

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN UYGULANAN HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE
MÜKELLEFİN BAŞVURABİLECEĞİ HUKUKİ BİR YOL: TAZMİNAT
DAVASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Bilge YILDIZ

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku
Programı: Kamu Hukuku

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ

NİSAN 2021

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN UYGULANAN HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE
MÜKELLEFİN BAŞVURABİLECEĞİ HUKUKİ BİR YOL: TAZMİNAT
DAVASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Bilge YILDIZ

(1304010452)

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Programı: Kamu Hukuku

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 02.04.2021

Tezin Savunulduğu Tarih: 20.04.2021

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ

Jüri Üyeleri: Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Aytaç ÖZELÇİ

Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN

NİSAN 2021

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezimin konusunu oluşturan "Vergi Hukuku Bakımından Uygulanan Haciz İşlemi Üzerine Mükellefin Başvurabileceği Hukuki Bir Yol: Tazminat Davası", hukuka aykırı şekilde tesis edilen haciz işlemi sebebiyle mükellefin uğradığı zararın giderilmesi hususunda oldukça önem arz etmektedir. Uygulamada bahsi geçen dava türü ile çok sık karşılaşılması ve karşılaşılrsa dahi davacı lehine sonuç alınmasının güç olması nedeniyle yüksek lisans tezimi bu alanda yazma ihtiyacı hissettim.

Bu süreçte, yoğun çalışma programından zaman ayırarak her sorumu sabırla yanıtlayan, gerek bilgi paylaşımı konusunda gerekse de manevi anlamda desteğini hiçbir şekilde esirgemeyen, tez çalışmamı yorum ve fikirleri ile katkı sağlayan tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ'e,

Tez savunma sürecimde eleştirileriyle tezimi geliştirmemi ve üzerinde durduğum hususların daha açık ve anlaşılır hale gelmesini sağlayan Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Aytaç ÖZELÇİ'ye ve Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN'a,

Yine, tezim için gerekli mahkeme kararlarına ulaşmam konusunda yardımlarını esirgemeyen ve ulaştırdığı kararlarla çalışmamı zenginleştirmemi sağlayan Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi Başkanı Hakim Mustafa BALCI'ya,

Son olarak, manevi katkılarından dolayı annem Havva YILDIZ ve babam Erdal YILDIZ'a teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Bilge YILDIZ
Samsun, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
KISALTMALAR	ix
ÖZET.....	xi
ABSTRACT	xiii
GİRİŞ	xv

Birinci Bölüm

VERGİ ALACAĞI, TAHSİLİ VE VERGİ ALACAĞINI KORUMA YÖNTEMLERİ

I. KAVRAMSAL OLARAK VERGİ ALACAĞI, VERGİ İCRA HUKUKU VE TAHSİL	1
A. Kamu Alacağı Kavramı.....	1
1. Genel Olarak.....	1
2. AATUHK'nin 1. Madde Hükmünde Düzenlenen Kamu Alacaklarından Vergi Alacağı.....	2
3. AATUHK'nin 2. Madde Hükmünde Düzenlenen Kamu Alacakları.....	4
B. Vergi İcra Hukuku Kavramı.....	5
1. Genel Olarak.....	5
2. İcra ve İflas Hukuku İle İlişkisi.....	6
3. İdare Hukuku İle İlişkisi.....	8
C. Tahsil Kavramı.....	9
1. Tahsil ve Hukuki Niteliği.....	9
2. Tahsilde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Temel İlkeler	15
II. AATUHK'YE GÖRE CEBREN TAHSİL YOLLARI	17
A. Teminatın Paraya Çevrilmesi Yoluyla Takip ve Kefilin Takibi.....	17
B. Haciz Yoluyla Takip	19
1. Haciz İşleminin Mülkiyet Hakkı İhlaline Neden Olması.....	19
2. Haciz İşleminin Çalışma Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı İle İlişkisi	23
C. İflas Yoluyla Takip.....	25
D. Konkordatoya İlişkin Düzenleme	26

III. VERGİ ALACAĞINI KORUMA YÖNTEMLERİ.....	27
A. Vergi Alacağının Tahsili Sürecinde Alınabilecek Hukuki Önlemler	27
1. Teminat.....	27
2. İhtiyati Haciz.....	32
3. İhtiyati Tahakkuk.....	37
4. Diğer Önlemler	38
B. Vergi Alacağının Değerinin Korunması Bakımından Alınabilecek Hukuki Önlemler	44
1. Gecikme Zammı	44
2. Gecikme Faizi	45

İkinci Bölüm

VERGİ ALACAĞININ HACİZ YOLUYLA TAKİP SÜRECİ

I. ÖDEME EMRİ.....	47
A. Hukuki Niteliği	48
B. Şekli	49
C. Tebliğ Usulü.....	50
D. Dava Konusu Edilmesi.....	50
II. MAL BİLDİRİMİ	53
A. Hukuki Niteliği ve Kapsamı	53
B. Mal Bildirimi Sürecinde Doğabilecek Hukuka Aykırılıklar ve Yaptırımları.....	55
III. VERGİ ALACAKLARININ HACİZ YOLUYLA TAKİBİ	57
A. Haciz İşlemi ve Hukuki Niteliği	57
B. Haciz Varakası	57
C. Haczin Kapsamı	58
1. Menkul Malların Hacı.....	59
2. Gayrimenkullerin Hacı	61
3. Üçüncü Kişilerdeki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Hacı	62
D. Haczedilemeyen Mallar	63
1. Hiçbir Şekilde Haczedilemeyen Mallar	63
2. Kısmen Haczedilebilen Mallar	64

E. Hacizden Doğan İstihkak İddiaları	64
1. Malın Borçlunun Elinde Haczedilmesi Halinde İleri Sürülen İstihkak İddiası.....	65
2. Malın Üçüncü Kişinin Elinde Haczedilmesi Halinde İleri Sürülen İstihkak İddiası	67
F. Aciz Hali ve Sonuçları.....	68
G. Haczin Sonuçları	69
H. Haczedilen Malların Satışı	70
1. Menkul Malların Satışı	70
2. Gayrimenkullerin Satışı.....	72
3. Gayrimenkullerin Teferruğu.....	75
İ. Hacze İştirak.....	76
J. E-Haciz Uygulaması.....	77
K. Haciz İşleminin Dava Konusu Edilmesi.....	79

Üçüncü Bölüm

İDARE HUKUKUNDA TAM YARGI DAVASI

I. İDARENİN SORUMLULUĞU İLKESİ.....	82
A. İdarenin Sorumluluğu İlkesinin Çeşitleri	83
1. Kusurlu Sorumluluk	83
2. Kusursuz Sorumluluk	87
B. İdarenin Sorumluluğunun Şartları	90
1. İdari Davranış.....	90
2. Zarar.....	90
3. Kusur	91
4. İlliyet (Nedensellik) Bağı.....	91
C. İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Haller	92
1. Zorlayıcı (Mücbir) Sebep.....	92
2. Beklenmeyen Durum.....	92
3. Zarar Görenin Kusuru	93
4. Üçüncü Kişinin Kusuru	93

II. TAM YARGI DAVASINA GENEL BİR BAKIŞ	94
A. Tam Yargı Davasının Hukuki Niteliği	94
B. Vergi Uyuşmazlıklarının Konu Olduğu Tam Yargı Davası Çeşitleri	95
C. Tam Yargı Davasında Hak İhlali Kavramı	96
D. Tam Yargı Davasının Konusu	97
1. İYUK'un 12. Madde Hükmü: İdari İşlem Nedeniyle Doğan Hak İhlali ...	97
2. İdari İşlemin İcrası Nedeniyle Doğan Hak İhlali	100
3. İYUK'un 13. Madde Hükmü: İdari Eylem Nedeniyle Doğan Hak İhlali	101
4. İYUK'un 28. Maddesinin 3.Fıkra Hükmü: Mahkeme Kararlarının Davalı İdarece Uygulanmaması Durumu	103
III. TAM YARGI DAVASINDA İSPAT, ZARARIN TAZMİNİ, HÜKÜM VE HÜKMÜN UYGULANMASININ İDARE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ	106
A. Tam Yargı Davasında İspat	106
B. TAM YARGI DAVASINDA ZARARIN TAZMİNİ	109
1. Zararın Tazminine İlişkin Temel İlkeler	109
2. Maddi Tazminat Davası Bakımından Zararın Hesaplanması	111
3. Manevi Tazminat Davası Bakımından Zararın Hesaplanması	114
C. Tam Yargı Davasında Hüküm ve Hükümün Uygulanması	115
1. Hüküm	115
2. Hükümün Uygulanması ve Uygulanmaması Halinde Başvurulabilecek Hukuki Yollar	116

Dördüncü Bölüm

VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN OLARAK UYGULANAN HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASI

I. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINA GENEL BİR BAKIŞ	119
A. Davanın Hukuki Niteliği.....	120
B. Davanın Tarafları	120
C. Tazminat Davasına Konu Edilebilecek Hususlar.....	120

II. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINDA USULE İLİŞKİN ŞARTLAR.....	121
A. Görev ve Yetki Bakımından.....	121
B. Ehliyet Bakımından	122
C. Husumet Bakımından	123
D. Süre Bakımından.....	124
E. Dava Dilekçesinin İYUK'de Öngörülen İlk İnceleme Şartlarına Uygunluğu Bakımından	126
F. Dava Harçları Bakımından	128
III. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINDA ESASA İLİŞKİN ŞARTLAR	129
A. İdari İşlem.....	129
B. Zarar.....	129
1. Maddi Zarar	130
2. Manevi Zarar	146
3. Yürütmenin Durdurulması Kararı İle Zarar Arasındaki İlişki	149
C. Kusur.....	150
D. İlliyet Bağı.....	152
IV. HACİZ İŞLEMİNİN İPTALİNİN ARDINDAN İYUK'UN 28. MADDESİNİN 3. FIKRA HÜKMÜ İLE İYUK'UN 12. MADDE HÜKMÜNE DAYANILARAK AÇILAN TAZMİNAT DAVALARI ARASINDAKİ AYRIM.....	153
V. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINDA İSPAT, ZARARIN TAZMİNİ, HÜKÜM VE HÜKMÜN UYGULANMASI.....	156
A. İspat	156
B. Zararın Tazmini.....	157
C. Hüküm ve Hükümün Uygulanması	157
VI. İCRA VE İFLAS HUKUKUNDA HACİZ İŞLEMİ SEBEBİYLE BORÇLUNUN UĞRADIĞI ZARARIN GİDERİLMESİ USULÜ İLE VERGİ ALACAĞINDA HACİZ İŞLEMİ SEBEBİYLE MÜKELLEFİN UĞRADIĞI ZARARIN GİDERİLMESİ USULÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI.....	158

SONUÇ.....	161
KAYNAKÇA.....	173



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Akt.	: Aktaran
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK	: Belediye Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Dairesi
DBK	: Danıştay Bakanlar Kurulu
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DK	: Danıştay Kanunu
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
E.T.	: Erişim Tarihi
f.	: Fıkra
HD	: Hukuk Dairesi
HK	: Harçlar Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
DİDDK	: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İÖİDK	: İl Özel İdaresi Kanunu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
K.T.	: Kabul Tarihi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KİTHKHK	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
m.	: Madde
MUK	: Muhasabe-i Umumiye Kanunu
No	: Numara
Özel S.	: Özel Sayı
Prof. Dr.	: Profesör Doktor
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı

T.	: Tarih
TBBB	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TEK	: Tahsili Emval Kanunu
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
Vb.	: Ve Benzeri
Y.	: Yıl
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YİBGK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu



Enstitüsü : **Lisansüstü Eğitim Enstitüsü**
Dalı : **Kamu Hukuku**
Program : **Kamu Hukuku**
Tez Danışmanı : **Dr.Öğr.Üyesi Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ**
Tez Türü ve Tarihi : **Yüksek Lisans-Nisan 2021**

ÖZET

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN UYGULANAN HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEFİN BAŞVURABİLECEĞİ HUKUKİ BİR YOL: TAZMİNAT DAVASI

Bilge YILDIZ

Mükellef tarafından vergi kanunlarına göre tespit edilen vergi borcunun kanuni süresi içinde alacaklı vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir. Mükellef tarafından bu hususa aykırı olarak hareket edildiği takdirde, vergi idaresince AATUHK'de yer alan cebren tahsil yollarına başvurulabilir.

AATUHK'de düzenlenen cebren tahsil yollarından biri, haciz yoluyla takiptir. Bazı durumlarda alacaklı vergi idaresince uygulanan haciz işlemi AATUHK'de düzenlenen usule aykırı olarak gerçekleştirilebilir ve bu işlem sebebiyle mükellefin zarara uğraması söz konusu olabilir. Bu durumda mükellef tarafından haciz işlemi sebebiyle uğranılan zararın giderilmesi amacıyla alacaklı vergi idaresi aleyhine tazminat davası açılabilir.

İşbu çalışmada bu dava türüne giden süreç, davanın hukuki niteliği, esasa ve usule ilişkin şartları ve davanın sonuçları üzerinde durulacaktır. Çalışma dört bölümden oluşmakta olup her bölümde doğruluğu herkesçe sabit olan konularla birlikte tartışmalı hususlara da değinilmiş, konuya ilişkin yargı kararlarından yararlanılmış ve uygulamadan örneklerle yer verilmiştir. İlgili dava türüne uygulamada mükellefler tarafından çok sık başvurulmamakla birlikte başvurulsa dahi yargı

makamlarının katı görüşleri sebebiyle sonuç alınması oldukça güçtür. Bu nedenle bahsi geçen dava türü işbu çalışma ile kapsamlı bir şekilde ele alınarak konuya hukuki bir katkıda bulunulması amaç edinilmiştir.

Anahtar Sözcükler : Haciz, Tam Yargı Davası, Tazminat Davası, Tahsil, Kusur, Zarar, Tazmin, Hizmet Kusuru.

Bilim Dalı Sayısal Kodu : ORCID-0000-0002-4542-7273



University : İstanbul Kültür University
Institute : Institute of Graduate Education
Department : Public Law
Program : Public Law
Supervisor : Assistant Professor Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ
Degree Awarded and Date : Master-April 2021

ABSTRACT

A LEGAL PROCEDURE THAT A TAXPAYER CAN FOLLOW ON THE ATTACHMENT PROCEEDING IN TERMS OF TAXATION LAW AND LEGISLATION: SUIT FOR DAMAGE

Bilge YILDIZ

The tax that has to be paid by the taxpayer in accordance with the tax laws must be deposited to the cashier of the creditor tax administration within the legal period. Supposing that the taxpayer acts unlawfully for this matter, the tax administration may apply the compulsory collection methods specified in law on procedure for the collection of public receivables.

One of the ways of compulsory collection regulated in the procedure for the collection of public receivables is attachment proceedings. In some cases, the attachment proceeding initiated by the creditor tax administration may be acted without due process of law regulated in the procedure for the collection of public receivables and the taxpayer may suffer by this transaction. In this case, in order to compensate for damages of attachment proceeding, the taxpayer can sue for damages against the tax administration.

In this study, the process leading to this type of case, the legal nature of the case, the substantive and procedural conditions and the results of the case will be discussed. The subject of the study has been reviewed under four chapters; in each chapter, besides the subjects whose accuracy is valid for everyone, controversial issues

are also mentioned, judicial decisions related to the subject are used and examples from practices are also presented. Although the related type of case is not frequently applied by the taxpayers in practice, it is very difficult to get results due to the strict opinions of judicial authorities, even if it is sued. For this reason, it is aimed to make a legal contribution to the issue by addressing the mentioned type of the case comprehensively with this study.

Key Words : Attachment, Full Remedy Action, Suit for Damages, Collection, Omission, Harm, Restitution, Neglect of Duty

Field of Science Numeric Code : ORCID-0000-0002-4542-7273

GİRİŞ

Vergi denetim yöntemleri vasıtasıyla vergi idareleri mükelleflerin vergilendirme sürecinde vergi kanunlarına aykırı hareket edip etmediğini denetlerken, ilgili vergi kanunları uyarınca ödemeleri gereken vergileri kanuni süresinde ödeyip ödemediklerini de inceler. Vergi idaresince yapılan bu denetim sonucunda mükellefin, borcunu kanuni süresinde vergi idaresine ödemediği tespit edildiği takdirde vergi idaresince bu borcun tahsili amacıyla AATUHK'de düzenlenen cebren tahsil yollarına başvurulabilir. AATUHK'de düzenlenen cebren tahsil yollarından biri de haciz yoluyla takiptir ve vergi idaresince bu takip yolu kapsamında yer alan haciz işleminin yasaya uygun olarak tesis edilmesi gerekir. Aksi takdirde, idarece mükellefin uğradığı zararın tazmini yükümlülüğü doğar. İdarece söz konusu zarar giderilmediği takdirde mükellef tarafından ilgili vergi idaresi aleyhine tazminat davası açılabilir. İşbu çalışmada da bu dava türü ele alınmakta olup, konu dört bölüm halinde incelenmiştir.

Birinci bölümde, bu dava türünün bir kamu alacağı olan vergi alacağından doğması nedeniyle kamu alacağı kavramına, vergi icra hukuku kapsamında uygulanması sebebiyle vergi icra hukukuna, bir tahsil işlemi olduğundan tahsil kavramı ve hukuki niteliğine, genel hatlarıyla AATUHK'de düzenlenen cebren tahsil yollarına ve vergi alacağının korunması yöntemlerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, bu dava türüne giden süreçte yer alan ödeme emri, mal bildirimi ve haciz yoluyla takip konularına değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, bu dava türünün bir tam yargı davası niteliğinde olmasından hareketle idarenin sorumluluğu ilkesi, idarenin sorumluluk türleri ve tam yargı davası incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, işbu çalışmanın konusunu oluşturan dava türü ile usul ve esasa ilişkin şartları, bu davayı açmaya yönelten nedenler, söz konusu dava sonucunda verilen hüküm ve hükmün uygulanması ve genel icra hukukunda bu davanın karşılığı olan dava çeşidi üzerinde durulmuştur.

Sonuç bölümünde ise, konuya ilişkin olarak yapılan incelemeler sonucunda vardığım sonuç ve konuya dair kanaatlerime yer verilmiştir.

İşbu çalışmada, konuya ilişkin yasal düzenlemeler ile doktrindeki tartışmalı ve tartışmasız hususlara değinilerek, birçok yargı kararından yararlanılmıştır.

İşbu çalışmanın amacı ise uygulamada bu dava türü ile çok sık karşılaşılması ve yargı makamlarınca bu davanın esas bakımından sıkı koşullara bağlanmış olması nedeniyle söz konusu dava türünü detayları ile birlikte ele almak ve konuya hukuki katkıda bulunmaktır.



Birinci Bölüm

VERGİ ALACAĞI, TAHSİLİ VE VERGİ ALACAĞINI KORUMA YÖNTEMLERİ

I. KAVRAMSAL OLARAK VERGİ ALACAĞI, VERGİ İCRA HUKUKU VE TAHSİL

İşbu çalışmanın konusunu, vergi alacağının tahsili amacıyla uygulanan haciz işlemi neticesinde mükellef¹ tarafından idareye karşı açılan tazminat davası oluşturduğundan vergi alacağı kavramı ve bu kavramın vergi icra hukuku ve tahsil işlemi ile ilişkisi konu bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle şimdi sırasıyla aşağıdaki başlıklar altında bu hususlara ilişkin detaylı açıklamalara yer verilecektir.

A. Kamu Alacağı Kavramı

1. Genel Olarak

Kamusal malların finansman kaynağı devletin kişilerden tahsil ettiği vergiler başta olmak üzere mali yükümlülükler ve diğer kamu gelirleridir². Devletin kamu gelirlerinin bulunmasının yanında özel gelirleri de vardır ve bunlar devletin özel hukuk kişileri gibi piyasa kuralları doğrultusunda elde ettiği gelirlerdir³. Kamu hizmetlerinin kaynağını sağlamak amacıyla kamu gücüne dayanılarak elde edilmesi gereken iktisadi

¹ "Mükellef" kavramı VUK'un 8. madde hükmüne göre, vergi kanunları uyarınca vergi borcu ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Tüzel kişiler tabi oldukları hukuk kurallarına göre özel hukuk ve kamu hukuku tüzel kişileri olarak ayrılırlar. İşbu çalışmada "mükellef" kavramı ile gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri işaret edilmektedir.

² Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*. (Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2014) s. 33.

³ S. Binnur ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*. (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018) s. 5.

değerler, Hazine adına hasılat kaydedilmesi yönünden gelir, bir talep hakkı doğurması açısından ise alacak olarak ifade edilmektedir⁴ ve AATUHK'nin⁵ 3. maddesinde kamu alacağı kavramı aynı kanunun 1. ve 2. madde hükümlerinde yer verilen alacaklar olarak tanımlanmıştır.

Devletin özel ekonomi gelirleri ise sözleşmeden, haksız fiilden, sebepsiz zenginleşmeden doğar ve aslında devletin hakimiyet değil, temşiyet tasarruflarının sonucudurlar⁶. Temşiyet tasarrufları; devletin ve öteki kamu idareleri ve kurumlarının egemenlik yetkisini kullanmadan, herhangi bir tüzel kişilik sıfatıyla özel hukuk kuralları içinde yapmış oldukları işlemlerdir⁷. Burada, devletin özel hukuktan doğan ve idare edilenlerin alacaklarıyla aynı hukuki rejime tabi bulunan alacaklarının AATUHK kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmek gerekir⁸. Şimdi sırasıyla AATUHK'nin 1 ve 2. maddeleri üzerinde durulacaktır.

2. AATUHK'nin 1. Madde Hükümünde Düzenlenen Kamu Alacaklarından Vergi Alacağı

Bu madde hükmüne göre devlete, belediyelere ve il özel idarelerine ait alacaklar AATUHK kapsamında takip edilir. Bunların dışındaki kamu kuruluşlarının alacakları AATUHK kapsamına girmez ve bu alacaklar bakımından AATUHK hükümlerine göre takip yapılabilmesi için ilgili kuruluşların kendi özel kanunlarında hüküm olması gerekir⁹. Ancak bu atıf, bu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmaz. Çünkü söz konusu kanunlarda AATUHK'ye yapılan atıfla, ilgili kuruluş yalnızca kamu gücü elde eder ve sahip olduğu bu güçle AATUHK kapsamında yer alan cebri icra yöntemlerine başvurabilme yetkisi kazanır¹⁰. Ayrıca, ilgili madde hükmünde geçen “devlet” kavramı genel bütçeye dahil kamu idarelerini kapsamaktadır ve genel bütçeye dahil kamu idareleri, KMYKK'de¹¹ yer alan (I) sayılı

⁴ Yusuf KARAKOÇ, *Kamu İcra Hukuku*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016) s. 81.

⁵ 6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un K.T. 21.07.1953, R.G. T.28.07.1953, S.8469.

⁶ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER, *Vergi Hukuku*. (Ankara: Turhan Kitabevi, 2020) s. 164.

⁷ Selahattin BAĞDATLI, *Hukuk Sözlüğü*. (İstanbul: Derin Yayınları, 2012) s. 654.

⁸ Turgut CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006) s. 45.

⁹ Kazım YILMAZ, *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015) s. 3.

¹⁰ CANDAN, s. 45.

¹¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun K.T. 10.12.2003, R.G. T.24.12.2003, S.25326.

cetvelde yer almaktadır¹². TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, AYM, Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay bu kurumlardan birkaçıdır.

Bununla birlikte, bir alacağın Devlete, belediyelere ve il özel idarelerine ait olması AATUHK kapsamına girmesi ve kamu alacağı sayılması bakımından tek başına yeterli değildir¹³. Tahsilat Genel Tebliği'ne¹⁴ göre devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait;

- Vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi ve para cezaları gibi asli alacaklar,
 - Gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi fer'i alacaklar,
 - Sözleşmeden, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar haricinde olan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sonucunda ortaya çıkan alacaklar,
 - Bu kamu alacaklarının takip masraflarından kaynaklanan alacaklar,
- AATUHK kapsamına girmekte ve kamu alacağı sayılmaktadır.

1 ve 2. kalemde yer alan “gibi” kelimesi kamu alacaklarına nelerin dahil olup nelerin olmadığı hususunda ve AATUHK'nin uygulama alanının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Bu konuya ilişkin farklı bakış açıları bulunmaktadır¹⁵. Bir görüşe göre; “gibi” sözcüğü alacakların çeşitlerini çoğaltmak için değil, bu alacakların tadadi olduğuna işaret etmek amacıyla başka bir anlatımla, alacak çeşitlerinin sayım tekniği olarak kullanılmıştır¹⁶. Bir başka görüşe göre ise; bu ifade ile kanun koyucu, kamu alacaklarını tadad etmemiş, geniş anlamda değerlendirmiştir¹⁷. Kanaatimce burada yasa koyucu "gibi" kelimesini "vb." anlamında kullanarak, bu ifadeden önce geçen kavramları örnek olarak saymış ve sayılı kavramlarla uyumlu olan diğer kavramları bu madde kapsamına almıştır.

Kamu hizmeti, kamu tüzelkişileri ya da bunların denetim, gözetim ve sorumluluğu altında özel girişim tarafından yürütülen etkinliklerdir¹⁸. Ancak bu tanım

¹² Gökhan Kürşat YERLİKAYA, “Türk Vergi İcra Hukukunda “Devlet” Kavramının Niteliği ve İşlevi”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.6, S.2, Aralık 2018, s. 247, <https://www.jurix.com.tr/>, E.T.: 25.04.2020.

¹³ KARAKOÇ, s. 84.

¹⁴ A Seri ve 1 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği (R.G. T.30.06.2007, S.26568), Birinci Kısım, Birinci Bölüm, "I-Kanunun Kapsamı ve Terimler" Kenar Başlığı, m.1.

¹⁵ Burcu KUZUCU YAPAR, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler*. (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020) s. 8-9.

¹⁶ Bkz. CANDAN, s. 47, KARAKOÇ s. 85, ÇELİK, s. 7.

¹⁷ Muharrem ÖZDEMİR, *Vergi İcra Hukuku*. (İstanbul: Doğan Medya A.Ş., 2014) s. 10.

¹⁸ Tayfun AKGÜNER. *İdare Hukuku*. (İstanbul: Der Yayınları, 2021) s. 988.

kamu hizmeti kavramının geniş anlamda yorumlanmasının bir sonucudur. Kamu idarelerinin kamu hukukuna ait usuller çerçevesinde ve hukuktan doğan yetki ve imtiyazlara dayanarak gösterdiği faaliyetlerle gerçekleştirdiği hizmetlere dar anlamda kamu hizmeti denir. AATUHK'nin 1. maddesinde “*devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait ...*” ifadesine yer verilerek, madde hükmünde belirtilen idarelerin kontrolü altında yapılan faaliyetlerden bahsedilmemiş olduğundan kamu hizmeti kavramı kanunda dar anlamıyla kullanılmıştır¹⁹. Ancak kanunda da belirtildiği üzere akitten, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden doğan alacaklar kamu alacağı sayılmazlar. Kamu idarelerinin dar anlamda kamu hizmeti gerçekleştirirken idare hukukuna özgü yetki ve ayrıcalıklardan yararlanarak yaptıkları sözleşmelerden doğan alacaklar kamu alacağı niteliğindedir ve bunlara örnek olarak; harcamalara katılma payı, su kullanım bedeli imha bedeli, madenlerde devlet hakkı vb. gösterilebilir²⁰. Takip masraflarından kaynaklanan alacaklar ise cebri icra yolu nedeniyle yapılan ilan, haciz, muhafaza ve zor kullanma gibi işlem ve uygulamalardan doğan her türlü giderdir²¹.

İşbu çalışmanın konusu bakımından önem arz eden vergi alacağı kavramının ise yukarıda yer verildiği üzere AATUHK kapsamına girdiği ve kamu alacağı olarak kabul edildiği açıktır. Alacaklı vergi idaresince alacak şeklinde görünen bu kavram mükellef bakımından borç niteliği taşımaktadır ve mükellef tarafından bu borç kanuni süresinde ödenmediği takdirde alacaklı vergi idaresince bu tutarın tahsili amacıyla AATUHK çerçevesinde cebren tahsil yollarına başvurulabilir.

3. AATUHK'nin 2. Madde Hükmünde Düzenlenen Kamu Alacakları

AATUHK'nin 2. maddesine göre, kanunlarda TEK²²'e göre tahsil edileceği düzenlenen her türlü alacak hakkında AATUHK hükümleri uygulanmalıdır. Maddede bahsi geçen TEK işbu kanunun 116. madde hükmüyle yürürlükten kaldırılmıştır ve TEK kapsamına giren alacaklar 2. madde hükmü ile AATUHK kapsamında sayılmıştır. İlgili madde hükmüne göre, bu nitelikteki alacakların kamu alacağı kapsamında sayılması için 1. maddenin aksine herhangi bir koşulun varlığı aranmamaktadır²³.

¹⁹ ÇELİK, s. 7-8.

²⁰ Adnan GERÇEK, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*. (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020) s. 8.

²¹ CANDAN, s. 49.

²² 5 Ağustos 1909 T. Tahsili Emval Kanunu.

²³ ÇELİK, s. 12.

B. Vergi İcra Hukuku Kavramı

1. Genel Olarak

Özel hukuk kapsamında yer alan bir borç ilişkisinde, borçlu borcun ifası olanaklı iken borcunu ifa etmemiş ve ifa süresini geçirmişse, alacaklı tarafından borcun ifası talep ve dava edilebilir, borçlu borcunu ifaya zorlanabilir²⁴. Alacaklının borçluyu, borcun ifasına zorlayabileceği hukuki imkânlardan birisi cebri icra yoluna başvurmaktır. Cebri icra, maddi hukuktan doğan istemlerin devlet kuvvetiyle fiilen gerçekleştirilmesi amacına hizmet eden faaliyeti ifade etmektedir²⁵. Ancak borç ilişkisinde borcun kaynağını vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler²⁶ de oluşturabilir. Mali hukuk bakımından bahsi geçen mali yükümlülükler kamu geliri veya kamu alacağı kavramı ile yakından ilişkilidir. Şöyle ki; mali hukukta kamu alacağı veya kamu geliri, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak hukuki cebirle ülke ekonomisinin bir parçası olan özel kesimden kamu kesimine iletilen iktisadi değerleri başka bir anlatımla parayı ifade etmektedir²⁷.

Kamu alacağı kavramı bir önceki başlıkta yer verildiği üzere AATUHK'nin 3. maddesine göre bu kanunun 1. ve 2. maddeleri kapsamına giren alacakları kapsamaktadır ve bu nedenle bu alacakların takip usulü bakımından AATUHK hükümleri uygulanmaktadır. Bu durum farklı bir hukuk dalının oluşmasına da öncü olmuştur. Bahsi geçen hukuk dalı doktrinde ve uygulamada “vergi icra hukuku”, “kamu icra hukuku”, “kamu alacaklarının tahsil hukuku”, “kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku” gibi farklı terimler kullanılarak ifade edilmektedir. İlgili kavramların tümü özünde aynı konuları ele almakta olup, yalnızca görüş farklılıkları sebebiyle farklı terimler kullanılmaktadır²⁸. İşbu çalışmada ise “vergi icra hukuku” teriminin kullanılması tercih edilmiştir. Çünkü vergi icra hukuku, devlet ile diğer kamu kuruluş ve organlarının kamu gücüne dayanan gelirlerinin cebren tahsili hususunu düzenleyen bir vergi hukuku dalını ifade etmektedir ve vergi dışında kalan, vergiyle benzeşen ve onun özelliklerine yaklaşan diğer kamu gelirlerini de kapsamaktadır²⁹. Bununla

²⁴ M. Kemal OĞUZMAN ve M. Turgut ÖZ, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I.* (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014) s. 380.

²⁵ Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY, Meral SUNGURTEKİN ÖZKAN ve Muhammet ÖZEKES, *İcra ve İflas Hukuku.* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016) s. 46.

²⁶ GERÇEK, s. 2.

²⁷ KARAKOÇ, s. 43.

²⁸ GERÇEK, s. 18.

²⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 162.

birlikte bu hukuk dalı bir alacağın tahsiline ilişkin olduğundan icra ve iflas hukukuyla, özünde bir idari işleme dayanması nedeniyle de idare hukuku ile yakından ilişkilidir.

2. İcra ve İflas Hukuku İle İlişkisi

Hukuk sistemimizde iki çeşit cebri icra vardır ve bunlardan ilki icra hukuku, diğeri ise iflas hukukudur. Genel icra hukuku ile vergi icra hukuku, icra hukukunu oluşturmaktadır. Gerek icra ve iflas hukuku gerekse de vergi icra hukuku bir alacağın tahsil usulüne ilişkin olduğundan bu iki hukuk dalı arasında benzerlikler ve farklılıklar mevcuttur³⁰.

Doktrindeki bir görüşe göre, kamu alacakları için özel hukuka dayanan alacaklara nazaran daha kısa, daha seri bir usulün öngörülmesinde eşitlik açısından isabet bulunmamaktadır ve kamu alacaklarının takibi noktasında bazı ayrı düzenlemeler ve imtiyazlar tanınsa bile bu alacakların özel hukuktan doğan alacaklar ile aynı kanuna göre takip edilmesinde zorunluluk vardır³¹. Aksi görüşe göre kamu alacaklarının nitelik olarak özel alacaklardan farklılıklar taşıdığı dikkate alındığında, bu alacakların İİK³² hükümleri çerçevesinde takibinin gerek kapsam gerekse teknik açıdan uygun ve mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Zira, kamu alacaklarının tahsilinde kamu yararı ön plandadır ve devlet, alacağını tahsil ettikten sonra da kamu borçlularının durumunu göz önünde bulundurmak zorundadır³³. Kanaatimce ikinci görüş daha isabetlidir. Çünkü, İİK özel hukuk ilişkileri sonucunda doğan alacakların cebren tahsilini düzenlerken aynı kanunda özel hukuka göre daha ayrıcalıklı durumda olan kamu alacaklarının tahsil usulünün düzenlenmesi, kanunun ruhu ve amacına ters düşecektir. İdarenin öncelikli hedefi daima kamu hizmetini yerine getirmek ve kamu yararını gözetmektir. Bu ilkeler doğrultusunda kamu alacaklarının tahsil sürecinin özel hukuktan doğan alacakların takip usulünden ayrılacağı açıktır.

Genel icra hukuku, özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan kişiler arasındaki borçların/alacakların cebren tahsilini içerirken, kamu icra hukuku kamuya olan borçların ya da devlet tarafından bakıldığında kamu alacaklarının güvenceye alınmasını, ödenmesini ve ödenmediğinde cebren tahsilini konu edinmektedir³⁴. Bu

³⁰ Baki KURU, *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış İcra ve İflas Hukuku*. (İstanbul: Legal Yayıncılık, 2016) s. 40.

³¹ PEKCANITEZ, ATALAY, SUNGURTEKİN ÖZKAN ve ÖZEKES, s. 82.

³² 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun K.T. 09.06.1932, R.G. T. 19.06.1932, S.2128.

³³ Fatih SARAÇOĞLU, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması*. (Ankara; Gazi Kitabevi, 2018) s. 3.

³⁴ SARAÇOĞLU, s. 2.

farklılık aynı zamanda borç ilişkisinin taraflarını da etkilemektedir. Çünkü, kamu icra hukukunda borçlu³⁵ AATUHK'nin 1. maddesinde belirtilen kamu borçlarının yükümlüsü, alacaklı³⁶ ise kamu idaresi ve tahsil organıdır³⁷. Bununla birlikte, kamu alacaklarının takip usulünü düzenleyen AATUHK özel nitelikte bir kanun olmasına karşın İİK genel bir kanundur³⁸. AATUHK'de İİK hükümlerinin uygulanacağını açıkça belirtilmediği haller dışında kamu alacaklarının takip usulünde İİK hükümleri uygulanmayacaktır³⁹.

Bununla birlikte, özel alacakların tahsilinde alacaklı bakımından kâr amacı güdülürken, kamu alacaklarının tahsilinde kamu yararı düşüncesi hakim olduğundan vergi icra hukuku ile icra hukuku arasında amaçsal anlamda da fark mevcuttur. Devlet alacaklı kimliği ile alacağını tahsil ettikten sonrasını yani borçlunun durumunu düşünmez ve gözetmez ise kendi gelir kaynağını kurutmuş olacaktır⁴⁰. Ancak kamu alacağının tahsilinde kamu yararı düşüncesinin hakim olması devlete birtakım ayrıcalıklar da sağlamaktadır. Örneğin icra ve iflas hukukunda alacaklı konumunda bulunanlar alacaklarının tahsilinde doğrudan işlemler yapmayıp, icra ve iflas daireleri vasıtasıyla devletin kamu gücünden yararlanmakta iken, kamu alacağının tahsilinde doğrudan kamu gücü kullanılır ve alacaklı kamu idaresi tarafından tahsil dairesi olarak hareket edilerek alacağın zorla tahsili için işlem ve faaliyetlerde bulunulur⁴¹.

Ayrıca, alacağı güvence altına alan önlemler bakımından da iki hukuk dalı arasında farklılıklar olduğunu ve vergi icra hukukunda “şikâyet” kurumunun bulunmadığını⁴², yine hacze iştirak, üçüncü kişilerdeki malların haczi gibi birçok konuda da ayrışmalar olduğunu belirtmek gerekir.

