'uncu Dairesi, 22.02.1989 tarih ve E. 1988/3327, K. 1989/611 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁴⁴ Danıştay 9'uncu Dairesi, 20.10.1992 tarih ve E. 1992/166, K. 1992/2247 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁴⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 21.03.2012 tarih ve E. 2010/310, K. 2012/98 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (02.06.2017).

⁴⁶ Candan, s. 389.

⁴⁷ G. Üstün, s. 91.

2.2.2.3.1. Ödeme Emri Gönderilmeden Haciz Uygulanması

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde, kamu alacağını vadesinde ödemeyen borçlulara öncelikle borçlarını 15 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği yolunda ödeme emri tebliğ edileceği, bu sayede alacağın zor alımına ödeme emri tebliği ile başlanacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁸. Bu bakımdan her ne kadar vadesi dolmuş olsa da idarenin borçluya ödeme emri tebliğ etmeden haciz işlemi uygulaması hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁴⁹.

Danıştay bir kararında⁵⁰, yönetim kurulu üyesi olduğu kooperatiften tahsil edilemeyen vergi borcunun tahsili için kanunî temsilci nezdinde haciz uygulanabilmesi için öncelikle adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi, ödeme emrinde gösterilen hususların yerine getirilmemesi durumunda haciz işleminin uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Herhangi bir kamu borcu nedeniyle ödeme emri düzenlenip tebliğ edilerek borçluya ödeme emrine karşı kanunî yollara başvurusu veya mal bildiriminde bulunması imkânı tanınmadan doğrudan mal varlığına haciz konulmasının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un sistematığına aykırı olacağını ve ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek iddialardan mükellefleri yoksun bırakacağını belirten Danıştay, borcun kooperatif tarafından ödenmemesi durumunda yönetim kurulu üyelerinin mal varlığına gidileceğini hatırlatan bir yazının yazılmış olmasının da yönetim kurulu üyeleri adına ayrıca ödeme emri düzenlenerek tebliğine engel olmayacağını ifade etmektedir.

⁴⁸ Danıştay 3'üncü Dairesi, 14.02.1989 tarih ve E. 1988/1549, K. 1989/383 sayılı Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (28.02.2017).

⁴⁹ Bu yönde kararlar için Danıştay 4'üncü Dairesi, 16.02.1999 tarih ve E. 1998/725, K. 1999/439; Danıştay 4'üncü Dairesi, 03.03.1999 tarih ve E. 1998/4786, K. 1999/813 sayılı Kararlar, <http://www.emsalyargi.com/>, (10.03.2017); Danıştay 7'nci Dairesi, 14.03.2002 tarih ve E. 2000/2004, K. 2002/1097; Danıştay 7'nci Dairesi, 17.09.1970 tarih ve E. 1970/264, K. 1970/1282 sayılı Kararlar; Danıştay 13'üncü Dairesi, 12.02.1979 tarih ve E. 1978/2032, K. 1979/232 sayılı Karar (Yusuf Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Tahsil), s. 106).

⁵⁰ Danıştay 3'üncü Dairesi, 14.02.1989 tarih ve E. 1988/1549, K. 1989/383 sayılı Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (28.02.2017).

Asıl borçlularda olduğu gibi limitet şirket ortaklarının takibinde de şirketin vergi borcunun şirket malvarlığından tahsilinin mümkün olmadığından hareketle ortağın takibine şirketteki sermaye miktarını içeren bir ödeme emri ile başlanması zorunludur. Ortak adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emri neticesinde alacağın tahsil edilmesi ya da ortağın şirket borcundan sorumlu olmadığı yönünde bir iddiası varsa bu iddia-ya açılacak dava ile netlik kazandırılması ve ödeme emri kesinleştikten sonra haciz kararı alınarak haciz varakası düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan idarenin şirket adına düzenlenen ödeme emrine rağmen şirket malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili için ortak adına ödeme emri tebliğ etmeden doğrudan menkul mallarını haczetmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁵¹. Benzer şekilde idarenin şirket adına düzenlemiş olduğu ödeme emrini henüz şirkete tebliğ etmeden, şirket ortağı adına başlanmış ve yürütülen bir cebri takibat da bulunmaksızın, taşınmazına haciz uygulaması da hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁵².

İdarenin asli kamu alacağında olduğu gibi fer'i alacak olan gecikme zammının ödenmesi gerekliliğini de borçluya önceden ödeme emri ile bildirme zorunluluğu bulunmaktadır. Her ne kadar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 52'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesinin gerekmediği belirtilmişse de Danıştay bu hükmün gecikme zammının uygulanma süresi⁵³, diğer bir ifadeyle kamu alacağının tahsili sırasında hesaplanıp alınması gereken gecikme zamları hakkında geçerli olduğunu belirtmektedir⁵⁴. Uygulamada borçluya tebliğ edilen ödeme emrinde, gecikme zammının miktarı, önceden belli olamaması ve ancak ödeme gününde belli olacak olması nedeniyle yazılamamakta, ödeme emrine "Ayrıca Gecikme Zam-

⁵¹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 12.11.1996 tarih ve E. 1996/2933, K. 1996/4117 sayılı Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (28.02.2017).

⁵² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.05.2013 tarih ve E. 2011/573, K. 2013/204 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (13.03.2017).

⁵³ Danıştay 3'üncü Dairesi, 16.10.1997 tarih ve E. 1996/5063, K. 1997/3462 sayılı Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasilstemciWeb/>, (09.03.2017).

⁵⁴ Danıştay 9'uncu Dairesi, 24.01.1989 tarih ve E. 1987/3863, K. 1989/191 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

mı Hesaplanacaktır” şeklinde basılı damga konulmaktadır⁵⁵. Danıştay, vergi idaresinin yargı harçlarının süresinde ödenmemesi nedeniyle talep edilen gecikme zammının ödenmesi hususunun borçlu belediyeye kesin olarak bildirmiş olmasına rağmen, söz konusu yazının Kanun’un 55’inci maddesinde öngörülen ödeme emri niteliğinde düzenlenmemiş olması nedeniyle iptaline karar vermiştir⁵⁶. Benzer bir başka olayda yine Danıştay, vergi idaresinin, gecikme zammının ödenmesini bildiren yazıyı borçluya göndermiş olmasına rağmen, bu ödemeyi yapmayan borçlu adına ayrıca ödeme emri düzenlemeden tahsil yetkisini kullanamayacağına karar vermiştir⁵⁷.

İdarenin kendisine yapılan mahsup, tecil-terkin, iade vb. talepleri reddetmesi durumunda da zor alım işlemlerine başlayabilmek için borçlulara ödeme emri tebliğ etmesi gerekmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında, idarenin ödeme emirleri gönderilmeden mahsup talebinin reddine ilişkin herhangi bir yazı tebliğ etmemesi, ödeme emirleri tebliğ edildikten sonra bir yazı ile mahsup talebini kabul etmeyip borçlu şirketin işlemlerin incelemeye alarak inceleme sonucu düzenlenen ve dava konusu haciz işlemine dayanak alınan vergi tekniği raporunda şirketin tecil-terkin ve iade taleplerinin yerinde olmadığını belirtmesine rağmen, rapordan sonra şirket adına herhangi bir ödeme emri tebliğ etmemesi, raporla birlikte tebliğ olunan ödeme emrinin ise mahsup talebinin kabul edilmemesi üzerine düzenlenmiş olması ve bu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın da vergi mahkemesince kabul edilmiş olması nedeniyle usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ edilmeden ve amme alacağı kesinleştirilmeden yapılan haciz işleminin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir⁵⁸.

⁵⁵ Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 194.

⁵⁶ Danıştay 9’uncu Dairesi, 24.01.1989 tarih ve E. 1987/3863, K. 1989/191 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

⁵⁷ Danıştay 3’üncü Dairesi, 20.11.1991 tarih ve E. 1990/3421, K. 1991/2916 sayılı Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (12.10.2016). Benzer yönde karar için bkz. Danıştay 7’nci Dairesi, 04.05.1989 tarih ve E. 1986/1183, K. 1989/1077 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (14.03.2017).

⁵⁸ Danıştay 9’uncu Dairesi, 21.11.2006 tarih ve E. 2006/2331, K. 2006/4730 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (14.03.2017).

2.2.2.3.2. Haciz Varakası İçin Öngörülen Şartların Ortadan Kalkmış Olması

Kamu alacağının haciz varakası düzenlenmesinden önce ödenmiş olması⁵⁹ ya da kamu alacağının veya haciz yapılabilmesi için öngörülen şartların herhangi başka bir nedenle ortadan kalkmış olması durumunda da haciz varakası sebep unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelmektedir⁶⁰. Bu nedenle, vergi idaresinin borçlu adına ödeme emri düzenleyip tebliğ etmeden düzenlenmiş olan haciz varakalarının yanı sıra⁶¹; vergi idaresinin haksızlığı nedeniyle yargı kararıyla ortadan kalkan kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan takip gideri⁶² ya da tahsil zamaşımına uğraması nedeniyle cebren tahsil edilebilirliğini kaybeden kamu alacağı⁶³ veyahut Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanarak taksitlendirilen ve ödeme süreleri henüz geçmemiş vergi borçları için⁶⁴ düzenlenen haciz varakaları ile yargı kararıyla ödeme emrinin iptal edilmesi nedeniyle⁶⁵ dayanağı ortadan kalkmış olmasına rağmen düzenlenen haciz varakaları sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır.

2.2.2.4. Haciz Varakasının Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılığı

Haciz işleminin konu unsurunu, borçlunun mal, hak ve alacaklarının kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarına el konulması oluşturmaktadır. Haciz varakasının, kamu borcunun bir kısmının önceden

⁵⁹ Candan, s. 389.

⁶⁰ G. Üstün, s. 91.

⁶¹ Danıştay 7'nci Dairesi, 18.04.2002 tarih ve E. 2001/1833, K. 2002/1625 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (02.06.2017).

⁶² Danıştay 3'üncü Dairesi, 02.12.1993 tarih ve E. 1993/728, K. 1993/3529 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁶³ Danıştay 9'uncu Dairesi, 16.03.1982 tarih ve E. 1981/1112, K. 1982/1480 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁶⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi, 14.07.2005 tarih ve E. 2005/567, K. 2005/1455; Danıştay 4'üncü Dairesi, 30.01.2006 tarih ve E. 2006/1295, K. 2006/85 sayılı Kararlar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁶⁵ Danıştay 4'üncü Dairesi, 29.12.1998 tarih ve E. 1998/3236, K. 1998/5401 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

ödenmiş olmasına rağmen, bu kısmı da kapsayacak şekilde düzenlenmesi veya kamu alacağının miktarı konusunda borçlunun aleyhine olacak hatalar yapılması haciz varakasını konu unsuru bakımından hukuka aykırı kılmaktadır⁶⁶. Bu bakımdan örneğin, kamu borçlusunun mahsup talebinde bulunduğu vergi borcunu karşılayacak miktarda alacağı olmasına rağmen vergi idaresinin mahsuba ilişkin herhangi bir işlem gerçekleştirilmeyerek kamu alacağının tümünün tahsili için haciz varakası düzenlenmesi konu unsuru bakımından hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁶⁷.

2.3. İstihkak İddialarına İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanım sürecinde zaman zaman borçlunun elinde olan mallarda üçüncü kişilerin korunması gereken haklarının olması, kimi zaman da borçluya ait malların bunlar üzerinde hak iddia eden üçüncü kişilerin elinde bulunması söz konusu olabilmektedir. Tüm bu durumlarda hukuk devletinin bir gereği olarak, alacaklı kamu idaresiyle birlikte üçüncü kişilerin haklarının da korunması gerekli olmaktadır⁶⁸. İşte haciz uygulaması esnasında korunması gereken, borçlunun elinde haczedilen malların üçüncü kişilere ait olduğu ya da üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığı iddialarına istihkak iddiaları denilmektedir⁶⁹.

Her ne kadar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un istihkak iddialarını düzenleyen 66'ncı ve 67'nci maddelerinde istihkak iddiasına sebep olarak üçüncü kişinin mülkiyet hakkına veya rehin hakkına sahip olması gerekliliği gösterilmişse de mal üzerindeki her türlü hak için bu iddianın öne sürülebileceği kabul edilmektedir⁷⁰.