Vergi icra hukuku ile icra ve iflas hukuku arasındaki benzerliklere gelindiğinde ise yukarıda da bahsedildiği üzere iki hukuk dalının amacının da muaccel bir alacağın

³⁵ İşbu çalışmanın konusunu vergi alacaklarına ilişkin uygulanan haciz işlemi üzerine mükellef tarafından açılan tazminat davası oluşturduğundan, işbu çalışmada kamu borçlusu ifadesi ile mükellef işaret edilmektedir.

³⁶ İşbu çalışmanın konusunu vergi alacaklarına ilişkin uygulanan haciz işlemi üzerine mükellef tarafından açılan tazminat davası oluşturduğundan, işbu çalışmada kamu alacaklısı ifadesi ile alacaklı vergi idaresi işaret edilmektedir.

³⁷ PEKCANITEZ, ATALAY, SUNGURTEKİN ÖZKAN ve ÖZEKES, s. 387-388.

³⁸ KARAKOÇ, s. 68.

³⁹ Aziz TAŞDELEN, “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.53, S.2, Haziran 2004, s. 123, <https://www.jurix.com.tr/>, E.T.: 25.04.2020, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 164.

⁴⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 163.

⁴¹ Uğur BULUT, “Kamu İcra Hukukunda Borçlunun Üçüncü Kişilerdeki Haklarının Paraya Çevrilmesi ve Genel İcra Hukukuyla Karşılaştırılması” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, C.16, Özel S.2014, 2015, s. 4636.

⁴² PEKCANITEZ, ATALAY, SUNGURTEKİN ve ÖZEKES, s. 389-390.

cebren tahsiline ilişkin olması hususu dikkat çekmektedir. Ayrıca, genel icra hukukunda daha ayrıntılı olarak düzenlenmiş olmasına karşın bahsi geçen iki hukuk dalında da ödeme emri, mal bildirimi, haczedilmeyecek mallar, menkul ve gayrimenkul haczi ve satışı, zamanaşımı, aciz hali gibi konularda ortak hükümler yer almaktadır⁴³.

3. İdare Hukuku İle İlişkisi

Vergilendirme işlemi özünde bir idari işlem olduğundan yetki, şekil, konu, sebep ve amaç yönünden hukuka uygun olmalıdır⁴⁴. Nitekim, vergi uyuşmazlıkları vergi mahkemelerinde çözümlenir ve bu mahkemeler idari yargı düzeni içinde yer almakla birlikte faaliyetlerini İYUK çerçevesinde sürdürürler⁴⁵. Bu husus doktrinde vergi hukukunun özerkliğini savunan görüşlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu görüşü savunan yazarlara göre, öncelikle vergi işlemleri idari işlem niteliğindedir ve vergi yargısı bazı özellikleri olmasına karşın idari yargı içerisinde yer almaktadır. Buna karşın vergi hukukunun kavram ve yöntemleri idare hukukundan farklıdır. Devletle mükellef arasındaki ilişki, yönetenle yönetilen arasındaki ilişki ile aynı değildir⁴⁶. Dolayısıyla bu görüşe göre vergi hukuku özerk niteliğe sahiptir. Ancak bu noktada, vergi hukukunun özerkliğine ilişkin görüşe katılmadığımı belirtmek isterim. Çünkü; vergi uyuşmazlıklarının temeli bir idari işleme dayanmakta olup, bu işlemlerin idari işlemde bulunması gereken 5 unsuru taşınması gerekmektedir ve bu işlemlere karşı açılan davalar 2576 Sayılı Kanun⁴⁷ uyarınca idari yargı içinde görülür.

Vergi hukukunun özerk olmadığı görüşü üçüncü bölümün "Tam Yargı Davasının Konusu" başlığı altında yer verileceği üzere, vergi davalarının hukuki niteliği üzerine de bir tartışma doğurmuştur. Kimi yazarlar vergi davalarının iptal davası olduğunu kimi yazarlar ise tam yargı davası olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu hususa işaret edilen başlık altında yer verileceğinden şimdilik başkaca bir açıklamaya değinilmeyecektir.

Son olarak, vergi hukukunda idare hukukunda bulunan idarenin geniş takdir yetkisi mevcut değildir. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi idaresine kanun

⁴³ KARAKOÇ, s. 71.

⁴⁴ Yusuf Ziya TAŞKAN, *Vergi Hukuku*. (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019) s. 27-28.

⁴⁵ TAŞKAN, s. 28.

⁴⁶ Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*. (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015) s. 13-14, Şevki ÖZBİLEN, *Vergi Hukuku*. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2013) s. 18.

⁴⁷ 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un K.T.06.01.1982, R.G. T.20.01.1982, S.17580.

tarafından verilen sınırlı takdir yetkisinin hem uygulamada hem de yorum faaliyetinde aşılması mümkün değildir⁴⁸.

C. Tahsil Kavramı

1. Tahsil ve Hukuki Niteliği

Tahsil sözcüğü Arapça kökenli bir sözcük olup parayı alma, toplama anlamına gelmektedir⁴⁹. Tahsil sözcüğünün vergi hukukundaki anlamı ise VUK⁵⁰'un 23. maddesinde ifade edilmiştir. İlgili madde hükmüne göre tahsil, verginin kanuna uygun şekilde ödenmesidir. VUK'un 23. maddesinde yer alan tanım aslında tahsili değil, ödemeyi tarif etmekte ve yapılan işlemin tanımlanmasında yetersiz kalmaktadır. İdarenin alacağını elde etmesi "tahsil", mükellefin borçlu olduğu tutarı devlete vermesi "ödeme" olarak adlandırılmaktadır⁵¹. Dolayısıyla tahsil, cebren tahsil işlemlerini de kapsayarak "ödeme"ye göre daha geniş bir anlam içermekte ve vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır⁵². Ancak alacaklı vergi idaresinin, tahakkuk aşaması⁵³ tamamlanmadan alacağını tahsil edemeyeceği hususunu belirtmek gerekir⁵⁴.

Tüm vergi kanunlarında ilgili verginin tahsiline ilişkin olarak özel düzenlemeler vardır. Ancak tahsili düzenleyen birinci kaynak AATUHK'dir ve bu kanun vergilerle birlikte tüm kamu alacaklarının tahsilini konu alan hükümler içermektedir⁵⁵. Kanun tahsil aşamasının idari işlem yönünü vurgulamamıştır⁵⁶. Buna karşın, tahsil işlemi tahakkuk aşamasının aksine kamu borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğundan idari işlem niteliği taşımakta olup, iptal davasına konu edilebilir⁵⁷. Tahsil işlemiyle miktarı tarh ile saptanan borç, tüm yükümlüler bakımından ayrı ayrı sona erdiğinden bu işlem bireysel, ilgililerin kamu borçlarının ödenmesine ilişkin olduğundan başka bir anlatımla onların belli bir davranışta

⁴⁸ Yeliz Neslihan AKEL, "Vergi Hukukunda Yorum", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı: 62, 2017, s. 83, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 22.06.2020.

⁴⁹ TÜRK DİL KURUMU, *Türkçe Sözlük*. (Ankara: TDK, 2005) s. 1886.

⁵⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun K.T. 04.01.1961, R.G. T. 10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961, S.10703, 10704, 10705.

⁵¹ Ateş OKTAR, *Vergi Hukuku*. (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2017) s. 136.

⁵² Onur ÖZCAN, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.75, S.1, 2017, s.180, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.:14.06.2020.

⁵³ VUK'un 22. madde hükmüne göre tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.

⁵⁴ Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017) s. 107.

⁵⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 113.

⁵⁶ KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 110.

⁵⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 113.

bulunmalarını gerektirdiğinden yükümlendirici, kamu hukuku ile ilişkinin sona ermesi sonucunu doğurduğu için ise inşai (yapıcı) nitelikte bir idari işlemdir⁵⁸. Şimdi tahsil işlemi, idari işlemin unsurları bakımından incelenecektir.

a. Yetki Unsuru

Anayasa'nın 6. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre; *"Türk Milleti, egemenliğini Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır."* Aynı maddenin 3. fıkra hükmüne göre; *"Egemenliği kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye ve sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz."* Anayasa'nın 7,8, ve 9. maddelerinde sırasıyla yasama, yürütme ve yargı erkinden söz edilmekte, bunları kullanacak organlar belirtilmektedir⁵⁹. Anayasa'nın 8. madde hükmüne göre, yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir. Yine, yürütme fonksiyonun görevlerini yerine getirecek organlar, bu organların oluşumları, görev ve yetkileri Anayasa'nın 3. kısmının 2. bölümünde düzenlenmiştir⁶⁰. Yürütme fonksiyonu, cumhurbaşkanı ve idare organlarından oluşmakta ve böylece idare, yürütme fonksiyonun bir organı olarak yer almaktadır⁶¹. Yürütmenin iki işlevi vardır: biri, siyasal işlevini işaret eden hükümet görevi, diğeri ise günlük teknik işlerin görüldüğü, kamu hizmetlerinin yerine getirildiği idare görevidir⁶². Son olarak, Anayasa'nın 123. maddesinin 1. fıkra hükmünde ise; idarenin, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenlendiğine yer verilmiştir.

Anayasa'nın ilgili maddelerinden hareketle idare hukukunda yetki, idari işlemin sadece kanunla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından yapılabilmesi şeklinde ifade edilebilir⁶³. İdare hukukunda yetki "istisna", yetkisizlik "kural"dır⁶⁴. Kamu tüzel kişiliğinin ya da kamu adına hareket edecek tüzel kişilerin kuruluşunda, yetkinin yoruma yer verilmeyecek şekilde açıkça belirtilmesi gerekir⁶⁵. Yetki unsurunda ortaya çıkan hukuka aykırılıklar öğretide kişi, konu, yer ve zaman

⁵⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 113-114.

⁵⁹ Oğuz SANCAKDAR, Lale Burcu ÖNÜT, Eser US DOĞAN, Mine KASAPOĞLU TURHAN ve Serkan SEYHAN, *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020) s. 35.

⁶⁰ KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 34.

⁶¹ Lütfi DURAN, *İdare Hukuku Ders Notları* (İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982) s. 2, Akt. KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 34.

⁶² AKGÜNER, s. 11.

⁶³ ATAY, *İdare Hukuku*, s. 237.

⁶⁴ Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNLER ve Cemil KAYA, *Türk İdare Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), s. 418.

⁶⁵ AKGÜNER, s. 1054.

bakımından yetkisizlik olarak dört grup şeklinde tasnif edilmektedir⁶⁶. İşbu çalışmanın konusu gereği bu başlıklar üzerinde ayrıca durulmayacaktır ancak, yetki unsurunun kamu düzenine ilişkin olduğunu, uyuşmazlığın her aşamasında taraflarca ileri sürülebileceğini ve mahkemece kendiliğinden dikkate alınabileceğini belirtmek gerekir⁶⁷.

AATUHK'nin 5. maddesine göre, vergi alacağının tahsilinde yetkili makam, alacaklı vergi idaresinin mahalli tahsil dairesidir. “Tahsil dairesi” terimi AATUHK'nin 3. maddesine göre, alacaklı kamu idaresinin bu kanunu yerine getirmekle yetkili dairesini, servisi ve memurunu ifade etmektedir. Ayrıca aynı maddenin 2. fıkra hükmüne göre, borçlu veya malları farklı yerlerde bulunuyor ise tahsil dairesi borçlunun veya malların bulunduğu yerde gerçekleştirilecek olan takipleri, ilgili yerdeki vergi idaresinin tahsil dairelerine yaptırır.

b. Şekil Unsuru

İdari işlemin oluşu, idareye ait iradenin hazırlanması, açıklanması ve tespitine ilişkin usul ve düzeni şekil unsuru kapsar. Bu unsur idarenin idari işlem tesis etmeden önce işlemin sonuçlarını iyice hesap etmesini sağlar. Şekil unsurunun bir sonucu olarak idari işlemler yazılı şekle tabidir⁶⁸.

Tahsil işlemleri, kanunlarda yer verilen şekil ve içeriğe uygun şekilde düzenlenmelidir⁶⁹. Kimi şekil ayrılıkları sözü geçen dış görünümün kırılmasına neden olabilecek niteliktedir ve doktrinde “esasa etkili” şekil ayrılıkları olarak kabul edilir. Bir idari işlemin iptaline ilişkin uyuşmazlıkta uyuşmazlığın incelendiği mahkemece, şekil eksiliği olduğu anlaşılırsa bu eksikliğin idarenin kararı üzerine etkili olup olmadığı incelenir. Şayet, bu şekil eksikliği olmasaydı idare farklı bir karar alabilecek ise mahkeme ortada esasa etkili bir hukuka aykırılık olduğuna karar verir.

İdari işlem tesis edilirken idare tarafından biçim kurallarının ihmal edilmesi, yanlış uygulanması işin özünü doğrudan etkilemiyor ise “esasa etkili olmayan biçim aykırılığı” doğar. Esasa etkili olmayan biçim eksikliğinde mahkeme işlemin hukuka aykırılığını saptar ancak işlemi iptal etmeden eksiklik ile birlikte esasın yani, sonuç,

⁶⁶ Turgut TAN, *İdare Hukuku*. (Ankara: Turhan Kitabevi, 2014) s. 830.

⁶⁷ TAN, s. 235.

⁶⁸ Sıddık Sami ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I*. (Ankara: Hak Kitabevi, 1960) s. 210-211.

⁶⁹ KARAKOÇ, s.102.

amaç ve nedeninin hukuka uygun doğduğunu kabul eder⁷⁰. VUK'un 108. maddesi de benzer yöndedir. İlgili madde hükmüne göre, vergi idaresince mükellefe tebliğ edilen belgeler, esasa etkili olmayan şekil hataları sebebiyle hukuki değerlerini yitirmezler. Bu belgelerin mükellefin adını, vergi nevi ve miktarını, vergi mahkemesinde dava açma süresini içermemesi veya belgenin görevli makam tarafından düzenlenmemiş olması bu belgeyi geçersiz hale getirir. Örneğin; mükellefin adını veya vergi nevi ve miktarını ya da vergi mahkemesinde dava açma süresini içermeyen ödeme emri esasa etkili olan şekil eksikliği nedeniyle iptal edilmelidir. Ödeme emrinde mükellefin soyadının yanlış yazılması ise işlemin geçerliliği etkilemez.

c. Konu Unsuru

Konu unsuru, bir idari işlem sonucunda doğacak olan hukuki sonuçtur ve idare konusu yasal düzenlemelerle belirlenmemiş bir işlemi yapamaz⁷¹. Tahsil işleminin konusunu ise, vergi alacağının kamu borçlusu tarafından rızayla ödenmesi veya kamu borçlusundan cebren tahsili oluşturmaktadır⁷². Örneğin; vergi alacağı niteliğinde olmayan ya da sayılmayan bir alacağın tahsiline ilişkin olarak yapılan işlem ya da vergi borçlusu sıfatı taşımayan biri hakkında vergi alacağı talebine ilişkin olarak tesis edilen işlem konu unsuru yönünden hukuka aykırıdır⁷³.

d. Sebep Unsuru

Sebep unsuru, idari işlemlerde idari bir karara varılmadan, işlem gerçekleştirilmeden önce var olan ve idareyi karar alma veya işlem yapma noktasına taşıyan durumdur. İdare bir işlemin yapılmasının sebebi işlemin dışında, idareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten nesnel etkenlerdir⁷⁴. Tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturur⁷⁵. Bir idari işlemin dayandığı sebep hukuka uygun değilse veya hiç gösterilmemişse işlem sebep unsuru yönünden sakat olur ve iptali gerekir⁷⁶.

Bu noktada, zincir işlem kuramının üzerinde durmakta yarar vardır. Zincir işlem, birden fazla idari işlemin, nihai işlemi oluşturmak üzere birbirini izlemesi

⁷⁰ AKGÜNER, s. 1065.

⁷¹ SANCAKDAR, ÖNÜT, US DOĞAN, KASAPÖĞLU TURHAN ve SEYHAN, s. 337.

⁷² ÖZCAN, s. 185.

⁷³ KARAKOÇ, s. 103-104.

⁷⁴ SANCAKDAR, ÖNÜT, US DOĞAN, KASAPÖĞLU TURHAN ve SEYHAN, s. 324.

⁷⁵ GERÇEK, s. 16.

⁷⁶ ONAR, s. 195-197.

şeklinde oluşur⁷⁷. Örneğin, 6771 Sayılı Kanunla⁷⁸ yapılan Anayasa değişikliği öncesinde yapılan rektör ataması bu türden bir işlemdir. Buna göre; Yükseköğretim Kurulu, yapılan başvurulardan üçünü seçip Cumhurbaşkanı sunar, Cumhurbaşkanı bu üç adaydan birini seçip atar⁷⁹. Zincir işlem kuramına göre zincir işlemler arasındaki hukuki bağ nedeniyle nihai işlem öncesindeki işlemler, nihai işlemten bağımsız olarak iptal davasına konu olamamaktadır. Halka işlemlerdeki hukuka aykırılıklar, nihai işleme karşı açılacak davada ileri sürülebilir⁸⁰. Günümüzde, ayrılabilir işlemler kuramının doğuşu ve gelişmesi ile birlikte, zincir işlemler kuramına bağlanan hukuki sonuçların eski önemini yitirdiği ve zincir işlem kuramının ancak nihai işlemten bağımsız olarak hukuki bir değer taşımayan ya da nihai işleme çözülemeyen bir bağ ile bağlı bulunan halka işlemler bakımından uygulanabilir olduğu söylenebilir⁸¹. Dolayısıyla, ayrılabilir işlemler kuramı çerçevesinde zincir işlem silsilesinde yer alan ve nihai bir işlemi oluşturmaya yönelik olarak tesis edilen işlem tek başına hukuki bir etkiye sahipse nihai işlemten ayrı olarak iptal davasına konu edilebilir⁸². Tek başına hukuki etkiye sahip işlemler aynı zamanda icrai işlemlerdir. İcrai işlemler temel olarak kamu gücü ayrıcalığından yararlanarak, işlemin muhatabı olan kişilerin rızaları olmadan idarenin tek yanlı iradesiyle, idare edilenlere borçlar yüklemesi, haklar tanınması ve böylece hukuk düzenini değiştirmesidir⁸³. Esasen bir idari işlem, iptal davası sonucunda iptal edilinceye ya da yapılan başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınıncaya, kaldırılınca kadar kanunilik (hukuka uygunluk) karinesi kapsamında kanuni dayanağa sahip ve hukuka uygun bir işlem olarak kabul edilir⁸⁴. Aynı zincir içerisinde bulunan bir işleme karşı açılacak davada, icrai nitelikteki önceki işlemin hukuka uygun olup olmadığı hususunun incelenmesi de hukuka uygunluk karinesi ile korunan kamu düzeninin ihlaline neden olur⁸⁵. İdari yargı yeri, davacı tarafından yalnızca sonradan yapılan işlemin iptalinin talep edilmesi

⁷⁷ AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA, s. 414.

⁷⁸ 6671 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. T.11.02.2017, S.29976.

⁷⁹ ATAY, *İdare Hukuku*, 272.

⁸⁰ Mutlu KAĞITCIOĞLU, "İdari İşlemin İcrailiği", TBBD, S.103, 2012, s. 275, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T.: 15.02.2021.

⁸¹ Halil KALABALIK, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 49.

⁸² AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA, s. 414.

⁸³ AKGÜNER, s. 1077.

⁸⁴ AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA, s. 392.

⁸⁵ Danıştay 7.D. 04.07.2006 T. 2006/274 E. 2006/2306 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 20.06.2020.

halinde, davacının istemi ile bağılı olmasından dolayı dayanak işlemi iptal edemez. Ancak bu işlemin hukuka aykırı olduğuna karar verebilir⁸⁶.

Vergi hukukunda cebren tahsil yolları bakımından da ihtiyati haciz, teminat, ödeme emri düzenlemesi, haciz, satış gibi işlemlerin her birinin birbirine bağılı olarak bir zincirin halkaları biçiminde gerçekleşmekte olduğu kolayca söylenebilir⁸⁷. Ancak ayrılabilir işlemler kuramından hareketle ödeme emri, ihtiyati haciz gibi işlemler temel işlemten bağımsız olarak dava konusu edilebilir⁸⁸. Örneğin Danıştay huzuruna gelen bir uyuşmazlıkta, mükellefin malvarlığı araştırılarak bir taşınmazına haciz konulmuş, bu husus mükellefe bildirilmiş, daha sonraki tarihlerde de mükellefe taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağına ilişkin yazı tebliğ edilmiş bunun üzerine mükellef tarafından dava açılarak hacze konu malın haczi mümkün olmayan mallardan olduğu hususu ileri sürülmüştür. Danıştay tarafından yapılan yargılama sonucunda ise ayrılabilir işlemler kuramından hareketle, gelinen aşamada haczedilemezlik iddiasının ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir⁸⁹. Yine farklı uyuşmazlıklarda Danıştay tarafından haczin iptaline ilişkin olarak açılan davada, ödeme emrine ilişkin hukuka aykırılık iddialarında bulunulamayacağına hükmedilmiştir⁹⁰.

Tarh işlemi, tahsil işleminin sebebi olduğu için tarh işlemi bünyesinde doğacak olan bir sakatlık, bu işlemten sonra tesis edilen tahsil işleminin de geçerliliğini sebep unsuru bakımından etkileyecektir⁹¹. Danıştay, ihbarname safhasına ilişkin iddiaların ödeme emri aşamasında ileri sürülemeyeceğine⁹² karar vermiştir. Bununla birlikte, ödeme emrinin dayanağı olan ihbarnamenin usulüne uygun şekilde tebliğ edilmemiş olması durumunda ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak açılan davada, ihbarnamenin hukuka uygun olup olmadığının incelenebileceğine⁹³ karar verilmiştir. Dolayısıyla tarh işlemine ilişkin tesis edilen işlemlere karşı borçlu tarafından usulsüz tebligat gibi

⁸⁶ AKGÜNER, s. 1045.

⁸⁷ Serkan AĞAR, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II”, TBBD, S.67, 2006, s. 387, <http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T.: 15.02.2021.

⁸⁸ AĞAR, *Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II*, s. 388.

⁸⁹ Danıştay 3.D. 05.11.2007 T. 2006/4719 E. 2007/2948 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.02.2021.

⁹⁰ Danıştay 3.D. 20.01.2020 T. 2016/11851 E. 2020/113 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.02.2021, Danıştay 3.D. 11.04.2019 T. 2015/14637 E. 2019/2571 K. Sayılı Kararı, Danıştay 25.04.2019 T. 2015/2934 E. 2019/3121 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 10.10.2019 T. 2015/822 E. 2019/6100 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 15.02.2021.

⁹¹ ÖZCAN, s. 185.

⁹² Danıştay 4.D. 14.03.2019 T. 2015/3480 E. 2019/1952 K. Sayılı Kararı, DVDDK 12.04.2002 T. 2002/57 E. 2002/227 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.02.2021.

⁹³ Danıştay 4.D. 12.02.2020 T. 2016/18345 E. 2020/649 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.02.2021.

borçlunun kusurundan kaynaklanmayan nedenlerle yargı yoluna başvurulamadığı takdirde tahsil işleminin iptaline ilişkin davada tarh işlemine yönelik hukuka aykırılıklar da ileri sürülebilecektir. Tarh işlemine karşı süresinde yargı yoluna başvurulmaması borçlunun kusurundan kaynaklanmışsa, tahsil işlemine karşı açılan davada borçlu tarafından tarh işleminin hukuka aykırı olduğuna ilişkin iddialarda bulunulması, bulunulsa dahi ayrılabilir işlemler teorisi kapsamında sonuç alınması mümkün olmayacaktır.

e. Amaç Unsuru

İdare hukukunda amaç unsuru, idari işlemin kamu yararı amacıyla yapılmış olmasıdır⁹⁴. Ancak bazen amaç unsuru idari işlemin dayandığı kanunda veya kanunun ruhunda mevcuttur. Bu durumda idari işlemin bu amaç doğrultusunda tesisi gerekir. Bazen de sebep unsuru amaç unsuruyla birleşir ve sebebe uygun olarak idari işlem tesis edildiği takdirde amaç unsurunun da gerçekleşeceği kabul edilir. Bu hususlara aykırı olarak tesis edilen işlem ise amaç unsuru bakımından sakat hale gelir ve iptali söz konusu olur⁹⁵.

2. Tahsilde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Temel İlkeler

a. Borçluya Kolaylık Sağlama İlkesi (Menfaatler Dengesinin Gözetilmesi İlkesi)

Kamu icra hukukunda, vergi alacağının her durum ve koşulda tahsili yoluna gidilmesi olanaklı değildir. Sosyal devlet ilkesi, vergi idaresinin tahsil aşamasında faaliyetlerini sınırlayıcı bir nitelik taşıyarak, borçlunun tahsil süreci sonunda topluma muhtaç duruma getirilmesini önlemektedir⁹⁶. Borçluya kolaylık sağlama ilkesi Anayasa'nın⁹⁷ 13. maddesi⁹⁸ ve bu doğrultuda kabul edilen ölçülülük ilkesi ile de yakından ilişkilidir. Ölçülülük ilkesi Anayasa'nın 13. madde hükmünde belirtilen sınırlama nedenleri doğrultusunda temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasında güdülen amaç ile sınırlanan hak arasındaki dengeye ilişkindir. Bu ilke hukuk devleti olmanın

⁹⁴ TAN, s. 229.

⁹⁵ ONAR, s. 219-223.

⁹⁶ Türker ERTAŞ, “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C.16, Özel S.2014, 2015. s. 4751.

⁹⁷ 2709 Sayılı Anayasa'nın K.T. 18.10.1982, R.G. T.09.11.1982, S.17863 (Mükerrer)

⁹⁸ Bu madde hükmüne göre, temel hak ve özgürlükler özerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.

bir gerekliliği olarak idarenin takdir yetkisine de yön vermektedir⁹⁹. Dolayısıyla borçluya kolaylık sağlama ölçülülük ilkesinin bir sonucudur.

AATUHK'nin 62. maddesinin 6. fıkra hükmüne göre tahsil dairesi işlem tesis ederken alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerini korumak zorundadır. Bu nedenle; kanunlarda belirtilen durum ve koşulların varlığı halinde tecil ve terkin kurumları ile tahsilatı geri bırakma gibi ödemede kolaylık sağlayan müesseselere yer verilmiştir¹⁰⁰.

a. Alacağın Güvence Altına Alınması İlkesi (Usul Ekonomisi İlkesi) ve Tahsilatta İktisadilik İlkesi

Bu iki ilke özünde aynı amacı barındırmakta olup, tahsil sürecinin olabildiğince kısa sürede ve az masrafla tamamlanması, hem vergi alacaklısının alacağına daha hızlı ve daha az masrafla kavuşması hem de kamu borçlusunun borcundan daha kısa sürede ve daha az ilave masrafla kurtulması sonucunu doğurmaktadırlar¹⁰¹. Bu hususların gerçekleştirilebilmesi için, vergi alacaklarının tahsilinde izlenecek usul ayrı bir kanun ile düzenlenmiş, vergi alacağının güvence altına alınması yöntemleri oluşturulmuş ve alacağın zorla tahsili için cebren tahsil yolları düzenlenmiştir¹⁰². Tüm bu güvenlik tedbirleri ve cebren tahsil yolları üzerinde ileriki bölümlerde durulacaktır.

b. Ayni Sorumluluk İlkesi (Malvarlığı İle Sorumluluk İlkesi)

Özel hukukta olduğu gibi vergi icra hukukunda da devlet yalnızca borçlunun edimini yerine getirmemesi durumunda cebir uygulamaya yetkilidir ve devlet bu cebri yalnızca borçlunun malvarlığı üzerinde uygulayabilir. Borçlunun şahsı üzerinde cebri icra uygulanamaz ve kişi hapsedilemez¹⁰³. Buna karşın bu husus borçlunun tüm malvarlığının haczedilebileceği anlamına gelmez. İnsani ve sosyal nedenlerle borçlunun kimi mallarının haczedilmesine onay verilmez ya da kısmen hacze müsaade edilir¹⁰⁴. AATUHK'nin 60. maddesinde düzenlenen “tazyik hapsi” ayni sorumluluk ilkesinin istisnası olarak düşünülebilir ancak ilgili hüküm borcun ödenmemesini değil,

⁹⁹ Dilara YÜZER, "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C.16, Özel S. 2014, 2015. s. 4846.

¹⁰⁰ GERÇEK, s. 20.

¹⁰¹ KARAKOÇ, s. 59-60.

¹⁰² GERÇEK, s. 21-22.

¹⁰³ Altan RENÇBER, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*. (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014) s.41.

¹⁰⁴ GERÇEK, s. 22.

mal bildiriminde bulunulmamasını cezalandıran nitelikte olduğundan istisna olarak değerlendirilemez¹⁰⁵.

c. Alacaklının Para İle Tatmin İlkesi

Cebri icra hukukunda, alacağın tahsili amacıyla borçlunun malvarlığı unsurlarına doğrudan doğruya el konulamaz. Haczedilen mallar satılarak paraya çevrilir ve bunun sonucunda elde edilen para ile alacaklının alacağı ödenir¹⁰⁶. Ancak bu ilke vergi alacaklarının önemi gereği vergi icra hukukunda özel hukukta olduğu kadar katı uygulanmaz. Örneğin, AATUHK'nin 98. maddesinde düzenlenen şartlar sağlandığı takdirde haczedilen gayrimenkul kamu idaresinin mülkiyetine geçebilir¹⁰⁷.

II. AATUHK'YE GÖRE CEBREN TAHSİL YOLLARI

TBK'nin¹⁰⁸ 117. madde hükmüne göre; borçlunun temerrüdü için borcun muaccel olması ve bildirimde bulunulması (ihtar) şeklinde iki şart aranmaktadır¹⁰⁹. Vergilendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan alacak-borç ilişkisi ise kamusal özellikte olduğundan borçlu, borcunu vadesinde ödemediği takdirde doğrudan temerrüde düşmüş sayılır. Bunun bir sonucu olarak kamu borçlusu cebren tahsil yolları ile karşı karşıya kalır. Şimdi sırasıyla bu cebren tahsil yolları üzerinde durulacaktır.

A. Teminatın Paraya Çevrilmesi Yoluyla Takip ve Kefilin Takibi

AATUHK'nin 56. maddesinde, teminatlı vergi alacaklarının tahsilinin sağlanması için farklı bir takip usulü düzenlenmiştir. Bu takip yolunun dayanağını oluşturan teminata ilişkin detaylara ileriki bölümlerde değinileceğinden bu başlık altında yalnızca takip yoluna ilişkin bilgiler verilecektir.

İlgili madde hükmünde, karşılığında teminat gösterilmiş bulunan vergi alacağının tahsili yöntemine yer verilmiş olup, bu borcun vadesinde ödenmemesi

¹⁰⁵ RENÇBER, s. 41-42.

¹⁰⁶ KARAKOÇ, s. 57.

¹⁰⁷ RENÇBER, s. 42.

¹⁰⁸ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun K.T. 11.01.2011, R.G. T.04.02.2011, S.27836.

¹⁰⁹ OĞUZMAN ve ÖZ, s. 471.

halinde 15 gün içinde ödenmesi gerektiği, ödenmemesi durumunda teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle zorla tahsile devam edileceği borçluya bildirilir¹¹⁰. Teminatlı alacaklar için bu madde hükmüne göre takip yapılacağından borçluya ayrıca ödeme emri tebliğ edilmemekte olup, bildirim amacıyla gönderilen yazı ödeme emri yerine geçmektedir¹¹¹. Teminatın alacağı karşılamayacağı açık ise vergi alacağının tahsilini zora sokmamak bakımından alacağın teminatsız kalan kısmı için ödeme emri düzenlenerek diğer cebri icra yollarına başvurulması gerekecektir¹¹².

Teminatlı alacağın ödenmesi için borçluya gönderilen bildirim yazısı kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması sebebiyle idari yargıda dava konusu edilebilir¹¹³. Bununla birlikte; tahakkuk etmemiş bir alacağın bildirim yazısı ile talep edilebilmesi için öncelikle alacağın tahakkuk etmesi gerekir. Örneğin, teminat altına alınmış alacağın dava konusu yapılmış olması nedeniyle tahakkuk etmemiş olması durumunda mahkeme sonucu beklenmelidir. Mahkeme kararıyla tarhiyatın onanması sonucunda ikinci bir ihtarname ile tarhiyatın onandığı borçluya bildirilmeli ve ödeme süresi dolunca borçluya bildirimde bulunulmalıdır¹¹⁴.

AATUHK'nin 11. maddesine göre, aynı kanunun 10. maddesi uyarınca teminat sağlayamayanlar müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilme imkânına sahiptir. Ancak, alacaklı kamu idaresi gösterilen şahsi kefaleti kabul etmek zorunda değildir¹¹⁵. İdareye bu noktada takdir yetkisi tanınması, borçlunun zor durumda kalmasına ve mağduriyetinin doğmasına neden olabileceğinden kanaatimce doğru değildir. TBK'nin 586. maddesine göre; müteselsil kefalette ve müşterek müteselsil borçlulukta alacaklı, asıl borçluya başvurmadan doğrudan kefile başvurabilir. AATUHK'nin 57. maddesinde de kefilin, asıl borçlunun tabi tutulduğu usullerle takip edileceği düzenlenmiştir.

Kişisel kefalette ise ortada bir mal ya da iktisadi değer bulunmadığından kişinin kefaletinin değerini alacaklı kamu idaresi yapacağı malvarlığı araştırması sonucunda belirleyecektir¹¹⁶. Kişisel kefaletin geçerli olabilmesi için AATUHK'nin 11. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre, kefaletin noterden tasdikli sözleşme ile verilmiş

¹¹⁰ ÇELİK, s. 210-211.

¹¹¹ SARAÇOĞLU, s. 134.

¹¹² ÇELİK, s. 590.

¹¹³ Danıştay 7.D. 19.01.2000 T. 1999/1760 E.2000/67 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 15.06.2020.

¹¹⁴ YILMAZ, s. 589.

¹¹⁵ Turgut CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. (Ankara, Yetkin Yayınları, 2018), s. 88.

¹¹⁶ YILMAZ, s. 106.

olması gerekmektedir. Asıl borçlu tarafından kamu borcunun ödenmemesi nedeniyle bu borcun kefiliden talep edilmesi durumunda, kefil bu borcu 15 gün içinde ödemek zorundadır. Bu borç kefil tarafından ödenmediği takdirde kefilin malvarlığı üzerinde cebri icra yöntemleri uygulanarak kefalet ettiği borç miktarı oranında alacak tahsil edilir¹¹⁷. TBK'nin 596. maddesinin 1. fıkra hükmüne göre kefilin ödediği borç tutarında asıl borçluya rücu hakkı bulunduğunu belirtmek gerekir.

B. Haciz Yoluyla Takip

Kamu alacakları bakımından uygulanan cebri icra yöntemlerinden biri de haciz yoluyla takip usulüdür. Kamu borçlusu tarafından kanuni süresinde ödenmesi gereken tutar bu süre geçmesine rağmen ödenmediği takdirde kamu alacaklısı tarafından AATUHK'nin 55. maddesi uyarınca borçluya ödeme emri tebliğ edilebilir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu tarafından ödeme emrinde belirtilen borcun 15 gün içinde alacaklı kamu idaresine ödenmesi gerekir. Aksi takdirde alacaklı kamu idaresince haciz yoluna başvurularak, alacağın cebren tahsili yoluna gidilebilir. Ancak bu konuya ilişkin açıklamalara detaylı şekilde ileriki bölümlerde yer verileceğinden bu başlık altında yalnızca haciz işlemi ile yakından ilişkili temel hak ve özgürlükler ele alınacak olup, başkaca bir hususa değinilmeyecektir.

1. Haciz İşleminin Mülkiyet Hakkı İhlaline Neden Olması

Hukuk sistemimizde Anayasa'nın 35. maddesinde; "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*" denilmek suretiyle mülkiyet hakkına açıkça yer verilmiştir. AİHS'nin 1 No.lu Ek Protokolü'nün 1. maddesinde de mülkiyet hakkı düzenlenmiş olup, ilgili madde hükmü; "*Her gerçek ve tüzel kişi mal ve dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkında sahiptir. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümleri devletin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri kanunları uygulama konusunda sahip oldukları hakka helal getirmez.*" şeklindedir.

¹¹⁷ GERÇEK, s. 253.

Mülkiyet hakkı kişinin sahip olduğu malvarlığının korunmasına ilişkin bir hak olması nedeniyle, malvarlığı kavramının neleri kapsadığının tespiti önemlidir. AYM mülkiyet hakkının ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü malvarlığı hakkını kapsadığına¹¹⁸, dolayısıyla mülk olarak değerlendirilmesi gerektiği kuşkusuz olan menkul ve gayrimenkul mallar ile bu mallar üzerinde tesis edilen sınırlı ayni haklar ve fikri hakların yanı sıra icrası kabil olan her türlü alacağın da mülkiyet hakkının kapsamında olduğuna karar vermiştir¹¹⁹. Bu noktada ayrıca aşkın zararın mülkiyet hakkı kapsamında malvarlığı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği hususu üzerinde durulması gerekir. Bu bölümün "Aşkın Zarar" başlığı altında AYM tarafından verilen Abdulhalim BOZBAĞI ve Ano İnşaat ve Ticaret Limited Şirketi Kararına yer verilmiş olup, ilgili kararlar bu husus bakımından önemlidir. Çünkü söz konusu kararlarda, belli durumlarda bir ekonomik değer veya icrası mümkün bir alacağı elde etmeye yönelik meşru bir beklentinin de mülkiyet hakkı güvencesinden yararlanabileceğine değinilerek, aşkın zararın malvarlığı kavramı içinde değerlendirilebileceğine hükmedilmiştir. AİHM'e göre ise malvarlığı, ulusal hukuktaki şekli sınıflandırmalarda bağımsız, fiziksel eşyaların sahipliğine indirgenemeyecek ölçüde özerk ve kapsamlı bir kavramdır. Bu nedenle AİHM her bir davada, davanın koşullarının bir bütün olarak başvurucuya mülkiyet hakkı kapsamında korunan bir hak bahşedip etmediğini inceler. Bu incelemede ilk olarak, ulusal hukukun uyuşmazlığın konusunu oluşturan şeyi malvarlığı içerisinde değerlendirip değerlendirmede göz önünde bulundurulur. Ancak, bir devletin ulusal mevzuatının belirli bir menfaati hak ve hatta mülkiyet hakkı olarak tanımaması o çıkarın mülkiyet hakkı kapsamında görülmesini engellemez. Örneğin, başvurucunun gecekondusu üzerindeki menfaatleri, kamulaştırma bedeli, kamu makamlarının uzun süreli hoşgörüsü uyuşmazlık konusu taşınmaz bakımından başvuruculara mülkiyet hakkı tesis eder¹²⁰.

Belirtilen hususlar çerçevesinde uyuşmazlık konusu olan şeyin mülkiyet hakkı kapsamında malvarlığı şeklinde nitelendirilip nitelendirilemeyeceği belirlendikten sonra bu hakka karşı bir müdahale olup olmadığı, varsa müdahalenin Sözleşmeye

¹¹⁸ AYM 01.07.2015 T. 2015/39 E.2015/62 K. Sayılı Karar, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 13.12.2020.

¹¹⁹ AYM 01.02.2017 T., 2014/11441 Başvuru No.lu Mahmut Duran ve Diğerleri Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 13.12.2020.

¹²⁰ AİHM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No.lu Protokolü'nün 1. Maddesi Rehberi-Malvarlığının/Mülkiyetin Korunması, <https://www.echr.coe.int/>, E.T.: 13.12.2020.

uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediği incelenir. Bu inceleme vergilendirme işleminin bir sonucu olarak idarece tesis edilen haciz işlemi bakımından ele alındığında, AATUHK kapsamındaki tedbirlere ilişkin olarak AYM'ye yapılan birçok başvurunun AYM tarafından idarenin takdir yetkisi kapsamında değerlendirilerek reddedildiğini¹²¹ belirtmek gerekir. Ancak bu noktada, AYM tarafından verilen Güven BOSTAN kararına değinmek önem arz etmektedir. Söz konusu başvuruda, başvuru AATUHK'nin 70. maddesi uyarınca haline münasip evinin haczedilemeyeceği yönündeki iddia ve itirazının derece mahkemelerince incelenmemiş olduğunu ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. AYM ise derece mahkemelerince başvuru tarafından ileri sürülen bu iddianın üzerinde durulmadığına ve yine bu iddialara cevap verecek nitelikte yeterli bir gerekçe gösterilmediğine karar vererek, müdahalenin taşıdığı meşru amacın dayandığı kamu yararı ile başvuru mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin başvuru aleyhine bozulduğuna ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir¹²². İlgili karardan AYM'nin mülkiyet hakkına yapılan müdahale bakımından ölçülülük koşuluna vurgu yaptığı anlaşılmaktadır. Mülkiyet hakkına müdahale için AİHM ise üç koşul aramaktadır. Birinci koşul, müdahalenin kamu yararı amacına yönelik olmasıdır. Sözleşme organları, kamu yararı kavramına geniş bir anlam vermekte ve bunun değerlendirilmesinde ulusal mercilere geniş bir takdir marjı tanımaktadır. İkinci koşul, müdahalenin kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması, üçüncü koşul ise mülkiyete yönelik müdahalede amaca ulaşmak için başvuru araç ile güdülen amaç arasında ölçülülük ilkesinden hareketle makul bir oran ve adil bir denge olmasıdır¹²³. İkinci ve üçüncü koşul birbirinden bağımsız nitelikte olmayıp, birinci koşulla bağlantılı olarak incelenmelidir¹²⁴. AİHM'in vergilendirme işlemlerine ilişkin yaklaşımına gelindiğinde ise, Sözleşmenin 1 No.lu

¹²¹ Bkz. AYM 17.04.2019 T. 2015/13350 Başvuru No.lu Erol AKSOY Kararı, 22.03.2018 T. 2015/1927 Başvuru No.lu İlyas YILMAZ Kararı, 25.10.2017 T. 2014/15467 Başvuru No.lu Muvaffak BAYRAMOĞLU Kararı, 14.09.2017 T. 2014/17217 Başvuru No.lu Arslan GEDİK Kararı, 25.10.2017 T. 2014/109 Başvuru No.lu A.N.A Kararı, 20.07.2017 T. 2014/12592 Başvuru No.lu Mehmet Şevket ATALAY Kararı, 02.08.2017 T. 2014/15237 Başvuru No.lu Ahmet Uğur BALKANER Kararı, 24.06.2015 T. 2013/1949 Başvuru No.lu Hüsamettin Kemal ESİNER Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 13.12.2020.

¹²² AYM 01.07.2020 T., 2016/4293 Başvuru No.lu Güven BOSTAN Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 13.12.2020.

¹²³ Durmuş TEZCAN, Mustafa Ruhan ERDEM, Oğuz SANCAKDAR, ve Rıfat Murat ÖNOK, *İnsan Hakları El Kitabı*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 648-649.

¹²⁴ AİHM 21.02.1986 T., 8793/79 Başvuru No.lu James ve Diğerleri/Birleşik Krallık Kararı, 08.07.1986 T., 9006/80-9262/81-9263/81-9266/81-940/81 Başvuru No.lu Lithgow ve Diğerleri/Birleşik Krallık Kararı, <https://www.echr.coe.int/>, E.T.: 13.12.2020.

Ek Protokolü'nün 1. maddesinde vergilerin ödenmesini sağlamak için devletlerin gerekli gördükleri kanunları uygulama hakkına sahip olduğuna işaret edilmektedir. Gasus Dossier-Und Fördertechnik GmbH/Holland kararında¹²⁵ AİHM, vergi borcunun ödenmemesi nedeniyle borçlunun mallarının haczedilmesi ve satılması dahil çeşitli tedbirlerin alınması hususunu kamu makamlarının geniş takdir yetkisi içinde saymıştır.

Kamu makamlarının vergi borcu nedeniyle haciz işlemine başvurmasında geniş takdir yetkilere bulunmasına karşın bu takdir yetkisi sınırsız değildir. Vergilerin tahsili amacıyla başvuru edilen tedbirler AİHM'e göre genel olarak üçüncü koşul bağlamında incelenmektedir. Kamu idareleri tarafından mülkiyet hakkına ilişkin olarak yapılan işlem ve eylemler vergilerin ödenmesi amacını taşııyorsa yani uygulama bir vergi politikasına dayanıyorsa ve vergi idarelerinin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden doğuyorsa, AİHM bu konuyu birinci ve/veya ikinci koşul kapsamında değerlendirerek mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermektedir¹²⁶. Örneğin; Mahkeme Roustk/İsveç Kararında¹²⁷, vergi borcu nedeniyle evi haczedilen başvurucuya idarece, menfaatlerini etkili şekilde korumasını olanaksız kılan pozisyona girmesini engelleyici usuli güvencelerin tanınmamış olması nedeniyle başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Çünkü başvuruya konu olayda, başvurucunun evine kamu makamlarınca vergi borcu nedeniyle el konulmuş ve başvurucunun menfaatlerine aykırı düşecek şekilde evin satışı gerçekleştirilmiştir.

Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi halinde AYM ve AİHM adil bir denge kurabilmek amacıyla kural olarak bireye mahrum kaldığı mülkiyetinden ötürü tazminat ödenmesine karar vermektedir. Burada AYM ve AİHM tarafından kullanılan genel kıstas, başvurucunun mülkiyetinden mahrum kaldığı zamanda malın piyasa değeriyle makul ölçüde ilintili bir bedelin ödenmesidir¹²⁸. Ancak ekonomik reform tedbirleri veya daha fazla sosyal adalet sağlamayı amaçlayan önlemlerde geçerli olan kamu çıkarı ile ilgili meşru amaçlar söz konusu olduğunda tam piyasa

¹²⁵ AİHM 23.02.1995 T., 15375/89 Başvuru No.lu Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH/Hollanda Kararı, <https://www.echr.coe.int/>, E.T.: 24.12.2020.

¹²⁶ Suat ŞİMŞEK, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", Maliye Dergisi, S.159, Temmuz-Aralık 2010, s. 328, 329.

¹²⁷ AİHM 25.07.2013 T., 21783/04 Başvuru No.lu Roustk/İsveç Kararı, <https://www.echr.coe.int/>, E.T.: 24.12.2020.

¹²⁸ TEZCAN, ERDEM, SANCAKDAR ve ÖNOK, s. 650-651.

değerinin altında bir tazminat geçerli olabilir. Burada tazminat miktarının en azından mülkün değeri ile makul oranda ilişkili olması önem arz eder¹²⁹.

İşbu çalışmanın konusu ile bu başlık altında verilen bilgiler birlikte değerlendirildiğinde, vergi borcu nedeniyle mükellefin malvarlığında uygulanan haciz işleminin idarenin geniş takdir yetkisi kapsamında olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak haciz işleminin gerek AYM gerekse de AİHM kararlarında yer verildiği üzere AATUHK'de verilen koşullar çerçevesinde uygulanması ve ölçülülük ilkesine aykırı olacak şekilde keyfilik içermemesi gerekmektedir. Aksi takdirde malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellefin mülkiyet hakkı ihlal edilmiş olacak ve mükellefe hak ihlali sebebiyle tazminat ödenmesi gerekecektir. Kaldı ki bu bölümün "Aşkın Zarar" başlığı altında yer verilen ve VUK'un 112.maddesinin 4. fıkra hükmüne ilişkin AYM kararlarına göre, idarece mükellefin malvarlığı üzerinde uygulanan haksız idari işlemler mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edilmesine neden olduğu gibi söz konusu işlemler hukuk devleti, sosyal devlet ve eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

2. Haciz İşleminin Çalışma Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı İle İlişkisi

Anayasa'nın 48. madde hükmüne göre, herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme yapma özgürlüğüne sahiptir ve özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Yine aynı maddenin 2. fıkra hükmüne göre; Devlet özel teşebbüslerin, milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır. Çalışma hakkı uluslararası hukukta ise, İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi'nde, Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) Sözleşmelerinde, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi'nin 15,16 ve 27. maddelerinde düzenlenmiştir.

Alacaklı vergi idaresince mükellefin malvarlığında uygulanan haciz işlemi AATUHK'de düzenlenen koşullar çerçevesinde gerçekleştirilmediği takdirde işbu çalışmanın dördüncü bölümünde de ifade edildiği üzere mükellefin maddi ve/veya manevi zarara uğraması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, haciz işlemi nedeniyle ticari faaliyetleri sekteye uğrayan kar amacı güden özel hukuk tüzel kişilerinin çalışma haklarının ihlal edildiği hususu gündeme gelebilir. Ancak, AYM tarafından çalışma hakkına ilişkin bireysel başvurular konu bakımından yetkisizlik

¹²⁹ Monica CARSS-FRISK, *Avrupa İnsan Haklar Sözleşmesi'nin 1 No.lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*. (Ankara: TBB Yayınları, 2005) s. 40.

gerekçesiyle reddedilmektedir¹³⁰. AYM'ye göre, çalışma hakkı Anayasa'da düzenlenmiş olmasına karşın AİHS ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokollerin ortak koruma alanına girmemektedir. Dolayısıyla, mükellefin malvarlığı üzerinde hukuka aykırı şekilde uygulanan haciz işlemi nedeniyle çalışma faaliyetini sürdüremeyen ve kazanç elde edemeyen mükellefin çalışma hakkı ihlali nedeniyle AYM'ye başvuruda bulunması, bulunsa dahi sonuç alabilmesi mümkün değildir.

Bununla birlikte AYM tarafından, çalışma hakkı ihlaline ilişkin olarak yapılan başvurularda, başvuruya konu olayın Anayasa'da ve AİHS'de düzenlenen başka bir hakkı kapsadığı tespit edildiği takdirde o hakka ilişkin olarak, başvuru değerlendirmeye alınabilmektedir¹³¹. Bu noktada işbu çalışmanın konusu bakımından adil yargılanma hakkı önem kazanmaktadır. Bu hak AİHS'nin 6. maddesinde, Anayasa'nın ise 36 maddesinin 1. fıkra hükmünde "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" denilmek suretiyle açıkça düzenlenmiştir. AİHS'nin 6. madde hükmü, adil yargılanma hakkı ile korunan güvenceleri detaylı şekilde içerdiğinden uzun bir maddedir. Bu maddeye göre, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı, silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi, yargılamaya etkili katılım ve duruşmada hazır bulunma hakkı, susma ve kendini suçlayıcı delil sunmaya zorlanmama hakkı, gerekçeli karar hakkı, aleni yargılama ve aleni hüküm hakkı, makul sürede yargılanma hakkı ve suçla itham edilen kişinin sahip olduğu asgari haklar (suçlama hakkında bilgilendirme hakkı, bizzat savunma ve müdafinin yardımından yararlanma hakkı, ücretsiz tercüman hakkı vb.) bu hakkın güvenceleri arasında yer almaktadır¹³². Makul sürede yargılanma hakkı işbu çalışmanın konusu bakımından önemlidir. Çünkü haksız haciz işleminin muhatabı olan mükellef bu işlemin kaldırılması amacıyla iptal davası açabilir, bu dava uzun yıllar sürebilir ve uzun süren yargılama nedeniyle de (yürütmenin durdurulması kararı verilmediği takdirde) mükellefin haciz sebebiyle uğradığı zararın büyüklüğü ve yine

¹³⁰ Bkz: AYM, 02.10.2013 T., 2013/1613 Başvuru No.lu Serkan ACAR Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 20.02.2021.

¹³¹ Bkz: AYM, 04.10.2017 T., 2014/12112 Başvuru No.lu Özgür Sevgi GÖRAL BİRİNCİ Kararı, 04.02.2016 T., 2013/7727 Başvuru No.lu Mustafa KUPAL Kararı, 10.12.2019 t., 2018/27900 Başvuru No.lu Fatih DURLANIK Kararı, 15.05.2020 T., 2019/26615 Başvuru No.lu Emrah AYDIN Kararı, 13.09.2017 T., 2014/17803 Başvuru No.lu İbrahim KINIK Kararı, 09.11.2017 T., 2014/16754 Başvuru No.lu Nadir KÂHYA Kararı, 08.07.2020 T., 2018/31259 Başvuru No.lu Yıldırım TEMUR Kararı. <<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>> E.T.: 20.02.2021.

¹³² Sibel İNCEOĞLU, *Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi, (Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018) s. 1-6.

mükellefin yaşadığı mağduriyet daha da artabilir. Yukarıda da ifade edildiği üzere çalışma hakkına ilişkin olarak yapılan başvurunun, AYM tarafından Anayasa'da ve AİHS'de düzenlenen başka bir hakkı kapsadığı tespit edildiği takdirde o hakka ilişkin olarak başvuru değerlendirmeye alınır. Dolayısıyla, çalışma hakkı ile birlikte adil yargılanma hakkı ihlalinin (özellikle de makul sürede yargılanma hakkı ihlalinin) ileri sürülmesi durumunda mahkemece adil yargılanma hakkına ilişkin iddialardan hareketle başvuruya konu olay incelenerek, başvuru lehine karara bağlanabilir. Benzer durum bir önceki başlık altında yer verilen mülkiyet hakkı bakımından da geçerlidir. Mülkiyet hakkı ile birlikte çalışma hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvuru sahibinin başvurusu mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmeye alınabilir.

C. İflas Yoluyla Takip

Külli icrada başka bir anlatımla iflasta, borçlunun haczedilebilen tüm malvarlığı tasfiye edilir ve elde edilen para ile borçlunun bütün alacaklılarının alacakları ödenir¹³³. Vergi alacaklısı da gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasını isteyebilir ve AATUHK'nin 100. maddesine göre bu süreç İİK hükümleri çerçevesinde yürütülmelidir. Gerekli şartlardan kasıt, borçlunun iflasa tabi kişilerden¹³⁴ olması ve iflas şartlarının¹³⁵ bulunmasıdır¹³⁶. Tahsilat Genel Tebliği'ne¹³⁷ göre; alacaklı tahsil daireleri, iflas yoluyla takip taleplerini yetkili birimleri aracılığıyla dava açarak yapacaklardır ve mahkemece kamu borçlusunun iflasının açılmasına karar verilmesi halinde, iflasın açıldığı andan itibaren tahsil dairelerince takip ve tahsilat yapılamayacaktır.

İflasın açılması halinde İİK'nin 184. maddesine göre; müflisin haczedilen tüm malları iflas masasına kaydedilir. Bu aşamada, AATUHK'nin 100. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre; iflas dairesi, vergi alacaklarının iflas masasına geçirilmesi için

¹³³ KURU, s. 42.

¹³⁴ İİK'nin 43. maddesine göre iflasa tabi kişiler; TTK gereğince tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ile özel kanunlara göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi oldukları bildirilenlerdir.

¹³⁵ Bu şartlar İİK'nin 177. maddesine göre; borçlunun ikametgahının bulunmaması, taahhütlerinden kurtulmak amacıyla kaçması, alacaklı kamu idaresinin haklarını ihlal eden işlemlerde bulunması veya bunlara teşebbüs etmesi, haciz yoluyla yapılan takipte mallarını saklaması, ödemelerini tatil etmesi, konkordatonun tasdik edilmemesi veya sürenin kaldırılması, ilama bağlı bir alacağın icra emri ile istenmesine rağmen ödenmemesidir.

¹³⁶ ÇELİK, s. 253.

¹³⁷ Tahsilat Genel Tebliği, İkinci Kısım, Dördüncü Bölüm, "İ-İflas Yoluyla Takip" Kenar Başlığı, m. 2.

hakkında iflas açılan kişiler ile basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin uygulanacağını, bulunduğu yerdeki kamu idarelerine zamanında bildirmek zorundadır.

İflasın açılmasının gerek alacaklı gerekse de borçlu bakımından önemli sonuçları vardır. Borçlu bakımından iflasın açılmasının en önemli sonuçlarından biri, borçlunun iflas açıldıktan sonra masaya ait mallar üzerindeki her türlü tasarrufunun alacaklılara karşı hükümsüz olmasıdır¹³⁸. İflasın açılması ile ayrıca borçlu aleyhinde haciz yoluyla yapılan takiplerle teminat gösterilmesine ilişkin takipler¹³⁹ ve acele durumlar haricinde müflisin davacı ve davalı olduğu hukuk davaları durur, alacaklıların ikinci toplantısından 10 gün sonra hukuk davalarına devam edilir¹⁴⁰. İİK'nın 193 ve devamı maddelerine göre iflasın açılmasının alacaklılar bakımından sonuçları ise; alacaklıların muaccel olmayan borçlarının muaccel hale gelmesi, şarta bağlı olan ve belirsiz alacakların iflas masasına yazdırılabilmesi, konusu para olmayan iflas alacaklarının iflas masasından istenebilmesi, alacaklının alacağını bazı istisnalar olmasına karşın müflisin kendisinden olan alacağı ile takas edebilmesidir.

Son olarak, vergi alacakları hem haciz hem de iflas aşamasında önceliğe sahip alacaklar olduğundan, bu alacaklar iflas yoluyla takip aşamasında iflas masasına rüçhanlı alacak olarak kaydedilirler ve rehinli alacaklar dahil olmak üzere diğer alacaklara pay ayrılmadan önce bunlar tatmin edilir¹⁴¹. Rüçhan hakkına ilişkin detaylı açıklamalara “Rüçhan Hakkı” başlığı altında yer verilecektir. İflas yoluyla takibe ilişkin diğer hususlar için İİK'nın iflas yoluyla takibe ilişkin hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

D. Konkordatoya İlişkin Düzenleme

Konkordato; dürüst bir borçlu tarafından imtiyazsız alacakların (en az üçte iki) çoğunluğu ile gerçekleştirilen ve ticaret mahkemesinin onayı ile hüküm ifade eden bir anlaşmadır. Bu anlaşma ile imtiyazsız alacaklılar borçluya karşı alacaklarının belli bir yüzdesinden feragat ederler ve borçlu da borçlarının konkordato ile kabul edilen kısmını ödeyerek söz konusu borçlarından tamamen kurtulur¹⁴².

¹³⁸ Danıştay 9.D. 13.03.2008 T. 2006/2550 E. 2008/1271 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 20.06.2020.

¹³⁹ İİK, m. 193.

¹⁴⁰ İİK, m. 194.

¹⁴¹ Adnan DEYNEKLİ, Sedat KISA, Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli, Ankara, 2005, s. 733, Akt. Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Kamu Alacaklarına İflasta Öncelik Tanınması”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.23, S.2, 2015, s. 10-11, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.:20.06.2020.

¹⁴² KURU, s. 680.

AATUHK'nin 101. maddesi; “*Kamu idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa dahi tasdik edilen konkordato vergi alacakları için mecburi değildir.*” şeklindedir. Kanunda “mecburi değildir” ibaresinin kullanılmış olması, idarenin isterse konkordatoyu kabul edebileceği şeklinde anlaşılmamalıdır. Bu ifade konkordatonun bu iradeye muhalefet etmiş alacaklılar açısından zorunlu olmasına karşın vergi alacaklarının bu zorunluluk kapsamında olmadığını belirtmek için konulmuştur. Yoksa diğer alacaklılarının oylarıyla vergi alacağının tahsilinden vazgeçilmesi söz konusu değildir¹⁴³.

III. VERGİ ALACAĞINI KORUMA YÖNTEMLERİ

A. Vergi Alacağının Tahsili Sürecinde Alınabilecek Hukuki Önlemler

1. Teminat

Teminat; bir borç için alacaklıya verilen güvencedir¹⁴⁴. Vergi icra hukukunda teminat, vergi alacağını güvence altına alan önlemlerden birisi olarak AATUHK'nin 9 ve 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunun 9. madde hükmü uyarınca alacaklı kamu idaresince borçludan iki durumda teminat istenebilir. Bunlardan ilki; VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir vergi alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması halinde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılan ilk hesaplamalara göre saptanan miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenmesidir. İkincisi ise, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun vergi alacağı bakımından tehlikede olmasıdır.

a. Teminat Nedenleri

VUK'un 344. maddesi gereğince, aynı kanunun 341 ve 359. maddelerinde yazılı hallerin gerçekleşmesi sonucunda vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda kesilmesi gereken cezalar düzenlenmiştir. Başka bir anlatımla 344. maddede vergi

¹⁴³ YILMAZ, s. 924.

¹⁴⁴ BAĞDATLI, s. 652.

ziyayı cezası kesilmesini gerektiren durumlar, 359. maddede düzenlenen ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan durumları da kapsamaktadır. Bu nedenle, aslında teminat istenecek durumlar düzenlenirken 344. maddeye yer verildikten sonra 359. maddeden bahsedilmesi bir tekrardan ibarettir¹⁴⁵.

Bununla birlikte; AATUHK'nin 9.maddesinin 1. fıkrası hükmünde yer alan "... VUK'un 341 ile 359. maddelerde yazılı haller ile vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren hallere temas eden bir vergi alacağının salınması için ... teminat istenir" şeklindeki düzenlemede "ile" bağlacının "ve" olarak mı yoksa "veya" olarak mı değerlendirilmesi gerektiği hususunda doktrinde tartışmalar mevcuttur. Bahsi geçen "ile" bağlacının "ve" olarak kabul edilmesi halinde teminat istenmesi için VUK'un 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası gerektiren haller ve 359. maddesi gereğince kaçakçılık suçu oluşturan hallerin birlikte gerçekleşmesi gerekmekte iken¹⁴⁶, "veya" olarak kabul edilmesi halinde VUK'un 344 ile 359. maddelerindeki hallerin ayrı ayrı gerçekleşmeleri teminat istenmesi için yeterlidir¹⁴⁷. Tahsilat Genel Tebliği'nin teminata ilişkin düzenlemesinde¹⁴⁸ VUK'un 344 ile 359. maddelerine yer verilirken bu iki madde hükmü arasında "ve" ifadesi kullanılmış olduğundan uygulamada iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerektiği şartı aranmaktadır¹⁴⁹. Esasen, VUK'un 359. maddesinin tek başına yeterli görülmesi mümkün değildir. Çünkü, ilgili madde hükmünde yazılı her kaçakçılık vergi kaybını doğurmamaktadır ve bu durumda teminat istenmesine de gerek kalmamaktadır¹⁵⁰. Dolayısıyla uygulamada benimsenen yorum isabetlidir.

Vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinde teminat istenebilmesi için, vergi incelemesine başlanmış, yukarıda sayılan durumlar saptanmış ve ilk hesaplamalar yapılmış olmalıdır¹⁵¹. Kamu borçlusundan bu durumda teminat istenebilmesi için vergi incelemesinin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir¹⁵². Vergi incelemesi sırasında kamu borçlusunun kaçakçılık suçunu oluşturan bu fiillerden birini ya da

¹⁴⁵ YILMAZ, s. 77.

¹⁴⁶ KUZUCU YAPAR, s. 91-92, SARAÇOĞLU, s. 24-25, YILMAZ, s. 77-78.

¹⁴⁷ Barış Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 165, ÇELİK, s. 42-43, CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 78.

¹⁴⁸ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, I-Teminat Hükümleri Kenar Başlığı, m.1, f.2.

¹⁴⁹ Bkz. Danıştay 3.D. 13.02.2019 t., 2015/12433 E., 2019/982 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D., 29.01.2019 T., 2017/1107 E., 2019/681 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:30.01.2020.

¹⁵⁰ BAHÇECİ, s. 165-166.

¹⁵¹ YILMAZ, s. 78.

¹⁵² Danıştay 9.D. 17.12.2013 T. 2010/7036 E. 2013/12263 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 18.06.2020.

birkaçını işlediği ve aynı zamanda vergi ziyana sebep olduğu tespit edilirse alacaklı tahsil dairesi vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların¹⁵³ talebi üzerine borçludan teminat istemek zorundadır¹⁵⁴. Vergi inceleme elemanının talebi olmadan tahsil dairesi kendiliğinden kamu borçlusundan teminat isteyemez¹⁵⁵. Yoklama ve takdir komisyonuna sevk gibi işlemlerde teminat istenilmesine gerek yoktur¹⁵⁶.

Teminat, sürmekte olan bir vergi incelemesi sırasında ve incelemede görevli memurlar tarafından gerçekleştirilen hesaplamalar doğrultusunda saptanan tutar üzerinden istenebilir. Dolayısıyla, vergi incelemesinin sona ermesinin ve kesin rakamların saptanmasının ardından ortaya çıkan matrah farkı sebebiyle idarece tarhiyat yapılması AATUHK'nin 9. maddesinin 1.fıkra hükmüne aykırıdır¹⁵⁷. Tahsilat Genel Tebliği'ne göre¹⁵⁸, ilk hesaplamalar sonucu belirlenen miktar doğrultusunda talep edilecek teminatın vergi aslı ile gecikme faizi ve ceza tutarlarına eş değerde olması zorunludur.

AATUHK'nin 9. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre, teminat istenebilmesi için ise iki koşulun varlığı gerekmektedir. Bunlardan ilki, kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgâhının olmaması¹⁵⁹, ikincisi bu kişinin durumunun vergi alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir¹⁶⁰. Kanun hükmünde hangi hallerin vergi alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösterdiği açıklanmamış ve bu açıdan işlem tesisi tahsil dairesinin takdirine bırakılmıştır¹⁶¹.

Teminat istenmesi, teminat istenmesini gerektiren birinci halde zorunlu ikinci halde takdiridir¹⁶². Ayrıca, AATUHK'nin 9. maddesinin 1. fıkra hükmü sadece VUK

¹⁵³ VUK’un vergi incelemesi yapmaya yetkili memurları düzenleyen 135. maddesi; “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” şeklindedir.

¹⁵⁴ KUZUCU YAPAR, s. 93.

¹⁵⁵ Danıştay 3.D. 09.02.2015 T. 2011/3698 E. 2015/547 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 18.06.2020.

¹⁵⁶ Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi İdaresinin Teminat İstemi”, 2020, <https://www.dunya.com/>, E.T.: 18.06.2020.

¹⁵⁷ Danıştay 4.D. 25.01.2011 T. 2008/9413 E. 2011/342 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 18.06.2020.

¹⁵⁸ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, I-Teminat Hükümleri Kenar Başlığı, m.2, f.1.

¹⁵⁹ TMK’nin 19. maddesine göre; sürekli kalmak amacıyla Türkiye’de oturmamak kişinin ikametgâhının Türkiye’de olmadığını gösterir.

¹⁶⁰ ÇELİK, s. 44.

¹⁶¹ SARAÇOĞLU, s. 26.

¹⁶² KARAKOÇ, s. 113.

kapsamına giren vergi alacakları ile ilgili iken, ikinci fıkra hükmü her türlü kamu alacağını içermektedir¹⁶³.

b. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler

Teminat olarak kabul edilecek değerler AATUHK'nin 10. madde hükmünde sayılmıştır. İlgili madde hükmüne göre; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak kabul edilebilir. Aynı maddenin 2. ve 3. fıkra hükümlerine göre; teminatın ilerleyen zamanlarda tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması hallerinde teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir ve borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir. Yukarıda da bahsedildiği üzere teminat olarak idarece kabul edildiği takdirde şahsi kefalet de gösterilebilir.

AATUHK'nin 12. maddesine göre; İİK'nın 270 ve 271. maddeleri hükümleri saklı kalmak koşuluyla bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme de bu yerlerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat yerine geçer. Bu hükmün istinası, noter onaylı kira sözleşmesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak belirlenen eşya ve malzemesi ile otel ve pansiyonlardaki konuklara ait eşyalarıdır¹⁶⁴.

c. Teminat İsteme Usulü ve Süresi

Alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın ne şekilde isteneceğine dair AATUHK'de açık bir düzenleme bulunmamasına karşın kanunun 8. maddesinde; aksi bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır¹⁶⁵. VUK'un 21. maddesine göre

¹⁶³ ÇELİK, s. 42.

¹⁶⁴ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (K.T. 25.10.1984, R.G. T.02.11.1984, S. 18563) 55. maddesine göre; "*mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.*"

¹⁶⁵ KUZUCU YAPAR, s. 100.

tebliğ; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olduğundan teminatın kamu borçlusundan yazı ile istenmesi gerekmektedir. Teminat istenilmesine ilişkin işlem, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem olduğundan dava konusu edilebilir¹⁶⁶.

Kanunda teminat istendikten sonra borçluya süre verilip verilmeyeceği konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır¹⁶⁷. Doktrindeki bir görüşe göre; teminat gösterilmesi gereken bir halde tahsil dairesi derhal ihtiyati haciz ile ilgili işlemlere girer; kamu borçlusu ancak teminat göstererek bu işlemleri durdurabilir¹⁶⁸. Diğer görüşe göre ise; AATUHK'nin 8. maddesine göre, sürelerin hesaplanmasında VUK hükümleri uygulanacağından ve VUK'un 14. maddesi gereğince kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde ilgiliye 15 günden az süre verilemeyeceğinden tahsil dairesince borçluya bu süreden az olmamak kaydıyla süre verilmelidir¹⁶⁹. Tahsilat Genel Tebliği'ne¹⁷⁰ göre de idarece 15 günden az olmamak şartıyla borçluya süre verilmelidir. Kanaatimce, Yasa'da hüküm bulunmamasına karşın bu husus tebliğde açıkça düzenlenmiş ve belirtilen süre VUK'un 14. maddesinde yer alan süre ile uyumlu olduğu için borçluya kolaylık sağlama ilkesi gibi tahsilde gözetilecek ilkeler de göz önünde bulundurularak borçluya idarece böyle bir sürenin tanınması gerekmektedir.

d. Teminatın İstenmesi ve Gösterilmesinin Sonuçları

Alacaklı kamu idaresi tarafından teminat istenmesinin en önemli sonucu kamu borçlusunun borçları için ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına yol açmasıdır¹⁷¹. Bununla birlikte, kamu borçlusu tarafından kamu borcu ödenmediği takdirde alacaklı kamu idaresi tarafından teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi suretiyle tahsil yoluna da gidilebilir¹⁷². Vergi alacağının teminata bağlanmış olmasının bir diğer sonucu da tahsil zamanaşımını kesmesi¹⁷³ ve kamu borçlusunun

¹⁶⁶ Danıştay 4.D. 15.10.2008 T. 2007/5821 E. 2008/3601 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 18.06.2020

¹⁶⁷ KARAKOÇ, s. 116.

¹⁶⁸ Bkz. KARAKOÇ, s. 116, BAHÇECİ, s. 164-165, CANDAN, *Açıklama Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 84.

¹⁶⁹ Bkz. KUZUCU YAPAR, s. 102.

¹⁷⁰ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, "I-Teminat Hükümleri" Kenar Başlığı, m.1, f.4.

¹⁷¹ ÇELİK, s. 58.

¹⁷² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 172-173.

¹⁷³ AATUHK, m.103, f.8.

tecil hükümlerinden yararlanabilmesidir¹⁷⁴. Gerek ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumu gerekse de teminatın paraya çevrilmesi ile kefilin takibi suretiyle tahsil yolu ileriki başlıklarda detaylı şekilde inceleneceğinden bu başlık altında başkaca bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2. İhtiyati Haciz

Vergi icra hukuku bakımından uygulanan ihtiyati haciz işlemi, kanunda düzenlenen nedenlerin varlığı halinde kamu borçlusunun malvarlığı üzerindeki zilyetliğinin, vergi alacağını karşılayacak miktarda kaldırılmasına ve bu mallara idari bir kararla el konulmasına neden olur¹⁷⁵.

İhtiyati haciz ile kesin haciz arasında önemli farklar vardır. Şöyle ki; kesin haciz için kamu borcunun kesinleşmesi ve kamu borçlusunun kendisine verilen ödeme süresini ödeme yapmayarak geçirmesi, sonrasında da alacaklı kamu idaresi tarafından ödeme emri gönderilerek borçlunun hala ödemede bulunmaması veya ödemede bulunmasa bile yürütmenin durdurulması talepli bir iptal davası açmaması gerekmektedir. Oysa, ihtiyati hacizde kesinleşmiş bir vergi alacağı yoktur ve hatta kişi hakkında henüz re'sen, ikmalen ya da idarece bir tarhiyat yapılmamış, bunun bir sonucu olarak da tebliğ ve tahakkuk aşamalarına henüz gelinmemiştir¹⁷⁶.

İhtiyati haciz ile teminat arasındaki fark ise güvenceye konu malların belirlenmesindeki irade farklılığıdır. Şöyle ki; teminatta vergi alacağının güvencesi niteliğinde gösterilecek değerler vergi borçlusunun iradesiyle belirlenmekteyken, ihtiyati hacizde ihtiyaten haczedilecek malvarlığı unsurları idarece re'sen belirlenmektedir. Bu nedenle, ihtiyati haczin konusu olan vergi alacağı da teminatlı alacak sayılmaktadır¹⁷⁷.

a. İhtiyati Haciz Nedenleri

AATUHK'nin 13. maddesinde ihtiyati haciz nedenleri sayılmıştır. İlgili madde hükmüne göre, AATUHK'nin 9. maddesi gereğince teminat istenmesi gereken hallerin

¹⁷⁴ AATUHK'nin 48. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre; kamu borcunun kanuni süresinde alacaklı vergi idaresine ödenmesi, borçlunun malvarlığında haciz işlemi uygulanması veya haczedilen malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından teminat gösterilmesi koşuluyla tecil talebinde bulunulabilir.

¹⁷⁵ Serkan AĞAR, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I", TBBD, s.67,2006, S. 306, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T.: 22.06.2020.

¹⁷⁶ Murat BATI, "6183 Sayılı Yasa'nın "İhtiyati Haciz" Maddesinin 7 Bendinin 4'ü İşlevsiz", 2019, <https://www.dunya.com/>, E.T.: 19.06.2020,

¹⁷⁷ KARAKOÇ, s. 119.

varlığı söz konusuysa, borçlunun belli bir ikametgâhı bulunmuyorsa, borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli süre içinde teminat veya kefil göstermemişse veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil idarece kabul edilmemişse, mal bildirimine çağrılan borçlu belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamışsa veya noksan bildirimde bulunmuşsa, borçlu hakkında para cezası gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davası açılmışsa ve borçlunun iptal davasına konu olabilecek geçersiz tasarrufları bulunuyorsa borçlu hakkında ihtiyati haciz kararı verilir. Bu kararı vermeye yetkili makam, AATUHK'un 13. madde hükmü uyarınca alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurudur. İlgili madde hükmünde belirtilen nedenlerin bulunması halinde ihtiyati haczin derhal uygulanacağı düzenlenmiş olduğundan idareye ihtiyati haciz uygulayıp uygulamama konusunda takdir yetkisi verilmemiştir. Ancak karar alma yetkisini elinde bulunduran mahalli en büyük memur ihtiyati haczi uygun görmeyebilir¹⁷⁸.