İstihkak iddiaları yalnızca menkul mallar için söz konusudur. Zira gayrimenkullerde mülkiyet tapu kaydı ile olmaktadır. Oysa menkul mal-

⁶⁶ Candan, s. 390.

⁶⁷ Danıştay 4'üncü Dairesi, 16.02.1992 tarih ve E. 1998/725, K. 1999/439 sayılı Karar, <http://www.kazan-ci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (03.06.2017).

⁶⁸ Candan, s. 404.

⁶⁹ Bayraklı, s. 150.

⁷⁰ G. Üstün, s. 98.

larda zilyetlik, mülkiyete karine teşkil etmektedir. Bu bakımdan vergi idaresi borçlunun zilyetliği altındaki menkul mallara haciz uygulamak istemektedir⁷¹.

Haciz aşamasında iki tür istihkak iddiası ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan ilki borçlunun elinde haczedilen mallara yönelik iken, ikinci iddia üçüncü kişinin elinde haczedilen mallara karşı ileri sürülmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıklar bu iki çerçevede açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1. Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddialarında Hukuka Aykırılıklar

Borçlunun elinde haczedilen mallara ilişkin istihkak iddialarında haciz sırasında borçlu tarafından elinde bulunan malların kendisine ait olmadığı, mülkiyetin üçüncü bir kişiye ait olduğu ya da kendisinde rehin olarak bulunduğu öne sürülebildiği gibi; üçüncü kişi tarafından da malın mülkiyetinin kendisine ait bulunduğu ya da mal üzerinde rehni bulunduğu iddia edilebilmektedir. Her iki durumda da haczi yapan memur tarafından iddialar haciz zaptına geçirilerek iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü kişiye, üçüncü kişi tarafından yapılmışsa borçluya bildirilmektedir (6183 sayılı Kanun md. 66/1).

Vergi idaresi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılmaktadır. Bu kabulün hukukî sonucu, borçlu ya da üçüncü kişi tarafından üçüncü kişinin mülkü olduğu veya üzerinde üçüncü kişinin rehininin bulunduğu öne sürülen malın, alacaklı tahsil dairesi tarafından haczedilmesinin mümkün olamamasıdır⁷². Bu durumda vergi idaresinin 7 gün içerisinde reddetmediği istihkak iddialarına rağmen menkul malı haczetmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁷³.

⁷¹ Bayraklı, s. 150.

⁷² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.10.2002 tarih ve E. 2002/218, K. 2002/374 sayılı Karar (Candan, s. 407).

⁷³ Danıştay 4'üncü Dairesi, 25.01.1983 tarih ve E. 1982/1600, K. 1983/290 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (07.06.2017).

Üçüncü kişi haciz sırasında herhangi bir istihkak iddiasında bulunmamışsa, borçlunun istihkak iddiasının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmek zorunluluğu bulunmaktadır. Aksi halde istihkak iddiasının dinlenmesi söz konusu olamayacaktır⁷⁴. Ancak bu noktada, borçlunun istihkak iddiasının üçüncü kişiye bildirilmemiş olması durumunda, üçüncü kişinin haberdar olduktan sonra da istihkak iddiasında bulunabileceği kabul edilmektedir⁷⁵. Yine idarenin, haczedilen menkul malın türünden mülkiyetinin üçüncü kişiye ait olduğunu anlamasının mümkün olması durumunda da üçüncü kişinin istihkak iddiasında bulunmadığının kabul edilemeyeceği ifade edilmektedir. Eşinin vergi borçları nedeniyle adına trafikte kayıtlı bulunan otomobilinin haczedilmesi üzerine yapılan başvuruda Danıştay tarafından, her ne kadar üçüncü kişinin kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmediği halde istihkak iddiasının dinlenmeyeceğine hükmedilmiş olursa da olayda haczedilen menkul malın bir otomobil olduğu, otomobil, silah, telefon gibi menkul malları diğer menkul mallardan ayrı tutmak gerektiği belirtilmiştir. Bu tür malların, kayıt ve tescil işlemine tabi tutulmadıkça mülkiyetlerinin devrinin mümkün olmadığı, bu nedenle bu tür menkul malların haczi sırasında diğerlerinden ayrı olarak, kayıt ve ruhsatlarına ilişkin belgelerin istenilmesi ve haciz sırasında bu belgeler ibraz edilememişse bile haciz yapan memuru tarafından kayıt ve ruhsatı veren idare nezdinde araştırma yapılarak söz konusu menkul mal üzerinde mülkiyet hakkını sınırlayıcı veya benzeri bir kayıt saptanırsa, bu tespitin haciz zaptına geçirilerek 66'ncı madde hükümleri uyarınca üçüncü kişiye tebliğ edilmesi gerektiğini belirten Danıştay, haczi yapan idarenin söz konusu mülkiyeti muhafaza kaydını tespit etmesi üzerine, ya bu istihkak iddiasını kabul etmesi ya da reddettiğini üçüncü kişiye bildirmesi gerekirken, bu yönde bir bildirim yapılmadan uygulanan haciz ve sonrasında yapılan ihale ve satış işlemlerini hukuka aykırı bularak iptal etmiştir⁷⁶.

⁷⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi, 10.04.1997 tarih ve E. 1986/4964, K. 1997/1197 sayılı Kararı (Gerçek, s. 227).

⁷⁵ Detaylı bilgi için bkz. Candan, ss. 406-409.

⁷⁶ Danıştay 4'üncü Dairesi, 27.10.1989 tarih ve E. 1987/3145, K. 1989/3725 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (07.06.2017).

2.3.2. Üçüncü Kişinin Elinde Haczedilen Mallara İlişkin İstihkak İddialarında Hukuka Aykırılıklar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 67'nci maddesine göre, haczedilen malın borçlunun elinde değil de mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir kişi elinde olması halinde bu iddia, haciz memuru tarafından haciz zaptına geçirilmektedir.

Haciz memurunun malı üçüncü kişinin istihkak iddiasına karşın haciz tutanağına yazması, malın üçüncü kişiye değil borçluya ait olduğu düşüncesinde olduğunu göstermektedir⁷⁷. Ancak haciz memurunun bu düşüncede olması vergi idaresinin haciz uygulaması için yeterli değildir. Vergi idaresinin de kanaatinin aynı olması durumunda dava açarak haczedilen malın üçüncü kişiye değil borçluya ait olduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Zira zilyetliğin mülkiyete karine olduğu ilkesinin gereği olarak ispat yükümlülüğü bu kez vergi idaresine geçmektedir⁷⁸. Vergi idaresi, haciz tutanağının kendisine bildirilmesinden itibaren 15 gün içerisinde dava açmaması durumunda, üçüncü kişinin istihkak iddiası kabul etmiş sayılacaktır. Bu nedenle 15 gün içerisinde dava açmayarak üçüncü kişinin istihkak iddiasını kabul etmiş olan vergi idaresinin söz konusu mal üzerinde haciz uygulaması hukuka aykırılık oluşturmaktadır⁷⁹.

Burada önemle belirtilmesi gereken husus, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un üçüncü kişiler elinde haczedilen menkul mallara ilişkin istihkak iddialarını düzenleyen 67'nci maddesinin, istihkak iddiasında bulunan üçüncü kişinin borçlu ile aynı adreste ikamet etmemesi durumunda uygulanabilir olmasıdır. Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan kişilerce istihkak iddiasında bulunulması halinde

⁷⁷ Bayraklı, s. 151.

⁷⁸ Gerçek, s. 228.

⁷⁹ Danıştay 3'üncü Dairesi, 21.04.1998 tarih ve E. 1997/597, K. 1998/1321; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 23.12.2005 tarih ve E. 2005/208, K. 2005/309 sayılı Kararlar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (08.06.2017).

mal, bunların elinde olsa dahi borçlu elinde sayılarak 66'ncı madde hükümlerine göre işlem yapılacaktır⁸⁰.

2.4. Haczedilemeyecek Mallar ve Kısmen Haczedilebilecek Gelirlerin Haczinde Hukuka Aykırılıklar

2.4.1. Genel Olarak

Kural olarak ödenmemiş olan kamu alacaklarının tahsili için borçlunun malvarlığını oluşturan mal, alacak ve haklar haczedilebilmektedir. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kamu düzeni ile ekonomik ve sosyal düşüncelerden hareketle haciz işleminin kapsamı sınırlandırılarak bazı mal ve hakların haczi yasaklanmıştır⁸¹. Zira kamusal düzen sokakta ve parkta yatmak pahasına da olsa kamu hizmetinin sağlanmasını değil devleti oluşturan kişilerin uygar ölçüler içinde hayatlarını sürdürebilmelerini amaçlamaktadır. Bu amacın yerine getirilmesinde kamu alacağı bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu sebeple amaca hizmet edecek araç uğruna asıl amacı hiçe saymanın bir anlamı bulunmamaktadır⁸². Bu noktadan hareketle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinde haczedilemeyecek mallar sayılmış ve maddenin 1'inci bendinde özel kanunlarında haczedilemeyeceği belirtilen malların da idarece haczi yasaklanmıştır⁸³. Madde geçen "mal" kavramından kasıt, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde tanımlanmış olduğu üzere taşınır ve gemiler dâhil taşınmaz mallar ile her çeşit hak ve alacaklardır⁸⁴. Bunlar genellikle borçlunun ve ailesinin yaşamını ve ekonomik varlığını sürdürebilmeleri için gerekli olan mal ve haklardan oluşmaktadır⁸⁵. Bu nedenle vergi idaresinin tahsil yetkisi kapsamında haciz işlemini uygu-

⁸⁰ Candan, ss. 406, 409.

⁸¹ Gerçek, s. 220.

⁸² Metin Taş, Vergi İcra Hukukunda Haciz, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2000, s. 42.

⁸³ Gökhan Kürşat Yerlikaya, Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 604-605.

⁸⁴ Candan, s. 417.

⁸⁵ Gerçek, s. 220.

larken maddede 13 bent halinde sayılmış olan bu malları haczetmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır.

2.4.2. Devlet Mallarının Haczi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci bendi uyarınca kural olarak devlet malları haczedilememektedir. Bu sebeple idarenin alacağın tahsili amacıyla devlet malı statüsünde olan malları haczetmesi hukuka aykırıdır.

3234 sayılı Orman Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesinde genel müdürlüğün tüm taşınır ve taşınmaz mal ve kıymetleri ile ormanların devlet malı hükmünde olup haczedilemeyeceği ve kamulaştırılmayacağı hüküm altına alındığından, Danıştay⁸⁶ idarenin vergi borçlarının tahsili amacıyla müdürlüğün banka hesabına uygulanan haczin iptaline karar vermiştir⁸⁷. Yine 6200 sayılı Devlet Su İşleri Umum Müdürlüğü Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'un 51'inci maddesinde müdürlüğün ve işletmelerinin tüm mal ve kıymetlerinin devlet malı hükmünde olduğu düzenlendiğinden Danıştay, devlet malı niteliğinde olan Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne ait malların haczinin mümkün olmadığını belirterek, idarenin tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili amacıyla müdürlük nezdinde alınan haciz kararını iptal etmiştir⁸⁸.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci bendi uyarınca kural olarak devlet malları haczedilememekle birlikte, maddede kamu iktisadi teşebbüsleri, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile mahalli idarelerin malları hariç

⁸⁶ Danıştay 9'uncu Dairesi, 26.10.2000 tarih ve E. 1999/4639, K. 2000/3066 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁸⁷ Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi, 21.11.1994 tarih ve E. 1994/3649, K. 1994/3799; Danıştay 3'üncü Dairesi, (7'nci Daire ile müşterek), 13.2.2004 tarih ve E. 2001/2162, K. 2004/316 sayılı Kararlar (Candan, s. 421).