İhtiyati haciz nedenleri arasında yer alan, teminat istenmesini gerektiren hallerin üzerinde durulmasında yarar vardır. Öncelikle; AATUHK'nin 13. madde hükmünde teminat istenmesini gerektiren bir durumun varlığı derhal ihtiyati haciz kararı alınması için yeterli görülmüş olup, teminatın istenmesi ya da istenmiş olması şartı aranmamıştır¹⁷⁹. Bu durumda teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığında alacaklı kamu idaresi teminat isteyebileceği gibi doğrudan doğruya ihtiyati haciz de uygulayabilir¹⁸⁰. Ancak "Teminat" başlığı altında da belirtildiği üzere doktrinde bir görüşe göre; alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef olan tahsil dairesinin teminat istenilmesini gerektiren hallerin varlığı halinde doğrudan ihtiyati haciz yoluna başvurmak yerine belli bir süre tanıyarak kamu borçlusundan teminat istemesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir¹⁸¹.

Bununla birlikte, ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için vergi incelemesinin tamamlanmamış olması gerekmektedir¹⁸² ve ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için

¹⁷⁸ YILMAZ, s. 135-136.

¹⁷⁹ YILMAZ, s. 123.

¹⁸⁰ GERÇEK, s. 187.

¹⁸¹ YILMAZ, s. 123.

¹⁸² Danıştay 4. D. 30.03.2009 T. 2008/60 E. 2009/1580 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 19.06.2020.

Danıştay 9. D. 17.12.2013 T. 2010/7036 E. 2013/12263 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 19.06.2020.

teminattan farklı olarak inceleme elemanınca ihtiyati haciz kararı alınmasının önerilmesine gerek yoktur¹⁸³.

b. İhtiyati Haciz Kararı ve Uygulanması

Bir önceki başlık altında da belirtildiği üzere AATUHK'un 13. madde hükmüne göre ihtiyati haciz kararı mahalli en büyük memur tarafından verilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı 1968 yılına kadar, Devlete ait kamu alacakları yönünden ihtiyati haciz uygulamalarında "mahalli en büyük memur" ifadesini illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü şeklinde yorumlamaktayken, 327 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği¹⁸⁴ ile bu anlayışını değiştirmiş ve Devlete ait kamu alacakları bakımından mahalli en büyük memurdan, illerde valinin, ilçelerde de kaymakamın anlaşılması gerektiğini duyurmuştur¹⁸⁵. 5345 Sayılı Kanun'un¹⁸⁶ atıflar ve yetkileri düzenleyen 33. maddesinde ise mahalli en büyük memurun vergi dairesi başkanını, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürünü ifade ettiği düzenlenmiştir. Ancak ilgili madde hükmü, 703 Sayılı KHK¹⁸⁷ ile yürürlükten kaldırılmış, mahalli en büyük memur ifadesi ile devlet alacakları açısından eskiden olduğu gibi tekrar vali ve kaymakamın işaret edildiğini savunan bir görüş doğmuştur¹⁸⁸. Bu tarihten çok kısa bir süre sonra ise 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi¹⁸⁹ resmi gazetede yayımlanmış ve mahalli en büyük memura yapılmış atıfların vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir¹⁹⁰. Bu doğrultuda son olarak, 7226 Sayılı Kanunda¹⁹¹ cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile paralel bir düzenleme yapılarak, mahalli en büyük memur ifadesi ile vergi dairesi başkanına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürüne atıf yapıldığı düzenlenmiştir¹⁹².

¹⁸³ Danıştay 3. D. 23.02.2011 T., 2009/1195 E. 2011/623 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 19.06.2020.

¹⁸⁴ 327 Seri ve 1 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği (R.G. T.28.08.1968, S. 12988)

¹⁸⁵ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 103.

¹⁸⁶ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un K.T.05.05.2005, R.G. T.16.05.2005, S.25817.

¹⁸⁷ 703 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin T.02.07.2018, R.G. T.09.07.2018, S.30473.

¹⁸⁸ Bkz. BAHÇECİ, s. 21-22.

¹⁸⁹ 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (R.G. T.15.07.2018, S.30479), Elli Altıncı Bölüm, m. 798, f.1, b. (c).

¹⁹⁰ Mustafa BALCI, *Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020) s. 205.

¹⁹¹ 7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. T.26.03.2020, S.31080), m. 25.

¹⁹² BALCI, s. 210.

İhtiyati haczin muhatabı, tüzel kişiliğin kanun temsilcileri de olabilir başka bir anlatımla şirket borçlarından sorumlu tutulabilecek kişiler ihtiyati haciz aşamasında da sorumlu tutulabilirler¹⁹³. Ayrıca kanuni temsilciler ve vergi sorumluları hakkında da ihtiyati haciz uygulanabilir ancak bu kişilerin malvarlığının ihtiyati hacze konu olabilmesi için asıl kamu borçlusundan ayrı olarak bu kişiler hakkında ihtiyati haciz kararı alınması gerekmektedir¹⁹⁴.

İhtiyati haciz kararının alınmasının ardından ihtiyati haciz varakası düzenlenir ve bu varaka ilgili icra servisine gönderilir. Yetkili icra memuru veya tahsildarı ihtiyati haczi gerçekleştirir ve ihtiyati haciz uygulanan malları içeren bir ihtiyati haciz tutanağı düzenlenerek işlem sonuçlandırılır¹⁹⁵. Tahsilat Genel Tebliği'nde¹⁹⁶ ihtiyati haczin kaldırılmadığı sürece devam edeceği düzenlenmiştir. Bu durumda borçlu, her zaman için ihtiyati haciz kararını mahalli en büyük amirine onaylatarak uygulatma yetkisine sahip olan idarenin ihtiyati haciz tehdidi altında olacaktır¹⁹⁷.

Haczin yapılma şekline ve istihkak iddialarına ilişkin açıklamalara “Haciz” başlığa altında yer verilecektir. Ancak; AATUHK'nin 14. maddesine göre; ihtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman belli şartlar altında borçluya, mal üçüncü şahsın elinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak üçüncü kişiye bırakılabilir.

c. İhtiyati Haczin Sonuçları

İhtiyati hacizde kamu borçlusu alacaklı idarenin muvafakati olmadan ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde tasarrufta bulunamaz¹⁹⁸. İhtiyati haciz uygulamasında vergi alacakları teminatsız alacaklar gibi takip edilmektedir. Başka bir anlatımla borçlu tarafından ödeme emrine karşı 15 günlük sürede dava açma yoluna gidilmez veya dava açma yoluna gidilmesine karşın mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verilmezse ihtiyati haciz kesin hacze çevrilmekte ve haczedilen mallar satılarak paraya çevrilmektedir¹⁹⁹.

¹⁹³ DVDDK 17.01.2018 T. 2017/593 E. 2018/13 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 19.06.2020

¹⁹⁴ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 106-107.

¹⁹⁵ ÇELİK, s. 71.

¹⁹⁶ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “II-İhtiyati Haciz” Kenar Başlığı, m.6.

¹⁹⁷ Pınar ÇİFTÇİ, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel S.2010, 2012, s. 365, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 19.06.2020.

¹⁹⁸ KARAKOÇ, s. 120.

¹⁹⁹ AĞAR, *Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II*, s. 307.

d. İhtiyati Haczin Kaldırılması

AATUHK'nin 15. maddesine göre, malvarlığı üzerinde ihtiyati haciz işlemi gerçekleştirilen kişiler haciz tarihinden, gıyapta yapılan ihtiyati haciz işleminde haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün²⁰⁰ içinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde²⁰¹ dava açabilirler²⁰².

İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davalarda ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olup olmadığı ve/veya ihtiyati haciz sebebinin gerçekleşmediği iddiası ileri sürülebilir. Açılan davada, mahkeme işi esas bakımından inceleyemez. Örneğin; ihtiyati haczin temelini oluşturan tarhiyat hukuka uygunluk denetimine tabi tutulamaz²⁰³. İhtiyati hacze karşı dava açılması kendiliğinden yürütmenin durdurulması sonucunu doğurmaz, açılan davada yürütmenin durdurulmasına mahkemece karar verilmesi gerekmektedir²⁰⁴. Davanın görüldüğü mahkemece ihtiyati haciz işleminin iptaline karar verildiği takdirde ihtiyati haciz kararının kaldırılması gerekir, davanın reddi halinde ise ihtiyati haciz kesin hacze dönüşür. İhtiyati haciz işlemine karşı açılan davanın kabulü halinde AATUHK'nin 16. maddesine göre ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır. Borçlu tarafından gösterilen teminat AATUHK'nin 10. maddesinin 5. bendinde yazılı menkul mallardan²⁰⁵ ise bu madde hükmü uygulanmayacaktır.

Tahsilat Genel Tebliği'ne²⁰⁶ göre ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılmamasına karşın, bu haczin temeli olan tarhiyata karşı yargı yoluna başvurulmuş ve mahkemece tarhiyatın kısmen veya tamamen terkinine hükmedilmişse, dava

²⁰⁰ İYUK'un 7. maddesinde göre vergi mahkemesinde dava açması süresi 30 gün olmasına karşın; AATUHK özel kanun niteliğinde olduğundan dava açma süresi AATUHK'de belirtilen 15 günlük süredir. (ÇELİK, s. 76.)

²⁰¹ İlgili madde hükmünde "vergi itiraz komisyonu" ifadesi yer almasına karşın 2576 Sayılı Kanun'un 6. maddesine göre AATUHK'nin uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünde Vergi Mahkemeleri görevli olduğundan ve aynı kanunun 13. maddesinde göre itiraz komisyonları artık vergi mahkemesi anlamına geldiğinden bu maddede yer alan itiraz komisyonları terimi vergi mahkemesi şeklinde yorumlanmalıdır.

²⁰² İlgili madde hükmünde esasen "dava açma" yerine "itiraz" ifadesi geçmektedir. Bu durum eski düzenlemelerde başvurulacak makam olarak vergi itiraz komisyonlarının işaret edilmesinden doğmuştur. Ancak yukarıda yer verilen gerekçeyle "vergi itiraz komisyonu"nun "vergi mahkemesi" olarak yorumlanması gerektiğinden ve bu işleme karşı artık itiraz değil ancak dava yolu kullanılabileceğinden "itiraz" ifadesinin "dava açma" olarak değerlendirilmesi gerekir.

²⁰³ Ahmet Emrah GEÇER, "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Kamu Borçlusunun Hukuki Durumu", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.25 S.1, 2017, s. 229, <https://www.academia.edu/>, E.T.: 19.06.2020.

²⁰⁴ GEÇER, s. 229.

²⁰⁵ Bu mallar; ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına müsteniden hacedilen menkul mallardır.

²⁰⁶ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, "II-İhtiyati Haciz" Kenar Başlığı, m.11, f. 5.

konusu edilen tarhiyata ilişkin olarak tesis edilen ihtiyati haciz işleminin terkinine karar verilen tutarlar göz önünde bulundurularak kaldırılması gerekmektedir.

3. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk; henüz tahakkuk etmemiş olan vergi borçlarının başka bir işlem yapmaya ihtiyaç duymadan geçici olarak tahakkuk etmesini sağlayan güvence önlemidir²⁰⁷. Bu güvence önlemi tüm vergi alacakları yerine yalnızca vergiler için uygulanır²⁰⁸. AATUHK'nin 17. maddesine göre; hangi vergilerde ihtiyati tahakkuk uygulanacağını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir²⁰⁹.

AATUHK'nin 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk nedenleri, aynı kanunun 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yer alan ihtiyati haciz sebeplerinden birisinin mevcut olması²¹⁰, mükellef hakkında 110. madde gereğince vergi alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle takibata girişilmesi, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğuna ilişkin deliller elde edilmesidir. Bu nedenlerden birinin varlığı halinde aynı madde hükmüne göre vergi dairesi müdürünün yazılı istemiyle defterdar veya vergi dairesi başkanı ihtiyati hacze konu olabilecek vergiler ile bunların zam ve cezalarının tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Aynı maddenin 2. fıkra hükmüne göre; vergi dairesi müdürü bu hükmü derhal yerine getirmek zorundadır. Ancak maddedeki “(...) yazılı emir verebilir.” hükmünden anlaşılması gereken ihtiyati tahakkuka karar verecek olan defterdar veya vergi dairesi başkanının bu konuda takdir yetkisine sahip olduğudur²¹¹.

İhtiyati tahakkukun uygulanması için herhangi bir süre belirtilmediğinden, kanunda sayılan hallerin bulunması durumunda ihtiyati tahakkuk derhal uygulanır ve vergi alacağının özel kanunlara göre kesin tahakkuk etmesine kadar devam eder²¹². İhtiyaten tahakkuk ettirilen vergi borcunun vadesi gelmeden ödenmesi mümkün

²⁰⁷ YILMAZ, s. 165.

²⁰⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 173.

²⁰⁹ Bu vergiler; gelir vergisi (geçici vergi dahil), kurumlar vergisi (geçici vergi dahil), katma değer vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisidir ve bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları da ihtiyati tahakkukun konusunu oluşturur. (Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “III-İhtiyati Tahakkuk” Kenar Başlığı, m. 4.)

²¹⁰ Bu bentler sırasıyla; teminat istenmesini gerektiren durumların bulunmasını, borçlunun belli ikametgahının bulunmamasını, borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma olasılığını ve son olarak mal bildirimine çağrılan borçlunun süresinde bildirimde bulunmaması veya noksan bildirimde bulunmasını içermektedir.

²¹¹ KUZUCU YAPAR, s. 181.

²¹² GERÇEK, s. 199.

değildir. Ancak bu borç hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir ve bu husus ihtiyati tahakkukun en önemli sonucudur²¹³.

İhtiyati tahakkuk kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmaması nedeniyle dava konusu edilemezken, bu işleme dayanılarak uygulanan ihtiyati haciz işlemine karşı yargı yoluna başvurulabilir ve ilgili davada, ihtiyati haciz nedenleri ile birlikte ihtiyati tahakkuk nedenleri ve miktarı dava konusu yapılabilir²¹⁴.

AATUHK'nin 19. maddesinde göre, alacağın kesin tahakkukundan sonra ihtiyati tahakkukla kesin tahakkuk arasında bir fark doğarsa ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka göre düzeltilir. İlgili maddenin 2. fıkra hükmüne göre; beyannameye dayalı tarhiyatta ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi için beyannamenin incelenerek kabul edilmiş olması, tarhiyata karşı dava açılması halinde ise vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekmektedir. Ayrıca aynı maddenin 3. fıkra hükmüne göre beyannamenin verildiği tarihten itibaren iki ay içinde incelenmesi zorunludur, aksi takdirde bu nedene dayanılarak düzeltme ertelenemeyecektir.

4. Diğer Önlemler

a. Rüçhan Hakkı

Vergi icra hukuku bakımından rüçhan hakkı AATUHK'nin 21. maddesi ile vergi alacaklılarına, borçlunun diğer alacaklılarına göre ayrıcalıklı olma hakkını vermektedir ve bu ayrıcalık hem iştirak hem de öncelik kazanma konusundadır²¹⁵. İlgili maddenin 1. fıkra hükmüne göre, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mal paraya çevrilmeden önce o mal üzerine vergi alacağı için de haciz konulduğu takdirde vergi alacağı hacze iştirak eder ve satış bedeli garameten taksim olunur. İlgili madde hükmünde sözü edilen “garameten” ifadesi ile kastedilen, satış bedelinin aynı derecede kayıtlı alacakların tamamını ödemeye yetmemesi halinde bu bedelden elde edilen paranın alacaklıların alacak oranlarına göre bir paylaşıma tabi tutulmasıdır²¹⁶. Yine

²¹³ AĞAR, *Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I*, s. 303.

²¹⁴ Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT, “Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, C.16, Özel S.2014, 2015, s. 4687-4688.

²¹⁵ YILMAZ, s. 189.

²¹⁶ KARAKOÇ, s. 127.

aynı maddenin 2. fıkra hükmüne göre, genel bütçeye gelir kaydedilen vergiler²¹⁷ bakımından uygulanan hacizlerin rehinden önceki hacze iştirak etmeleri mümkündür.

AATUHK'nin 21. maddesinden çıkarılacak önemli sonuçlardan ilki; söz konusu madde ile özel alacaktan dolayı İİK'ye göre haczedilen bir malın daha sonra AATUHK hükümlerine göre yapılan takip sonucunda "vergi alacağı" statüsünde kesin olarak haczedilmesi halinde, vergi alacağının ilk konulan hacze katılmasının kabul edilmiş olmasıdır²¹⁸. Ancak, bu husus en geç haczedilen malın paraya çevrileceği ana kadar uygulanabilmektedir. İkinci olarak; vergi alacağından dolayı konulan bir hacze, başka bir alacak için konulan haciz iştirak edemeyecektir²¹⁹. Üçüncü olarak; rehinli alacaklar vergi alacaklarına göre önceliklidir²²⁰ ve rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması durumunda vergi alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemeyecektir²²¹. Yine, ilgili maddenin 2. fıkra hükmüne göre rehinli alacaklar, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergi alacaklarından da önce gelmektedir²²². Dördüncü olarak; ilgili maddenin 3. fıkra hükmüne göre borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde vergi alacakları, imtiyazlı alacaklar arasında üçüncü sırada yer alırlar ve bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklarla birlikte işleme tabi tutulurlar. Tüm bu tespitlerin yanında, vergi alacağı için konulan hacze başka bir vergi alacağının iştirak edemeyeceği aralarında yalnızca öncelik-sonralık ilişkisi bulunacağının belirtilmesi gerekmektedir²²³.

Hacze iştirak etmek isteyen kamu idaresi buna ilişkin talebini iştirak etmek istediği haczi gerçekleştiren icra dairesine yapar ve bu talebinin reddedilmesi halinde icra mahkemesine 7 gün içerisinde şikâyet başvurusunda bulunabilir. İştirak talebinin kabulüne karşı ise aynı süre içerisinde diğer alacaklıların yahut borçlunun şikâyet

²¹⁷ İlgili madde hükmünde yer alan "gelir kaydedilen vergiler" ifadesi ile gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, dahilde ve ithalde alınan katma değer vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergileri, damga vergisi ve harçlar işaret edilmektedir. (ÇELİK, s. 99.)

²¹⁸ Talih UYAR, "Hacze Adi (Takipli) Katılma (İİK m.100)", TBBD, S.66, 2006, s. 307, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T.: 20.06.2020.

²¹⁹ Ümit Süleyman ÜSTÜN, "Kamu İdareleri Tarafından Konulan Hacizler Arasında Öncelik (Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak)", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.23, S.1, 2015, s. 57, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 20.06.2020.

²²⁰ GERÇEK, s. 210.

²²¹ YILMAZ, s.193.

²²² UYAR, s. 374-375.

²²³ ÜSTÜN, s. 57.

hakkı vardır ve şikâyet, icra mahkemesince karar verilmedikçe icrai işlemleri durdurmaz²²⁴.

b. Vergi Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler

AATUHK'nin 22/A maddesi ile kişilerin devletin sunduğu bazı kamu hizmetlerinden faydalanabilmeleri için devlete borçlu olmamaları şartı getirilmiştir²²⁵. İlgili madde uyarınca bu şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti amacıyla kişinin ödeme günü geçmiş borcunun bulunup bulunmadığına ilişkin belgenin varlığı aranmakta olup, benzeri işlemlerin tesisine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bakımından Hazine ve Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır. Aynı zamanda ilgili maddede vadesi geçmiş borcun bulunmadığına dair belgenin aranmasının zorunlu olduğu işlemler de sayılmıştır. Tahsilat Genel Tebliği'nde²²⁶ ise bu zorunluluğun istisnasını oluşturan işlemler düzenlenmiştir.

Vadesi geçmiş borcu yoktur yazısı düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün süreyle geçerlidir²²⁷. AATUHK'nin 22/A maddesinin son fıkrasına göre de, borcu yoktur yazısının varlığının zorunlu olduğu hallerde bu belge olmaksızın ödeme yapanlara ve işlem tesis eden kurumlara 4.000 TL idari para cezası kesilir.

c. Sorumluluk Kurumu ve Sorumluluk Çeşitleri

Sorumluluğun fer'iliği ilkesi²²⁸ gereği, vergi alacağının kamu borçlusunun malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması halinde ancak üçüncü kişilerden sorumlu sıfatıyla talep ve tahsil edilmesi mümkündür²²⁹. Vergi alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememiş sayılabilmesi için, asıl borçluya karşı AATUHK'nin 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerinin gerekiyorsa tümünün kullanılmış bulunması yahut bu tahsil şekilleri tüketilmeden asıl borçlunun tüm aramalara karşın bulunamaması, haczedilen malların vergi alacağını karşılayamayacağının ortaya

²²⁴ İrfan BARLASS, “*Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*”. (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017) s. 91.

²²⁵ KUZUCU YAPAR, s. 243.

²²⁶ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV-Amme Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler ve İşlem Yapanların Sorumlulukları Kenar Başlığı, m. 2/a-v.

²²⁷ YILMAZ, s. 247.

²²⁸ Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmaması gerektiğini ifade eden ilkedir. Tüm sorumluluk çeşitleri için geçerlidir. (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 84.)

²²⁹ KARAKOÇ, s. 129.

çıkması gibi haller ile borcun asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir²³⁰.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK'un 10 ve AATUHK'nin mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi aslı ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezaları için VUK'da yer alan düzenlemeye, diğer kamu alacakları bakımından ise AATUHK'de yer alan düzenlemeye başvurulması gerekmektedir²³¹. VUK'un 10. maddesinin 1. fıkra hükmüne göre, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bu kişilere düşen ödevleri kanuni temsilcileri, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller bakımından ise bu ödevleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri yerine getirir. AATUHK'nin mükerrer 35. madde hükmüne göre ise tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların malvarlığından karşılanamayan borçların bu kişilerin kanuni temsilcilerinin malvarlığından, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ise benzer durumda olmaları halinde idare edenlerin şahsi malvarlığından karşılanacağı düzenlenmiştir. VUK'un ilgili maddesinde kusura dayanan sorumluluk aranmakta iken, AATUHK'de kusursuz sorumluluğa dayanılmaktadır²³². Kanuni temsilcilerin sorumluluk sınırı, temsilcilik sıfatının kazanıldığı tarih ile temsilcilik sıfatının kaybedildiği tarihler arasındaki dönemi kapsar²³³. Ancak; gerek VUK'un 10. maddesinin 4. fıkrası gerekse de AATUHK'nin mükerrer 35. maddesinin 3. fıkrasına göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ilişkin sorumluluklarını kaldırmaz.

Takip işlemlerine kanuni temsilci adına AATUHK'nin 55. maddesine göre düzenlenecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanır²³⁴. Kanuni temsilci koşulların bulunması halinde temsil ettiği vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi borcundan dolayı tüm malvarlığı ile sorumludur²³⁵. Bununla birlikte AATUHK'nin mükerrer 35. maddesinin 4. fıkrasına göre; kanuni temsilci ve kanuni temsilci gibi sorumlu olanlar ödedikleri hem asıl vergi alacakları hem de cezai niteliğe sahip vergi alacakları için

²³⁰ CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 52-53.

²³¹ Ahmet Emrah GEÇER, "Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk". TBBD, S.129, 2017, s. 115-116, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>, E.T.: 20.06.2020, DVDDK 26.01.2001 T. 2000/261 E. 2001/31 K. Sayılı Karar, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 20.06.2020.

²³² KUZUCU YAPAR, s. 214.

²³³ ÇELİK, s. 122.

²³⁴ Tahir ERDEM, "Limited Şirket Ortakları ile Kanuni Temsilcilerin Kamu Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar", S.8, 2008, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/>, E.T.: 20.06.2020.

²³⁵ CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 58.

mükellefe rücu edebilirler²³⁶. Buna karşılık bu kişiler cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca vergi kanunlarına aykırı nitelikte olan davranışlarından dolayı cezanın bizzat muhatabı olurlar. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde kanunlara aykırı hareket edilmesi halinde kesilecek vergi cezaları ise temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilir²³⁷.

Limited şirket ortaklarının vergi alacağından sorumluluğu AATUHK'nin mükerrer 35. maddesine göre ortakların sermaye hisseleri oranındadır. Aynı madde hükmüne göre; ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait vergi alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olurken; vergi alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar müteselsilen sorumlu olurlar. Bununla birlikte, 2018 yılında verilen içtihadı birleştirme kararına²³⁸ göre, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde idarece, ortağa karşı takibe başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığına ve bu gibi durumlarda doğrudan şirket ortağına başvurulabileceğine hükmedilmiştir.

AATUHK'nin mirasçılarının sorumluluğunu düzenleyen 7. madde hükmüne göre, borçlunun ölümü halinde de bu kanun hükümleri uygulanır ve borçlunun ölümünden önce başlamış işlemlere devam edilir. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde bu hüküm uygulanmaz. Bununla birlikte, mirasın reddi süresi üç ay olduğundan bu süre dolmadan mirasçıya ödeme emri çıkarılamaz²³⁹. Miras bırakanın vergi borcunun tümü için tek bir mirasçıya ödeme emri tebliğ edilirse, mirasçının başvurusu üzerine ödeme emrinin onun payını aşan kısmı iptal edilir²⁴⁰.

Vergi kesenlerin sorumluluğu AATUHK'nin 22. maddesinde, tasfiye memurlarının sorumluluğu ise aynı kanunun 32. maddesinde hükme bağlanmıştır. AATUHK'nin 22. maddesine göre, vergi kesenler bu görevlerini kanunda belirtilen sürede yerine getirmediği takdirde ödenmeyen alacak bu kişilerden tahsil olunur. Tasfiye memurları da AATUHK'nin 32. maddesi gereğince tüzel kişilerin ve tüzel kişilik niteliğinde olmayan ortaklıklar ile yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans

²³⁶ GEÇER, s. 127.

²³⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 78-79.

²³⁸ DİBK 11.12.2018 T. 2013/1 E. 2018/1 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:30.01.2021.

²³⁹ Danıştay 3. D. 03.03.1992 Tarih, 1991/965 E., 1992/874 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 21.06.2020

²⁴⁰ Danıştay 13.D. 27.12.1978 T. 1978/2606 E. 1978/3359 K. Sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, S.34-35, s. 611, Akt. KARAKOÇ, s. 132.

ve temsilciliklerinin tasfiyesi sürecinde vergi alacaklarının ödenmesine ilişkin işlemlerin uygulanmasından sorumludurlar.

d. Takas

Takas; birbirine karşı aynı cins alacağa sahip kişilerden birinin tek taraflı beyanı ile bu alacakları azı tutarında sona erdirmesidir²⁴¹. AATUHK'nin 23. madde hükmünde, mükelleften tahsil edilip daha sonra kanuni sebeplerle reddi gereken vergi alacaklarının mükellefin ilgili kamu idaresine muaccel borçları varsa mahsup edileceği ifade edilmiştir. Bahsi geçen mahsup ifadesi ile aslında takas işlemi işaret edilmektedir. Ancak ilgili madde hükmünde yer alan mahsup ifadesi ile takas kavramı hukuki nitelikleri bakımından birbirinden farklıdır. Mahsup bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesi sonucunda o alacağın azalmasını ifade eder ve mahsup edilen miktarlar takasta olduğu gibi karşılıklı birer alacak niteliği taşımazlar²⁴².

Takas yapılabilmesi için karşılıklı iki muaccel alacak olmalı ve mükellefin borcu, ret işlemini yapacak olan kamu idaresine olmalıdır²⁴³. Ancak bu noktada takas talebinin varlığı gerekmekte olup, bu talebi alacaklı da borçlu da VUK'un düzeltme yetkisi ve reddiyat konusunu düzenleyen 120. maddesi ile düzeltmede zamanaşımını düzenleyen 126. maddesini dikkate alarak yapmalıdır²⁴⁴. VUK'un 120. maddesine göre, takas talebinde bulunacak kişinin hataya ilişkin olarak düzenlenen düzeltme fişinin tarafına tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 yıl içinde parasını iade almak amacıyla ilgili vergi idaresine başvuruda bulunması gerekir. Yine, VUK'un 126. madde hükmü gereğince vergi hatalarının düzeltilmesi bakımından uygulanan 1 yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi hatasının düzeltilmesi gerekir. Bahsi geçen 1 yıllık sürenin bitiminden ardından hiçbir vergi türü bakımından vergi hatasının düzeltilmesi yoluna gidilemeyecektir.

e. Şirketin Feshini İsteme

AATUHK'nin 34. maddesine göre, borçluya ait mal bulunmadığı, var olan mallar vergi alacağını karşılamadığı ve borçlu veya ortaklık tarafından AATUHK'a göre teminat gösterilmediği hallerde, vergi alacağının tahsili amacıyla alacaklı vergi idaresi tarafından borçlunun sermayesi paylara bölünmüş olmayan ortaklıklardaki

²⁴¹ OĞUZMAN ve ÖZ, s. 584.

²⁴² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER, s. 152.

²⁴³ KUZUCU YAPAR, s. 251.

²⁴⁴ ÇELİK, s. 137.

hisselerine istinaden genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshi talep ve dava edilebilir. Bu madde hükmü sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının borçları bakımından da uygulanır. Sermayesi paylara bölünmüş olan anonim ve limited şirket ortaklarının kamu borçları nedeniyle ise bu şirketlerin feshinin istenilmesi mümkün ve gerekli değildir. Çünkü bu şirketlerin ortaklarının alacaklıları borçlularına ait olan hisselerin haczini ve satışını talep edebilmektedir²⁴⁵.

B. Vergi Alacağının Değerinin Korunması Bakımından Alınabilecek Hukuki Önlemler

1. Gecikme Zammı

AATUHK'nin 51. maddesine göre, bir vergi alacağı kanuni süresinde ödenmezse ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için %1,6 oranında gecikme zammı^{246 247} uygulanır. Başka bir anlatımla, vergi borcunun kanuni süresinde ödenmemesi nedeniyle borçlu gecikme zammı ödemek zorunda kalmaktadır. Bu uygulama vergi borcunu enflasyonun etkisinden kurtarmayı amaçlamaktadır²⁴⁸. Vergi alacağına gecikme zammı uygulanabilmesi için, vergi alacağının ödeme müddetinin gelmiş olması başka bir anlatımla alacağın muaccel olması gerekmektedir²⁴⁹.

Gecikme zammı usulsüzlük cezaları, para cezaları ve fer'i kamu alacakları dışında tüm vergi alacaklarına uygulanır²⁵⁰. Gecikme zammı vergi alacaklarının asıllarına uygulanmakla birlikte vergi alacaklarına bağlı cezalardan sadece vergi ziyai cezası ve yargı organlarınca verilmiş olan ceza niteliğindeki vergi alacakları

²⁴⁵ KARAKOÇ, s. 138.

²⁴⁶ Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve bu zammı bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir. (AATUHK, m. 51 f. 2.) AATUHK'nin 51. maddesinde gecikme zammı oranı %4 olarak düzenlenmiş olmasına karşın Cumhurbaşkanı tarafından 30.12.2019 tarihi itibarıyla gecikme zammının her ay için %1,6 oranında uygulanması gerektiğine karar verilmiş olduğundan işbu çalışmada bu orana yer verilmiştir.

²⁴⁷ AATUHK'nin 53. maddesi ile köylerde uygulanacak gecikme zammı bakımından özel bir düzenleme getirilmiştir ve bu düzenlemeye göre gecikme zammı oranı %10'dur.

²⁴⁸ ÇELİK, s. 189.

²⁴⁹ Elif SONSUZOĞLU, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*. (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013) s. 49.

²⁵⁰ GERÇEK, s. 88.

bakımından²⁵¹ uygulanmakta olup, ceza niteliğindeki diğer kamu alacakları için hesaplanmamaktadır²⁵².

Gecikme zammı 1-TL'den az olamaz²⁵³. Bu zammın üst sınırına ilişkin düzenleme ise 10.03.1984 yılında yürürlükten kaldırılmış olduğundan herhangi bir üst sınır bulunmamaktadır²⁵⁴.

Gecikme zammının işleyeceği süre AATUHK'un 52. Madde hükmüne göre, vergi alacağının tecili halinde tecilin gerçekleştirildiği, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz durumunda ise bu halin sabit olduğu güne kadar olan süredir. Bununla birlikte bu zammın önceden borçluya bildirilmesi gerekmez²⁵⁵. Ancak; mükelleflerden AATUHK'nin 55. maddesinde düzenlenen ödeme emri ile istenmesi gerekmektedir²⁵⁶.

2. Gecikme Faizi

Gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ile sonradan yapılan ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyatlar bakımından verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında uygulanan faiz türüdür²⁵⁷. Tarhiyat ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış ise;

- Dava konusu yapılmaması nedeniyle kesinleşen vergiler bakımından normal vade tarihi ile dava açma süresi olan 30. günün sonu arasında,
- Dava konusu yapılan vergiler bakımından ödeme yapılmayan kısma, normal vade tarihi ile yargı organının kararının tebliği tarihi arasında,
- Uzlaşılan vergiler bakımından uzlaşılan vergi tutarına, verginin normal vade tarihi ile uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih arasında,

Gecikme faizi uygulanır²⁵⁸. Verginin taksitli olması halinde gecikme faizinin her bir taksit itibarıyla ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir²⁵⁹.

²⁵¹ Mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan vergi alacaklarında ise gecikme zammı ½ oranında uygulanır. (AATUHK, m. 51, f. 3.)

²⁵² Baki YEGEN, "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış". Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.18, S.4, 2019, s. 1462, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 22.06.2020.

²⁵³ AATUHK, m. 51, f. 2.

²⁵⁴ SONSUZOĞLU, s. 46.

²⁵⁵ AATUHK, m. 52, f. 2.

²⁵⁶ ÇELİK, s. 190.

²⁵⁷ SONSUZOĞLU, s. 101.

²⁵⁸ Çetin ARSLAN, "Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz", Türk İdare Dergisi, C.75, S.440, 2003, s. 80-81, <http://www.tid.gov.tr>, E.T.: 22.06.2020.

²⁵⁹ GERÇEK, s. 99.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaların mükellefler tarafından dava sürerken kısmen veya tamamen ödenmesi durumunda VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasının 4. bendi uyarınca, gecikme faizinin dava süresince işlemesi durdurulabilir. Ancak, ödeme emrine karşı açılan davalarda ödeme dışında gecikme zammının işlemesini durdurucu herhangi bir yol bulunmamaktadır²⁶⁰.

Gecikme faizi hesaplanmasında, gecikme zammının aksine ay kesirleri dikkate alınmaz. Örneğin; 2 ay 20 gün olarak belirlenen gecikme süresi için gecikme faizi hesaplanırken sadece 1 ay için gecikme faizi hesaplanır. Oysa gecikme zammı hesabında 20 günlük süre bakımından gecikme zammı günlük olarak hesaplanır²⁶¹.

İkisi de fer'i alacak niteliğinde olan gecikme faizi ile gecikme zammı arasındaki farklardan biri gecikme faizinin sadece VUK kapsamındaki vergilere, gecikme zammının AATUHK'ye göre takip edilen tüm kamu alacaklarına uygulanmasıdır²⁶². Ayrıca; gecikme zammı tahsil aşamasındaki gecikme ile ilgili iken gecikme faizi tarh aşamasındaki bir gecikme ile ilgilidir²⁶³. Son olarak; gecikme zammında asgari tutar söz konusu iken gecikme faizinde asgari tutar bulunmamaktadır²⁶⁴.

²⁶⁰ Bumin DOĞRUSÖZ, "Gecikme Faizi-Gecikme Zammı Karmaşası", 2015, <https://www.dunya.com/>, E.T.: 22.06.2020.

²⁶¹ Ahmet GÜNDÜZ, "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulaması", İSMMO Mali Çözüm Dergisi, S.140, Mart-Nisan, 2017, s. 205, <http://archive.ahet mo.org.tr>, E.T.: 22.06.2020.

²⁶² KARAKOÇ, s. 208.

²⁶³ SARAÇOĞLU, s. 116.

²⁶⁴ ÇELİK, s. 197.

İkinci Bölüm

VERGİ ALACAĞININ HACİZ YOLUYLA TAKİP SÜRECİ

I. ÖDEME EMRİ

AATUHK'nin 55. maddesine göre, kamu alacağını vadesinde ödemeyen kişilere 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiğini içeren bir ödeme emri tebliğ olunur. Ödeme emrine ilişkin olarak AATUHK'de herhangi bir tanıma yer verilmemiş olmasına karşın, Danıştay tarafından ödeme emri; “*vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge*” şeklinde tanımlanmıştır²⁶⁵.

Ödeme emri düzenlenmesinin sebebi, usulüne uygun olarak tebliğ edildiği halde vadesinde ödenmeyen ve dava açılmayarak kesinleşen kamu alacağıdır. Bu süreç gerçekleşmeden kamu alacağı hukuken doğmamış sayılacağından ödeme emri düzenlenmesi mümkün olmayacaktır²⁶⁶. Ödeme emri ilk icra takip işlemi olup, borçluya ödeme emri gönderilmeden ve ödeme emrine karşı itiraz etme olanağı sağlanmadan takibin sonraki aşamalarının gerçekleştirilmesi söz konusu olamaz. Bu nedenle ödeme emri, tebliğ edilmeden tahsilata yönelik kesin haciz uygulanamaz²⁶⁷.

Bu noktada, vadesinde ödenmeyen kamu borcunun ifade ettiği anlamı tespit etmek gerekmektedir. Vergi hukukunda ödeme zamanı borçlar hukukundan farklı

²⁶⁵ Danıştay 3.D. 06.05.1998 T. 1996/5277 E. 1998/1614 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:31.12.2020.

²⁶⁶ DVDDK 29.01.2020 T. 2019/244 E. 2020/15 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 28.08.2020.

²⁶⁷ Erdoğan ÖNER, *Vergi Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017) s. 216.

olarak, vergi idaresi ve mükelleflerin iradesine bırakılmamıştır²⁶⁸. VUK'un 111. maddesine göre vergi, kanunlarında belirtilen süreler içinde ödenmelidir ve ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş kamu alacaklarının ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir ve ödeme süresinin son günü kamu alacağının vade günüdür²⁶⁹. Bununla birlikte VUK'un 112. maddesinde özel ödeme zamanları düzenlenmiştir. Tüm bu açıklamalar ışığında, bahsi geçen ödeme sürelerinde ödenmeyen vergi borçları bakımından AATUHK'nin 55. madde hükmü uyarınca ödeme emri düzenlenmesi gerekecektir. Ödeme emrinin düzenlenmesi ve tebliğiyle vergi idaresi kamu alacağının tahsili için cebri tahsilat işlemlerine başlamış sayılacaktır²⁷⁰.

A. Hukuki Niteliği

İdari işlem, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince kamu gücü kullanılarak yapılan, doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya onlara ait nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır²⁷¹. Ödeme emri de borçluya vadesi gelmiş ancak ödenmemiş kamu alacağını 15 gün içinde ödenmesini ihtar eden kişisel, subjektif, kesin, yürütülmesi zorunlu, yükümlülük ve yenilik doğurucu bir idari işlemdir²⁷². Bu nedenle ödeme emri, re'sen icra edilebilirlik özelliğinden ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır²⁷³. Bununla birlikte, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu ödeme emrinin şekil, yetki, sebep, konu ve amaç unsurlarından

²⁶⁸ Adil NAS, “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, C.12, Özel S., 2010 (Basım Yılı:2012), s. 208, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 28.08.2020.

²⁶⁹ Mine Nur BOZDOĞAN ve Gonca BIYIK, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, C.6, S.6, 2017, s.14, <https://trdizin.gov.tr/>, E.T.: 05.09.2020.

²⁷⁰ İmdat TÜRKAY, “Vergi İdaresi Tarafından Kamu Borçlusu Adına Düzenlenen Ödeme Emrinin Sonuçları”, Terazi Hukuk Dergisi, C.8. S.82, Haziran 2013, s. 57, <https://www.jurix.com.tr/>, E.T.: 28.08.2020.

²⁷¹ AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA, s. 385.

²⁷² Muhsin KOÇAK, *Vergi İcra Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018) s. 233, Danıştay 7.D. 24.09.2002 T. 2000/3828 E. 2002/2933 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 05.09.2020.

²⁷³ RENÇBER, s. 49-52.

biri ya da birkaçında hukuka aykırılıklar olduğunu ileri sürerek ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak dava açabilir²⁷⁴.

B. Şekli

Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve süreleri göstermek zorundadır. İlgili hükme aykırı şekilde tesis edilen işlemlerin taraf veya taraflara tebliğ edilmesi halinde dava açma süresi işlemeye başlamamaktadır²⁷⁵. Benzer şekilde, ödeme emrinde de öncelikle kamu borçlusunun bu işleme karşı vergi mahkemeleri nezdinde 15 gün içinde dava açabileceği belirtilmelidir. Yine, AATUHK'nin 55. maddesinin 2. fıkra hükmünde, kamu borçlusuna tebliğ edilen ödeme emrinde yer alması gereken zorunlu unsurlar açıkça düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre, ödeme emrinde borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, kamu borçlusu tarafından ilgili borcun süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde ise hapis ile cezalandırılacağı, borçlunun kendisinden istenilen bilgilere ilişkin olarak AATUHK'nin 114. maddesindeki usulü yerine getirmesi gerektiği ve son olarak borçlu tarafından bu usul yerine getirilmediği takdirde hakkında ceza uygulanacağı hususu yer almalıdır. Tahsil işleminin şekil unsuruna ilişkin bölümde yer verilen açıklamalarda da belirtildiği üzere VUK'un 108. maddesinden hareketle, ödeme emri esasa etkili olmayan şekil hataları nedeniyle geçerliliğini kaybetmemektedir. Ödeme emrinin geçersiz hale gelebilmesi için ya görevli makam tarafından tanzim edilmemiş olması ya da ödeme emrinde mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının veya dava açma süresinin hiç yazılmamış olması gerekir.

Danıştay bahsi geçen şekli unsurları taşımaması durumunda bazı zamanlar ödeme emrinin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem özelliğini taşımadığını gerekçe göstererek iptaline karar verilemeyeceğine hükmederken²⁷⁶, bazı zamanlar ise ödeme

²⁷⁴ KARAKOÇ, s. 178.

²⁷⁵ Bkz. DVDDK 27.01.2021 T. 2020/11 E. 2021/1 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/E.T:23.03.2021>

²⁷⁶ Bkz. Danıştay 7.D. 22.10.2002 T. 2000/5633 E. 2002/3351 K. Sayılı Kararı, Danıştay 3.D. 10.12.1986 T. 1986/1143 E. 1986/2547 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 07.04.2004 T. 2002/4463 E. 2004/682 K. Sayılı Kararı, DVDDK 26.12.2008 T. 2007/683 E. 2008/756 K. Sayılı Kararı.

emrinin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem olduğundan hareketle iptaline karar vermiştir²⁷⁷. Kanaatimce, ikinci görüş doğrultusunda verilen kararlar daha isabetlidir. İdari işlemin şekil unsuru önceki bölümde de yer verildiği üzere idari işlemin oluşu, iradenin hazırlanması, açıklanması ve tespiti için takip edilecek usul ve esasları düzenler. Bu durumda AATUHK'nin 55. maddesinde yer alan şartların iradenin açıklanması bakımından takip edilmesi gereken usulü içerdiği açıktır ve idarece bu şartlara aykırı olarak hareket edilmesi halinde idari işlemin şekil unsuru sebebiyle iptaline karar verilmelidir.

C. Tebliğ Usulü

İşbu tezin birinci bölümünde de ifade edildiği üzere AATUHK'nin 8. maddesine göre, bu kanun doğrultusunda yapılacak tebliğlerde VUK'un tebliğ ilişkili hükümleri uygulanmalıdır. VUK'un 94. maddesinden hareketle ödeme emrinin, kamu borçlusu gerçek kişi olduğu takdirde mükellefe, kanun temsilcisine veya vekiline, kamu borçlusu tüzel kişi ise tüzel kişinin başkanına, müdürüne (birden çok müdür veya temsilci varsa herhangi birine) veya kanuni temsilcisine, kamu borçlusu vakıf veya cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan bir topluluk ise bunları idare edenlere veya temsilcilerine tebliğ edilmesi gerekir. Ayrıca aynı maddenin 3. fıkra hükmüne göre tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kişinin ikametgâh adresinde bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlara veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerden birine yapılır. Ancak kendisine bu şekilde tebliğ yapılacak kişilerin görünüşte 18 yaşından küçük olmaması ve açık bir şekilde ehliysiz bulunmaması gerekir. AATUHK'nin 55. maddesinin 3. fıkra hükmünde²⁷⁸ ise ödeme emrinin belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara tebliğ usulü düzenlenmiştir.

D. Dava Konusu Edilmesi

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin sahip olduğu bazı haklar vardır. Bunlardan ilki; mükellefin tecil ve taksitlendirme talebinde bulunabilmesi iken diğeri

²⁷⁷ Bkz. Danıştay 7.D. 24.03.2005 T. 2002/4261 E. 2005/532 K. Sayılı Kararı, Danıştay 10.D. 24.09.1992 T. 1990/4028 E. 1992/3218 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 03.07.1995 T. 1995/1939 E. 1995/3305 K. Sayılı Kararı.

²⁷⁸ İlgili fıkra hükmüne göre, belediye sınırlarının dışında bulunan köylerdeki borçlulara muhtarlıkça ödeme emri tebliğ olunur. Muhtarlığa tevdi edilen ödeme emri tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde borçluya tebliğ edilmediği takdirde bu borçlunun ismi "ödeme emri cetveline" alınır ve bu borçlu ödeme ile mal bildiriminde bulunmaya çağrılır.

ödeme emrine karşı dava açabilmesidir. Mükellefin AATUHK'nin 48. maddesindeki koşulları yerine getirmesi ve tecile yetkili makamın bu talebi yerinde görmesi halinde mükellef tecil ve taksitlendirmeden faydalanabilir²⁷⁹. Tecil ve taksitlendirme konusu işbu çalışmanın kapsamı dışında kaldığından bu başlık altında bu konuya ilişkin başkaca bir açıklamaya yer verilmeyecektir. Ödeme emrine karşı dava açılması hususuna geçmeden önce kamu borçlusu tarafından ileri sürebilecek iddialar çerçevesinde VUK'un 123. madde hükmü göz önünde bulundurularak ödeme emrinin düzeltilmesinin talep edilip edilemeyeceği konusuna da değinilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak DVDDGK tarafından 2009 yılında verilen bir kararda, VUK'un vergi işlemlerindeki hataları düzeltmeye ilişkin 123. madde hükmünün AATUHK kapsamında yapılan işlemleri kapsamadığına, ödeme emrinin tahsilat aşamasında düzenlenen bir işlem olduğuna, ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek iddiaların düzeltmeye konu edilemeyeceğine, bu iddiaların ancak dava açılarak ileri sürülebileceğine hükmedilmiştir²⁸⁰. Kaldı ki, AATUHK'de konuya ilişkin olarak VUK'a herhangi bir atıf yapılmadığı, ödeme emrinin vergi borcunun artık ödenmesi gereken safhaya gelmesinden sonra düzenlendiği, AATUHK'nin VUK'a göre çok daha geniş bir kapsama sahip olduğu ve hemen hemen bütün kamu alacaklarının bu kanuna tabi olduğu, vergi alacaklarında hata ve düzeltme müessesinin geçerliliğinin kabulü halinde diğer kamu alacakları ile vergi alacaklarının tahsil usulü konusunda bir ayrım ve eşitsizlik oluşacağı açıktır²⁸¹. Dolayısıyla, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun ödeme emrine karşı iddialarını dava açmak suretiyle ileri sürmesi gerekir.

AATUHK'nin 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddiasıyla tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde yetkili vergi mahkemesi²⁸² nezdinde itirazda bulunabileceği düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü her ne kadar ödeme emrine karşı açılan idari davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık hallerinin anılan hususlarla sınırlandırılmış olduğu kanısını yaratsa da bu sayılan hukuka aykırılık halleri ödeme emrinin sebep unsuruna ilişkindir. Aksi halde idarenin bir kısım hukuka

²⁷⁹ Ayşe GINALI, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S. 105, Mayıs-Haziran 2011, s. 272.

²⁸⁰ DVDDGK 23.10.2009 T. 2009/1 E. 2009/452 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 30.01.2021.

²⁸¹ Bumin DOĞRUSÖZ, "Ödeme Emrinin Düzeltmesi İstenebilir Mi?", <https://www.dunya.com/>, E.T.: 18.06.2020.

²⁸² İlgili madde hükmünde itiraz makamı olarak vergi itiraz komisyonları işaret edilmekte ise de, 2576 Sayılı Kanun'un 15. maddesi ile vergi itiraz komisyonları kaldırılarak, bu komisyonun görev alanına giren işler ilgili vergi ve idare mahkemelerine bırakılmıştır.

aykırılıklarının yargı denetimi dışında bırakılması sonucuna ulaşılabacaktır ve bu durum Anayasa'nın 125. maddesi ile açıkça çelişki doğuracaktır²⁸³.

Ödeme emri bir idari işlem niteliğinde olduğundan idari işlemlerde aranan beş unsur hukuka uygun şekilde var olmalıdır. Ödeme emri düzenleme yetkisi, AATUHK ile alacaklı vergi idarelerinin tahsil dairelerine tanınmıştır ve ödeme emri yetkili idare tarafından düzenlenmediği takdirde yetki unsurundaki hukuka aykırılık hali nedeniyle iptali gerekir²⁸⁴. Ödeme emrinde AATUHK'nin 55. maddesinin 2. fıkra hükmünde yer alan bilgilerden bir veya birkaçına yer verilmemesi ise ödeme emrinin şekli unsurunu sakatlar²⁸⁵. Ödeme emrinin sebep unsuru yukarıda da belirtildiği üzere AATUHK'nin 58. maddesinde yer alan itiraz nedenlerini kapsamaktadır. Kamu alacağı niteliğinde olmayan bir alacağın tahsiline yönelik gönderilen ödeme emri konu unsuru yönünden sakattır ve iptal edilmesi gerekir²⁸⁶. Yine, ödeme emrinde istenilen borç miktarının hesabında yapılan hata da ödeme emrini konu unsuru yönünden sakatlar²⁸⁷. Son olarak; kamu alacağının tahsilatının bir an önce yapılması amacı dışında, güdülen özel bir amaç söz konusu olduğu takdirde (örneğin; herhangi bir kimseyi zarara uğratmak veya şahsına haksız bir çıkar sağlamak amacıyla hareket etmek gibi) ödeme emri amaç unsuru yönünden hukuka aykırı hale gelir²⁸⁸.

Ödeme emrine karşı açılan davalarda idari işlemin beş unsuru bakımından ileri sürülebilecek iddialar haricinde, vergi tarhiyatı ya da ceza kesme işlemi ile alacağın esasına ilişkin olarak herhangi bir iddiada bulunulması mümkün değildir. Aksi takdirde vergilendirme işlemlerine karşı açılacak olağan vergi davalarına ilişkin dava açma süresinin herhangi bir anlamı kalmayacaktır²⁸⁹. Ödeme emrine karşı yapılacak itirazlarda, itirazın borcun bir kısmına ilişkin yapılması halinde ise borçlunun itiraza konu kısmı açıkça göstermesi gerekmektedir. Aksi takdirde borçlu

²⁸³ CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu*, s. 150-151.

²⁸⁴ Mahmut COŞKUN, *Açıklamalı-İçtihatlı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016) s. 644-645.

²⁸⁵ Danıştay 7.D. 24.03.2005 T. 2002/4261 E. 2005/532 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 06.09.2020.

²⁸⁶ Hakan ARSLANER, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2010) s. 207.

²⁸⁷ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 288.

²⁸⁸ Tayfun ERCAN, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri", *Terazi Hukuk Dergisi*, C.6, S.55, Mart 2011, s. 53.

²⁸⁹ İbrahim APALI, "Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, S.142, Temmuz-Ağustos 2017, s. 266.

tarafından borca itiraz edilmemiş sayılacaktır²⁹⁰. Ancak, borcun bir kısmına karşı yapılan itirazlar mal bildirimde bulunma süresini uzatmamaktadır²⁹¹.

Ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak açılan davada yetkili mahkeme ödeme emrini düzenleyen alacaklı vergi idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir²⁹². İYUK'un²⁹³ 27. maddesinin 4. fıkra hükmüne göre, ödeme emrine karşı dava açılmış olması tahsil işlemlerini durdurmamaktadır. Bu davanın takip işlemlerinin durdurulabilmesi için borçlunun yürütmenin durdurulması talebinde bulunması ve bu talebin mahkemece kabul edilmesi gerekmektedir.

Ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak açılan dava neticesinde ya dava konusu edilen ödeme emrinin iptaline ya da davanın reddine karar verilir. Davanın kısmen ya da tamamen reddedilmesi halinde; AATUHK'nin 58. maddesinin 4. fıkra hükmü uyarınca reddedilen kısma ilişkin miktar %10 haksız çıkma zammı ile tahsil edilir. Bu zam, kamu borçlusuna haksız olduğu halde borcun ödenmesini geciktirmesi sebebiyle kesilmektedir²⁹⁴.

II. MAL BİLDİRİMİ

A. Hukuki Niteliği ve Kapsamı

Bir önceki başlıkta kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmak ve ödeme emrine karşı dava açmak şeklinde iki hakka sahip olduğu ifade edilmiştir. AATUHK'nin 59. maddesinde ise kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin kendisine tanınan haklarla birlikte mal bildiriminde bulunmak yükümlülüğü altına girdiği açıkça düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre, mükellef sahip olduğu varlıklardan borca yetecek kadar olan kısmını

²⁹⁰ AATUHK, m.58, f.2

²⁹¹ TAŞKAN, s. 329.

²⁹² AATUHK, m.37, f.3.

²⁹³ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun K.T. 06.01.1982, R.G. T.20.01.1982, S.17580

²⁹⁴ YILMAZ, s. 610.

işlemi yapan vergi idaresine²⁹⁵ bildirir²⁹⁶. Alacaklı kamu idaresi, mal bildirimini ile kamu borçlusunun borcuna karşılık gelebilecek malvarlığı değerlerini tespit etmeyi amaçlar. Zira kamu borçlusunun borcunu ödememesi halinde, alacaklı kamu idaresi bu malvarlığı değerleri üzerinden alacağını tahsil etmek zorunda kalacaktır²⁹⁷. Ancak, kamu alacağının tahsili amacıyla haciz işlemi uygulanabilmesi için borçlunun mal bildiriminde bulunup bulunmadığı hususu dikkate alınmayacaktır²⁹⁸.

Mal bildiriminde esas olan, asıl borcu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunmak olup, borcuna yetecek miktarda mal bildiren kamu borçlusunun daha fazlasını bildirmeye zorlanması mümkün değildir²⁹⁹. Kamu borçlusu mal bildiriminde göstermiş olduğu mal, hak ve alacakların değerlerini de belirtmelidir ancak alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusu tarafından gösterilen değerlere itibar etmek zorunda değildir ve söz konusu malların değerleri ile bu değerlerin kamu alacağını karşılamaya yeterli olup olmadığı hususunda takdir yetkisine sahiptir³⁰⁰. Ancak, kamu idaresine bu yönde bir takdir yetkisi tanınmasının keyfilik içerebileceği hususu göz önünde bulundurularak alacağın güvence altına alınması ilkesine (usul ekonomisi ilkesine), tahsilatta iktisadilik ilkesine, borçluya kolaylık sağlama ilkesine ve dolayısıyla ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edeceği kanaatindeyim. Yine, mal bildiriminde yer alan malların borcu karşılayamayacağı veya bu malların haciz ve satışının çok güç olacağı sonucuna ulaşırsa, borçludan ilave mal bildiriminde bulunması talep edilebilir. Bu durumda borçluya ikinci bir ödeme emri tebliği edilmeyip, sözlü³⁰¹ ya da yazılı bildirimde bulunulması yeterlidir³⁰². Ayrıca, AATUHK'nin 59. Maddesi kapsamında borçludan “her türlü gelirlerini”, “yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını” ve “buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini” ibareleri ile istenen bildirim, borca yetecek kadar mal bildiriminde bulunmayanları kapsamakta

²⁹⁵ AATUHK'nin 59. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre; köylerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek vergiler dışında kalan vergi borçları için köy muhtarlığına da mal bildiriminde bulunulabilir.

²⁹⁶ Özgür BİYAN, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin). (Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2018) s. 314.

²⁹⁷ Z. Özen İNCİ, “Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklerle Uymamanın Cezai Sonuçları”, İzmir Barosu Dergisi, Y.75, S.1, Ocak 2010, s. 65.

²⁹⁸ Semih DOLDUR, “Vergi Hukuku’nda Cebren (Zorla) Tahsil Yolları”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:139, Ocak-Şubat 2017, s. 192.

²⁹⁹ Tahsilat Genel Tebliği, İkinci Kısım, Birinci Bölüm, II-Ödeme Emri ve Mal Bildirimi Kenar Başlığı, m. 5.

³⁰⁰ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 169.

³⁰¹ AATUHK'nin 59. maddesinin 3. fıkra hükmüne göre; sözlü yapılan bildirimde bu durum bir zabıtlarla tespit edilir ve bildirim sözlü yapıldığına ilişkin olarak borçluya pulsuz makbuz verilir.

³⁰² Tahsilat Genel Tebliği, İkinci Kısım, Birinci Bölüm, II-Ödeme Emri ve Mal Bildirimi Kenar Başlığı, m. 6.

olup, diğer borçluların, bu ibareleri içeren bildirimleri yapma zorunlulukları bulunmamaktadır³⁰³.

Bu başlık altında ayrıca, kamu borçlusu bakımından ikinci seçenek olarak belirtilen ödeme emrine karşı dava açılması halinin mal bildiriminde bulunma yükümlülüğüne etkisi üzerinde durulması gerekmektedir. Dava açılması ile birlikte yürütmenin durdurulması kararı verildiği takdirde takip işlemlerine devam edilemeyeceğinden mal bildiriminde bulunma zorunluluğu da teminat gösterilmesine gerek olmaksızın doğrudan ortadan kalkar³⁰⁴. Kamu borçlusu tarafından borcun tamamına karşı dava açılmış olabilir ve bu durumda dava kamu borçlusu lehine neticelenirse mal bildiriminde bulunma zorunluluğu sona erer. Aksi takdirde, kesinleşmiş mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren borçlunun, 15 gün içinde mal bildiriminde bulunması gerekir. Bu durum davanın kısmen reddi halinde reddedilen kısım bakımından da geçerlidir. Son olarak, dava kamu borcunun yalnızca bir kısmına karşı açılmışsa dava konusu edilmeyen borca yetecek kadar mal, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihi takip eden 15 gün içinde yine alacaklı vergi dairesine bildirilmelidir³⁰⁵.

B. Mal Bildirimi Sürecinde Doğabilecek Hukuka Aykırılıklar ve Yaptırımları

AATUHK'nin 60. maddesine göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 15 gün içinde borcunu ödememesi ve mal bildiriminde bulunmaması halinde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunması söz konusudur. Yine aynı maddenin 2. ve 3. fıkralarına göre, bahsi geçen hapisle tazyik kararı mal bildirimi için kanunda öngörülen sürenin bitmesinin ardından tahsil dairesinin yazılı istemi üzerine icra hakimi tarafından verilir ve bu kararlar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur.

AATUHK'nin 60. maddesinden çıkarılacak birtakım sonuçlar vardır. Öncelikle süresinde mal bildiriminde bulunmayan borçlunun yalnızca mal bildiriminde bulununcaya kadar hapsedilebileceği, mal bildiriminde bulunduktan sonra borçlunun

³⁰³ Tahsilat Genel Tebliği, İkinci Kısım, Birinci Bölüm, II-Ödeme Emri ve Mal Bildirimi Kenar Başlığı, m. 8.

³⁰⁴ KARAKOÇ, s. 305.

³⁰⁵ Nilgün SERİM, “Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi-Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı”, İstanbul İktisat Fakültesi Mecmuası, C.58, S.2, 2008, s. 7-8, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 03.10.2020.

derhal tahliye edilmesi gerektiği³⁰⁶ dikkat çekmektedir. İkinci olarak; madde hükmünde geçen “bir defaya mahsus olmak üzere” ifadesi “hapisle tazyik kararının belli bir kamu borcu bakımından sadece bir defa alınabileceği” şeklinde anlaşılmalıdır³⁰⁷. Üçüncü olarak; hapsen tazyik süresi üç ayı geçemez. Son olarak, hapsen tazyik kararı icra hakimi tarafından dosya üzerinden verilir ve bu kararlara itiraz edilemez³⁰⁸.

Kamu borçlusunu mal bildiriminde hiç bulunmayacağı gibi gerçeğe aykırı şekilde de beyanda bulunabilir. AATUHK'nin 111. maddesine göre, bu kişiler hakkında üç aydan bir yıla kadar hapis cezası uygulanmasına hükmedilir. Bu düzenleme ile aslında idareye karşı yapılan hileli davranışlar yaptırım altına alınmıştır³⁰⁹. Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunan kamu borçlusunu yargılama ve cezalandırma yetkisi ise sulh ceza mahkemelerine aittir³¹⁰.

Mal bildiriminde malı olmadığını gösteren ya da borca yetecek kadar mal bildirmemiş olan borçlu sonradan edindiği malları ve gelirindeki artımları, edinme ve artma tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmek zorundadır³¹¹. Bildirimin ne şekilde yapılacağı konusunda kanunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle söz konusu bildirim yazılı olarak yapılabileceği gibi sözlü olarak da yapılabilecektir. Ancak sözlü bildirimde bu durumu bir tutanakla tespit ettirmekte yarar vardır³¹². Ayrıca yine ilgili madde hükmünde bahsi geçen sürede bildirimde bulunulmaması halinde, borçlunun hapisle tazyik edilip edilemeyeceği konusunda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır³¹³.

³⁰⁶ GERÇEK, s. 249.

³⁰⁷ Bülent SEVEN, “Türk Vergi Hukukunda Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı”, s. 1, <http://www.turkhukuk sitesi.com>, E.T.: 03.10.2020

³⁰⁸ İNCİ, s. 90.

³⁰⁹ İsa BAŞBÜYÜK, “Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, C.16, Özel S.2014, 2015, s. 4622.

³¹⁰ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 374.

³¹¹ AATUHK, m. 61.

³¹² YILMAZ, s. 647.

³¹³ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 375.

III. VERGİ ALACAKLARININ HACİZ YOLUYLA TAKİBİ

A. Haciz İşlemi ve Hukuki Niteliği

Haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının ödenmesini sağlamak amacıyla alacaklının talebi ile borçlunun takip konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki mal ve haklarına cebri icra organları tarafından hukuken el konulmasını ifade eder³¹⁴. Vergi icra hukukunda ise haciz, borçlunun mallarına, alacak ve haklarına tahsil dairesi tarafından el konulmasıdır³¹⁵. AATUHK'nin 62. maddesinde³¹⁶ haciz işlemi düzenlenerek, vergi icra hukuku kapsamında yasal bir temele oturtulmuştur.

Haciz işleminin hukuki niteliği idari işlem kategorileri bağlamında değerlendirildiğinde haczin; işlemi yapan iradenin oluşumu bakımından tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu, konusu bakımından öznel, doğuracağı hukuki sonuç bakımından inşai, muhatapları üzerindeki etkileri bakımından borçlunun borcundan kurtulmasını sağladığı için bir boyutuyla yararlandırıcı diğer yandan borçluyu belli davranışlarda bulunmaya yönlendirdiği için yükümlendirici ve işlemin yapılması süreci bakımından bir işlemler dizisinin son basamağında yer alması nedeniyle asıl nitelikte bir işlem olarak kabul edilmesi gerektiği söylenebilir³¹⁷.

B. Haciz Varakası

Haciz işleminin uygulanabilmesi için AATUHK'nin 55. maddesi uyarınca ödeme emri tanzim ve tebliği edilmesi, ardından aynı kanunun 64. madde hükmü uyarınca haciz varakası düzenlenmesi gerekmektedir³¹⁸. AATUHK'nin 64. maddesine göre haciz varakasının, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru veya yetkilendireceği bir memur tarafından onaylanması gerekir ve haciz varakasının şekli ile içeriği Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Haciz varakası genel

³¹⁴ Murat ATALI, ve İbrahim ERMENEK, *İcra ve İflas Hukuku (Takip Hukuku I-Takip Hukuku-II)*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 112.

³¹⁵ ÇELİK, s. 211.

³¹⁶ İlgili madde hükmüne göre; borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen menkul malları, gayrimenkulleri, alacak ve hakları kamu alacağına yetecek miktarda tahsil dairesince haczolunabilir.

³¹⁷ Yusuf KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası, S. 246, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2002, s. 138-150, s. 143-147. Akt. BARLASS, s. 7.

³¹⁸ Mustafa Lütfi TOMBALOĞLU, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011), s. 229.

hatlarıyla vergi idaresinin yetkili birimlerinin imzasını taşımakla birlikte ödeme emri bilgilerini, haciz tatbikine neden olan vergi alacağının türünü, yılını, taksitlerini, vade gününü ve miktarını içerir³¹⁹. Haciz varakasinda gecikme zammının rakamsal olarak gösterilmemiş olması gecikme zammının cebren tahsilini engellemez³²⁰.

Haciz varakası olmaksızın uygulanan haciz işlemi haksız fiil niteliğinde olup, bundan doğacak zararların tazmini için adli yargıda dava açılması gerekir³²¹. Haciz varakasının tek başına dava konusu edilip edilemeyeceği hususuna ilişkin olarak ise doktrinde fikir birliği mevcut değildir. Bir görüşe göre; haciz varakası tek başına icrai nitelikte bir işlem olmadığı için dava konusu yapılamaz ancak tebliği zorunlu bir idari işlemin iptaline ilişkin idari yargıda görülmekte olan bir uyuşmazlıkta idari işlemin dayanağını teşkil ettiği ölçüde tartışma konusu yapılabilir³²². Diğer bir görüşe göre ise; haciz varakası alacaklı tahsil dairesinin tek yanlı idare açıklamasının ürünü olup, icrai nitelik taşıdığından idari davaya tek başına konu edilebilir³²³. Danıştay kararları ise ağırlıklı olarak ikinci görüş ile paralellik göstermektedir³²⁴. Kanaatimce haciz varakası haciz işleminden önce tesis edilen bir ön hazırlık işlemi olup, idarenin hacze ilişkin iradesini ortaya koyan bir nitelik taşımakla birlikte alacaklı kamu idaresinin tahsil kabiliyetini artırması nedeniyle icrai bir yön kazanmaktadır. Bu işlemin tebliğinin kanunda düzenlenmemiş olması idari işlem niteliğini etkilememektedir. Dolayısıyla haciz varakasının tek başına idari davaya konu edilebileceği görüşündeyim.

C. Haczin Kapsamı

Haciz işlemi uygulanırken kamu alacağına yetecek miktarda haciz yapılması gerekmektedir³²⁵. Aksi takdirde aşkın haciz hali söz konusu olur ve bu durum kamu

³¹⁹ Betül HAYRULLAHOĞLU, “Tahsil Yetkisinin Kullanımının Haciz İşlemi Bakımından Değerlendirilmesi” İzmir Barosu Dergisi, Eylül 2019, s. 275, <https://www.izmirbarosu.org.tr/>, E.T.: 04.10.2020.

³²⁰ Danıştay 3. D. 01.07.2004 T. 2002/2334 E. 2004/1929 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 04.10.2020.

³²¹ BARLASS, s. 25, Danıştay 7. D. 16.03.2005 T. 2001/2357 E. 2005/402 K. Sayılı Kararı, Danıştay 7. D. 16.03.2005 T. 2001/2357 E. 2005/402 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 04.10.2020.

³²² Bkz. BARLASS, s. 28.

³²³ Bkz. COŞKUN, s.762, CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkın Kanun*, s. 380, ARSLANER, s. 228, AĞAR, *Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II*, s. 361.

³²⁴ Bkz. Danıştay 7. D. 16.09.2004 T. 2002/3307 E. 2004/2237 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4. D. 08.04.2003 T. 2003/1996 E. 2004/71 K. Sayılı Kararı, Danıştay 7. D. 22.02.2006 T. 2003/1910 E. 2006/639 K. Sayılı Kararı, DVDDK 02.06.1989 T., 1989/40 E., 1989/45 K. Sayılı Kararı, DVDDK 27.09.2002 T. 2002/189 E. 2002/337 K. Sayılı Kararı.

³²⁵ SARAÇOĞLU, s. 139.

düzenine aykırılık teşkil eder. Malvarlığı üzerinde aşkın haciz işlemi uygulanan kişi herhangi bir süreye bağlı kalmaksızın bu işleme karşı şikâyet hakkını kullanabilir³²⁶.

Haczin konusunu AATUHK'nin 62. maddesinde açıkça ifade edildiği üzere; borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul mallar, gayrimenkuller, alacak ve haklar oluşturur. Yukarıda ifade edildiği üzere; haczedilecek malların tespiti mal bildirimini ile yapılabileceği gibi alacaklı kamu idaresi mal bildirimini ile bağlı olmaksızın kendiliğinden de malvarlığı araştırması yapabilir. Bu durumda alacaklı tahsil daireleri, haczedilebilecek mallardan elektronik ortamda araştırması yapılabilecek olanları elektronik ortamda araştırabilir ve ilgili yerlere haciz bildirileri tebliğ ederek bu malları haczedebilir³²⁷.

1. Menkul Malların Haczi

AATUHK'nin 77. maddesine göre, borçlunun elinde veya üçüncü kişide bulunan her çeşit menkul malı, haciz tutanağında tespit edilerek haczedilir. Hacze konu menkul mal resmi sicile kayıtlı olan bir mal ise bu malın haczi, siciline işlenmesi şeklinde gerçekleştirilir. Tahsil daireleri tarafından haciz işlemine ilişkin olarak düzenlenen haciz bildirileri ise elektronik ortamda tebliğ edilebilir.

AATUHK'nin 78. maddesine göre haciz, güneş battıktan sonra doğuncaya kadar ve tatil günlerinde gerçekleştirilemez. Tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller istisnadır. Haciz sırasında borçlu, üçüncü kişi, bu kişilerin vekilleri, çalışanları, müstahdem veya aile fertlerinden birisi borçluyu temsilen bulunur. Bu husus yerine getirilemediği takdirde gıyapta haciz yapılır. Gıyapta yapılan hacizlerde ya zabıta memuru ya muhtar ya ihtiyar kurulu üyelerinden biri ya da borçlunun veya üçüncü kişinin komşularından iki kişi hazır bulundurulmalıdır. Düzenlenen haciz tutanağında, haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, gün ve saat, haczedilen malın cinsi, nitelikleri, sayı ve miktarı, tahmin edilen değeri, haciz sırasında bulunan kişiler, varsa üçüncü şahısların iddiaları vb. hususlar belirtilir ve bu tutanak hazır bulunanlar tarafından imzalanır. Gıyapta yapılan hacizlerde düzenlenen haciz tutanağının bir örneği borçlu veya üçüncü kişiye tebliğ olunur.

³²⁶ Nilüfer BORAN GÜNEYSU, “İcra Hukukunda Aşkın Haciz”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.55, S.4, 2016, s. 56, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 14.10.2020.

³²⁷ ÇELİK, s. 212.

AATUHK'nin 80. maddesinde göre, haczin yapıldığı sırada haczi uygulamaya yetkili memurlarca talep edildiği takdirde, kilitli ve kapalı alanların açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi zorunludur. Bu hususa uyulmaması halinde bu yerler zorla açtırılabilir, kilit vb. her türlü düzenek kırılabilir. Haczolunan malların cebren alınmasında alacaklı tahsil dairesi memurlarınca içinde bulunulan durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir. Örneğin, borçlunun üzerinde haczedilebilir bir mal varsa ve borçlu bu malı kendiliğinden teslim etmiyorsa veya üzerinde saklıyorsa alacaklı tahsil dairesi memurlarınca şahsın kendisine karşı da zor kullanılabilir.

Haciz sırasında varsa mal bildiriminde gösterilen mallar da göz önünde bulundurularak en kolay, en masrafsız şekilde haciz ve satış olanağı bulunan mallar saptanır³²⁸. Borçlu tarafından ihtiyaten haczedilmiş veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sona bırakılmalıdır³²⁹. Haciz sırasında, tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar korumakla yükümlüdür³³⁰.

Yine haciz sırasında, kamu borçlusu tarafından borcun ödenmesi halinde haciz uygulaması durdurulur. Kısmi ödeme yapıldığı hallerde, kalan borç miktarı ile haczedilen mallar arasında açık bir orantısızlık oluşursa ve özellikle kamu borçlusunun bu yönde bir talebi mevcutsa tahsil dairesi, haczi kaldırma ve değeri borçla denk başka bir malı haczetme yoluna gitmelidir³³¹.

AATUHK'nin 81. maddesine göre, haczedilen malların değeri haczi yapan memur tarafından belirlenir ve belirlenen değer borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görülmesi halinde bilirkişiye başvurularak yeniden saptanır.

Haczedilen mal korunmayı gerektiren menkul mallardan ise AATUHK'nin 82. madde hükmü uyarınca, bunların kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak söz konusu mallar tahsil dairelerince muhafaza edilir. Bunlar dışında kalan menkul mallar ise ya tahsil dairesince uygun görülen yerlerde muhafaza altına alınır yada güvenilir bir şahsa veya güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlu veya üçüncü kişinin kendisinde bırakılır. Kendisinde yediemin olarak bırakılan malı, alacaklı vergi idaresine teslim etmeyen kişi ise TCK'nın³³² 289. düzenlenen muhafaza

³²⁸ GERÇEK, s. 275.

³²⁹ AATUHK, m. 62, f. 3.

³³⁰ AATUHK, m. 62, f. 6.

³³¹ BARLASS, s. 144.

³³² 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu K.T. 26.09.2004, R.G. T.12.10.2004, S.25611.

görevini kötüye kullanma suçu işlediği gerekçesiyle cezalandırılır³³³. Köylerde ve KK³³⁴ tatbik edilen yerlerde menkul mal haczi AATUHK'nin 65. madde hükmü uyarınca, köy ihtiyar kurullarınca yapılır.