⁸⁸ Danıştay 9'uncu Dairesi, 05.03.2009 tarih ve E. 2007/5715, K. 2009/1174 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

tutulmak suretiyle bunların devlet malı niteliğindeki mallarının haczedilmesi yolu açılmıştır. Ancak, söz konusu bent, özel kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen malları da haczedilemeyecek mallar kapsamına aldığından, idarenin bu kurumların özel kanunlarında haczedilemeyeceğine hükmedilen mallarına haciz uygulaması hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Belediyelere ait vergilerin haczedilip haczedilemeyeceği konusunda Danıştay, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesi ile 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 19/7'inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde belediyelerin vergi ve benzeri gelirlerinin hacze konu edilemeyeceğine karar vermektedir⁸⁹. Zira her ne kadar belediyelerin mal ve hakları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesi gereğince haczedilebilecek mal ve haklar kapsamında olsa da bu Kanuna göre özel kanun olan Belediye Kanunu'nun 19/7'inci maddesinde belediyelere ait vergi ve resimlerin haczedilemeyeceği belirtilmiş olduğundan, idarenin belediyelerin vergi ile ilgili hak ve alacaklarına uygulanan haciz işlemleri hukuka aykırı olmaktadır⁹⁰. Benzer şekilde belediyelerin kamu hizmetine tahsis edilen ve gelir getirmeyen mal ve eşyaları da haczedilemeyecek mallar kapsamına alınmış bulunmaktadır⁹¹.

2.4.3. Özel Kanunlarında Haczedilemeyeceği Belirtilen Malların ve Emekli Aylıklarının Haczi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci bendi, devlet mallarının yanı sıra özel kanunlarında haczi caiz görülmeyen malların da haczedilemeyeceğine hükmettiğin-

⁸⁹ Danıştay 9'uncu Dairesi, 27.04.2005 tarih ve E. 2004/237, K. 2005/1064 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁰ Danıştay 4'üncü Dairesi, 30.11.2004 tarih ve E. 2004/1508, K. 2004/2393 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹¹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 20.05.1996 tarih ve E. 1996/136, K. 1996/2049 sayılı Karar, (Candan, s. 422). 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasında 3986 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin, belediyelerin İller Bankasındaki paylarının haczine imkân sağladığına ilişkin aksi yönde karar için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi, 19.02.1997 tarih ve E. 1996/4664, K. 1997/491 sayılı Karar, (Candan, s. 422).

den, özel bir kanunda bir malın haczedilemeyeceğinin öngörülmesi durumunda bu mal devlet malı olup olmadığına ve bentte sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına ait olup olmadığına bakılmaksızın haciz kapsamı dışında tutulmalıdır⁹². Örneğin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 46'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yetkileri sürekli olarak kaldırılan sermaye piyasası kurumlarının malvarlıklarının haczedilemeyeceği belirtilmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasının h bendinde ise, faaliyetleri geçici olarak durdurulan sermaye piyasası kurumlarının malvarlığı hakkında tekrar faaliyete geçme izni verilmesi tarihine kadar 2'nci fıkra hükmünün uygulanacağına hükmedilmiştir. Bu sebeple Danıştay, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından faaliyeti geçici olarak durdurulan şirketin vergi borçlarının tahsili amacıyla kayıtlı aracına konulan haczin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir⁹³.

Benzer şekilde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinin 1 numaralı bendine göre, hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen malların haczedilmesi mümkün olmadığından, emekli aylıklarının haczedilip haczedilemeyeceğinin belirlenmesinde, emeklilikle ilgili özel kanunlarda yer alan düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir⁹⁴. Mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 121'inci ve mülga 1479 sayılı Bağ-Kur Kanunu'nun 67'nci maddeleri emeklilerinin bu kurumlarca bağlanan aylıkların söz konusu kurumların alacakları ve nafaka borçları dışında haczedilemeyeceğini düzenlemiş olmasına rağmen uygulamada bu hükümlerin işletilmesinde zorluklarla karşılaşmıştır⁹⁵. Buna göre genel kanun olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan sonra yürürlüğe giren ve özel kanun olan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 121'inci maddesinde sigorta emeklilerinin emekli

⁹² Candan, s. 421-422.

⁹³ Danıştay 4'üncü Dairesi, 06.11.2003 tarih ve E. 2003/1945, K. 2003/2734 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁴ Muharrem Özdemir, "Emeklilik Maaşları Haczedilebilir mi?", Alomaliye.com, 30.11.2015, <http://www.alomaliye.com/2015/11/30/emeklilik-maaslari-haczedilebilir-mi/>, (Emeklilik), (21.04.2017).

⁹⁵ Bumin Doğrusöz, "Emekli Aylıkları Haczedilebilir mi?", Referans Gazetesi, 26.03.2009, <http://www.turmob.org.tr/turmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=cPzial.2nLkFC4Q8Rjb2pRrGhinXm8wHXWcpcpu9MlnvKt6JBFxX99kg==>, (21.04.2017).

maaşlarına haciz konulamayacağını öngörüldüğünü belirten Danıştay, idarenin şirket yöneticisinin emekli maaşının haciz işleminin iptaline karar vermiştir⁹⁶.

Nihayet, yapılan düzenleme ile 506 sayılı Bağ-Kur Kanunu, 1479 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu ve 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olarak çalışanlar, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 01.10.2008 tarihinden itibaren bu Kanun kapsamına alınmış bulunmaktadır⁹⁷. 5510 sayılı Kanun'un 93'üncü maddesinin birinci fıkrasında "Bu kanun gereğince sigortalılar ve hak sahiplerinin gelir, aylık ve ödenekleri devir ve temlik edilemez, gelir, aylık ve ödenekler, Sosyal Güvelik Kurumu'nun alacakları ile nafaka borçları dışında haczedilemez." hükmü yer almaktadır. Ancak uygulamada uygulayıcıların yerleşik anlayışının öncelikle genel icra kanunları ile bağlı oldukları yönünde olması nedeniyle emekli maaşlarının haczedilmesine devam edilmiş ve borçluların hacizleri şikâyet yoluyla kaldırmaları beklenmiştir. Bunun üzerine 5510 sayılı kanunun 93'üncü maddesinin birinci fıkrasına "Bu fıkra göre haczi yasaklanan gelir, aylık ve ödeneklerin haczedilmesine yönelik talepler, borçlunun rızası bulunmaması halinde, icra müdürü tarafından reddedilir." ibaresini eklenmiştir. Buna göre emekli aylıklarının, Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan borçlar ve nafaka borçları dışındaki borçlar için haczinin talep edilmesi durumunda icra müdürlerinin bu talepleri reddetme zorunlulukları bulunmaktadır⁹⁸.

Yapılan düzenlemeler kapsamında memurların emekli maaşlarının haczedilip haczedilemeyeceği konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 4'üncü maddesinde yer alan düzenleme gereği, 01.10.2008 tarihinden önce 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine tabi olanlar, 01.10.2008 tarihinden sonra da 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hü-

⁹⁶ Danıştay 3'üncü Dairesi, 09.12.1993 tarih ve E. 1993/786, K. 1993/3626 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (21.04.2017).

⁹⁷ M. Özdemir, Emeklilik.

⁹⁸ Doğrusöz.

kümlerine tabi olmaya devam edeceklerinden ve bu Kanunda emekli aylıklarının haczedilemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 71'inci maddesi uyarınca üçte birinden çok dörtte birinden az olmamak ve asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası olmamak şartıyla kısmen haczedilmeleri mümkün olabilmektedir⁹⁹. Diğer görüşe göre ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun'un 93'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü Yargıtay uygulaması ile emekli sandığı emekli maaşlarını da kapsayacak şekilde genişletilmiş bulunduğundan, memur emeklilerinin maaşlarının haczedilmesi de borçluların rızaları bulunmadığı müddetçe mümkün olamamaktadır¹⁰⁰. Gerçekten konuya ilişkin bir başka kararında da Yargıtay 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 1, 2 ve 4'üncü maddelerine göre 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olanların sigortalı olarak kabul edileceğinin belirtildiği dikkate alındığında, emekli sandığından emekli maaşı alanlar bakımından da 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun maaşın haczedilemeyeceğine ilişkin 93'üncü madde hükmünün uygulanması gerektiğine hükmedilmiştir¹⁰¹.

2.4.4. Borçlunun Kendisi, Ailesi ve Mesleği İçin Gerekli Malların Haczi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinin çeşitli bentlerinde ise borçlunun kendisi, ailesi ve mesleği için gerekli malların haczedilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu mallar olmadan borçlunun kendisi ve ailesinin geçimini sağlaması imkânı bulunmadığından, sıkı sıkıya kişiye bağlı olanlar hariç, bunların haczi ancak borçlunun muvafakati ile mümkün olabilmektedir¹⁰².

⁹⁹ M. Özdemir, (Emeklilik); Resul Kurt, "Emekli Maaşı Haczedilebilir mi?", Dünya Gazetesi, 27.09.2013, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/emekli-maasi-haczedilebilir-mi/17751>, (21.04.2017).

¹⁰⁰ Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi, 14.01.2010 tarih ve E. 2009/18630, K. 2010/444 sayılı Karar, (Şevket Tezel, "Emekli Memur Aylıkları Haczedilebilir mi? - Emeklilik Analizi", Ali Tezel Sosyal Güvenlik Müşavirliği, 26.07.2012, <https://aliteznel.com.tr/index.php?sid=yazi&id=5539>, (26.07.2017)).

¹⁰¹ Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi, 10.11.2009 tarih ve E. 2009/13919, K. 2009/22035 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (26.07.2017).

¹⁰² Candan, s. 422-423.

Maddenin 2'nci bendinde, borçlunun kendisi için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesi için gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyalarının haczedilemeyeceği belirtilmiştir. Burada günlük yaşamda kullanılan giysiler, yaşamın olağan akışı içinde değerlendirilmektedir. Aynı şekilde iş kıyafetleri için haczedilmezliğin ölçüsü de o kıyafetler olmadan işin sürdürülmesinin mümkün olup olmadığıdır¹⁰³. 3'üncü bentte de vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak takımı ile bir ev içinde yaşamayı mümkün kılmak için gerekli olan eşyaların haczedilemeyeceği ifade edilmiştir. Yine 5'inci bentte borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli olması halinde borçlunun süt veren manda ya da ineğinden biri ya da üç keçi veya koyunu ile bunların üç aylık yem yataklıklarının, 6'ncı bentte ise borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yataklıklarının haczedilemeyeceği düzenlenmiştir.

Borçlu ve ailesine ait haczedilemeyecek mallara ilişkin son olarak maddenin 11'inci bendinde borçlunun haline münasip evinin haczedilemeyeceği belirtilmektedir. Buna göre, borçlunun haline münasip evi, ancak evin değerinin yüksek olması halinde, evin bedelinden haline münasip bir ev alınabilecek miktar borçluya bırakılmak koşuluyla haczedilebilecektir.

Borçlunun birden fazla evi olması durumunda oturduğu ev dışındakilerin haczi sorun teşkil etmemektedir. Ancak borçlunun tek bir evi olması da haciz işleminin yapılmasına engel oluşturmamaktadır. Yalnız bunun için idarenin evin değerine ilişkin bilirkişi incelemesi yaptırarak hacizli gayrimenkulün satılıp, satış tutarından haline münasip bir ev satın alınabilecek miktarı borçluya bırakması gerekmektedir¹⁰⁴. Bu nedenle idarenin, haczedilen konutundan başka bir evi bulunmadığı anlaşılan borçlunun evinin haline münasip bir yerden daha fazla bir değere sahip olup olmadığını tespit ettirmeden haczederek satışına karar vermesi

¹⁰³ Taş, s. 43.

¹⁰⁴ Danıştay 3'üncü Dairesi, 27.01.2004 tarih ve E. 2002/1144, K. 2004/162 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁰⁵. Borçlunun evinin haline münasip olup olmadığı idarece yaptırılacak bilirkişi incelemesi neticesinde, borçlunun aile yapısı, borçlu ile aynı evde ikamet eden kişilerin sayısı, bunların sosyal konumları ve ihtiyaçları gibi ölçütler birlikte değerlendirilerek ortaya konulmaktadır¹⁰⁶. Buna göre yapılan değerlendirme sonucunda idarenin haczettiği borçlunun tek evinin değeri ile haline ve sosyal durumuna münasip başkaca ev almasının mümkün olmadığına anlaşılması durumunda yapılan haciz işlemi iptal edilecektir¹⁰⁷. Danıştay, borçlunun gecekondulu tarzında basit şekilde inşa edilmiş evinin değerinin, yine en düşük değerdeki başka bir evin bedelini ancak karşıladığının anlaşılması üzerine vergi idaresinin ödenmeyen muhtelif vergi borçlarının tahsili amacıyla söz konusu evi haczetmesinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir¹⁰⁸.