2. Gayrimenkullerin Haczi

AATUHK'nin 62. madde hükmü uyarınca tahsil dairesi tarafından hem alacaklı vergi idaresinin hem de borçlunun çıkarlarının korunması gerektiğinden, haciz borçlunun borcunu karşılayacak taşınır malı ve sağlam alacağı varsa bunlara uygulanmalı, taşınmazlara haciz konulmamalıdır³³⁵.

AATUHK'nin 88. madde hükmü uyarınca her türlü gayrimenkul malın haczi siciline işlenmek üzere haciz uygulamasının tapuya bildirilmesi suretiyle yapılır. Gayrimenkullerin haczedilmeleri durumunda tahsil dairelerince vergi alacağı tutarının haciz bildirisinde belirtilmesi zorunlu olup, düzenlenecek haciz bildirisinin vergi alacağının aslını ve fer'ilerini kapsamasına dikkat edilmelidir³³⁶. AATUHK'nin 89. madde hükmü uyarınca gayrimenkul haczi, gayrimenkul kendilerine rehnedilmiş olan alacaklılara bildirilir.

AATUHK'nin yine 88. madde hükmü uyarınca gayrimenkul haczi, gayrimenkulün hasılat ve menfaatlerine de kapsar. Ancak borçlunun haczedilen gayrimenkullerin hasılat ve menfaatleri haricinde başka herhangi bir geliri yoksa kendisinin ve ailesinin geçimleri için yeterli miktarda üründen veya satıldıkça bunların bedelinden uygun bir miktar borçluya bırakılır.

Gayrimenkuller haczedilirken bunların bütünleyici parçaları gayrimenkulden ayrı haczedilemez. Eklentiler ise, gayrimenkulden ayrılabilen bağımsız nitelikte menkul mallar olduğundan, tek başına haczedilmeleri mümkündür³³⁷. Gayrimenkul kiradaysa kiranın da AATUHK'nin 79. maddesi gereğince ayrıca haczedilmesi gereklidir³³⁸.

³³³ İsa BÜYÜKBAŞ, “Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, C.16, Özel S.2014, 2015, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, s. 4620.

³³⁴ 442 Sayılı Köy Kanunu'nun K.T.18.03.1924, R.G. T.07.04.1924, S.68.

³³⁵ YILMAZ, s. 843.

³³⁶ KOÇAK, s. 312.

³³⁷ GERÇEK, s. 281.

³³⁸ ÇELİK, s. 239.

3. Üçüncü Kişilerdeki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Haczi

AATUHK'nin 79. madde hükmüne göre, üçüncü kişideki menkul mallar üzerinde haciz işlemi haciz tutanağı düzenlenerek, borçluya, zilyede veya alacak ve hakları ödemesi gereken kişiye, kurumlara haciz uygulamasının bildirilmesi³³⁹ suretiyle gerçekleştirilir. Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs borcu olmadığı, malın kendisinde bulunmadığı, haczin tebliğinden önce borcu ödediği, malın tüketildiği, kusuru olmaksızın telef olduğu, alacağın borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi iddialarda bulunur ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Aksi takdirde mal üçüncü şahsın elinde ve borç zimmetinde sayılır. Üçüncü kişi tarafından itiraz süresinin kaçırılması durumunda ise haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açılabilir. Bu davada, haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla kamu borçlusuna borçlu olunmadığı veya malın elde bulundurulmadığı hususları davacı tarafından ispat edilmelidir. AATUHK'un 10. maddesi uyarınca bu davada teminat gösterilmesi durumunda davaya bakan mahkemece takip işlemlerinin durdurulmasına hükmedilebilir. Davanın reddi halinde haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın %10'u tutarında inkâr tazminatına hükmedilir. Davanın kabul edilmesi halinde ise, menkul mal üzerinde uygulanan haciz işlemi kaldırılır.

Üçüncü şahıs, haciz bildirisi üzerine 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz ettiği takdirde, alacaklı kamu idaresi 1 yıl içinde üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı dava ile ispat ederek, üçüncü şahsın İİK'nın 338. maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve alacaklı olduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir. Menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değeri ödenir. Üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklıdır.

³³⁹ Söz konusu haciz bildirisinde, borcun ancak tahsil dairesine ödenebileceği ve vergi borçlusuna yapılan ödemenin geçersiz olacağı, elde bulundurulanan menkul malın ancak tahsil dairesine teslim edebileceği, malın borçluya verilmemesi gerektiği aksi takdirde borçluya yapılan ödemeler ile malın bedelinin tahsil dairesine ödenmesi gerekeceği üçüncü şahsa bildirilir.

D. Haczedilemeyen Mallar

1. Hiçbir Şekilde Haczedilemeyen Mallar

Kamu borçlusunun yaşamını sürdürmesi ve faaliyetlerini devam ettirebilmesi için gerekli olan mallar haczedilememekte olup, buna ilişkin usul ve esaslar AATUHK'nin 70. maddesinde açıkça düzenlenmiştir³⁴⁰. İlgili madde hükmünde bu amaca paralel düzenlemelerden hemen önce devlet mallarının³⁴¹ haczedilemeyeceği hususuna yer verilerek, bu kuralın istisnaları sayılmıştır. Bir kamu kuruluşunun alacağından dolayı borçlu olan bir başka kamu kuruluşunun mallarının haczi, bir kimsenin kendi alacağı için yine kendi malını haczetmesinde olduğu gibi, manasız ve kendi kendine zarar verme sonucunu doğuracağından kanun koyucu bu yönde bir düzenleme getirmiştir³⁴². Ayrıca yine aynı fıkra hükmünde, özel kanunlarda haczedilemeyecek mallar arasında düzenlenen malların da haczedilemeyeceğine işaret edilmiştir³⁴³.

AATUHK'nin 70. maddesindeki temel amaç, borçluyu yaşamsal faaliyetleri ve geçimi bakımından zor durumda bırakmamaktır. Bu madde kapsamında haczi mümkün olmayan mallara örnek olarak; borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete özel kitap ve eşyası, vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası, borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zorunlu olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri, çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları, belli şartlar altında haline münasip evi gösterilebilir.

Alacaklı kamu idaresinin kanunen haczedilmesi mümkün olmayan bir malı haczetmesi durumunda takip muamelesi yapılan borçlunun, fiili haciz sonrasında bu

³⁴⁰ Fevzi Rifat ORTAÇ ve Hilmi ÜNSAL, *Genel Vergi Hukuku*. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019), s. 219.

³⁴¹ Devlet malı, 5018 Sayılı Yasa kapsamında yer alan kamu idarelerinin elde ettiği kamu gelirleri, kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen her türlü gelirler, hizmet karşılığı elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerden oluşur. Devletin özel hukuk alanındaki malları ise bir önceki bölümde de açıklandığı üzere bu kapsam dahilinden yer almadıkları için haciz işlemine konu edilebilirler.

³⁴² COŞKUN, s. 817.

³⁴³ Örneğin; mahalli idarelere ait bazı mallar haczedilemez. Gerek BK'nin (5393 Sayılı Belediye Kanunu'nun K.T.03.07.2005, R.G. T.13.07.2005, S.25874.) 15. maddesinin 9. fıkrası hükmü gerekse de İÖİK'nin (5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun K.T.22.02.2005, R.G. T.04.03.2005, S.25745.) 7. maddesinin 4. fıkrası hükmü uyarınca söz konusu mahalli idarelerin sadece proje karşılığı borçlanma yoluyla elde ettiği gelirler, vergi, resim ve harçlar ile şartlı bağışlar ve kamu hizmetlerinde fiilen kullanılan malları haczedilemez.

iddiayı vergi mahkemesinde³⁴⁴ öne sürmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mal haczedilmiş ve satış muamelelerine başlanmış ise bu süreçte malın haczedilemeyecek mallardan olduğu iddiası kabul görmeyecektir³⁴⁵.

2. Kısmen Haczedilebilen Mallar

AATUHK'nin 71. maddesinde alacaklı kamu idaresince kısmen haczedilebilecek mallar düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre; aylıklar³⁴⁶, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar³⁴⁷, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Kısmen haczedilebilen mallarda haczolunacak miktar bu malların üçte birinden çok, dörtte birinden az olmamak zorundadır. Aylık gelirlerin asgari ücreti aşmaması halinde ise bu gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz.

E. Hacizden Doğan İstihkak İddiaları

İstihkak kelime anlamı olarak; hakkı olma, hak kazanma anlamına gelmektedir³⁴⁸. Haczedilen bir mal üzerinde üçüncü kişinin, mülkiyet veya diğer aynı hak sahibi olduğunun ileri sürülmesine ise istihkak iddiası denir³⁴⁹. İstihkak iddiasına bağlı olarak açılan davaya istihkak davası denir ve bu dava malike, haklı bir sebep olmaksızın mülkiyetinden çıkarılan eşyasının, mülkiyet hakkına dayanarak kendisine geri verilmesini sağlar³⁵⁰.

AATUHK'nin gerek 66. maddesinin gerekse de 67. maddesinin 1. fıkra hükmünde üçüncü kişi tarafından hacze konu mal üzerinde mülkiyet ve rehin hakkı iddia edilebileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle doktrinde istihkak iddiasının kapsadığı haklar tartışma konusudur. Bir görüşe göre; kanunun lafzi yorumu ve kanunilik ilkesi

³⁴⁴ ÇELİK, s. 217.

³⁴⁵ ARSLANER, s. 275, Danıştay 3. D. 05.11.2007 T. 2006/4719 E. 2007/2948 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 07.10.2020.

³⁴⁶ 5510 Sayılı Kanun'un(5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun K.T.31.05.2006, R.G. T.16.06.2006, S.26200.) 93. maddesine göre; bu kanun kapsamında bağlanan aylıklar nafaka alacağı dışında haczedilemez.

³⁴⁷ Bu nafakalar TMK'nin 364. maddesi kapsamındaki nafakalar olup, ilgili madde hükmü; “Herkes, yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üstsoyu ve altsoyu ile kardeşlerine nafaka vermekle yükümlüdür.” şeklindedir. Ancak bu durum ilama bağlı nafakaların haczedilebileceği anlamına gelmemektedir. Çünkü ilama bağlı nafakalar, kamu borçlusu ve ailesinin geçimi için gereklidir ve bu nedenle haczedilemezler. (CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 429.)

³⁴⁸ TDK, s. 989.

³⁴⁹ KURU, s. 267.

³⁵⁰ BARLASS, s. 102.

gereğince istihkak iddiasının yalnızca mülkiyet ve rehin hakkı bakımından ileri sürülebileceği savunulmakta iken³⁵¹ diğer bir görüşe göre, mülkiyet ve rehin hakkı dışındaki diğer aynı hakların da istihkak iddiasına konu edilebileceği ifade edilmektedir³⁵². Kanaatimce ikinci görüş daha isabetlidir. Çünkü kanun maddelerinin her zaman lafzi olarak yorumlanması mümkün değildir. Kanun maddesinin getiriliş amacı, kanunun ruhu ve maddenin özü de madde hükmünün yorumlanmasında önem arz eder. AATUHK'nin ilgili maddelerinde sayılı aynı hakların örnekleyici nitelikte olduğundan hareketle istihkak iddiasının diğer aynı haklar bakımından da ileri sürülebileceği görüşündeyim.

Kamu alacağının cebren tahsili sürecinde ileri sürülebilecek mülkiyete veya diğer aynı haklara yönelik iddialar, AATUHK'nin 66 ve devamı maddelerinin lafzi olarak yorumlanması üzerine ancak fiili haciz sırasında olabilmektedir³⁵³. Ancak borçlu veya üçüncü kişi tarafından haczin uygulanmasından sonra da tahsil dairesine başvurularak istihkak iddiasının ortaya konulabileceğini savunan görüşler mevcuttur³⁵⁴. Bu görüşü savunanlar arasında bu iddianın ne zamana kadar ileri sürülebileceğine ilişkin olarak da görüş ayrılıkları söz konusudur. Şöyle ki; bir görüşe göre gerek borçlu gerekse de üçüncü kişi prensip olarak artırım tarihine kadar istihkak iddiasında bulunabilir iken³⁵⁵ diğer bir görüşe göre borçlu ve üçüncü kişinin haciz sırasında hazır bulunmamaları halinde haczin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine karşı istihkak iddiası ileri sürülebilir³⁵⁶. Son olarak; hacze konu mal üzerinde istihkak iddiasında bulunulması durumunda AATUHK'nin 62. maddesinin 2. fıkra hükmü uyarınca bu malın haczinin sonraya bırakılması gerekmektedir.

1. Malın Borçlunun Elinde Haczedilmesi Halinde İleri Sürülen İstihkak İddiası

Borçlunun elinde bulunan bir mal borçlu tarafından, üçüncü şahsın mülkü veya rehni olarak gösterildiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet ya

³⁵¹ Bkz. Yusuf KARAKOÇ, “Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.11, Özel S.2009, 2010, s. 1624, CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 403.

³⁵² Bkz. PEKCANITEZ, ATALAY, SUNGURTEKİN ÖZKAN ve ÖZEKES, s. KURU, s. 268, YILMAZ, s. 683, GERÇEK, s. 270.

³⁵³ Hakan ARSLANER, “Kamu Alacaklarının Cebri Tahsil Sürecinde Öne Sürülen İstihkak İddiaları ve Yargı Süreci”, Mali Hukuk Dergisi, Legal Yayıncılık, C.13, S.152, 2017, s. 1920.

³⁵⁴ Bkz. BARLASS, s.104. KARAKOÇ, s. 1630, CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 404.

³⁵⁵ Bkz. BARLASS, s. 105.

³⁵⁶ Bkz. GERÇEK, s. 272.

da rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memur iddiayı haciz tutanağına geçirir ve bu iddia üçüncü kişi tarafından iddia edilmiş ise borçluya, borçlu tarafından iddia edilmiş ise üçüncü kişiye bildirilir³⁵⁷.

AATUHK'nin 66. madde hükmü uyarınca haciz tutanağını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde tahsil dairesi, istihkak iddiasını reddetmediği takdirde bu iddiayı kabul etmiş sayılır. Ayrıca tahsil dairesince süresinde istihkak iddiasının cevaplandırılmaması halinde, iddia kabul edilmiş sayılacağından o mal üzerindeki haciz kaldırılır³⁵⁸. Üçüncü şahıs tarafından da haciz tutanağının kendisine tebliğ edildiği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz edilmemesi halinde bu şahsın istihkak iddiası dinlenmez.

Üçüncü kişinin istihkak iddiası tahsil dairesince reddedilir veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse; AATUHK'nin 66. maddesinin 3. fıkra hükmü uyarınca üçüncü şahsa 7 gün içinde mahkemeye başvurması gerektiği tahsil dairesince bildirilir ve üçüncü şahıs tarafından dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçmiş sayılır³⁵⁹. Kanundaki bu düzenlemede sadece “mahkeme” ibaresinin bulunması hangi mahkemenin görevli olduğu tartışmasını ortaya çıkarmaktadır. Her ne kadar 2576 Sayılı Kanun’a göre kamu icra hukuku uygulamasından doğan uyuşmazlıklar idare ve vergi mahkemeleri nezdinde görülmekte ise de istihkak iddiaları mülkiyet hakkı kapsamında yer aldığından ve AATUHK, 2576 Sayılı Kanun’dan daha eski tarihli bir kanun olduğundan mahkeme ibaresinin genel mahkemeler³⁶⁰ şeklinde anlaşılması gerekir ve kamu icra hukukunda hacze ilişkin istihkak iddiaları bu mahkemelerde görülür³⁶¹. Bu dava bakımından yetkili mahkeme ise AATUHK'nin 68. madde hükmü uyarınca haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesidir. Bu davalar diğer davalara göre öncelikli olarak incelenmelidir³⁶².

Malın borçlunun elinde haczedilmesi halinde açılan istihkak davasında tarafların yetkileri incelendiğinde, borçlunun istihkak iddiasında bulunma hakkı olmakla birlikte istihkak davası açma hakkı olmadığı görülmektedir. İstihkak davası

³⁵⁷ AATUHK, m. 66, f. 1.

³⁵⁸ ÇELİK, s. 223.

³⁵⁹ AATUHK, m. 66, f. 3.

³⁶⁰ Danıştay 4. D. 15.06.1989 T. 1987/3280 E. 1989/2844 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 07.10.2020

³⁶¹ TAŞDELEN, s. 132.

³⁶² Zehra TAŞÖZÜ, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği ve Vergi Alacaklarının Cebren Tahsil Prosedürü” Mali Hukuk Dergisi, Legal Yayıncılık, C.8, S.88, 2012, s. 157.

açma hakkı üçüncü kişiye aittir³⁶³. Davalı ise, istihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmemişse bu daireye, istihkak iddiasına borçlu tarafından itiraz edilmişse kamu borçlusuna, istihkak iddiası gerek tahsil dairesince kabul edilmemiş gerekse de borçlu tarafından itiraz edilmişse her ikisine yöneltilir³⁶⁴.

Bu davada ispat yükü, haczedilen mal, taşınır bir mal olduğu takdirde üçüncü kişide olup, üçüncü kişi hacze konu malın borçluya ait değil de kendisine ait olduğunu ya da rehin, hapis, intifa, irtifak gibi bir hakka sahip olduğunu kanıtlamak zorundadır³⁶⁵. Taşınmaz mallarda ise mülkiyet tapu kaydı ile anlaşılır olmasına karşın davacı, dava hakkı doğuran ve tapuya şerh edilmiş bir belge ile bu iddiasını ispat edebilir³⁶⁶.

İstihkak davasında AATUHK'nin 68. madde hükmü uyarınca, davacı tarafından yürütmenin durdurulması talep edildiği takdirde var olan delillerin durumuna göre ve olası zararlara karşı yeterli teminat alınması üzerine mahkemece yürütmenin durdurulmasına hükmedilebilir. Ancak davacının talebi üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verilir ve neticede dava kabul edilmezse, davacı davanın konusunu oluşturan malın değerinin %10'u tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur. Üçüncü kişi tarafından açılan istihkak davasının kabul edilmesi halinde ise hacizli mal üzerindeki mülkiyetin devri söz konusu olmayacak, yalnızca hacze konu mal üzerinde haciz baskısı kalkacak, tahsil dairesi takip ettiği mallar içerisinde istihkak iddiası kabul edilen malı dışarda tutacaktır³⁶⁷.

2. Malın Üçüncü Kişinin Elinde Haczedilmesi Halinde İleri Sürülen İstihkak İddiası

AATUHK'nin 67. madde hükmü uyarınca, haczedilen mal borçlu yerine mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahsın elinde ise bu husus haciz sırasında ilgili memurlarca haciz tutanağına geçirilir. Malın borçluya ait olduğu iddiası tahsil dairesi tarafından alacaklı vergi idaresine bildirilir. Alacaklı vergi idaresi tarafından bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açılmaması halinde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır.

³⁶³ GERÇEK, s. 271.

³⁶⁴ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 410.

³⁶⁵ TOMBALOĞLU, s. 277.

³⁶⁶ ARSLANER, s. 1927-1928.

³⁶⁷ ARSLANER, s. 1934.

Malın üçüncü kişinin elinde haczedilmesi halinde, üçüncü kişinin istihkak iddiasında bulunması ile takip kendiliğinden durur ve takibe, alacaklı kamu idaresinin istihkak davası açması durumunda davanın kesinleşmesine kadar devam edilmez³⁶⁸. Ayrıca kanuni süresinde alacaklı kamu idaresince dava açılmadığı takdirde, haciz kalkar³⁶⁹.

Görüldüğü üzere, hacze konu malın üçüncü kişi elinde haczedilmesi halinde ileri sürülen istihkak iddiasına karşı 15 günde açılması gereken davada davacı bu kez borçlu ya da üçüncü kişi değil alacaklı kamu idaresi, davalı ise üçüncü kişidir. Geri kalan hususlar bakımından bu başlık altında yer verilen istihkak davası, malın borçlunun elinde haczedilmesi durumunda açılan istihkak davası ile aynıdır.

Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan kişiler tarafından istihkak iddiası ileri sürüldüğü takdirde ise mal borçlunun elinde sayılır³⁷⁰. Bu durumda istihkak davasını açması gereken, iddiada bulunan yani borçlu ile birlikte oturan kişidir³⁷¹.

F. Aciz Hali ve Sonuçları

Kamu borçlusunun acze düşmesi; borç ödeme gücünün kalmaması, borcunu ödeme konusunda elinden bir şey gelmemesi, borcunu ödemeyi becerememesi, borcunu ödemeye gücünün yetmemesi, borcunu ödemek konusunda çaresiz kalması şeklinde tanımlanabilir³⁷². AATUHK'nin 75. maddesine göre, kamu borçlusunun malvarlığı üzerinde alacaklı vergi idaresince haciz yolu ile takip usulünün uygulanması sonucunda borçlunun haczedilebilir herhangi bir malı bulunamadığı veya haczedilebilir malı bulunmasına karşın bu malların satış bedellerinin takibe konu borcu karşılayamayacağı tespit edildiği takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Bu husus kamu idaresince aciz fişi tutularak saptanır.

İlgili madde hükmüne göre, borçlunun iki olasılıkta aciz halinde sayılacağı anlaşılmaktadır. Bunlardan ilki, haczedilebilir herhangi bir malın bulunmaması diğeri, haczedilebilir nitelikteki malların paraya çevrilmesinden sağlanan bedel ile kamu

³⁶⁸ KOÇAK, s. 274-275.

³⁶⁹ YILMAZ, s. 692.

³⁷⁰ AATUHK, m. 67, f. 2.

³⁷¹ YILMAZ, s. 693.

³⁷² Nilgün SERİM, “Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Aciz Hali ve Acizin Neticeleri”, Vergi Dünyası Dergisi, S.335, Temmuz 2009, s. 170, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, E.T.: 17.10.2020.

alacağının karşılanamamasıdır³⁷³. İkinci ihtimalden varılması gereken sonuç, haczedilecek mal varsa bunlar haczedilip satılmadan borçlunun aciz durumunda sayılmayacağıdır. Ancak hacze konu mala biçilen değer borcun karşısında oldukça düşük kalması durumunda, borcu karşılamayacağının anlaşılması için satışın beklenmesine lüzum yoktur³⁷⁴.

Aciz fişi; satış işlemine devam edilmekle beraber kalan borcun varlığını ispatlayan bir senet hükmünde olup, bu belge ile alacaklı vergi idaresi borçlunun mal bildirimini dikkate almaksızın iptal davası açma hakkı kazanır ve aciz fişinde yer alan bir vergi alacağı için borçluya tekrar ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmez³⁷⁵.

Aczin sonuçları ise AATUHK'nin 76. maddesinde düzenlenmiş olup, bu madde hükmüne göre aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faizin varlığı aranmadan AATUHK'nin 48. maddesinde düzenlenen tecil kurumu uygulanabilir. Aciz hali devam ettiği sürece, vergi alacaklarına gecikme zammı da uygulanmayacaktır³⁷⁶. Ancak, alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi³⁷⁷ içinde devamlı olarak takip eder. Bu takip sonucunda, kamu borçlusunun alacağı karşılayacak değerde mal edindiğinin tespit edilmesi veya borçlunun edindiği malları kendisinin bildirmesi ve bildirdiği malların alacağı karşılayacak kıymette olması halinde aciz hali ortadan kalkar ve mal edinme tarihinden itibaren gecikme zammı işlemeye devam eder³⁷⁸. Çünkü, kamu borçlusunun aciz haline girmesinden sonra borcunu karşılamaya yetecek miktarda varlığa kavuşması, bu konuma ulaştığı an itibarıyla borçluyu aciz halinde çıkarır³⁷⁹.

G. Haczin Sonuçları

AATUHK'nin 73. maddesinin 1. fıkrasına göre, borçlu alacaklı kamu idaresinin onayı olmadan hacizli mallar üzerinde tasarrufta bulunamaz. Haciz işlemini uygulayan tahsil dairesi, borçlu tarafından bu hususa aykırı olarak hareket edilmesi halinde cezai yaptırımların uygulanacağını borçluya ihtar eder. Ancak haciz işlemi

³⁷³ Recep NARTER, ve Abdullah ARIKAN, “Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y.9, S.34, Nisan 2018, s. 146, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 17.10.2020.

³⁷⁴ YILMAZ, s. 754.

³⁷⁵ GERÇEK, s. 258-259.

³⁷⁶ NARTER ve ARIKAN, s. 153.

³⁷⁷ Aciz hali tahsil sürecinde ortaya çıktığından bahsi geçen zamanaşımı süresi tahsil zamanaşımıdır.

³⁷⁸ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, Üçüncü Bölüm, IV-Gecikme Zammının Tatbiki Kenar Başlığı, m.1-b.

³⁷⁹ BARLASS, s. 120.

borçlunun haczedilen mallar üzerindeki tasarruf hakkını ortadan kaldırmaz, yalnızca borçlunun bu mallar üzerinde tasarrufta bulunmak istemesi halinde alacaklı kamu idaresinin oluru alması koşulu aranır³⁸⁰. Bu koşula uymayan borçlunun yine aynı fıkra hükmüne göre cezalandırılması gerekir. Söz konusu ceza ise AATUHK'nin 110. maddesinde düzenlenmiş olup, ilgili madde hükmüne göre kamu alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan borçlu tarafından kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallardan bir kısmının veya tamamının elden çıkarılması, kaçırılarak muvazaa yolu ile başkasına devredilmesi, yok edilmesi, azaltılması durumlarında borçlunun altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması gerekir. Bu suç, alacaklı vergi idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur³⁸¹.

AATUHK'nin 73. maddesinin 2. fıkra hükmünde, haczedilmiş mal üzerinde üçüncü şahsın zilyetlik hükümleri uyarınca iyiniyetle elde ettiği hakların korunacağı düzenlenmiştir. Çünkü zilyetliği devren kazanan, iradelerin uyduğu anda iyiniyetli ise devreden tasarruf yetkisinin bulunmadığı sonradan öğrenilse bile mülkiyet kazanılır³⁸². Üçüncü kişinin iyiniyet kurallarına aykırı olarak hacizli mal üzerinde elde ettiği hakların ise, alacaklıların haczi ile o mala ilişkin haklarını ihlal ettiği oranda hükümsüzlüğüne mahkemece karar verilir³⁸³.

H. Haczedilen Malların Satışı

1. Menkul Malların Satışı

AATUHK'nin 74. maddesinin 1. fıkra hükmüne göre, haczedilen her türlü mal satılarak paraya çevrilir. Söz konusu mal AATUHK'nin 62. maddesinde tanımlanan haciz varakasına bağlanıp, 62. maddesi hükümlerine göre haczedilmiş bir menkul bir mal olduğu takdirde kanunun 84-87. madde hükümleri çerçevesinde satılır³⁸⁴. Menkul mallar esasen tahsil dairelerince, köylerde ise ihtiyar kurullarınca haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren 3 ay içinde satışa çıkarılır ve bozulma, çürüme vb. sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veya beklediği takdirde mühim bir değer

³⁸⁰ GERÇEK, s. 256.

³⁸¹ AATUHK, m. 115.

³⁸² Osman Gökhan ANTALYA ve Murat TOPUZ, *Eşya Hukuku Cilt: IV.* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), s. 266.

³⁸³ TAŞÖZÜ, s. 159.

³⁸⁴ KOÇAK, s. 307.

düşüklüğüne uğraması muhtemel malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilir³⁸⁵. Kanun koyucu bahsi geçen 3 günlük süreyle kamu borçlusuna borcunu ödemesi ve malını satıştan kurtarabilmesi için son bir imkân tanımaktadır³⁸⁶. Ayrıca hacizli menkul malın belirtilen sürede satışa çıkarılmamış olması bu sürenin sonunda satışa çıkarılamayacağı anlamına gelmez³⁸⁷.

AATUHK'nin 85. maddesinde, menkul malların satış usulü düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre, menkul mallar tahsil dairelerinin satış yerlerinde açık artırma usulü uygulanarak peşin para karşılığında satılır. Tahsil dairesince artırmanın, malın bulunduğu yerde yapılmasına da karar verilebilir. Ancak AATUHK'nin 108. maddesi uyarınca artırmaya bu kanunun uygulanmasında görevli kişiler katılamayacaklardır. Bu kişiler gerek kendileri gerekse de üçüncü kişiler vasıtasıyla görevli oldukları artırmalardan mal satın alamayacakları gibi bu malları üçüncü şahıslara satın aldırtıp onlardan 5 yıl süreyle devir yoluyla da elde edemeyeceklerdir. Söz konusu yasak bu kişilerin eşleri ve üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımları için de geçerlidir³⁸⁸.

Menkul mallar 81. maddeye göre tespit olunan değerle açık artırmaya çıkartılır³⁸⁹. Açık artırma ile satışa çıkarılan mal, üç defa duyurulduktan sonra en çok arttırana ihale edilir. İlk artırmada teklif edilen bedelin, menkul malın değerinin %75'inden az olmaması gerekmekte olup, bu koşul sağlanamadığı takdirde ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda mal tekrar satışa çıkarılır ve bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır. Menkul mallar yerinde veya başka yere götürüldüğü halde yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu yüzünden bu malların başka yere götürülmesi uygun görülmezse yukarıdaki 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde bu mallar pazarlık usulüyle satılır. Haczedilen malların pazarlık usulüyle de satılamaması halinde bu mallar borçluya iade edilir³⁹⁰.

AATUHK'nin 85. maddesinde düzenlendiği üzere haczedilen mallar bozulma, çürüme vb. nedenlerle korunmayacak ya da beklediği sürede ciddi bir değer kaybına uğrayacak ise bu mallar pazarlık usulüyle satılabilir. Haczedilen mallar ilk artırmada

³⁸⁵ AATUHK, m. 84.

³⁸⁶ Recai DÖNMEZ, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005), s. 183.

³⁸⁷ SARAÇOĞLU, s. 157.

³⁸⁸ ÇELİK, s. 136.

³⁸⁹ BARLASS, s. 148.

³⁹⁰ AATUHK, m. 87.

satılamadıkları takdirde malların ikinci artırması bir başka il veya ilçede gerçekleştirilebilir. Bu durumda, artırmanın gerçekleştirileceği yer, gün ve saat satılacak malların türü önceden ilan olunur. Satılan mal, bedeli alınmadan ilgiliye teslim edilemez.

Malın bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren üç gün içinde ödenmesi için tahsil dairesi tarafından ilgiliye süre verilir. Bazı malların satışı ile kamu alacağı karşılandığı takdirde geriye kalan malların satışından vazgeçilir ve bunlar üzerindeki haciz kaldırılır. Ancak bu malların borçluya iadesi şart değildir, tahsil dairesi aynı esaslara göre satış işlemlerine devam da edebilir³⁹¹.

AATUHK'nin 86. maddesi uyarınca, müşteri tarafından satışa konu malın alınmasından vazgeçilir veya tahsil dairesince verilen süre içinde satış bedelinin tamamı ödenmezse ilgili mal ikinci kez artırmaya çıkarılır ve en çok artırana ihale olunur. Mal birinci defa kendisine ihale olunan kimseden iki ihale arasındaki fark, diğer zararlar ve %5 faiz, ikinci ihalede talip çıkmaması sebebiyle ihale yapılamadığı takdirde ise birinci ihale bedeli, diğer zararlar ve %5 faiz bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir ve o mal için idarece yapılan tüm masrafların alınması suretiyle mal ihale yapılamaz terk olunur. Bahsi geçen faiz alacağı, ikinci artırımda ilk artırımdaki bedele ulaşamaması ve bu surette kamu alacağının tahsil olunamaması ihtimaline karşı bir güvencedir³⁹². İhale yapılan şahıs, satış bedelini ödemedikçe asıl borçlunun borçlu sıfatı devam eder.

AATUHK'nin 74. maddesi gereğince satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen kamu alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muaccel borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir. Hacze iştirak etmiş başka daire varsa artan kısımdan öncelikle bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra kalan bakiye borçluya verilir. Satıştan elde edilecek bedelin kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla birlikte takip giderlerini geçmeyeceği kesin olarak biliniyorsa, hacizli malın satışını tahsil dairesi erteleyebilir.

2. Gayrimenkullerin Satışı

Hacizli gayrimenkul malların paraya çevrilme süreci AATUHK'nin 90-99. maddelerinde düzenlenmiş olup, gayrimenkullerin menkul mallardan farklı olarak

³⁹¹ ÇELİK, s. 238.

³⁹² BARLASS, s. 151.

yalnızca ihale usulü ile satılabileceği, pazarlık usulünün uygulanamayacağına yer verilmiştir³⁹³. Gayrimenkullerin satışında öncelikle AATUHK'nin 90. maddesi uyarınca açık artırma ile satışı yapacak satış komisyonunun oluşturulması gerekir. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya yetkilendireceği kişinin yönetimi altında belediye meclisi tarafından kendi üyeleri arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı kamu idaresinin görevlendirdiği bir memurdan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya yetkilendireceği kişiden oluşur. AATUHK'nin 91. maddesi uyarınca satış komisyonu tarafından bilirkişinin mütalaası alınmak suretiyle gayrimenkulün rayiç değeri belirlenir. Seçilen bilirkişinin gayrimenkulün rayiç değerinin tespitinde uzman bir bilirkişi olması gerekir aksi takdirde yapılan satış hukuka aykırı olur³⁹⁴. Satış komisyonunca belirlenecek değer idari davaya konu edilebilir³⁹⁵.

Satış komisyonunca hacedilen malın değeri belirlendikten sonra AATUHK'nin 92. maddesinde belirtilen şartları taşıyan bir gayrimenkul satış şartnamesi düzenlenir. Bu şartnamede ilgili madde hükmü uyarınca gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adresi, gayrimenkulün açık adresi, durumu ve özel vasıfları, rayiç değeri, %7,5 oranındaki teminat tutarı³⁹⁶, gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle birlikte satışın gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı, gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden ödeneceği, ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı hususlarına yer verilir. Tahsil dairesince satılacak gayrimenkul malların birden fazla olması halinde her bir gayrimenkul için ayrı şartname düzenlenmesi gerekmektedir³⁹⁷.

Gayrimenkul satış şartnamesinin düzenlenmesinin ardından AATUHK'nin 93. maddesinin 1. fıkrasında yer verildiği üzere alacaklı tahsil dairesi gayrimenkul satışını, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak suretiyle ilan eder ve ilanda yer, gün, saat, satılacak gayrimenkulün durumu ve vasıfları gösterilir. İlanın bir örneği borçluya,

³⁹³ ARSLANER, s. 297.

³⁹⁴ Danıştay 4.D. 24.04.1995 T. 1994/5341 E. 1995/1892 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 15.10.2020.

³⁹⁵ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 505.

³⁹⁶ AATUHK'nin 94. maddesinin 1. fıkra hükmüne göre teminat; para, bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektubu, hazine tahvil ve bonoları veya hükümetçe belli edilecek milli hisse senetleri şeklinde olmalıdır.

³⁹⁷ KOÇAK, s. 330.

vekil veya temsilcisine, bir örneği de gayrimenkulün tapu siciline göre gayrimenkul üzerinde hakkı bulunan ve adresi belirli olanlara tebliğ olunur. AATUHK'de haczedilen gayrimenkullerin ne kadar sürede satışa çıkarılacağına dair herhangi bir hüküm olmayıp, yalnızca satışın artırma tarihinden en az 15 gün önce ilan edilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Çünkü hacizli gayrimenkullerin satışında asıl olan gayrimenkulün gerçek değeri üzerinden, alacaklı ile borçlunun çıkarlarını ortaklaşa koruyacak şekilde satışın yapılmasıdır³⁹⁸.

Gayrimenkul mallarda artırmanın şekli ve ihale usulü AATUHK'nin 94. maddesinde ifade edilmiştir. Bu madde hükmüne göre, artırma sonunda üç defa bağırıldıktan sonra en çok artırıana gayrimenkul ihale olunur. Ancak artırma bedelinin gayrimenkulün rayiç değerinin en az %75'ini bulması, kamu alacağına rüçhanı olan diğer alacaklar varsa rüçhanı olan alacakların tutarından fazla olması, yapılmış ve yapılacak olan masrafları karşılaması gerekir. Şayet artırmada bu tutar elde edilememişse AATUHK'nin 95. maddesi uyarınca en çok artıran kişinin taahhüdü dikkate alınarak artırma 7 gün daha uzatılır ve 7. gün aynı yer ve saatte gayrimenkul en çok artırıana ihale edilir. Ancak ikinci artırmada da teklif edilen tutarın varsa rüçhanlı alacaklar ile yapılmış ve yapılacak masrafları aşması gerekmektedir.

Alacaklı tahsil dairesince düzenlenen artırmalar sonucunda Kanunda belirtilen tutarlar ihaleye katılanlar tarafından teklif edildiği takdirde ihale gerçekleşir ve 94. maddenin 5. fıkra hükmü uyarınca ihale kararının bir örneği borçluya, vekiline veya temsilcisine ve tapu siciline göre gayrimenkul üzerinde hakkı bulunan ve adresi belirli olanlara tebliğ olunur. AATUHK'nin 94. maddesinin 3. fıkra hükmü uyarınca gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar ise bu borçlar alıcıya devredilmez, satış bedelinden ödenir. Yine aynı maddenin 4. fıkra hükmüne göre, haczedilen gayrimenkullerin ayrılmasının mümkün olması ve bir kısmının bedelinin vergi alacağını karşılamaya yetmesi durumunda borçlu tarafından yazılı olarak istemedikçe artan kısım satılmaz ve gerekirse tapu dairesine satılacak kısım ayırılır.