Maddede borçlunun mesleği için gerekli olan malların haczedilemezliğine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır. Maddenin 2'nci bendi, borçlunun mesleği için gerekli elbise ve eşyasının haczedilemezliğine ilişkindir. Buna göre idarenin borçlunun mesleği için gerekli elbise ve eşyalarını haczetmesi mümkün değildir. İdarenin vergi alacağının tahsili için avukatlıkla uğraşan yükümlünün mesleği için gerekli olan çelik dolap, yazıhane masası gibi haczi caiz olmayan mallarını haczetmesi üzerine Danıştay, yapılan haciz işlemi hukuka aykırı bularak iptaline karar vermiştir¹⁰⁹.

¹⁰⁵ Danıştay 4'üncü Dairesi, 25.09.1989 tarih ve E. 1987/1346, K. 1989/3286 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017). Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesi, 10.02.2004 tarih ve E. 2002/2790, K. 2004/268 sayılı Karar, Danıştay 7'nci Dairesi, 02.03.1993 tarih ve E. 1989/883, K. 1993/783 sayılı Karar; Danıştay 9'uncu Dairesi, 25.09.1989 tarih ve E. 1987/1346, K. 1989/3286 sayılı Karar; Danıştay 9'uncu Dairesi, 18.10.1995 tarih ve E. 1994/5220, K. 1995/2592 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

¹⁰⁶ Danıştay 3'üncü Dairesi, 10.02.2004 tarih ve E. 2002/2790, K. 2004/268 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

¹⁰⁷ Danıştay 4'üncü Dairesi, 06.03.2002 tarih ve E. 2001/4618, K. 2002/380 sayılı Karar, (Candan, s. 424).

¹⁰⁸ Danıştay 4'üncü Dairesi, 21.03.2000 tarih ve E. 1999/6044, K. 2000/1051 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

¹⁰⁹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 14.01.1983 tarih ve E. 1982/1420, K. 1983/133 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

2'nci bentte yer verilen tüm meslekler için geçerli olan genel hükümün yanı sıra diğer bentlerde bazı meslek grupları için özel düzenlemeler de bulunmaktadır. Maddenin 4'üncü bendine göre borçlu çiftçi ise, kendisi ve ailesinin geçimleri için zorunlu olan arazi ve çift hayvanları ile taşıtları, diğer teferruat ve tarım aletleri; sanat ve diğer meslek sahibi borçluların meslekleri için gerekli olan mallar olarak ise alet, edevat ve kitapları ile arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıtları haczedilemez mallar kapsamına alınmıştır. 6'ncı bentte de geçimini bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiriciliği ile sağlayan borçluların kendisi ve ailesinin geçimleri için gerekli olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli olan alet, edevat ve malzemeleri ile fide ve tohumluklarının, geçimini hayvan yetiştiriciliği ile sağlayan borçluların ise kendisi ve ailesinin geçimleri için gerekli olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıklarının haczedilemeyeceği ifade edilmektedir.

2.4.5. Diğer Bazı Malların Haczi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinde devlet malları, özel kanunlarında haczedilemeyeceği belirtilen mallar ile borçlunun kendisi, ailesi ve mesleği için zorunlu olan malların yanı sıra diğer bazı malların haczi de yasaklanmıştır. Bunlar; memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malul olanlar ile emekli aylıkları ile bunların dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına sağlanan uçuş ve dalış ikramiyeleri, bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi durumlarda bağlanan aylıklar, vücut ve sağlığı zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde tazminat olarak verilen veya verilmesi gereken paralar, askerlik malulleri ile şehit yetimlerine verilen harp malullüğü zammı ile 1485 sayılı Kanun gereğince verilen tekel satma payları, Harcırah Kanunu'na göre yapılan ödemeler ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun uyarınca bağlanan aylıklardan oluşmaktadır. İdarenin diğer haczedilemeyecek mallarda olduğu gibi bu mallar üzerine haciz uygulaması da hukuka aykırılığa yol açmaktadır. Örneğin

idarenin vergi borçlarının tahsili amacıyla şirket ortağının manevi tazminat alacağına haciz uygulaması üzerine Danıştay, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinin 9'uncu bendinde vücut ve sağlığı zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde tazminat olarak verilen paraların haczedilemeyeceği gerekçesiyle haciz kararını hukuka aykırı bularak iptal etmiş bulunmaktadır¹¹⁰.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 71'inci maddesinde ise borçlu ve ailesinin yaşamlarını idame ettirmelerine imkân tanınması amacıyla bazı gelirlerin kısmen haczedilebileceğine hükmedilmiştir¹¹¹. Kısmen haczedilebilecek gelirler, borçlunun emeği neticesinde ortaya çıkan gelirleri ile zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak ortaya çıkan gelirleridir¹¹². Buna göre; borçluya ait aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler, bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olmak üzere kısmen haczedilebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kısmen haczedilebilecek gelirlerin yalnızca madde metninde sayılanlardan ibaret olduğudur¹¹³. Buna göre örneğin, serbest meslek kazancı olan noterlik geliri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un haczedilemeyecek malları düzenleyen 70'inci maddesinde de kısmen haczedilebilecek gelirleri düzenleyen 71'inci maddesinde de yer almadığından, idarenin borçlunun noterlik faaliyetinden elde ettiği net gelirinin tamamını haczetmesi hukuka aykırılık oluşturmayacaktır¹¹⁴. Benzer şekilde anonim şirket olarak Türkiye Süper Ligi'nde mücadele eden borçlu kurumun her ne ad altında olursa olsun elde ettiği tüm gelirleri ticari kazanç sayılacağından, kuruma naklen yayın hakkına karşılık ödenen bedelin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında

¹¹⁰ Danıştay 3'üncü Dairesi, 04.06.2009 tarih ve E. 2007/3689, K. 2009/1999 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

¹¹¹ Candan, s. 427.

¹¹² Gerçek, s. 223.

¹¹³ Taş, s. 45.

¹¹⁴ Danıştay 7'nci Dairesi, 24.10.2000 tarih ve E. 1999/1405, K. 2000/2912 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

Kanun'un 71'inci maddesinde düzenlenen kısmen haczedilebilen gelirlerden olduğu kabul edilerek ancak üçte birinin haczedilebileceği iddiası geçerli olmayacak ve bu gelirin tamamına haciz uygulanabilecektir¹¹⁵. İdarenin tahsil yetkisini kullanımında kısmen haczedilebilecek gelirlerin üçte birinden fazlasını haczetmeme noktasında da dikkatli davranması önem arz etmektedir. Bu nedenle idarenin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 71'inci maddesinde sayılan gelirlerin haczinde belirlenen sınırlar içinde kalması ve takdir hakkını kullanırken bunların en az 3/4'ünü borçlunun kendisi ve ailesinin geçimi için ayırarak, kalan kısmını haczetmesi hak ve nefaset kurallarına uygun düşecekken, gelirin 1/2'sine el konulacak şekilde haciz işlemi uygulaması hukuka aykırılık teşkil etmektedir¹¹⁶.

2.5. Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, haczin uygulanması bakımından menkul ve gayrimenkul mallar için, bu malların farklı özelliklerine bağlı olarak farklı kurallara yer verilmiş bulunmaktadır¹¹⁷. Bu kapsamda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 77-87'nci maddeleri menkul malların haciz ve satış usulüne ilişkin iken; 88-99'uncu maddelerinde gayrimenkul malların haciz ve satış usulüne ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

2.5.1. Menkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde gayrimenkul mallar; "Arazi, Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 762'nci maddesine göre menkul mallar ise

¹¹⁵ Danıştay 3'üncü Dairesi, 12.10.2004 tarih ve E. 2004/98, K. 2004/2477 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

¹¹⁶ Danıştay 11'inci Dairesi, 15.02.2005 tarih ve E. 2004/3837, K. 2005/612 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.04.2017).

¹¹⁷ Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (İcra), s. 191.

“nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçlerden” oluşturmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da menkul mal tanımı Türk Medeni Kanunu’nun tanımı ile uyuşmakla beraber esas olarak gayrimenkul mallar ile gemiler dışında kalan her türlü değer menkul mal olarak kabul edilmiş bulunmaktadır¹¹⁸.

2.5.1.1. Borçlunun Elindeki Menkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Menkul malların haciz işlemi yapılmadan önce kamu borcunun ödenmek istenmesi halinde haciz yapılmasına gerek kalmamaktadır. Bu sebeple hacizden önce haciz memuru tarafından borçlu ya da hazır bulunanlara borcun ödenmek istenip istenmediğinin sorulması ve borcun ödenmesinin talep edilmesi gerekmektedir. Haciz memurunun talep ve teklifine rağmen borçluya ya da ilgililerince borcun ödenmemesi durumunda ise haciz varakası gösterilerek haciz yapılacağı ilan edilmekte ve borçlunun elinde bulunan menkul mallar haciz tutanağına yazılmak suretiyle haczedilmektedir. Bu aşamada borçlunun borcun ödendiği ya da zamanaşımına uğradığına dair iddialarının bulunması halinde bu iddialar da haciz tutanağına yazılmakta, ancak bu durum haczin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir¹¹⁹.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 77’nci maddesine göre her türlü menkul malların cins ve türleri, vasıfları, alametleri, sayı ve miktarları ile tahmin edilen değerleri haciz tutanağında tespit edilmek suretiyle haczedilmektedir. Kanun’un 78’inci maddesinde ise haciz tutanağında ne tür bilgilerin yer alacağı ve haciz sırasında kimlerin hazır bulunacağına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre haciz memurunca düzenlenen haciz tutanağında; hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, haciz günü ve saati, haczedilen malların neler olduğu, bunların tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kişiler, varsa üçüncü kişilerin iddiaları ve diğer

¹¹⁸ Karakoç, İcra, ss. 191-192.

¹¹⁹ Bayraklı, s. 168.

gerekli diğer hususlar yer alacaktır. Bu şekilde düzenlenen haciz tutanağı hazır bulunanlar tarafından imzalanarak haciz işi tamamlanacaktır.

Haciz sırasında hazır bulunması gereken kişiler; borçlu veya zilyedi¹²⁰ ya da bunları temsilen; vekilleri, işçi, müstahdem veya ailelerinden bir tanesidir. Bunlar haciz sırasında bulunmaz veya o sırada bulundurulmaları sağlanamazsa haciz gıyapta yapılacaktır. Gıyapta yapılan hacizlerde zabıta memuru ya da muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişinin hazır bulundurulması gerekmektedir. Bu kişiler, haciz tutanağını tanık sıfatıyla imzalamaktadır. Her ne kadar kanunda açıkça ifade edilmemiş olsa da haciz sırasında bulunması gereken kişilerden hiçbirisinin bulunamaması halinde haciz işleminin yapılamayacağı açıktır. Zira aksi bir durum idari işlemi sakat hale getirecektir¹²¹.

Gıyapta yapılan hacizlerde, haciz zaptının bir örneğinin borçlu veya zilyedine gecikmeksizin tebliğ edilmesi önem taşımaktadır. Bu anlamda vergi idaresinin gıyaben yapmış olduğu haczin tutanaklarını borçlu ya da zilyede tebliğ etmeden menkul malları haczetmesi haciz işlemini hukuka aykırı kılacağından, bu malların satış işlemlerinin de iptali gerekmektedir¹²².

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 77'nci maddesine 2009 yılında eklenen fıkra ile resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczinin, sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle yapılabilmesine imkân tanınmıştır. Motorlu taşıtların haczi bu duruma örnek oluşturmaktadır. Maddenin düzenlenişinden, bu yetkinin idareye tanınan ek bir yetki olduğu anlaşılmaktadır¹²³. Zira yapılan bu düzenlemeden çok önce Hazine ve Maliye Bakan-

¹²⁰ Zilyet: Bir şeyin üzerinde fiili hakimiyeti bulunan kimse (Türk Medeni Kanunu md. 973).

¹²¹ Taş, s. 63.

¹²² Danıştay 3'üncü Dairesi, 24.02.1993 tarih ve E. 1991/3415, K. 1993/887 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (10.06.2017).

¹²³ G. Üstün, s. 102.

lığı tarafından çıkarılan tebliğ¹²⁴ ile motorlu taşıtların haczinde sadece bunların trafik kayıtlarına haciz tebliği ile yetinilmeyerek taşıtın kendisinin haczedilmesi gerektiği ifade edilmiş bulunmaktadır.

Uygulamada borçlunun faaliyetini yürüttüğü aracının vergi idaresince haczedilmesi üzerine ticarî faaliyetinin devamına imkân kalmaması söz konusu olabilmektedir¹²⁵. Bu sebeple tebliğin konuya ilişkin son kısmında işi sadece eşya ve insan nakli gibi taşımacılık olan borçlular tarafından istenmesi halinde, güvenilir bir kişinin kefaleti ile kısa bir sürede kamu alacağının ödenmesi amacıyla aracın borçluya bırakılabilmesi imkânı olduğu belirtilmiştir.

78'inci maddede ayrıca güneş battıktan doğuncaya dek ve tatil günlerinde haciz yapılamayacağı da belirtilmiş bulunmaktadır. Ancak, tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Maddede tatil günlerinden kastedilen, 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun hükümlerine göre tatil olarak kabul edilen cumartesi ve pazar günleri, ulusal ve dini bayram günleri ile yılbaşı tatilidir. Bu nedenle bazı zamanlarda bayram öncesi dönemlerde devlet memurlarına verilen idari izin günleri tatil günü olarak kabul edilmemektedir¹²⁶.

Kanun koyucunun “borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller” ifadesiyle neyi ifade etmek istediği tam olarak anlaşılamamaktadır. Diğer bir ifadeyle mal kaçırmanın ölçütünün ne olduğu ve kimin tarafından anlaşılabileceği gibi hususlar belirsizlik içermektedir. Bu noktada ihtiyati haciz ile ilgili hükümden yola çıkılarak borçlunun mal kaçırma olasılığının bulunduğu haller olarak ele alınsa dahi bu düzenlemenin de yeteri kadar net olmadığı, teorik olarak borçlunun mal kaçırma olası-

¹²⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “351 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 16.09.1974, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (351), (22.06.2017).

¹²⁵ Danıştay 4’üncü Dairesi, 19.09.2005 tarih ve E. 2004/2428, K. 2005/1543 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (10.06.2017).

¹²⁶ Candan, s. 455.

lığının her zaman mevcut olduğu, bu sebeple bu hükümlerin objektif ölçütlere göre düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir¹²⁷.

Kanun'un 80'inci maddesi ile haciz memuruna gerektiğinde zor kullanma hakkı tanınmıştır. Buna göre haciz esnasında memurun istemesi halinde borçlunun veya zilyedin kilitli ve kapalı yerleri açması ve her türlü eşyayı gösterme zorunluğu bulunmaktadır. Haciz memurunun kendisine verilmiş olan yetkiye dayanarak gerektiğinde bu yerleri zorla açtırma, kilit ve her türlü düzeneği kırdırabilme gibi haczedilen malların zorla alınmasında durumun gerektirdiği her türlü zora başvurabilme imkânı bulunmaktadır. Hatta bu yetki kapsamında borçlunun üzerinde haczedilebilir kıymetli mallar bulundurması ve bunları kendiliğinden teslim etmemesi ya da üzerinde saklaması halinde kendisine karşı dahi zor kullanılabilir.

Haciz esnasında borçlunun şahsına zor kullanılması için mahkeme kararı gerekli değildir. Ancak her ne kadar kanunda belirtilmemiş olsa da kullanılacak zorun insan hakları ihlali noktasına ulaşmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira Anayasa'nın 90'uncu maddesi gereği Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre önceliği bulunduğundan, bu tür bir zor kullanım sözleşme hükümlerinin ihlali sonucu yaratacaktır¹²⁸.

2.5.1.2. Üçüncü Kişilerdeki Menkul Mallar, Alacak ve Hakların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 79'uncu maddesinde, borçluya ait olup, üçüncü kişiler elinde bulunan menkul mallar, alacak ve hakların hangi usullere göre haczedileceği düzenlenmiş bulunmaktadır. Madde ile menkul malların haczine ilişkin özel bir düzenleme getirilmiş olup, bu hüküm yalnızca maddede sayılmış olan menkul mallar için geçerli olmaktadır¹²⁹. Buna göre kamu borçlusuna

¹²⁷ Taş, ss. 63-64.

¹²⁸ Candan, s. 457.

¹²⁹ Taş, s. 65.

ait olup, üçüncü kişilerde bulunan alacaklar, menkul mallar, kamu borçlusunun belirli bir süre hizmeti karşılığı hak ettiği maaş ve ücretler ve kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkullerini üçüncü kişilerin kullanımına vermesi karşılığında hak ettiği kiralar bu madde kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca, maddenin sonunda bu mallar sayıldıktan sonra “vesaire” denilmek suretiyle haciz uygulanabilecek borçluya ait menkul mal, alacak ve hakların bu sayılanlarla sınırlı olmadığı da belirtilmiştir¹³⁰. Bu nedenle idarenin madde kapsamına girmeyen menkul mallar, alacak ve haklar için üçüncü kişilere başvurması hukuka aykırılık yaratmaktadır. Danıştay bir kararında, yapı kooperatifinin ödenmeyen vergi borcunun tahsilini bankaya gelen konut kredilerinden sağlamak için idarenin bankaya haciz bildirisini göndermesi üzerine, yapı kooperatifine konut yapımı amacıyla verilen kredilerin konut ihtiyacını karşılamak amacıyla inşaat yapanlara verilen devlet desteği niteliğinde olup, bankalar aracılığıyla kişilere ya da yapı kooperatiflerine kullandırıldığını, bu nedenle aracı durumda olan bankaya gelen paranın yapı kooperatifinin üçüncü kişilerdeki alacağı olarak düşünülmemeyeceğini belirtmiş bulunmaktadır¹³¹.

Maddede haczedilebilir alacaklara ilişkin önemle belirtilmesi gereken husus, haciz bildirisinin hamiline senetler, ciro edilebilir senede bağlı haklar ve üçüncü kişilerin ellerinde bulunan haciz tutanağına geçirilmiş haczedilebilir taşınır mallar için uygulanmasının mümkün olmadığıdır. Hamiline yazılı olan veya ciro edilebilir senede dayanan alacağın haczedilebilmesi senedin elde edilmiş olması ile mümkün olabilecektir¹³². Zira senet ibraz edilmeden üçüncü kişinin yaptığı ödeme yetkili hamiline karşı hükümsüz olacağından, bu tarz bir tebligata karşı borçlusunun ödeme yapmama hakkı mevcuttur¹³³. Nitekim Danıştay da vergi idaresinin hamiline yazılı olan senetleri, ancak senedi fiilen ele geçirmek suretiyle haczedebileceğini, senet ele geçirilmeden üçüncü kişilere yapı-

¹³⁰ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Candan, ss. 459-464.

¹³¹ Danıştay 3'üncü Dairesi, 06.03.1990 tarih ve E. 1989/4445, K. 1990/784 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹³² Bayraklı, s. 170.

¹³³ Taş, s. 65.

lan bildirimle haciz uygulanmasının hukuka aykırı olduğunu belirtmektedir¹³⁴.

Üçüncü kişilerin elinde bulunan alacak ve hakların haczi, doğrudan bunlara haciz bildirisinin tebliği ile yapılmaktadır. Haciz bildirisinin üçüncü kişilere tebliğinin ardından durum borçluya da bildirilmektedir¹³⁵.

Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü kişinin tebliğden itibaren 7 gün içinde takibi yapan vergi idaresine itiraz hakkı bulunmaktadır¹³⁶. Üçüncü kişinin süresinde yapmış olduğu itiraz dışında başka herhangi bir şey yapmasına, örneğin haciz bildirisinin iptali için idari dava açmasına gerek bulunmamaktadır. Zira bu itiraz neticesinde alacaklı vergi idaresi haciz işlemlerine devam edemeyecektir. İtirazın haksız olduğunu düşünen alacaklı vergi idaresinin yapması gereken şey genel mahkemelerde menfi tespit davası açarak itirazın aksini kanıtlamaktır. Bu yola başvurulmaksızın zor alım işlemlerine devam etmesi, hukuka aykırılık yaratmaktadır¹³⁷. Bu konu hakkında Danıştay'ın çeşitli dairelerince verilmiş bulunan kararlarda; kendilerine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü kişilerin, kamu alacağı dolayısıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip edilebilmeleri için, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde borcun kendilerinde olmadığını bildirmemiş olmaları gerektiği¹³⁸, bu süre içerisinde idareye başvurarak 79'uncu maddenin kendilerine yüklediği görevi yerine getiren üçüncü kişiler hakkında, borç zimmetlerinde sayılarak zor alım işlemlerine girilemeyeceği belirtilmektedir¹³⁹.

¹³⁴ Danıştay 3'üncü Dairesi, 23.06.1993 tarih ve E. 1993/161, K. 1993/1893; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.06.2004 tarih ve E. 2004/79, K. 2004/61 sayılı Kararlar (Candan, s. 461).

¹³⁵ Gerçek, s. 231.

¹³⁶ Taş, s. 66.

¹³⁷ Candan, ss. 468-469.

¹³⁸ Danıştay 4'üncü Dairesi, 19.02.2004 tarih ve E. 2003/1745, K. 2004/290 sayılı Karar, (Candan, s. 468).

¹³⁹ Danıştay 3'üncü Dairesi, 05.11.1998 tarih ve E. 1997/4140, K. 1998/3877; Danıştay 3'üncü Dairesi, 19.09.2011 tarih ve E. 2009/3350, K. 2011/4930 sayılı Kararlar (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017)); Danıştay 4'üncü Dairesi, 27.05.1995 tarih ve E. 1996/576, K. 1996/2159; Danıştay 4'üncü Dairesi, 08.03.2005 tarih ve E. 2004/1578, K. 2005/304 sayılı Kararlar (Candan, s.

İtiraz sebeplerinin yanı sıra, üçüncü kişilerin kendisinde kamu borçlusunun alacağına mevcut olduğunu, ancak bu miktarın kamu borçlusunun vergi idaresine olan borcundan daha az miktarda olduğunu bildirmesi durumunda da vergi idaresi üçüncü kişiden yalnızca alacağına üçüncü kişide bulunan kısmını istemesi mümkün olabilmektedir¹⁴⁰. Bu sebeple vergi idaresinin üçüncü kişiden borçluya satış yaptığı malların toplam tutarı yerine tüm vergi alacağını istemesi¹⁴¹ ya da haciz bildirisini tebliğ etmiş olduğu bankadan kamu borçlusunun bankada bulunan mevduat tutarıyla sınırlı kalmaksızın alacağına tamamını istemesi¹⁴² gibi uygulamaları hukuka aykırılık yaratmaktadır.

Danıştay'a yapılan bir başvuru, haciz bildirisini aldığı tarihin yedinci gününde postaya vermiş olduğu dilekçesi ile itirazda bulunan üçüncü kişinin itirazının vergi idaresince, itirazın postaya verilmiş tarihinin geçerli kabul edilebilmesi için taahhütlü olarak postaya verilmesi gerektiği, adi posta ile yapılan itirazların süresinde yapılmış kabul edilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmesine ilişkindir. Söz konusu olayda Danıştay, yapılan itirazı geçerli kabul ederek üçüncü kişi adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline hükmetmiştir¹⁴³. Bu bakımdan idarenin yapılan itirazın son gününde postaya verilen dilekçeleri geçerli kabul etmesi önem taşımaktadır. Konuya ilişkin bir başka olayda ise idarenin, vergi borcu nedeniyle hakkında haciz kararı alınan şirketin kiracısı olan şirketten kira ödemelerini kendisine yapmasını istediği anlaşılmaktadır. Olayda üçüncü kişi konumunda olan kiracı, kendisine yapılan bildirim üzerine 7 gün içerisinde idareye başvurarak borçlu şirketin kira alacaklarının bildirimden önce yapılan bir sözleşme ile temlik edildiğini bildirmesine rağmen

468); Danıştay 7'nci Dairesi, 18.09.2002 tarih ve E. 2000/3879, K. 2002/2829; Danıştay 7'nci Dairesi, 07.04.2010 tarih ve E. 2007/4692, K. 2010/1643 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017)); Danıştay 7'nci Dairesi, 07.04.2010 tarih ve E. 2007/6097, K. 2010/1673 sayılı Kararlar (Candan, s. 469).