AATUHK'nin 97. maddesine göre, gayrimenkul kendisine ihale olunan tarafından derhal veya verilen mühlet içinde gayrimenkulün değeri ödenmezse ihale kararı feshedilir ve gayrimenkul, satış komisyonunca hemen 7 gün müddetle artırmaya çıkarılır. Bu artırma ilgililere tebliğ edilmez ve ihale bakımından 95. madde hükümleri uygulanır. Birinci defa kendisine ihale yapılan kimse iki ihale arasındaki farktan ve

³⁹⁸ GERÇEK, s. 282.

diğer zararlardan sorumludur. İhale farkı ve geçen günlerin faizi ayrıca hükme gerek olmaksızın teminattan mahsubu yapıldıktan sonra tahsil olunur. Buradaki faiz %5 oranında uygulanır.

İhalenin neticesi, feshi ve tescil süreci ise AATUHK'nin 99. madde hükmünde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre öncelikle, satış komisyonu tarafından kendisine gayrimenkul ihale edilen alıcı o gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmiş olur. İhalenin feshi ise gayrimenkulün bulunduğu yerin icra mahkemesinden şikâyet yoluyla istenebilir. İhalenin feshi nedenleri; rayiç değer biçilmeksizin, satış şartnamesi düzenlenmeksizin, satış ilanı yapılmaksızın ya da usulüne aykırı satış ilanı yapılması suretiyle gayrimenkulün ihaleye çıkarılması, şartnamede ya da ilanda gayrimenkul hakkında yanıltıcı bilgilere yer verilmesi veya bir kısım bilgilerin gizlenmesi, Kanunun 94 ve devamı maddelerinde öngörülen usule uyulmadan ihalenin gerçekleştirilmesi, ihaleye fesat karıştırılmasıdır³⁹⁹. AATUHK'nin 99. maddesine göre; şikâyet hakkı, ihalenin ilgililere tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde kullanılmalıdır. Şikâyet merciince verilen karar 10 gün içinde temyiz edilebilir. Tescil ise şikâyet süresinin bitiminin ardından şayet şikâyet hakkı kullanılmış ise şikâyetin sonuçlanmasının akabinde tapu dairesine yapılacak tebligat ile sağlanır.

3. Gayrimenkullerin Teferruğu

Alacaklı tahsil dairesince haczedilen gayrimenkulün satışı yukarıda belirtilen her iki artırmada da gerçekleşmediği takdirde AATUHK'nin 96. maddesi uyarınca vergi idaresince teferruğu edilmeye kadar gayrimenkul üzerindeki haciz devam eder. Bu sürede tahsil dairesine haczedilen malın satışı konusunda başvuru yapıldığında, bu başvuru alacaklı kamu idaresince uygun görülmek şartıyla, satış için 7 günlük bir ilan yapılarak gayrimenkul 95. madde hükümleri çerçevesinde en çok artırana ihale olunur. Gayrimenkul teferruğ edilmeye kadar bir istekli çıkmadığı takdirde ise tahsil dairesi söz konusu malı uygun gördüğü zamanlarda satışa çıkarabilir.

AATUHK'nin 96. maddesinden hareketle gayrimenkulün teferruğu kavramının üzerinde durulması gerekmektedir. Teferruğ öncelikle, Hazinesin taşınmaz bir malı kendi mülkiyetine geçirmesini ifade etmekte iken aynı zamanda devletin alacağını güvence altına almak veya ortağı bulunduğu bir malın ucuza satılmasını önlemek

³⁹⁹ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 524.

amacıyla başvurduğu bir mal edinme yoludur⁴⁰⁰. AATUHK kapsamında haczedilen gayrimenkullerde Kanunun 98. madde hükmü uyarınca ikinci artırma tarihinde itibaren 1 yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmaz ise gayrimenkul alacaklı kamu idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonunun kararıyla teferruğ edilebilir, başka bir anlatımla alacaklı kamu idaresinin mülkiyetine geçebilir. Teferruğ bedeli ise gayrimenkulün belirlenen rayiç değerinin %50'sidir. Ancak teferruğ işleminin kamu alacaklısı tarafından yapılabilmesi için hacizli gayrimenkul malın fiili haciz, ihale ve satış sürecinin tamamının hukuk kurallarına uygun yapılması gerekmektedir. Bu kurallardan noksan olarak yapılan bir satış işlemi sonrası, satış işlemlerinin iptali için mahkemeye başvurulmadığı düşünüldüğünde, satılamayan gayrimenkul malın teferruğ işlemi de hukuka aykırı olacaktır⁴⁰¹. AATUHK'nin 98. maddesinin 2 ve devamı fıkralarına göre teferruğ işleminin uygulamasının ardından takip ve teferruğ masrafları düşüldükten sonra artan bedel borca mahsup edilir. Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren 1 yıl müddetle satışa çıkarılamaz. Borçlu satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden itibaren 1 yıl içinde kamu alacağını, gecikme zamları ile birlikte ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir. Sonuç olarak bu yolla, borçluya borcunu ödeyerek mülkiyeti tekrar alma olanağı da tanınmaktadır⁴⁰². Teferruğ kararı verilmeden önce belirlenen rayiç bedelin %75'i veya fazlası teklif edildiği takdirde ise alacaklı kamu idaresi teferruğdan vazgeçer⁴⁰³. Son olarak şunu da belirtmek gerekir ki, alacaklı tahsil idaresi sonradan satılması zor olan ve teferruğunda bir yarar görmediği malları teferruğ etmemelidir⁴⁰⁴.

İ. Hacze İştirak

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde hacze iştirak konusuna AATUHK'nin 21. ve 69. maddelerinde yer verilmiştir. “Rüçhan Hakkı” başlığı altında da açıklandığı üzere AATUHK'nin 21. maddesinde, İİK'ya göre konulan bir hacze AATUHK kapsamında konulan haczin iştirak hali düzenlenmiş iken; 69. maddesinde AATUHK

⁴⁰⁰ Mehmet Burak TOPRAK, “6183 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Teferruğ”, İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi, S.104, Mart- Nisan 2011, s. 199, <https://www.ismmmo.org.tr>, E.T.: 16.10.2020

⁴⁰¹ Hakan ARSLANER, “Kamu Alacaklarının Teferruğ Yoluyla Tahsili” Mali Hukuk Dergisi, Legal Yayıncılık, C.11, S.125, 2015, s. 44.

⁴⁰² YILMAZ, s. 884.

⁴⁰³ AATUHK, m. 98, f. 4.

⁴⁰⁴ ARSLANER, s. 307.

kapsamında konulan hacizlerin birbirlerine iştirak durumu düzenlenmiştir. İlk hal “Rüçhan Hakkı” başlığı altında açıklanmış olduğundan bu başlık altında yalnızca AATUHK'nin 69. madde hükmü üzerinde durulacaktır.

İlgili madde hükmüne göre, her kamu idaresi farklı kamu idareleri tarafından yapılan hacizlere hacze konu mallardan herhangi biri paraya çevrilene kadar iştirak edebilir. Ancak bu madde hükmünden çıkarılması gereken birtakım sonuçlar vardır. Öncelikle; söz konusu düzenleme AATUHK'nin 21. maddesinde yer verilen garameten paylaşırma usulünden farklı olup, burada ilk haczi koyduran kamu idaresi alacağını almadıkça diğer alacaklı kamu idarelerinin alacağı ödenmeyecektir⁴⁰⁵. İkinci olarak, İİK kapsamında konulan hacizler kamu alacağı için konulan hacizlere iştirak edemezler⁴⁰⁶. Üçüncü olarak hacze iştirak edecek kamu alacağının, daha önce haciz yapan kamu idaresinin yaptığı haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması gerekir⁴⁰⁷. Dördüncü olarak; her kamu idaresi haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak hakkını kullanabilir⁴⁰⁸. Başka bir anlatımla, önceki haczi yapan kamu idaresi birkaç mal haczetmiş ise hacze iştirak edecek kamu idaresi, hacizli mallardan herhangi biri paraya çevrilmeden önce hacze iştirak talebini yapmalıdır⁴⁰⁹. Son olarak; ilk haczi koyan kamu idaresinin alacağı ödendikten sonra kalan paradan, hacze iştirak tarihi sırasına göre alacaklı kamu idarelerinin alacakları karşılanacaktır⁴¹⁰.

J. E-Haciz Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁴¹¹ 7. maddesi ile VUK'a 107/A maddesi eklenerek, bazı tebligatların elektronik ortamda yapılabileceği hususu düzenlenmiştir. Elektronik tebligat ile kamu alacağının kolayca ve hızlı bir şekilde tahsilinin

⁴⁰⁵ Ümit Süleyman ÜSTÜN, *Kamu İdareleri Tarafından Konulan Hacizler Arasında Öncelik (Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak)*, s. 56.

⁴⁰⁶ Yargıtay 19.HD. 23.02.2011 T. 2011/104 E. 2011/2303 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 17.10.2020.

⁴⁰⁷ COŞKUN, s. 808.

⁴⁰⁸ Timuçin MUŞUL, *Haciz ve Hacze İştirak*. (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019) s. 740.

⁴⁰⁹ COŞKUN, s. 808.

⁴¹⁰ ÜSTÜN, s. 57-58.

⁴¹¹ 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun K.T. 23.07.2010, R.G. T.01.098.2010, S.27659

sağlanması, zaman kaybının ortadan kaldırılması ve kırtasiyeciliğin azaltılması amaçlanmıştır⁴¹².

Elektronik tebligat uygulamasının muhatabı; kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç), isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlerdir⁴¹³. VUK hükümlerine göre bu kişilere tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanır ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilir⁴¹⁴. VUK'un 107/A maddesine göre; elektronik imzalı belge, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır.

Elektronik tebligat uygulamasının sonuçlarından birisi de, elektronik haciz uygulamasıdır. Bu uygulama, borçlu mükelleflerle ilgili banka hesaplarına, tapu kayıtlarına ve trafik siciline uygulanan bir haciz yöntemidir⁴¹⁵. Kamu alacağının tahsili hususunda elektronik haczin hukuki temelini AATUHK'nin 79. maddesi oluşturmaktadır⁴¹⁶. İlgili madde hükmüne göre üçüncü şahıslardaki mal, alacak ve hakların haczinde tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, kamu borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edilebileceği gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilir. Haciz bildirisinde, bundan böyle borçlunun borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve kamu borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın kamu borçlusuna verilmemesi gerektiği yazı ile bildirilir. Bildirimde ayrıca bahsi geçen hususlara uyulmadığı takdirde kamu borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelinin tahsil dairesine ödenmesi gerekeceği ve AATUHK'nin 79. maddesinin 3,4 ve 5. fıkra hükümlerinin uygulanacağı üçüncü kişiye tebliğ

⁴¹² Ahmet GÜNDÜZ, “Kamu Alacaklarının Tahsilinde E-Haciz (Elektronik Haciz) Uygulaması”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.138, Kasım-Aralık 2016, s. 199, <https://www.ismmmo.org.tr>, E.T.: 16.10.2020.

⁴¹³ 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G. T.27.08.2015, S.29458.), m. 4, <https://www.gib.gov.tr>, E.T.: 16.10.2020.

⁴¹⁴ Hakan AY, Mustafa ALPASLAN, ve Eda KAYA, *Vergi Uygulamalarında E-Tebligat ve E-Haciz*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017) s. 35.

⁴¹⁵ GERÇEK, s. 285.

⁴¹⁶ Ayşe YİĞİT ŞAKAR, “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuk Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar” İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.106, Temmuz-Ağustos 2011, s. 75, <https://www.ismmmo.org.tr>, E.T.: 16.10.2020.

edilir⁴¹⁷. Bunun üzerine üçüncü şahıs tarafından ilgili fıkra hükümlerine göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Bankalar aracılığıyla yürütülen e-haciz uygulamasının yanı sıra, 2011 Mayıs ayından itibaren Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile Emniyet Genel Müdürlüğü Trafik Tescil Şube Müdürlüğüyle de elektronik bağlantılar kurulmuştur. Bu sayede, vergi borcu olanların malvarlığının anında izlenmesine ve borcunu ödemeyenlerin ev, arsa ve arazilerine tapu müdürlükleri, motorlu araç ve gemilerine ise trafik tescil ve gemi sicil müdürlükleri aracılığıyla e-haciz uygulanması zemini oluşturulmuştur⁴¹⁸. Sonuç olarak, vergi borcunu ödemeyenler için bankalarda para tutmak, gayrimenkulleri saklamak gibi bir durum artık söz konusu değildir⁴¹⁹.

Bu uygulamanın adı her ne kadar e-haciz olsa da burada söz konusu olan haciz, nitelik olarak nihayetinde bir haciz işlemidir. Bu nedenle hacze başvurabilme için ilgili tüm şartların (ödeme emri gönderilmesi, mal bildiriminde bulunulması gibi) yerine getirilmesi gerekmektedir⁴²⁰. Ancak e-haczin uygulama deneyimlerinde, banka hesaplarından fazladan tahsilat yapılması, yalnız bir hesabın bakiyesinin borç tahsilatına yeterli olmasına rağmen mükellefin tüm hesaplarına veya borcuna yetecek miktardan fazlasına blokaj konulması, e-haciz bildirilerine dayanılarak mükellefin kredibilitésinin düşürülmesi nedenleriyle mükellefin ticari yaşamının olumsuz etkilenmesi vb. birçok durum bu haciz uygulanmasında hedeflenenler dışında pozitif olmayan sonuçlar doğurmuştur⁴²¹. Dolayısıyla, söz konusu mağduriyetler ve aksaklıklar giderildiği takdirde bu uygulama ile sağlanmak istenen yarara daha hukuka ve hakkaniyete uygun şekilde ulaşılmış olacaktır.

K. Haciz İşleminin Dava Konusu Edilmesi

AATUHK'de ödeme emrine, ihtiyati hacze ve ihtiyati tahakkuka karşı dava açılabilceği belirtilirken haciz işlemine karşı dava açılabilceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır⁴²². Ancak işbu çalışmanın “Haciz İşlemi ve Hukuki Niteliği” başlığı

⁴¹⁷ AY, ALPASLAN ve KAYA, s. 48.

⁴¹⁸ GERÇEK, s. 287.

⁴¹⁹ AY, ALPASLAN ve KAYA, s. 50.

⁴²⁰ Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi” Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.18, S.2, 2010, s. 19, <https://dergipark.org.tr/>, E.T.: 16.10.2020.

⁴²¹ Hakan GÜZELOĞLU, “Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye’nin Durumu”, s. 116, <https://assets.kpmg/>, E.T.: 16.10.2020. Bkz. Danıştay 4.D. 25.05.2009 T. 2008/2205 E. 2009/2659 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 27.09.2007 T. 2007/2373 E. 2007/2952 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.:01.01.2020.

⁴²² BARLASS, s. 97.

altında belirtildiği üzere, haciz bir idari işlemdir ve Anayasa'nın 125. maddesi ışığında dava konusu edilebilir⁴²³. Haciz işleminin ödeme emri ile kesinleşmiş olması fiili haciz sırasında hukuka aykırı hiçbir işlemin ya da eylemin gerçekleşmeyeceği anlamına gelmez⁴²⁴.

Söz konusu davada davacı, borcunu zamanında ödemediği gerekçesiyle mal, alacak ve hakları üzerine haciz konulan kamu borçlusu iken davalı, alacaklı tahsil dairesidir⁴²⁵. Haciz işleminin iptaline ilişkin olarak açılan davada görevli mahkeme 2576 Sayılı Kanun'un 6. maddesi uyarınca söz konusu borç genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin ise vergi mahkemeleri, bunlar dışında bir kamu alacağı niteliğinde ise idare mahkemeleridir⁴²⁶. Haciz işlemi üzerine açılan iptal davası ile haciz varakası üzerine açılan davanın karıştırılmaması gerekir. Çünkü önceden haciz varakasına ilişkin bildirim karşın bu işlemi dava konusu yapmayan borçlunun, haciz tutanağının bildirim üzerine açtığı davanın konusunu, hacze konu malın haczi caiz olmayan mallardan olduğu ya da istihkak iddiaları gibi haciz işlemi sırasında kanuna aykırılık teşkil eden tutum ve davranışlar oluşturur⁴²⁷. Uygulamada genellikle haciz varakası borçluya bildirilmeyip, haczin uygulanması üzerine borçlunun bilgisine sunulduğundan bu durumla pratikte çok sık karşılaşılmamaktadır. Haciz işlemi haciz varakası dışında da farklı birçok işlemde oluşmaktadır ve bu işlemler de hukuka aykırı olabilir. Ancak bu aykırılıkların tespit edilebilmesi için yine her bir işlemin kendi içindeki sebeplere dayanarak yargı yoluna başvurmak gerekir. Bu nedenle haciz işlemine karşı dava açan kamu borçlusu hacizden önceki işlemler için daha önceki tarihlerde dava açmamış ise haczin iptaline ilişkin olarak açtığı davada bu işlemlerin hukuka aykırı olduğunu iddia edemeyecek, etse dahi mahkemece dikkate alınmayacaktır⁴²⁸.

AATUHK'de haciz işlemine karşı dava açma süresi ile ilgili de bir düzenleme bulunmadığından İYUK'un 7. maddesindeki genel esaslar çerçevesinde, haczin

⁴²³ AĞAR, *Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II*, s. 364.

⁴²⁴ ARSLANER, s. 408.

⁴²⁵ KARAKOÇ, s. 308.

⁴²⁶ Danıştay 3. D. 17.09.2013 T. 2013/6352 E. 2013/3463 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:17.10.2020.

⁴²⁷ DVDDK 02.06.1989 T. 1989/40 E. 1989/45 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 24.12.2020.

⁴²⁸ ARSLANER, s. 409. Bkz. Danıştay 3.D. 28.01.1987 T. 1986/881 E.1987/291 K. Sayılı Kararı, Danıştay 3.D. 26.05.1996 T. 1995/4042 E. 1996/277 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 14.01.1993 T. 1992/2025 E. 1993/88 K. Sayılı Kararı.

yapıldığı tarihten veya haciz sırasında borçlunun bulunmadığı hallerde haciz tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde davanın açılması gerekir⁴²⁹. Ancak söz konusu davada, haciz işleminin yürütmesinin durdurulması için davacı tarafından İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkra hükmü gereğince yürütmenin durdurulmasının talep edilmeli ve mahkemece bu talep doğrultusunda yürütmenin durdurulması kararı alınmalıdır.

Haciz işlemine karşı açılan davanın sonucunda mahkemece söz konusu işlemin iptaline karar verilmediği takdirde tahsile yönelik işlemler devam edecektir⁴³⁰. Şayet; haciz varakasını iptali istemiyle dava açılmış, yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş ve henüz haciz uygulanmamışsa ilgili mahkemece iptal kararı verilmesi üzerine alacaklı kamu idaresince hacze ilişkin bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu dava, haciz varakasından uygulamayla haberdar olunması üzerine açılmışsa veya haciz varakasının uygulama ile öğrenilmesi üzerine açılmış olmasına karşın yürütmenin durdurulması isteği reddedilmişse, dava sonucunda verilecek iptal kararının davalı idareye tebliğini izleyen 30 gün içerisinde idarece üzerine haciz konulan malın borçluya gecikmeksizin iadesi gerekir⁴³¹.

⁴²⁹ Danıştay 3.D. 30.05.1991 T. 1990/2731 E. 1991/1974 K. Sayılı Kararı ,<https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.:01.01.2020.

⁴³⁰ ÇELİK, s. 215.

⁴³¹ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 443.

Üçüncü Bölüm

İDARE HUKUKUNDA TAM YARGI DAVASI

I. İDARENİN SORUMLULUĞU İLKESİ

İşbu çalışmanın birinci bölümünde de yer verildiği üzere, idare, yürütme fonksiyonunun bir organı olarak yer almakta olup, Anayasa'nın 125. madde hükmüne göre her türlü işlem ve eyleminden doğan zararı tazmin etmekle yükümlüdür. İdarenin sorumluluğu, faaliyetinin tabi olduğu hukuki rejime bağlı olarak ikiye ayrılır; özel hukuka göre sorumluluk, kamu hukukuna (idare hukukuna) göre sorumluluk. Anayasa'nın 125. maddesi her iki hukuk dalını da kapsar⁴³². İdarenin idare hukuku hükümlerine tabi sorumluluğu, hukuk devleti ilkesi ile birlikte bu ilkenin bir gereği olarak benimsenmiştir⁴³³. Dolayısıyla idarenin sorumluluğu ilkesi, idarenin tazmin yükümlülüğünün ayrılmaz bir parçasıdır ve çalışmanın konusu olan haciz işlemine karşı açılan tazminat davası (tam yargı davası) bakımından da önem arz etmektedir.

İdare hukukunda içtihat, kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk) olmak üzere iki sorumluluk esasları geliştirmiştir. İdare hukukunda asıl olan kusur sorumluluğudur ve bu nedenle idarenin sorumluluğu söz konusu olduğunda öncelikle kusur sorumluluğuna bakılır, idareye bir kusur atfedilemiyorsa kusursuz sorumluluk açısından bir değerlendirmede bulunulur⁴³⁴. Şimdi sırasıyla bu sorumluluk türleri üzerinde durulacaktır.

⁴³² Yıldızhan YAYLA, *İdare Hukuku* (İstanbul: BETA Yayınları, 2009) s. 351.

⁴³³ Metin GÜNDAY, *İdare Hukuku*. (Ankara: İmaj Kitabevi, 2013) s. 368.

⁴³⁴ Halil KALABALIK, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019)s.229, Danıştay 10.D. 29.04.2008 T. 2007/3301 E. 2008/2939 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 24.10.2020.

A. İdarenin Sorumluluğu İlkesinin Çeşitleri

1. Kusurlu Sorumluluk

a. Hizmet Kusuru

Hizmet kusuru; hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ya da işleyişindeki bir bozukluğu, aksaklığı ve eksikliği ifade etmektedir⁴³⁵. Tüzel kişiliği olan idari kuruluşlar adına işleri yürüten kamu görevlilerinin kusurlu tutum ve davranışları idarenin sorumluluğunu gerektirir ancak kamu görevlileri ne idareye ne de yönetilenlere karşı sorumludurlar⁴³⁶. Zarar gören kişi ancak yönetime karşı dava açabilir⁴³⁷.

Hizmet kusuru hizmetin kötü işlemesi, geç işlemesi veya hiç işlememesi şeklinde ortaya çıkar⁴³⁸. Hizmetin kötü yürütülmesi hizmet kusuru kapsamında en çok rastlanan durumdur. Burada idare tarafından ilgili hukuk kurallarına, yerleşmiş uygulamalara uyulmamakta veya hizmet gerekleri nesnel ölçüler içinde gözetilmeyerek idarenin kusuruna yol açılmaktadır⁴³⁹. Hizmetin kötü işlemesi bir idari eylem şeklinde ortaya çıkabileceği gibi bir idari işlem olarak da doğabilir⁴⁴⁰. Kamu hizmetleri çeşitli ve değişken olduğundan, hizmetin kötü işlemesi durumunun soyut olarak sınırlarının saptanması, formülize edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, hizmetin kötü işleyip işlemediğinin tespiti hizmetin özelliği, zaman ve yer koşulları, idarede bulunan imkân ve araçlar, somut olayın özelliği vb. durumların detaylı şekilde incelenmesi ile mümkündür ve bu durum somut olaya özgü olarak değişmektedir⁴⁴¹. Hizmetin kötü işlemesine örnek olarak; heyelanlı bölgede heyelana uygun teknikle yol yapılmaması, yerden en az 6 metre yükseklikte olması gereken elektrik telinin 4 metre yükseklikte olması, aşı yapılan hayvanların ölmesi, hatalı iğne yapılması, kamu personelinin yeterince eğitilmemesi ve ekipmanının eksik olması, kolluk güçlerinin pasif kalmaları, doktorun yanlış tedavi uygulaması vb. gösterilebilir⁴⁴².

⁴³⁵ GÜNDAY, s. 369.

⁴³⁶ TAN, s. 461.

⁴³⁷ Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Güven DİNÇER, *İdari Yargılama Usulü*. (Ankara: Turhan Kitabevi, 1999) s. 170

⁴³⁸ İlhan ÖZAY, *Yargısal Korunma*. (İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1999)s. 133.

⁴³⁹ Kazım YENİCE ve Yüksel ESİN, *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*. (Ankara: Arısan Matbaacılık, 1983) s. 88.

⁴⁴⁰ GÖZÜBÜYÜK ve DİNÇER, s. 175.

⁴⁴¹ İlhan ÖZAY, *Günüşiğinde Yönetim*. (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004) s. 838.

⁴⁴² Ender Ethem ATAY, *İdare Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018) s. 369.

Hizmetin belli bir çabukluk içinde ve zamanında yerine getirilmemesi, beklenen ölçü ve süratin gösterilmemesi hizmetin geç işlemesidir⁴⁴³. Ancak hizmetin geç işlemesi uygulamada kolay çözümlenebilecek bir husus değildir. Bu noktada öncelikle pozitif hukuk kuralları ile saptanmış bir süre olup olmadığının tespiti, böyle bir süre mevcut değil ise makul sürenin belirlenmesi ve gecikmenin olayın özelliğine göre saptanan makul süreyi aşp aşmadığı incelenmelidir⁴⁴⁴. Buna karşın, genelde konuya ilişkin yasal düzenlemelerde bu yönde bir süre saptanmamış olur. Bu durumda yukarıda yer verilen kıstaslar doğrultusunda hizmetin geç işleyip işlemediği belirlenebilir.

Hizmetin her geç işleyişi idarenin sorumlu tutulacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü, bazen idare işin niteliği ve durumun gereğine göre normal ve makul bir süreden sonra ancak harekete geçebilmektedir ve böyle bir durumda gecikme nedeniyle idareyi sorumlu tutmak hukuken doğru değildir⁴⁴⁵. Tedavi sürecinin uzatılarak hastaya geç müdahale yapılması⁴⁴⁶, geç atama yapılması⁴⁴⁷ halleri hizmetin geç işlemesidir.

Pozitif hukuk kurallarının idareye bir serbesti tanınması durumunda, idare etkinlikte bulunma ya da bulunmama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu yetki mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve hizmet gerekleriyle sınırlıdır. Bu nedenle idarenin takdir yetkisine sahip olduğu hallerde etkinlikte bulunmaması onu sorumluluktan kurtarmaz ve hizmetin hiç işlememesine neden olur⁴⁴⁸. İdarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmete en iyi örnek yargı kararlarının yerine getirilmesidir ve bu yükümlülüğe riayet edilmemesi hizmetin hiç işlememesinden hareketle hizmet kusuru kapsamında yer alır⁴⁴⁹. Yine hizmetin hiç işlememiş olmasına örnek olarak; belediye tarafından yıkılması gereken duvarın yıkılmaması sebebiyle duvarın kendiliğinden yıkılarak kişilere zarar vermesi⁴⁵⁰, asfalt çalışmaları

⁴⁴³ Danıştay 13.D. 02.12.2005 T. 2005/2625 E. 2005/5753 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.10.2020.

⁴⁴⁴ Yahya Kazım ZABUNOĞLU, *İdare Hukuku Cilt II*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2012) s. 420-422.

⁴⁴⁵ Lütfi DURAN, *Türkiye İdaresinin Sorumluluğu* (Ankara: Sevinç Matbaası, 1974) s. 29. Akt. ÖZAY, *Günüşiğinde Yönetim*, s. 839.

⁴⁴⁶ Danıştay 15.D. 23.12.2015 T. 2015/3308 E. 2015/9085 K. Sayılı Kararı. <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.10.2020.

⁴⁴⁷ Danıştay 5.D. 08.07.2005 T. 2003/6682 E. 2005/3464 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.10.2020.

⁴⁴⁸ Celal KARAVELİOĞLU, *İdari Yargılama Usulü Kanunu* (Akçaabat: Top-Kar Matbaacılık, 1999) s. 98.

⁴⁴⁹ Müzeyyen EROĞLU DURKAL, “Yargı Kararları Işığında Hizmet Kusuru”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C.14, S.150, Şubat 2019, s. 273.

⁴⁵⁰ Ramazan ÇAĞLAYAN. *İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020) s. 631.

yürütülürken idarenin gerekli tedbirleri almaması⁴⁵¹, trafik ya da bayındırlık çalışmaları ile ilgili işaretlerin konmaması veya kolluk kuvvetlerinin işe müdahalede bulunmaması⁴⁵² verilebilir.

Hizmet kusurunun türlerine ilişkin açıklamaların ardından hukuka aykırılıktan doğan her kusurun idarenin sorumluluğunun doğmasına neden olup olmadığı konusunun üzerinde durulması gerekir. Öncelikle bu hususta gerek doktrin gerekse de yargı kararlarında görüş ayrılıkları mevcuttur. Bir görüşe göre; işlem yapılmadan önceki durum ile işlem iptal edildikten sonraki durum arasında bir fark yoksa idarenin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır⁴⁵³. Danıştay tarafından verilen bir kararda idarenin olağan nitelikteki, her idarenin işleyebileceği türden hukuki yanlışlıklarının hizmet kusuruna yol açmayacağı kabul edilmiştir⁴⁵⁴. Çünkü, bu durumda idare her an zarara sebep olma ve tazmin borcu altına girme korkusu ile hizmeti gereği gibi yürütmekten kaçınabilir⁴⁵⁵. Aksi görüşe göre, hukuk devleti ilkesince her idarenin işleyebileceği türden, olağan sayılan hukuka aykırılıkların olabileceği kabul edilemez. Böyle bir kabul, hukuk devletine olan inancı zayıflatacağı gibi hangi hukuka aykırılıkların olağan sayılacağı hangilerinin sayılmayacağı tartışmasını yaratır⁴⁵⁶. Bu tartışma aynı zamanda bir dönem "ağır hizmet kusuru" kavramının oluşmasına da zemin hazırlamıştır⁴⁵⁷. Ancak bugün idare hukukunda giderek ağır hizmet kusuru kavramından vazgeçilmekte, idarenin sorumluluğu için hukuka aykırı işlem ve kusur yeterli görülmemekte, kusurun ağırlığı yalnızca hükmedilecek tazminat miktarını etkilemektedir⁴⁵⁸. Kanaatimce bu tartışma bakımdan ikinci görüş daha isabetlidir. Çünkü, idarenin bazı işlem ve eylemlerinin olağan ya da olağan olmayan şekilde sınıflandırılması oldukça güç olduğu gibi, bu ayrımın hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesine aykırı olduğu düşüncesindeyim. Bir idari işlem veya eylemin hukuka aykırı

⁴⁵¹ Danıştay 10.D. 20.11.2005 T. 1995/1607 E. 1995/5772 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.10.2020.

⁴⁵² TAN, s. 461.

⁴⁵³ Bkz. TAN, s. 462, SANCAKDAR, ÖNÜT, US DOĞAN, KASAPOĞLU TURHAN ve SEYHAN, s. 816.

⁴⁵⁴ Danıştay 8.D. 28.06.1990 T. 1990/981 E. 1990/812 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.10.2020

⁴⁵⁵ Sıddık Sami ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III*. (Ankara: Hak Kitabevi, 1966) s. 1737.

⁴⁵⁶ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 178, Danıştay 10.D. 06.10.1993 T. 1992/1449 E. 1993/3681 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.10.2020.

⁴⁵⁷ Bkz. Danıştay 10.D. 25.10.1994 T. 1993/5339 E. 1994/5161 K. Sayılı Kararı, Danıştay 6.D. 09.10.1996 T. 1995/7076 E. 1996/4029 K. Sayılı Kararı, Danıştay 10.D. 02.05.1983 T. 1982/2463 E. 1983/1022 K. Sayılı Kararı, Danıştay 5.D. 16.09.2005 T. 2001/2534 E. 2005/3655 K. Sayılı Kararı.

⁴⁵⁸ Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA, *Türki İdari Yargılama Hukuku*. (Ankara: Savaş Yayınevi, 2020) s. 496.

olduğu tespit edildiği takdirde idarenin kusur sorumluluğunun doğduğunun kabulü gerekir. Bu nedenle yargı makamlarınca ağır hizmet kusuru tanımından uzaklaşmış olması hukuken yerinde bir uygulamadır.

b. Kişisel Kusur

Kamu görevlilerinin hizmetten ayrılabilen, hizmetle bağlantısız, hizmete yabancı kusurlu tutum ve davranışlarına kişisel kusur denir⁴⁵⁹. Hangi kusurların kişisel kusur sayılacağını, hangi tür aksaklık ve eksikliklerin idarenin hizmet kusurunu teşkil edeceğini gösteren bir mevzuat bulunmamaktadır⁴⁶⁰. Ancak şunu belirtmek gerekir ki kamu görevlilerinin tamamen hizmet dışındaki kusurlu tutum ve davranışları onların kişisel kusurlu tutum ve davranışları sayılır⁴⁶¹. Kişisel kusura örnek olarak, bir müdür yardımcısının diğer müdür yardımcısına tehdit ve hakarete bulunması⁴⁶², yaşlılık aylığının geç bağlanması⁴⁶³, polis memurunun sevk ve idaresindeki resmi araçla alkolün etkisiyle gerçekleştirdiği trafik kazası⁴⁶⁴ ve zimmete para geçirme⁴⁶⁵ örnek olarak verilebilir.

Kamu görevlisinin kişisel kusuru nedeniyle zarara uğrayan kişinin uğradığı zararı nasıl tazmin edebileceği hususunun da üzerinde durulması gerekir. Öncelikle, Anayasa'nın 129. maddesinin 5. fıkra hükmüne göre, kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan dolayı açılacak tazminat davası idare aleyhine açılır ve idarece ilgili memura rücu edilir. Yine DMK'nın⁴⁶⁶ 13. maddesine göre kişiler, kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, yalnızca ilgili kurum aleyhine dava açabilirler ancak devletin sorumlu personele rücu hakkı saklıdır. YHGK tarafından verilen bir içtihadı birleştirme kararında kamu görevlilerinin davranışları bakımından kişisel kusur-hizmet kusuru ayrımı kabul edilmiş, Anayasa'nın 129. maddesinin 5. fıkra hükmü ile DMK'nın 13. madde hükmünde hizmet kusurunun işaret edildiği ifade edilmiş ve kişisel kusurdan doğan davaların kamu görevlisine yöneltilerek adli yargıda

⁴⁵⁹ Zehra ODYAKMAZ ve Ümit KAYMAK, *İdare Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020) s. 171.

⁴⁶⁰ KALABALIK, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*, s. 319.

⁴⁶¹ GÜNDAY, s. 374.

⁴⁶² YHGK 14.01.2020 T. 2017/4-1322 E. 2020/11 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 26.10.2020.

⁴⁶³ Yargıtay 21.HD. 29.10.2020 T. 2019/6567 E. 2019/341 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.:26.10.2020.

⁴⁶⁴ YHGK 30.04.2019 T. 2017/4-1394 E. 2019/494 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.:26.10.2020.

⁴⁶⁵ ZABUNOĞLU, s. 428.

⁴⁶⁶ 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun K.T. 14.07.1965, R.G. T.23.07.1965, S.12056.

sorumluluk esasına göre idarece karşılanır⁴⁷³. Bu ilke, sırf insanların bir arada yaşamaları sonucu karşılaştıkları, kaçınılmaz tehlike hallerinden doğan zararların tazminini sağlar ve Türkiye’de en çok uygulandığı alan, idarenin terör eylemlerinden doğan sorumluluğudur⁴⁷⁴. Yine idarenin hava araçlarından kaynaklanan zararlar, iskeleye bağlı hücumbotunun patlaması sonucunda gayrimenkulün camlarının kırılması, paraşütle atlayış yapan askerin havada bir uçağın çarpması sonucunda ölmesi, bir görevlinin telefon hattı çekmek için direğe çıktığı sırada telin yere sarkması sonucunda yoldan geçen bir aracın tele takılarak sürücünün ölmesi risk ilkesinin uygulandığı durumlara örnek olarak verilebilir⁴⁷⁵.

Doktrinde kişilerin uğradıkları zararların giderilmesinde risk ilkesinin benimsenmesini eleştiren yazarlar vardır. Örneğin; Gözler, burada zararın idarenin dışında kalan kişi veya kişiler tarafından verildiğini belirterek idarenin sorumlu tutulmasını eleştirmiş ve risk ilkesinin uygulanabilmesi için yasal bir düzenlemenin şart olduğunu ileri sürmüştür⁴⁷⁶. Yine, idari davranış ve zarar arasında illiyet bağı bulunmaması nedeniyle risk ilkesinin uygulanmaması gerektiğini savunan yazarlar⁴⁷⁷ ile birlikte bu ilkenin varlığını kabul eden yazarlar⁴⁷⁸ mevcuttur. Ancak Danıştay kararları risk ilkesinin varlığını kabul eden görüş ile benzer yönde olup, ilgili kararlarda risk ilkesi bakımından kusurun aranmaması gerektiğine hükmedilmiştir⁴⁷⁹.