¹⁴⁰ Candan, s. 467.

¹⁴¹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 10.06.2013 tarih ve E. 2010/8630, K. 2013/4481 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁴² Danıştay 4'üncü Dairesi, 03.05.1995 tarih ve E. 1994/3456, K. 1995/1981 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁴³ Danıştay 9'uncu Dairesi, 13.10.2005 tarih ve E. 2005/7, K. 2005/2891 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

men itiraz, vergi idaresince yapılan sözleşmenin noter onaylı olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Vergi idaresinin hukuka aykırı işlemi gerek vergi mahkemesi gerek Danıştay tarafından Borçlar Kanunu'nun alacağın temlikine ilişkin hükümlerinde sözleşmenin yazılı olarak yapılmasının gerekli ve yeterli görüldüğü, ayrıca noter onayına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği gerekçesiyle iptal edilmiştir¹⁴⁴. Bu sebeple idarenin alacağın zorla tahsili aşamasında kanunî sınırlar içinde kalması, kanuna uygun olarak yapılan sözleşmelerin güven duygusu oluşturmadığı gibi gerekçelerle yok sayılması hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

İdarenin üçüncü kişilere başvurabilmesi için esas borçlu hakkında haciz kararı alınmış ve haciz varakası düzenlenmiş olmalıdır. Vergi idaresinin esas borçlu hakkında haciz varakası düzenlemeden doğrudan üçüncü kişilere başvurması hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Bu konuda Danıştay, her ne kadar kamu alacağının tahsili için üçüncü kişilerden olan alacaklara bildirim suretiyle haciz konulması olanaklı olsa da bu işlemin bir haciz varakasına dayalı bulunması gerektiğinden, haciz varakasına dayanmayan vergi idaresinin işleminin hukuka aykırı olacağını belirtmektedir¹⁴⁵. Yine üçüncü kişiler nezdinde bu kapsamda yapılacak haciz bildirimlerinin hukuka uygun olması için yetkili tahsil dairesince yapılması gerekmektedir. Buna göre haciz bildiriminin niyabeten yaptırılması mümkün olamamaktadır¹⁴⁶.

79'uncu maddenin uygulanabilmesi için, üçüncü kişilerde bulunan mal, alacak ve hakların vergi idaresince kesin miktarlarının tespitinin gerekli olup olmadığı tartışmalıdır¹⁴⁷. Danıştay 2000 yılında vermiş olduğu bir kararında¹⁴⁸ alacaklı vergi idaresinin üçüncü kişiye haciz bildiriminde

¹⁴⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi, 12.10.2006 tarih ve E. 2006/774, K. 2006/1888 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁴⁵ Danıştay 7'nci Dairesi, 20.11.2002 tarih ve E. 2000/5871, K. 2002/3652 sayılı Karar (Veysi Seviğ ve Bumin Doğrusöz, "Yurtdışında Yaşayan Mükelleflerin Kira Geliri Beyanı Zorunlu Mu?", Referans Gazetesi, 27.08.2008, <http://turmweb.org.tr/turmweb/Kurumsal/Turmweb/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=2pTZ+tjvjkdgr0CXGTz4A9J0Q89nGL/h1XnjTU449SLHeZDURHFSw==>), (09.05.2017).

¹⁴⁶ Danıştay 7'nci Dairesi, 14.10.2002 tarih ve E. 2000/9109, K. 2002/3255 sayılı Karar (Candan, s. 465).

¹⁴⁷ Candan, ss. 459-460.

¹⁴⁸ Danıştay 7'nci Dairesi, 22.02.2000 tarih ve E. 1998/2113, K. 2000/561 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (09.03.2017).

bulunmadan önce, üçüncü kişide bulunan borçluya ait mal, alacak ve hakkın kesin miktarının tespitinin zorunlu olmadığını; bunun, 79'uncu maddenin düzenlemesiyle getirilen ve amacı kamu alacağının etkili biçimde izlenmesi olan yöntemin, haciz bildiriminin muhatabı olan kişi ve kuruma, 7 gün içerisinde gerçek durumu tahsil dairesine bildirerek, takipten kurtulma olanağı sağlayan özelliğinden kaynaklandığını belirtmiş bulunmaktadır. Ancak Danıştay, son yıllarda vermiş olduğu kararlarında 79'uncu maddenin uygulanması suretiyle borçlunun üçüncü kişilerdeki alacaklarının haczedilebilmesi için; kamu borçlusunun üçüncü kişide bir alacağının mevcut olduğunu bildirmesi ya da bunun vergi idaresince tespit edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu sebeple idarenin, borçlunun üçüncü kişiden alacağı olduğunu beyan etmediği ve idare tarafından da üçüncü kişinin kamu borçlusuna borcu olduğuna ve borcun miktarına ilişkin somut bir tespit yapılmadığı durumlarda üçüncü kişi nezdinde zor alım işlemlerine başlaması hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁴⁹.

79'uncu maddenin uygulanmasına ilişkin bir diğer konu elektronik hacizdir. Elektronik haciz uygulamasına ilişkin vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıklardan ilki, vergi idaresinin kamu borçlusunun banka nezdinde herhangi bir mal, alacak ve hakları bulunup bulunmadığını tespit etmeksizin bankalara haciz bildirisini tebliğ etmesidir. Geçmişte vergi idarelerinin, mükelleflerin bankalarda herhangi bir mal, alacak ve hakları olup olmadığını ve bunların miktarını bilmeden doğrudan mükellefin vergi idaresine olan borç miktarı kadar tutar için bankalara haciz bildirisini tebliğ etmeleri söz konusu olmuştur¹⁵⁰. Bu konuda idarenin tutumunu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007 yılında vermiş olduğu özelge den de anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Türkiye Bankalar Birliğine verilen özelgede, 79'uncu maddede haciz bildirisini gönderilmeden önce tespit yapılmasına ilişkin bir hükme yer verilmediği belirtilerek ve Da-

¹⁴⁹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 10.06.2013 tarih ve E. 2010/8630, K. 2013/448; Danıştay 9'uncu Dairesi, 20.06.2007 tarih ve E. 2005/5079, K. 2007/2349 sayılı Kararlar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁵⁰ Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, "Vergi Borcu Dolayısıyla Başka Üçüncü Şahıslardaki Alacakların Haczi", MuhasebeTR, 23.02.2010, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/>, (18.05.2017).

nıştay 7'nci Dairesinin¹⁵¹ idarece bir tespit yapılmasının zorunlu olmadığına yönelik kararı da gerekçe gösterilerek, elektronik haciz öncesi bir tespitinzorunlu olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir¹⁵². Her ne kadar vergi idaresinin görüş ve uygulamaları bu yönde gelişse de Danıştay'ın 79'uncu maddeye eklenen ikinci fıkra neticesinde de vergi idaresinin borçlularının bankalar nezdinde menkul mal, hak ve alacaklarının bulunup bulunmadığına ilişkin tespit yapmaları gerektiğine yönelik görüşü değişmemiştir. Bu noktada Danıştay, vergi idaresinin her bir borçluya ait kamu alacağının türü ve miktarı belirtmeden ve önceden malvarlığı araştırması yapılmak suretiyle borçluların bankalarda herhangi bir hak ve alacaklarının olup olmadığı tespit edilmeden, sayfalarca uzunlukta olan mükellef listesi eklenmek suretiyle bankalara haciz bildirisi gönderdiğini, oysa Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62 ve 79'uncu maddeleri uyarınca idarenin, kamu borçlusunun bankalar nezdinde hak ve alacaklarının olup olmadığını tespit ederek, her bir borçlu için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz bildirisi göndermesi gerektiğini vurgulamaktadır¹⁵³.

Uygulamaya ilişkin olarak vergi idaresince gerçekleştirilen diğer bir hukuka aykırılık; mükelleflere ödeme emri tebliğ edilmeden elektronik haciz uygulanmasıdır. Böyle bir durumda kredi çekmek, çek veya senet ödemek veya nakit ihtiyacını gidermek için bankaya giden mükellefler elektronik haciz sürpriziyle karşı karşıya kalmakta ve ticari hayatları zarar görebilmektedir¹⁵⁴. Bu bakımdan vergi idaresinin elektronik haciz uygulamadan önce kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ etmesi önem taşımaktadır. Yine kamu alacağının durumunda bir değişiklik olması halinde de yeni duruma göre yeniden ödeme emri tebliğ edilmesi gerektiği

¹⁵¹ Danıştay 7'nci Dairesi, 22.02.2000 tarih ve E. 1998/2113, K. 2000/561 sayılı Karar, <http://www.emsalyaręi.com/>, (09.03.2017).

¹⁵² Ayşe Yiğit şakar, "Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos 2011, s. 83.

¹⁵³ Danıştay 3'üncü Dairesi, 05.06.2008 tarih ve E. 2007/696, K. 2008/1865; Danıştay 4'üncü Dairesi, 25.05.2009 tarih ve E. 2008/2205, K. 2009/2659; Danıştay 4'üncü Dairesi, 27.09.2007 tarih ve E. 2007/2374, K. 2007/2952 sayılı Kararlar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.05.2017).

¹⁵⁴ Mahmut Suçiçek, "E-Haciz Mükellefleri Kayıtdışına İtebilir", MuhasebeNet, 28.06.2010, https://www.muhasebenet.net/makale_mahmut%20sucicek_e%20haciz%20mukellefleri%20kayitdisina%20itebilir.html, (22.05.2017).

açıktır. Örneğin, af kanunlarından yararlanan mükelleflerin daha sonra ödemelerini aksatmaları durumunda, haklarında af kanunlarından önce kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine dayanarak elektronik haciz uygulanması hukuka aykırılık oluşturacaktır. Böyle bir durumda kamu alacağı ödeme planı çıkartılmak suretiyle yeni bir hukuksal konum kazandığından, idarenin borçlunun ödediği taksitleri de dikkate alarak mevcut alacağın tutarını belirlemesi ve yeni ödeme emirleri düzenleyip tebliğ etmesi, buna rağmen borcun vadesinde ödenmemesi halinde yapılan malvarlığı araştırması sonucu davacının bulunan malvarlığına elektronik haciz uygulaması gerekmektedir¹⁵⁵.

Elektronik haciz uygulamasının ilk yıllarında bankaların sorumluluk altına girmek istememeleri sonucunda da birtakım sorunlar ve hukuka aykırılıklar yaşanmıştır. Bankaların mükelleflerin bankada bulunan paralarının tamamına haciz uygulayarak haciz bildirisinde yazan tutarı dikkate almaksızın kamu alacağını aşan tutardaki meblağı bile mükelleflere vermek istememeleri¹⁵⁶ ve mükelleflerin o anda mevcut olmayan ancak gelecekte hesaba yatacak paraları için de haciz işlemi uyguladıkları bilinmektedir. Oysa bankanın, haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarihte mükellefin banka hesabında para mevcut olması halinde haciz işlemi uygulaması gerekmektedir¹⁵⁷.

2.5.1.3. Hacedilen Menkul Malların Korunmasında Hukuka Aykırılıklar

Gerek borçlunun gerekse vergi idaresinin yararına olması açısından hacedilen menkul malların satış anına ya da satıştan önce kamu alacağının tahsili durumunda ise borçluya geri verilmesine kadar koruma altına

¹⁵⁵ Danıştay 3'üncü Dairesi, 17.12.2013 tarih ve E. 2011/1156, K. 2013/4785 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (22.05.2017). Benzer kararlar için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi, 14.03.2005 tarih ve E. 2006/1295, K. 2006/85; Danıştay 4'üncü Dairesi, 14.07.2005 tarih ve E. 2005/567, K. 2005/1455 sayılı Kararlar, <http://www.emsalyargi.com/>, (22.05.2017).

¹⁵⁶ Şuçiçek.

¹⁵⁷ Ertunç Aksümer, "Elektronik Haciz ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", MÜHAK, 13.04.2017, <http://www.vmhk.org.tr/elektronik-haciz-ve-uygulamada-karsilasilan-sorunlar/>, (22.05.2017), s. 7.

alınması gerekmektedir¹⁵⁸. Bu bakımdan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 82'nci maddesinde haczedilen menkul malların korunma usulleri düzenlenmiştir.

Menkul malların korunması amacıyla yediemine bırakılması sürecinde idarenin bir takım hukuka aykırı uygulamaları söz konusu olmaktadır. Her şeyden önce idarenin yediemini sorumlu tutabilmesi için haciz tutanaklarının hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu konuda Danıştay, her ne kadar güvenilir kişiler nezdinde düzenlenecek tutanakların ne şekilde düzenleneceğine ilişkin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bir hüküm bulunmasa da bu tutanağın yediemin nezdinde hukuken geçerli sonuç doğurması için hakkında yoklama yapılan ya da temsilcisi tarafından imzalanması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle Danıştay, idarenin yediemine teslim etmiş olduğu malları aynen geri teslim almadığına kanıt göstermiş olduğu haciz tutanağının, yediemin nezdinde düzenlenmemesi ve onun imzasını taşıyamaması, ayrıca bu tutanağın düzenlenmesi sırasında yedieminin orada bulunmadığına yönelik bir ibare içermemesi ve tutanağı imzalayan kişinin yediemini ne şekilde temsil ettiğinin de belirtilmemiş olması gerekçeleriyle hukuka aykırı bularak, hukuken geçerli olmayan bir tutanağa dayanılarak yediemin nezdinde zor alım işlemlerine başlanamayacağını belirtmiştir¹⁵⁹.

Kamu alacağının yedieminden tahsili sürecinde idarenin dikkat etmesi gereken bir diğer önemli husus, yedieminin sorumluluğunun kendisine teslim edilen mal veya malların haciz tutanağında yazan değerleriyle sınırlı olduğudur¹⁶⁰. Bu nedenle idarenin, yediemine bırakılan menkul malların tahmini değerlerini haciz tutanağında belirtmesi gerekmektedir¹⁶¹. Aksi halde yediemin nezdinde zor alım işlemlerine

¹⁵⁸ Candan, s. 477.

¹⁵⁹ Danıştay 9'uncu Dairesi, 29.05.2008 tarih, E. 2006/2673, K. 2008/2626 sayılı Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, (27.02.2017).

¹⁶⁰ Danıştay 3'üncü Dairesi, 17.03.1993 tarih ve E. 1992/1792, K. 1993/1246 sayılı Karar, (Candan, s. 479); Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi, 25.11.1997 tarih ve E. 1996/217, K. 1997/3823 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (09.05.2017).

¹⁶¹ Danıştay 4'üncü Dairesi, 16.05.1994 tarih, E. 1993/3036, K. 1994/1618 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (04.05.2017).

başlanması mümkün olmayacaktır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 83'üncü maddesi gereği güvenilir kişilerin sorumluluğunun geri verilmeyen malların değerleri tutarı ile sınırlandırılmış olduğunu belirten Danıştay, bu değerlerin ise 81'inci madde uyarınca haciz memurunun yani vergi idaresinin kendi biçtiği değer olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle, bu değerlerin gerçekçi bir biçimde saptanmamış olması veya geçen sürede ekonomik koşullara bağlı olarak değişmesi hallerinde, güvenilir kişilerin sorumluluğunu değişken unsurlara göre tayin etmenin hukuka uygun olmadığını belirten Danıştay, yedieminin sorumluluğunun kanunla teslim edildiği tarihte biçilen değerle sınırlı bulunduğundan yol çıkararak, yediemine kendisine bırakılan malların tahmini değerinin üzerinde düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir¹⁶².

Güvenilir bir kişi olarak kendisine menkul mal teslim edilen kişi, malın kendisine atfedilecek bir kusuru olmaksızın kayıp ya da telef olduğunu kanıtlaması halinde borçtan sorumluluğu kalmayacaktır¹⁶³. Böyle bir durumda idarenin yediemini takip etmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Örneğin; güvenilir kişiye bırakılan malların daha sonraki bir tarihte icra müdürlüğünce de haczedilerek başka bir kişiye yediemin sıfatıyla bırakılması nedeniyle, bu malların vergi idaresine geri verilmesinden yediemin sorumlu tutulması mümkün değildir¹⁶⁴. Yine şirketin vergi borçları nedeniyle haczedilen menkul malların yediemin olarak bırakıldığı kişi, aynı şirketin deposunda aylık ücretle çalışan bir işçi olması sebebiyle idarece menkul malları koruma görevini yerine getirip getiremeyeceği göz önünde bulundurulmadığı ve yedieminin bu sıfatın kendisine yüklenmesinin hemen akabinde işten çıkarılması nedeniyle herhangi bir kusuru bulunmadığından kendisine ödeme emri gönderilmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁶⁵. Benzer şekilde, işçi olarak çalıştığı

¹⁶² Danıştay 9'uncü Dairesi, 25.11.1997 tarih, E. 1996/217, K. 1997/3823 sayılı Karar, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>), (04.05.2017).

¹⁶³ Candan, s. 479.

¹⁶⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi, 27.03.1995 tarih ve E. 1994/4218, K. 1995/1373 sayılı Karar, (Candan, s. 479).

¹⁶⁵ Danıştay 4'üncü Dairesi, 24.02.2010 tarih ve E. 2009/1392, K. 2010/868 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (04.05.2017).

yerin vergi borcu nedeniyle haczedilen ve kendisine yediemin olarak teslim edilen makinelerin, borçlu işverence gizlice kapatılan işyerinden çıkarılarak satılması ve durumun yediemin tarafından Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi nedeniyle söz konusu malların vergi idaresine teslim edilememesinden yediemin kusurlu ve sorumlu olmayacaktır¹⁶⁶.

İdarenin yediemini sorumlu tutarak zor alım işlemlerini başlatabilmesi için, yedieminde bulunan malların paraya çevrilerek alacağın tahsil edilip edilmediğini araştırma yükümlülüğü bulunmaktadır. Danıştay'a yapılan bir başvuruda güvenilir kişinin, kendisine teslim edilen malların bozulacak türden olması nedeniyle tarafların menfaatlerini düşünerek bunları elden çıkarma yoluna gittiğini, bu malların yerine teklif edilen taşınmaz malların da vergi idaresince kabul edilmesi ve bunlar üzerinde haciz işlemi tamamlanarak paraya çevrildiğini ifade etmesi üzerine Danıştay, vergi idaresinin yedieminde bulunan taşınmazların paraya çevrilerek alacağın tahsil edilip edilmediğini araştırmadan yediemin hakkında takip işlemlerine başlanmasının hukuka uygun olmadığını belirtmiştir¹⁶⁷. Benzer şekilde, kamu borcunun esas borçlusu tarafından ödenmesi durumunda da yedieminin kendisine bırakılan malı vergi idaresine teslim etme sorumluluğu ortadan kalkmaktadır¹⁶⁸.

Son olarak her ne kadar yedieminin kendisine bırakılan malları istenildiğinde geri verme mecburiyeti bulunsa da bu hususun malların bizzat yediemin tarafından taşınması anlamına gelmeyeceği unutulmamalıdır. Zira idarenin, yedieminin kefaleti altında borçlunun işyerinde bırakılan malları, işyerinde aramaksızın buradan alınarak vergi idaresine taşınması külfetini yediemine yüklemesi ve yedieminin sorumluluğunu yerine getirmediğini öne sürerek adına ödeme emri düzenlemesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁶ Danıştay 3'üncü Dairesi, 04.06.1992 tarih ve E. 1991/2872, K. 1992/2190 sayılı Karar, (Candan, ss. 479-480).

¹⁶⁷ Danıştay 4'üncü Dairesi, 13.01.1994 tarih ve E. 1993/3408, K. 1994/131 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (05.05.2017).

¹⁶⁸ Danıştay 4'üncü Dairesi, 09.03.1992 tarih ve E. 1991/2016, K. 1992/919 sayılı Karar, (Candan, s. 480).

¹⁶⁹ Danıştay 3'üncü Dairesi, 11.02.2010 tarih ve E. 2008/2594, K. 2010/418 sayılı Karar, <http://www.emsalyargi.com/>, (05.05.2017).

2.5.2. Gayrimenkul Malların Haciz Usulüne İlişkin Hukuka Aykırılıklar

Haciz memurunun yapmış olduğu araştırmalar sonucunda borçlunun haczedilecek menkul malı ya da alacağı bulunmadığı veya bunların borcu karşılamaya yetmediğini tespit etmesi halinde gayrimenkullere haciz konulması için haciz bildirisini hazırlanmaktadır¹⁷⁰. Hazırlanan haciz bildirisinde, borçlunun menkul mallarının ya da haczedilebilir menkul mallarının bulunmaması nedeniyle gayrimenkullerinin haczedildiği belirtilmekte¹⁷¹ ve kamu alacağının aslı ve fer'ilerine yer verilmektedir¹⁷². Kamu icra hukukunda gayrimenkul tanımına gemiler de dâhil edilmekte ve haczedilmelerinde gayrimenkul malların haciz usulüne ilişkin hükümlere başvurulmaktadır¹⁷³. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 88'inci maddesinin son fıkrası gereğince alacaklı vergi idaresinin haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle alacaklı vergi idaresinin, haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri almaması halinde, meydana gelecek kayıp ve zararlardan hizmet kusuru esaslarına göre sorumluluğu söz konusu olmaktadır¹⁷⁴. Vergi idaresine böyle bir yükümlülüğün verilmesinde amaç, mevcut menfaatin ve hasılatın ziyan olmadan ele geçirilmesi ve malın telef olmayacak ya da değer kaybına uğramayacak şekilde idare edilmesidir. Aksi bir durum kamu alacağının kaybına veya haczedilen malların değerinin alacağı karşılmasına rağmen bakiye miktarın azaltılmasına yol açabileceğinden, kamu borçlusuna veya hak sahiplerine zarar verilmesi söz konusu olabilecektir.

Kanun'un 62'nci maddesi, vergi idaresinin haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için

¹⁷⁰ Gerçek, s. 235.

¹⁷¹ Bayraklı, s. 179.

¹⁷² Yerlikaya, s. 676.

¹⁷³ Karakoç, İcra, s. 197.

¹⁷⁴ Candan, s. 502.

gereken tedbirleri alma yükümlülüğünü kaldırarak haczedilen gayrimenkulün idaresini, hasılatın ve menfaatten yararlanma hakkını kamu borçlusuna devredilmesini düzenlemektedir¹⁷⁵. Buna göre, haczedilen gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlunun, borcun itfasına yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak göstermesi halinde, gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczedilmektedir. Ancak bu şekilde haczedilmiş gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine vergi idaresi müdahale etmemektedir.

Vergi idaresinin haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alma yükümlülüğü kapsamında gayrimenkulün kiraya verilip verilemeyeceği konusunda yazında farklı görüşler mevcuttur. Bir kısım yazarlar; gayrimenkul haczinin mutlaka satışı gerektirmediğini, gayrimenkul kiraya verilerek alacağın tahsil edilebileceğini öne sürerken¹⁷⁶; Üstün, Danıştay tarafından verilmiş olan bir karara¹⁷⁷ dayanarak hem menkul hem de gayrimenkul mallar bakımından hacze rağmen kamu alacağının ödenmemiş olması durumunda satış işlemlerine geçilmesi gereğinin Kanun'un amir hükmü olması ve bu kapsamda gayrimenkullerin kiraya verilmesine imkân veren bir düzenlemeye yer verilmemesi nedeniyle gayrimenkullerin kiralanmasının mümkün olmadığını belirtmektedir¹⁷⁸. Kanaatimizce de özellikle gayrimenkulün teferruğ edilmesinin söz konusu olacağı durumlarda borçlunun menfaatinin gözetilmesi bakımından vergi idaresince gayrimenkulün kiralanmak suretiyle alacağın tahsil etmesi hukuka aykırılık yaratmayacaktır. Üstelik bu yolla gayrimenku-

¹⁷⁵ G. Üstün, ss. 113, 196.

¹⁷⁶ Bayraklı, s. 179; Güngör Dönmez, "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Kapsamında Gerçekleştirilmekte Olan Menkul ve Gayrimenkul Hacizlerinin Oluşturduğu Sıkıntıların Ber- taraf Edilmesine İlişkin Proje Sunumu", T.C. Elazığ Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü, Elazığ, 2013, <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje6.pdf>, (13.06.2017), s. 14; Mustafa Lütfi Tombaloğlu, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 152.

¹⁷⁷ Danıştay 3'üncü Dairesi, 04.06.1997 tarih, E. 1995/3838, K. 1997/2187 sayılı Karar, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (13.06.2017).

¹⁷⁸ G. Üstün, s. 113.

lün teferruğ edilerek âtil kalmasının da önüne geçileceği belirtilmektedir¹⁷⁹.

Bir gayrimenkule malik olan kişi, o şeyin mütemmim cüzlerine¹⁸⁰ de (bütünleyici parçalarına) malik olduğundan, mütemmim cüzler asıl gayrimenkulün tabi olduğu hukukî hükümlere tabi olup, bunlar asıl şeyden ayrılmadıkça üzerlerinde bağımsız bir hak tesis edilmesi ya da haczedilmeleri mümkün olamamaktadır. Ancak Kanun'un 72'nci maddesinde gayrimenkullerin mütemmim cüzlerinin bağımsız olarak haczedilmesine imkân veren istisnai bir hüküm bulunmaktadır. Buna göre yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsulleri, yetişmeleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczedilebilmektedir. Bu düzenleme ile gayrimenkulün haczine girilmeden, bunların mütemmim cüzleri olan yetişmemiş mahsullerin vergi idaresince haczi mümkün olabilmektedir¹⁸¹.

Teferruatlar¹⁸² (eklentiler) ise, aksi tapu sicilinde belirtilmediği sürece gayrimenkul mülkiyetine dâhil olup, ancak onunla birlikte haczedilmeleri mümkün olabilmektedir¹⁸³. Bu bakımdan vergi idaresinin gayrimenkullerin teferruatı niteliğindeki malları gayrimenkulden ayrı olarak menkul mal gibi haczetmeleri hukuka aykırılık oluşturmaktadır¹⁸⁴. Bu nedenle örneğin, fabrikanın çalışmasına özgülenmiş teferruat niteliğindeki makine ve ekipmanlar ancak fabrika binası ile haczedilebilecek olduklarından¹⁸⁵, fabrikanın teferruat listesinde yer alan ve tapu

¹⁷⁹ Dönmez, s. 14.

¹⁸⁰ Bütünleyici Parça (Mütemmim Cüz): Yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır (Türk Medeni Kanunu md. 684).

¹⁸¹ Gerçek, ss. 235-236.

¹⁸² Eklenti (Teferruat): Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır (Türk Medeni Kanunu md. 686).

¹⁸³ Candan, s. 497.

¹⁸⁴ Danıştay 3'üncü Dairesi, 21.01.1991 tarih, E. 1990/143, K. 1991/84 sayılı Karar, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>, (13.06.2017).

¹⁸⁵ Danıştay 3'üncü Dairesi, 19.09.2002 tarih, E. 2001/4214, K. 2002/2867 sayılı Karar, (Yerlikaya, s. 680).

sicilinde teferruat olarak tescil edilen bantlama makinasının asıl gayrimenkulden ayrı olarak haczedilmesi hukuka aykırılık yaratmaktadır¹⁸⁶.

Son olarak, haczedilen gayrimenkulün borçluya ait haline münasip ev olup olmadığına ve yetişmemiş mahsullerin haczine vergi idaresi tarafından karar verilmektedir¹⁸⁷. Bu bakımdan vergi idaresinin borçlunun haline münasip evini haczetmesi de hukuka aykırılık yaratmaktadır¹⁸⁸.

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi açısından vergiler büyük önem taşımaktadır. Vergilerin etkin bir şekilde tahsilinin sağlanması açısından idare tahsil yetkisi ile donatılmıştır. Bu yetki ile idare kamu yararının gerçekleşmesi amacıyla cebren tahsil yollarına başvurmak suretiyle alacağını tahsil edebilmektedir. Ancak hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak idarenin bu yetkisini kullanırken hukuk kurallarına uygun hareket etme zorunluluğu bulunmaktadır.

Tahsil yetkisinin kullanımında haciz aşaması hassas bir süreçtir. Zira bu işlem mükellefler üzerinde negatif bir etki yaratmaktadır. Bu bakımdan vergi idaresinin bu süreçte yapmış olduğu işlemlerde kanuna uygun hareket etmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak zaman zaman vergi idaresinin hukuka aykırı işlemlerine rastlanmaktadır. Haciz işlemine ilişkin bu hukuka aykırı işlemler; haciz sürecinde borçlunun menfaatinin korunmaması, haciz varakası düzenlenmeden haciz uygulanması, haciz varakasının hukuka uygun düzenlenmemiş olması, ödeme emri gönderilmeksizin doğrudan haciz uygulanması, haciz varakası için öngörülen şartların ortadan kalkmış olmasına rağmen haciz uygulanması, haczedilemeyecek mallar veya kısmen haczedilebilecek gelirlerin haczinde kanunî düzenlemelere uyulmaması, menkul ve gayrimenkul malların haciz sürecine ilişkin kanundaki usullere uyulmaması ve haczedilen

¹⁸⁶ Danıştay 4'üncü Dairesi, 02.06.2004 tarih, E. 2004/204, K. 2004/1336 sayılı Karar, (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>), (13.06.2017).

¹⁸⁷ Bayraklı, s. 179.

¹⁸⁸ Bu konudaki açıklamalar için bkz. Haczedilemeyecek Mallara İlişkin Hukuka Aykırılıklar.

menkul malların korunmasında yediemin nezdinde yanlış uygulamalar yapılması gibi çeşitli nedenlerle ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresince tahsil yetkisinin kullanımı sürecine ilişkin hukuka aykırılıklar mükelleflerin başta mülkiyet hakları olmak üzere birçok anayasal hakkına zarar verdiği için ve bu durumdan vergi idaresi ve vergi yargısını da olumsuz etkilediğinden, idarenin yapmış olduğu işlemlerde hukuki ve anayasal sınırlar içerisinde kalması büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda yaşanan hukuka aykırılıkların önüne geçilebilmesi için öncelikle sorunların iyi bir şekilde tespit edilmesi ve önlemler alınması gerektiği açıktır. Bu kapsamda yargı kararlarının iyi analiz edilerek gerekçelerinin kavranmasının faydalı olabileceği düşünülmektedir. Yine vergi idaresi çalışanlarının niteliklerinin artırılması, yapmış oldukları hukuka aykırı işlemler nedeniyle doğan zararlardan sorumlu tutulmaları gibi düzenlemeler de hukuka aykırı işlemlerin azalmasına fayda sağlayacaktır.

Son olarak vergi idaresince yapılan hukuka aykırılıkların önüne geçilebilmesi ve borçluların menfaatlerinin korunabilmesi için kanunî düzenlemelerde de değişiklikler yapılması ve kanunlarda yer alan belirsizliklerin giderilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu sayede gerek borçluların menfaatlerinin korunması ve mükellef idare ilişkilerinin kuvvetlendirilmesi, gerekse uyumsuzlukların yargıya taşınmasının önüne geçilerek yargının yükünün hafifletilmesi sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan. Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Aksümer, Ertunç. “Elektronik Haciz ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, MÜHAK, 13.04.2017, <http://www.vmhk.org.tr/elektronik-haciz-ve-uygulamada-karsilasilan-sorunlar/>, (22.05.2017), ss. 1-9.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 2, 2001, ss. 29-68.

Alpaslan, Mustafa ve Eda Kaya. “Vergi Borcu Dolayısıyla Başka Üçüncü Şahıslardaki Alacakların Haczi”, MuhasebeTR, 23.02.2010, [http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz /mustafaalpaslan/025/](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/), (18.05.2017).

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

Arslaner, Hakan. Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Takibi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Batun, Mehmet. “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, Yaklaşım, Sayı: 206, 2010, ss. 258 - 264.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. Vergi İcra Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.

Candan, Turgut. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4, (Hukuk Devleti), ss. 129-151.

Çağan, Nami. Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

Doğrusöz, Bumin. “Emekli Aylıkları Haczedilebilir mi?”, Referans Gazetesi, 26.03.2009, <http://www.turmobil.org.tr/turmobilWeb/Kurumsal/Turmobil/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=cPsiaL2nLkFC4Q8Rjb2pRrGhinXm8wHXWcppu9MlnvKt6JBFxX99kg==>, (21.04.2017).

Dönmez, Güngör. “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Kapsamında Gerçekleştirilmekte Olan Menkul ve Gayrimenkul Hacizlerinin Oluşturduğu Sıkıntıların Bertaraf Edilmesine İlişkin Proje Sunumu”, T.C. Elazığ Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü, Elazığ, 2013, <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje6.pdf>, (13.06.2017).

Gerçek, Adnan. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

Giritli, İsmet, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner. İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

Günday, Metin. İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2017.

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

Karakoç, Yusuf. Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, (İcra), 2016.

Kurt, Resul. “Emekli Maaşı Haczedilebilir mi?”, Dünya Gazetesi, 27.09.2013, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/emekli-maasi-haczedilebilir-mi/17751>, (21.04.2017).

Özdemir, Muharrem. “Vergi Alacaklarında Haciz Yoluyla Takip Usulü”, Alomaliye.com, 24.10.2014, <http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarında-haciz-yoluyla-takip-usulu/>, (Haciz), (02.06.2017).

Özdemir, Muharrem. “Emeklilik Maaşları Haczedilebilir mi?”, Alomaliye.com, 30.11.2015, <http://www.alomaliye.com/2015/11/30/emeklilik-maaslari-haczedilebilir-mi/>, (Emeklilik), (21.04.2017).

Özekes, Muhammet. İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz. “Yurtdışında Yaşayan Mükelleflerin Kira Geliri Beyanı Zorunlu Mu? Referans Gazetesi, 27.08.2008, [http://turmob.org.tr/turmweb /Kurumsal/Turmweb/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=2pTZ+tJvJvkdgr0CXGTz4A9J0Q89nGL/h1XnjTU4495LHeZDURHFSw==](http://turmob.org.tr/turmweb/Kurumsal/Turmweb/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=2pTZ+tJvJvkdgr0CXGTz4A9J0Q89nGL/h1XnjTU4495LHeZDURHFSw==), (09.05.2017).

Suçiçek, Mahmut. “E-Haciz Mükellefleri Kayıtdışına İtebilir”, MuhasebeNet, 28.06.2010, https://www.muhasabenet.net/makale_mahmut%20sucicek_e%20haciz%20mukellefleri%20kayitdisina%20itebilir.html, (22.05.2017).

Şakar, Ayşe Yiğit. “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos 2011, ss. 69-87.

Taş, Metin. Vergi İcra Hukukunda Haciz, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2000.

Tezel, Şevket. “Emekli Memur Aylıkları Haczedilebilir mi? - Emeklilik Analizi”, Ali Tezel Sosyal Güvenlik Müşavirliği, 26.07.2012, <https://aliteznel.com.tr/index.php?sid=yazi&id=5539>, (26.07.2017).

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi. Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Töralp, Funda. “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 163-182.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, “351 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği”, R.G. 16.09.1974, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (351), (22.06.2017).

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

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

Üstün, Ümit Süleyman. Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

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

<http://www.emsalyargi.com/>

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/ara.htm>