Bununla birlikte risk ilkesinin zararın ağırlığı, riskin istisnailiği, tamamlayıcılığı, kusurun aranmaması gibi başlıca özellikleri vardır⁴⁸⁰. Zararın ağırlığı özelliği; ortaya çıkan zararın olağanüstü nitelikte olması gerektiğini, olağan zararlardan idarenin sorumlu olmayacağını içermekte iken, riskin istisnailiği; idarenin sorumluluğuna yol açan riskin herkesin karşılayacağı türden olmamasını, tamamlayıcılık özelliği; zararın hizmet kusuru ya da sosyal güvenlik sistemince

⁴⁷³ Şeref GÖZÜBÜYÜK, “Terör Olayları ve Yönetimin Sorumluluğu”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, C.50, S.3, 1995, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 26.10.2020.

⁴⁷⁴ ATAY, s. 381.

⁴⁷⁵ ÇAĞLAYAN, s. 651-653.

⁴⁷⁶ Kemal GÖZLER, *İdare Hukuku Cilt I*. (Bursa: Ekin Yayınevi, 2009) s. 628

⁴⁷⁷ Mukayeseli Hukuk Enstitüsü, *İdari Hukuku Alanında Sorumluluk: Sorumluluk Hukukundaki Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu*. (İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1980) s. 256-257.

⁴⁷⁸ ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III*, s. 1744, GÜNDAY, s. 380, GÖZÜBÜYÜK ve DİNÇER, s. 196-197.

⁴⁷⁹ Bkz. Danıştay 15.D. 05.02.2019 T. 2016/2708 E. 2019/312 K. Sayılı Kararı, Danıştay İDDGK 20.03.2017 T. 2015/2652 E. 2017/1271 K. Sayılı Kararı, Danıştay İDDGK 18.02.2016 T. 2015/217 E. 2016/328 K. Sayılı Kararı, Danıştay İDDGK 18.02.2016 T. 2015/2933 E. 2016/326 K. Sayılı Kararı, Danıştay 15.D. 16.01.2019 T. 2018/436 E. 2019/120 K. Sayılı Kararı, Danıştay 10.D. 11.10.2000 T. 1999/2162 E. 2000/5129 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 26.10.2020.

⁴⁸⁰ GÖZLER, s. 1193-1195.

karşılanamayacak nitelikte olmasını, kusurun aranmaması özelliği ise; yukarıda da ifade edildiği üzere bu ilkenin uygulanması bakımından kusurun varlığının aranmayışını ifade etmektedir⁴⁸¹.

b. Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi

İdare kamu hizmetlerinin görülmesi, kamu menfaatlerinin korunması ve temin edilmesi amacıyla yetkilendirilmiştir ve yetkilerini bu amaçlar doğrultusunda kullanmakla yükümlüdür⁴⁸². Ancak, idare tarafından kamu yararı amacıyla hukuka uygun bir şekilde kamu hizmetlerinin sunulması esnasında bazı kişilerin çıkarlarının zarar görmesi söz konusu olabilir. Çünkü, kamu yararı kişisel yararlar göre üstün olarak kabul edilir ve bu doğrultuda idare, kamu hizmetini bazı kişilerin zarar görme olasılığına karşı da olsa yerine getirir. Kamu hizmetinin sunulmasından doğan zararların giderilmesi de yine hizmetin asıl sahibi olan idareye düşmektedir⁴⁸³. Kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi idarenin eylem ve işlemlerinden doğan külfetlerin sadece belli kişi veya kişilerin üstünde kalması halinde bu kişi veya kişilerin uğradıkları zararların idarenin bir kusuru olmasa bile tazmin etmekle yükümlü tutulmasıdır⁴⁸⁴.

Kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesine dayanan sorumlulukta kaza sonucu oluşmayan, özel ve olağandışı zararlar tazmin edilmektedir⁴⁸⁵. Bu husus risk ilkesi ile kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi arasındaki önemli farkı oluşturur. Son olarak bu ilke kapsamına giren olaylara; bayındırlık hizmetlerinden doğan zararlar⁴⁸⁶, yol yapımında kullanılan taş ve kum ocağından çevreye yayılan tozlar nedeniyle pamuk ürününün zarar görmesi, kuş gribi tehlikesi nedeniyle valilikçe tavukları itlaf edilen çiftçinin uğradığı zarar⁴⁸⁷ örnek olarak verilebilir.

⁴⁸¹ Çağrı BAYER, “Danıştay Kararları Işığında Sosyal Risk İlkesi”, Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi, C.1, S.1, 2018, s. 50-51, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 26.10.2020.

⁴⁸² ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I*, s. 92.

⁴⁸³ Ebru GÜNDÜZ, “Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi”, Melikşah Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.2, Aralık 2015, s. 113-114, <https://www.jurix.com.tr/>, E.T.: 26.10.2020.

⁴⁸⁴ GÖZLER, s. 1261.

⁴⁸⁵ YAYLA, s. 368-369, Danıştay 10.D. 16.03.2012 T. 2008/188 E. 2012/934 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 26.10.2020.

⁴⁸⁶ Ahmet Talha TETİK, *Türk Hukukunda Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi*. (Ankara: Adalet Yayınevi, 2020) s. 113.

⁴⁸⁷ ODYAKMAZ ve KAYMAK, s. 176.

B. İdarenin Sorumluluğunun Şartları

1. İdari Davranış

İdare bakımından tazmin borcunun doğabilmesi için ortada zarar doğurucu bir tutum ve davranışın bulunması gerekir. İdarenin tutum ve davranışı idari işlem, idari işlemin uygulanması için girişilen bir davranış veya hiçbir idari işleme dayanmayan bir idari eylem şeklinde ortaya çıkabilir⁴⁸⁸. İdarenin tutum ve davranışı aynı zamanda hareketsiz kalma biçiminde de doğabilir⁴⁸⁹. Ancak ister idari işlem ister idari eylem olsun bu tutum ve davranışın gerisinde daima bir kamu hizmeti vardır ve idarenin hukuki sorumluluğunun temelini de kamu hizmetlerinden doğan zararların giderilmesi oluşturmaktadır⁴⁹⁰.

2. Zarar

İdarenin sorumluluğunun doğabilmesi için idari davranış ve kusur ile birlikte zararın da varlığı aranır. Bu zarar kesin veya kesin gözle bakılan, özel, parayla ölçülebilir, hukuken korunan bir menfaate yönelik ve maddi ve/veya manevi şekilde ortaya çıkan bir özellikte olmalıdır⁴⁹¹. Danıştay çoğu zaman, zararın gerçek ve belli olması koşulunu dar yorumlama eğilimindedir. Örneğin; inşaatın durdurulmasından dolayı kiradan yoksun kalmayı Danıştay doğmamış zarar sayarak davanın reddine karar vermiştir⁴⁹². Halbuki henüz doğmamış olmakla birlikte, ileride ortaya çıkacağı kesin olarak bilinebilen, gerçekleşmesi kaçınılmaz zararların da tazmine konu olması gerekir⁴⁹³. Bu konuya dördüncü bölümü yer alan "Aşkın Zarar" başlığı altında da değinilecektir.

Zararın özel olması ise herkesi içine alan bir külfetten dolayı, idareyi sorumlu tutabilmenin mümkün olmamasını, zararın yalnızca belli kişileri etkilemesi gerektiğini ifade eder⁴⁹⁴. Son olarak zarar maddi veya manevi olabilir. Maddi zarar, bir kimsenin malvarlığının uğradığı kayıptır ve buna mahrum kalınan kar da dahildir. Manevi zarar

⁴⁸⁸ ATAY, s. 359.

⁴⁸⁹ TAN, s. 475.

⁴⁹⁰ YENİCE ve ESİN, s. 77-78.

⁴⁹¹ SANCAKDAR, ÖNÜT, US DOĞAN, KASAPOĞLU TURHAN ve SEYHAN, s. 809.

⁴⁹² Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*. (Ankara: Turhan Kitabevi, 2011) s. 318.

⁴⁹³ GÜNDAY, s. 384, KALABALIK, *İdare Hukuk Dersleri Cilt II*, s. 338.

⁴⁹⁴ ATAY, s. 361.

ise haysiyete, vücut tamlığına ve yakınlarla yapılan saldırılar yüzünden duyulan bedeni, ruhsal acı ve üzüntülerdir ve maddi tazminattan bağımsız olarak talebi mümkündür⁴⁹⁵.

3. Kusur

"İdarenin Sorumluluğu İlkesinin Çeşitleri" başlığı altında da ifade edildiği üzere; içtihat, kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk) olmak üzere iki sorumluluk esası geliştirmiştir. İdare hukukunda asıl olan kusur sorumluluğudur ve bu nedenle idarenin sorumluluğu söz konusu olduğunda öncelikle kusur sorumluluğuna bakılır, idareye bir kusur atfedilemiyorsa kusursuz sorumluluk açısından bir değerlendirmede bulunulur. Kusursuz sorumluluk halleri ise yukarıda da yer verildiği üzere; risk ilkesi ve kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesinden oluşur. Somut olayın özelliğine göre hangi sorumluluk türünün var olduğu hususu değişmektedir. Ancak, idarenin bir işlem veya eylemi sonucunda zarara sebep olması durumunda tazmin sorumluluğunun doğabilmesi için kusurlu veya kusursuz sorumluluk türlerinden herhangi birinin somut olayda bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, idarenin sorumluluğu doğmamış sayılacak ve idare tazmin yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamış olacaktır.

4. İlliyet (Nedensellik) Bağı

İdarenin sorumlu olabilmesi için idari davranış ile meydana gelen zarar arasında illiyet bağı yani sebep-sonuç ilişkisi bulunmalıdır. Aksi takdirde zararın idareye yükletilmesi söz konusu olamaz. Kamu hizmetinin işleyişi ve idari tecrübeye göre idari faaliyet, zararın doğmasına veya artmasına neden olmuş ise uygun illiyet bağından söz edilir. Zarar, olayların normal akışı içinde beklenmeyen bir sonuçsa ve bir idari davranışın neticesinde gerçekleşmemişse illiyet bağından söz edilemez⁴⁹⁶. Bununla birlikte illiyet bağı kısmen veya tamamen kesen durumların varlığı halinde idarenin o zarardan dolayı sorumluluğu kısmen veya tamamen ortadan kalkar. Bu durumlar; zorlayıcı sebep, beklenmeyen hal, zarar görenin davranışı ve üçüncü kişinin davranışdır⁴⁹⁷. Şimdi sırasıyla bu haller üzerinde durulacaktır.

⁴⁹⁵ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 320.

⁴⁹⁶ SANCAKDAR, US, KASAPPOĞLU TURHAN, ÖNÜT ve SEYHAN, s. 747-748.

⁴⁹⁷ GÖZLER, s. 1343.

C. İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Haller

1. Zorlayıcı (Mücbir) Sebep

Zorlayıcı sebep; idarenin iradesi dışında oluşan, öngörülmesi ve her türlü dikkat ve özen gösterilmesine rağmen önlenmesi mümkün olmayan, bir kamu hizmetinin yürütülmesini imkânsız hale getiren, deprem, sel, toprak kayması, yıldırım düşmesi gibi olaylardır⁴⁹⁸. Bir olayın hiç öngörülememesi yani olanaksızlık halinde artık kusurdan söz edilemez ve olsa olsa kusursuz sorumluluğu ortadan kaldıracak bir olgunun bulunup bulunmadığı tartışılabilir⁴⁹⁹. İdarenin, söz konusu olayın hayatın olağan akışı içinde cereyan eden hadiselerini aşan bir şiddetle oluştuğunu ispat etmesi durumunda zorlayıcı sebep devreye girer ve idareye sorumluluk atfedilemez⁵⁰⁰. Ancak öngörülemezlik olgusu görecelidir ve bu bakımdan esas önemli olan, olayın ne kadar sıklıkla yaşandığı, yer ve zaman olarak saptanabilir biçimde daha önce ortaya çıkıp çıkmadığı, yoğunluk ve süre olarak zorlayıcı sebep niteliği altında değerlendirilmeye uygun olup olmadığı hususlarının tespiti. Şöyle ki, sık sık deprem olan bir yerde yine deprem olması halinde idarenin sorumluluğunun ortadan kalkacağından bahsedilemez çünkü idarenin öngörülebilir olay karşısında gerekli önlemleri alması gerekir⁵⁰¹. Yine yağış istatistikleri, aynı olayın daha önce yer ve zaman olarak belirlenebilir şekilde görüldüğünü belgeleyen kanıtlar olduğundan öngörülemezliği sınırlayabilmektedir⁵⁰².

2. Beklenmeyen Durum

Beklenmeyen durum; idarenin faaliyetleri içinde ve sırasında meydana gelen, öngörülmesi ve önlenmesi kabil olmayan olaylardır⁵⁰³. Ancak bu kavram zorlayıcı sebep ile karıştırılmamalıdır. Zorlayıcı sebep, idarenin tutum ve davranışının dışında olmasına karşılık beklenmeyen hal idarenin tutum ve davranışı içinde oluşur ve daha çok kişinin kusuru olmaksızın meydana gelen teknik arızalardan doğar⁵⁰⁴. Beklenmeyen hale örnek olarak; bilinmeyen bir sebeple kullanılan bir hizmet aracının

⁴⁹⁸ YAYLA, s. 370.

⁴⁹⁹ ÖZAY, s. 145.

⁵⁰⁰ Çınar Can EVREN, “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Zorlayıcı sebep”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.14, S.1, 2010, s. 274, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 28.10.2020.

⁵⁰¹ EVREN, s. 284-285.

⁵⁰² YAYLA, s. 371.

⁵⁰³ ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III*, s. 1719.

⁵⁰⁴ KALABALIK, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*, s. 341.

lastiğinin patlaması, iskeleye bağlı bir hücumbotunun bilinmeyen bir sebeple patlaması gösterilebilir⁵⁰⁵.

3. Zarar Görenin Kusuru

Danıştay'a göre zarar görenin kusuru veya daha doğrusu davranışı, bazen idarenin sorumluluğunu bütünüyle bazen de kısmen ortadan kaldırır⁵⁰⁶. Bu durumda zarar gören tutum ve davranışıyla veya hareketsiz kalmak suretiyle zararı önlenemez bir noktaya taşımış ya da zararın etkilerinin ağırlaşmasına yol açmıştır⁵⁰⁷. Zararın, zarara uğrayanın tutumundan doğması halinde idarenin sorumluluğu ya tamamen ortadan kalkar ya da duruma göre azaltılır⁵⁰⁸. Çünkü, idarenin tazmin sorumluluğundan söz edebilmek için ortada bir zararın bulunmasının yanında bunun idareye yüklenebilen bir işlem veya eylemden doğması gerekir⁵⁰⁹. Zarar görenin kusuruna örnek olarak; odun kesmek için gizlice girilen yasak bölgede mayına basma, kaçak binilen trenden atlanması sonucunda ayak kesilmesi, yıkılma tehlikesi olduğu bildirilmesine rağmen onarılmayan binanın belediyece yıkılması durumları verilebilir⁵¹⁰.

4. Üçüncü Kişinin Kusuru

İdarenin sorumluluğunu etkileyen hallerden sonuncusu, zararın idare ve zarar gören dışında üçüncü kişinin davranışından kaynaklanması halidir⁵¹¹. Burada üçüncü kişinin idare ile arasında hiçbir hukuki bağ bulunmaması şarttır. Arada statüsel, sözleşmeye dayalı vb. bir hukuki ilişki varsa idarenin sorumluluğu sürer⁵¹². Zarar tamamen üçüncü bir kişinin kusuru ile meydana gelmiş ise, idarenin sorumluluğu söz konusu olmaz. Üçüncü kişinin kusuru zararın artmasına yol açmış ise idarenin sorumluluğu zarar görenin kusurunda olduğu gibi üçüncü kişinin kusuru oranında azaltılır⁵¹³.

⁵⁰⁵ ÇAĞLAYAN, s. 692.

⁵⁰⁶ GÖZLER, s. 1360.

⁵⁰⁷ ATAY, s. 364.

⁵⁰⁸ TAN, s. 485.

⁵⁰⁹ Danıştay 10.D. 08.02.2012 T. 2008/5366 E. 2012/423 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 28.10.2020.

⁵¹⁰ Celal IŞIKLAR, "Danıştay Kararlarında İdarenin Kusursuz Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Haller", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Y.4, S.1, 2019, s. 141, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 28.10.2020.

⁵¹¹ ÇAĞLAYAN, s. 698.

⁵¹² YENİCE ve ESİN, s. 101.

⁵¹³ ATAY, s. 364.

II. TAM YARGI DAVASINA GENEL BİR BAKIŞ

A. Tam Yargı Davasının Hukuki Niteliği

Yukarıda yer verildiği üzere, Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkra hükmüne göre idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları tazmin etmekle yükümlüdür. İlgili madde hükmünden hareketle İYUK'un 2. maddesinin 1. fıkra hükmünün (b) bendinde tam yargı davası düzenlenerek, Anayasa'da bahsi geçen bu husus İYUK kapsamında yasal zemine oturtulmuştur. Tam yargı davası, idare hukuku kapsamında ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesini veya uğranılan zararın giderilmesini sağlayan dava türüdür⁵¹⁴. ONAR'a göre tam yargı davası idari bir faaliyetin, ferdin subjektif hakları sahasını etkileyip zarar meydana getirmesinden ve bir hakkı ihlal etmesinden doğar⁵¹⁵.

Tam yargı davası, ilgililerin subjektif hukuki durumlarında ortaya çıkan her türlü ihlalin giderilmesini amaçladığından bu dava türü özel hukuktaki eda davasına benzer⁵¹⁶. Ancak, bu iki dava türü arasında sorumluluğun tespit ve takdiri, sorumluluğun dayanacağı esaslar bakımından farklar bulunmakta olup, bu farklar sebebiyle tam yargı davası idari dava niteliğini kazanmaktadır⁵¹⁷. Kaldı ki, tam yargı davası sadece bir giderim davası niteliğinde olmayıp, aynı zamanda yargısal denetimin etkinliğini, hukukun üstünlüğünü sağlayıcı bir dava türüdür⁵¹⁸.

İdari yargıda bir diğer dava türü olan iptal davası ile tam yargı davası arasında da bazı benzerlikler ve farklılıklar vardır. Öncelikle her iki dava türüne de İYUK hükümleri uygulanır ve her iki dava da idari yargıda görülür. İptal davalarına yalnız idari işlemler konu edilirken, tam yargı davalarına idari işlemler ile birlikte idari eylemler ve idari sözleşmeler de konu edilebilir. İptal davası açabilmek için, iptali istenen işlem ve davacı arasında bir menfaat ilişkisi bulunması yeterli iken tam yargı davasında bir hakkın ihlal edilmesi gerekir⁵¹⁹. Son olarak, iptal davasının doğurduğu sonuçtan kural olarak iptal edilen karar ile ilgisi olan herkes yararlanmasına karşılık, tam yargı davasının doğurduğu sonuçtan sadece davanın tarafları yararlanır⁵²⁰.

⁵¹⁴ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetim Hukuku*, s. 262.

⁵¹⁵ ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III*, s.1769.

⁵¹⁶ YENİCE ve ESİN, s. 72.

⁵¹⁷ ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III*, s. 1797.

⁵¹⁸ Sait GÜRAN, "Türk İdare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedefi ve İşlevi", *Yargı Dergisi*, 1979, S.40, s.22, Akt. ÇAĞLAYAN, s. 603.

⁵¹⁹ KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 98.

⁵²⁰ Ender Ethem ATAY, *İdari Yargılama Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018) s. 128

B. Vergi Uyuşmazlıklarının Konu Olduğu Tam Yargı Davası Çeşitleri

Tam yargı davası içerdiği uyuşmazlık türlerine göre; tazminat talepli tam yargı davası, istirdat talepli tam yargı davası, vergi uyuşmazlıklarından doğan tam yargı davası ve idari sözleşmelerden doğan tam yargı davası olarak dört gruba ayrılır⁵²¹. Bunlardan en sık rastlanan tür olan tazminat talepli tam yargı davası, idarenin işlem ve eylemleri nedeniyle uğranılan zararların giderilmesi amacıyla açılmaktadır⁵²². Haklı bir neden olmaksızın idarenin malvarlığına geçmiş olan bir mal ya da paranın geri alınması için açılan davalar ise istirdat talepli tam yargı davalarıdır⁵²³.

İşbu çalışmanın konusu gereği vergi uyuşmazlıklarından doğan tam yargı davalarının üzerinde durulması gerekir. Vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların iptal davası ve tam yargı davasından farklı bir dava türü oluşturup oluşturmadığı konusu doktrinde bir dönem tartışmalara neden olmuştur. İşbu çalışmanın birinci bölümünün 2.B başlığı altında da belirtildiği üzere, vergi hukukunun özerkliğini kabul etmeyen yazarlar arasında vergi davalarının iptal davası kapsamında mı yoksa tam yargı davası olarak mı incelenmesi gerektiği hususunda fikir ayrılıkları söz konusu olmuştur. Vergi davalarının tam yargı davası olduğu görüşünü savunan yazarlar, vergi davasında tam yargı davasında olduğu gibi vergi yükümlüsü tarafından verginin esasına ya da tutarına itiraz edildiğini ve bu davanın özünde paraya ilişkin olduğunu vurgulamışlardır⁵²⁴. Vergi davasının iptal davasının bir türü olduğu yönündeki görüşte ise, hakimın iptal davasında olduğu gibi objektif nitelikte bir araştırmaya girerek yükümlünün statüsünü ve vergilendirme yetkisini denetlediği ileri sürülmüştür⁵²⁵.

Danıştay tarafından verilen kararlara göre, vergi idaresince tesis edilen işlem kimi zaman iptal davasına konu edilirken kimi zamanda tam yargı davası kapsamında görülebilir. Örneğin, tarh işleminin idari işlemin unsurları bakımından incelendiği

⁵²¹ ÇAĞLAYAN, s. 607.

⁵²² KALABALIK, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, s. 220.

⁵²³ Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Turgut TAN, *İdari Yargılama Hukuku Cilt II*. (Ankara: Turhan Kitabevi, 2013) s. 615.

⁵²⁴ Bkz. ONAR, *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III*, s. 1771, GÖZÜBÜYÜK ve TAN, s. 614.

⁵²⁵ Civan TURMANGİL, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 39, S.1-4, 1982-1987, s. 155, Nuri ALAN, "İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları", Danıştay Dergisi, S.50-51, s. 34-39, Akt. Serkan AĞAR, Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, TBBB, S.62, 2006, s. 284.

dava iptal davası niteliğinde, vergi mahkemesi kararının gereği gibi uygulanmaması nedeniyle açılan dava tam yargı davası kapsamında görülmelidir. Yine haciz, haciz varakası ve ödeme emrinin idari işlemin beş unsuru bakımından incelendiği uyuşmazlıklar işbu çalışmanın ilk bölümünde yer verilen kararlarda belirtildiği üzere iptal davası olarak görülerek karar bağlanmıştır. Dördüncü bölümdeki kararlar incelendiğinde de vergilendirme işlemleri sonucunda hak ihlali kavramına dayanılarak açılan ve uğranılan zararın tazmini talebini konu alan davaların tam yargı davası kapsamında çözümlendiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla bu konuya ilişkin verilen yargı kararları ile söz konusu husus tartışmalı olmaktan çıkmıştır.

C. Tam Yargı Davasında Hak İhlali Kavramı

İYUK'un 2. maddesinin (b) bendinde, idari eylem veya işlemlerden kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından tam yargı davası açılabileceği düzenlenmiştir. Muhtel kelime anlamı olarak bozulmuş, eksilmiş ve zarara uğramış demektir⁵²⁶. Dolayısıyla ilgili madde hükmünde, idari işlem veya eylem sonucunda hakları doğrudan zarara uğrayan kişiler tarafından tam yargı davası açılabileceği ifade edilmiştir. "*Tam yargı davasının hukuki niteliği*" başlığında da ifade edildiği üzere tam yargı davası ilgililerin subjektif hukuki durumlarında ortaya çıkan ihlallerin giderilmesinin amaçlandığı bir dava türüdür. Esasen bir hakkın ihlalinin dolayısıyla yargı yerine başvurma, Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36. madde hükmü uyarınca genel bir hukuk ilkesidir ve bu açıdan bakıldığında tam yargı davası ile adli yargıdaki benzer dava türleri arasında bir fark bulunmamaktadır⁵²⁷. Adli yargıda olduğu gibi idari yargı yerlerinde de hakkının ihlal edildiğini kanıtlayamayan kimsenin açtığı dava kabul edilmez⁵²⁸.

Tam yargı davalarının esasını, iptal davalarının aksine menfaat ihlali değil, hakkın ihlali oluşturmaktadır⁵²⁹. Menfaat ihlali ile hak ihlali arasındaki fark, menfaat ihlalinin daha çok sayıda insana dava açma imkânını vermesidir. Hak ihlalinde kişinin idari işlem veya eylem nedeniyle doğrudan haklarının ihlali şartı aranır⁵³⁰. Hak

⁵²⁶ TDK, s. 1417.

⁵²⁷ ZABUNOĞLU, s. 374.

⁵²⁸ GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 640.

⁵²⁹ İlhan ÖZAY, *İkinci Bine Kavuşurken Gün Işığında Yönetim* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992) s. 427, Akt. ÖZAY, s. 815.

⁵³⁰ Ayşe Aslı YÜCESOY, *İdari Yargılama Hukukunda İptal Davalarında Menfaat (İdari Yargıda Subjektif Dava Ehliyeti Koşulu)*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016) s. 167.

ihlalinin, esas ile birlikte dava ehliyetini ilgilendiren yönünün de bulunduğu açıktır. Çünkü, bir kimsenin tazminat davası açabilmesi için öncelikle zarara uğradığını öne sürmesinin yanında bu iddiasını haklı gösterecek hukuki bir durum veya ilişki içinde olduğunu ortaya koyabilmesi koşulu aranır. İşte bu husus, tazminat davalarıyla ilgili dava ehliyetinin subjektif unsurunu oluşturur⁵³¹. Dolayısıyla, tam yargı davasında davacının, idarenin işlem ya da eylemi sebebiyle zarara uğradığını ve hak veya haklarının ihlal edildiğini kanıtlaması gerekir.

D. Tam Yargı Davasının Konusu

İYUK'un 2. maddesinin 1. fıkra hükmünün (b) bendine göre tam yargı davaları idari işlem ve eylemden, (c) bendine göre ise idari sözleşmelerden doğabilir. Şimdi sırasıyla bu konular detaylı şekilde incelenecektir:

1. İYUK'un 12. Madde Hükmü: İdari İşlem Nedeniyle Doğan Hak İhlali

İdari işlemde doğan tam yargı davaları İYUK'un 12. madde hükmünde düzenlenmiş olup, bu madde hükmüne göre idari bir işlem nedeniyle hakkı ihlal edilen kişinin dört farklı yöntemle tam yargı davası açabileceği öngörülmüştür. İlgili madde hükmüne göre bu kişi tarafından, hak ihlaline neden olan idari işleme karşı doğrudan tam yargı davası açılabilir gibi, iptal ve tam yargı davaları birlikte açılabilir veya iptal davasının karara bağlanmasının ardından tam yargı davası açma yoluna başvurulabilir. Aynı madde hükmünde bir idari işlemin icrası nedeniyle doğan zararlara karşı da icra tarihinden itibaren dava açma süresi içinde yargı makamlarına başvurulabileceği düzenlenmiştir⁵³². Bu konuya ileriki başlıklarda değinilecektir.

a. Doğrudan Tam Yargı Davası Açılması

İlgililer, İYUK'un 12. madde hükmü uyarınca idari işlemlerden doğan zararların giderilmesi amacıyla doğrudan tam yargı davası açabilirler. Doğrudan tam yargı davası açma süresi, idari işlemin yazılı olarak bildirildiği tarihten itibaren idare mahkemesinde dava açılması halinde 60, vergi mahkemesinde dava açılması halinde 30 gündür. Bununla birlikte, İYUK'un 12. maddesinde idari işlem nedeniyle açılan tam yargı davası ile idari işlemin icrasından doğan zararlar bakımından açılan tam yargı

⁵³¹ YENİCE ve ESİN, s. 494.

⁵³² Nazım Taha KOÇAK, *Tam Yargı Davaları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020) s. 20.

davası aynı fıkra hükmünde düzenlenmiş ve idari işlemin icrasından doğan zararlar bakımından açılan davalara ilişkin dava açma süresinden sonra ilgililerin 11. madde kapsamında idareye başvuru haklarının saklı olduğuna yer verilmiştir. Esasen, idari işlemde doğan zarar ile idari işlemin icrasından doğan zarar arasındaki temel fark, idari işlemin zararı doğurma anına ilişkindir. Dolayısıyla idari işlemin icrası bakımından uygulanabileceği düzenlenen 11. madde hükmünün idari işlemde doğan zararlar da uygulanabilmesi gerekmektedir⁵³³. İYUK'un 11. madde hükmü kapsamında yapılan başvurular işbu çalışmanın konusu dışında kaldığından bu konuya yer verilmeyecektir ancak, bu başvurunun bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis edilmesi amacıyla üst makamlara yapılan bir başvuru türü olduğunu ve bu başvurunun dava açma süresini durdurduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla bu madde hükmü kapsamında idari işlem nedeniyle uğranılan zararın tazmini amacıyla üst makama, üst makamın bulunmaması halinde işlemi tesis eden makama yapılan başvuru, başvuru makam tarafından açıkça reddedilirse, ret kararının tebliği üzerine 60 gün içinde idare, 30 gün içinde vergi mahkemesinde, hiç cevap verilmezse zımni ret süresi olan 60 günlük sürenin dolmasının ardından yine 60 gün içinde idare, 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Doğrudan tam yargı davası açılması halinde bu davayı inceleyen hakim, önüne gelen davayı çözümleyip bir karara bağlayabilmek için zarara sebebiyet veren idari işlemin hukuka uygun olup olmadığını inceler ve idari işlemi hukuka aykırı bulursa kararda yalnızca işlemin hukuka aykırı olduğuna değinir ancak iptaline karar vermez⁵³⁴. Dolayısıyla bir idari işleme karşı dava açılmamış olması tam yargı davasının incelenmesi yolunda engel teşkil etmez⁵³⁵.

b. İptal ve Tam Yargı Davasının Birlikte Açılması

Bir idari işlem sebebiyle zarara uğrayan kişiye tanınan seçimlik haklarından bir diğeri, iptal ve tam yargı davasını birlikte açabilmesidir. Bu durumda dava açma süresi, dava konusu yapılan idari işlemin iptali için açılan davada uygulanan süre

⁵³³ Dilşad YILMAZ, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12. maddesine İlişkin Bir Değerlendirme", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.1, 2012, s. 298, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 29.10.2020. Aksi yöndeki kararlar: Danıştay 6.D. 05.10.2009 T. 2007/10161 E. 2009/9054 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 29.10.2020.

⁵³⁴ Lütü DURAN, "İdari İşlemlerden Sorumluluk (İptal Davası-Tam Yargı Davası)", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.33, S.3-4, 1967, s. 14-15, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 29.10.2020.

⁵³⁵ Danıştay 14.D. 28.09.2012 T. 2011/7956 E. 2012/6213 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 29.10.2020.

olacaktır⁵³⁶. Ancak, bu yönde bir dava açmak isteyen kişinin İYUK'un 11. madde hükmü uyarınca idareye başvuruda bulunmasında yasal herhangi bir engel bulunmamaktadır⁵³⁷. İlgili tarafından bu madde kapsamında idareye başvuru yapıldığı takdirde genel dava açma süresi durur ve 60 günlük zımni ret süresinin dolmasından veya ret kararı verilmesi halinde ret kararının başvurucuya tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye devam eder. Dolayısıyla bu süre içinde ilgilinin iptal ve tam yargı davasını açması gerekir.

İptal ve tam yargı davalarının birlikte açılabilmesi için, iptal davasına konu edilen işlemle tam yargı uyuşmazlığına neden olan işlemin aynı olması gerekir⁵³⁸. Davacı tarafından bu iki dava türünün birlikte açılması halinde mahkeme, iptal davasını ayrı tam yargı davasını ayrı olarak değerlendirir ve yine her bir dava türü için ayrı hüküm verir⁵³⁹. Açılan davada, idari yargı yeri idari işlemi önce hukuka uygunluk denetime tabi tutar⁵⁴⁰. Mahkemece iptal davası hakkında karar verilip, tam yargı davası hakkında karar verilmemişse davacı tarafından istinaf yoluna başvurulması gerekir⁵⁴¹. Bununla birlikte, bir idari işlem nedeniyle uğranılan zararın giderilmesi amacıyla iptal ve tam yargı davasının birlikte açılması durumunda davanın açıldığı tarihte miktarı kesin olarak belirlenemeyen zararın kalan kısmı, iptal ve tam yargı davasıyla ilgili kararın, bu karara karşı kanun yoluna başvurulmuş ise bu başvuru sonucunda verilecek kararın tebliğ tarihinden itibaren 12. maddede öngörülen süre içinde ayrı olarak açılacak bir tam yargı davasına konu edilebilecektir⁵⁴².

c. İptal Davasının Karara Bağlanması Ardından Tam Yargı Davası Açılması

Bir idari işleme karşı önce iptal davası açılması halinde, bu dava sonucunda verilen kararın yazılı bildirim tarihinden ya da bu karara karşı kanun yoluna başvurulmuş ise kanun yolu sonunda verilecek kararın bildirim tarihinden itibaren genel dava açma süresi içinde tam yargı davasının açılması gerekir⁵⁴³. İptal davasının

⁵³⁶ Gürsel KAPLAN, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*. (Ankara: Turhan Kitabevi, 2011) s. 377.

⁵³⁷ DVDDK 23.09.2005 T. 2005/122 E. 2005/199 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 24.12.2020.

⁵³⁸ YENİCE ve ESİN, 231.

⁵³⁹ ÇAĞLAYAN, s. 613.

⁵⁴⁰ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 469.

⁵⁴¹ ÇAĞLAYAN, s. 613.

⁵⁴² Danıştay İDDGK 04.10.2007 T. 2006/1984 E. 2007/1822 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:27.11.2020.

⁵⁴³ ÖZAY, *Günüşğinde Yönetim*, s. 819.

karara bağlamasının ardından kanun yoluna başvurulmadan tam yargı davası açılmasının önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır⁵⁴⁴. Ancak bu durumda tam yargı davasına bakan mahkeme, kanun yolu başvurusunun sonucunu beklemelidir⁵⁴⁵.

İlgilinin idari işleme karşı açtığı iptal davasının mahkemece reddedilmiş olması, bu karar üzerine açılan tam yargı davasının reddini gerektirmeyeceği gibi iptal davasının kabul edilmiş olması tam yargı davasının da kabul edileceği anlamına gelmez⁵⁴⁶. Ancak, idari işlemin iptali önceden sağlanır ise anlaşmazlığın ikinci aşaması, yani haksızlığın giderilmesi daha kolaylaşır. Böylece ilgili tam yargı davasını daha sağlam bir temele dayandırmış olur⁵⁴⁷. Son olarak, idari işlem nedeniyle zarara uğrayan kişinin iptal davası açarak işlemi iptal ettirmesinin ardından açtığı tam yargı davasında faizin, iptal davasının açıldığı tarihten itibaren hesaplandığını belirtmek gerekir⁵⁴⁸.

2. İdari İşlemin İcrası Nedeniyle Doğan Hak İhlali

İYUK'un 12. madde hükmünde, "bir idari işlem dolayısıyla doğan zarar" ve "bir idari işlemin icrası sebebiyle doğan zarar" şeklinde iki farklı ifade kullanılmış, bu iki halde de tam yargı davası açılabilmesi düzenlenmiştir. Danıştay tarafından verilen bir kararda⁵⁴⁹; 12. maddenin ilgili tümcesinde yer alan "işlemin icrası" kavramı ile kanun koyucu tarafından tesis edilmekle hemen zarara yol açmayan, başka bir anlatımla tesis ile zarar doğurucu sonuçların farklı zamanlarda ortaya çıkması hallerinin kastedildiğine yer verilerek bu iki ifade arasındaki fark ortaya konulmuştur. Bir idari işlemin icrası sebebiyle doğan zarara örnek olarak üst geçit yapılması sebebiyle taşınmazda değer kaybını meydana gelmesi durumu gösterilebilir. Uygulamada da genellikle idari işlemin icrasından doğan tam yargı davalarına imar planlarının iptalini istemeden, plan uygulamasından doğan zararların giderilmesi için başvurulmaktadır⁵⁵⁰.

⁵⁴⁴ Danıştay 5.D. 12.03.2012 T. 2011/4978 E. 2012/949 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:29.10.2020.

⁵⁴⁵ Danıştay 8.D. 04.05.2005 T. 2004/3520 E. 2005/2145 K. Sayılı Kararı., <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:29.10.2020.

⁵⁴⁶ ASLAN, 153.

⁵⁴⁷ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 271.

⁵⁴⁸ Danıştay 5.D. 31.01.2002 T. 1999/2323 E. 2002/366 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:29.10.2020.

⁵⁴⁹ Danıştay 5.D. 10.11.1993 T. 1993/5381 E. 1993/4279 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:29.10.2020.

⁵⁵⁰ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 274.

İYUK'un 12. maddesine göre, bir idari işlemin icra sebebiyle doğan zararlardan dolayı ilgililer tarafından icra tarihinden itibaren genel dava açma süresi içinde tam yargı davası açılabilir. Yukarıda ifade edildiği üzere ilgililer, İYUK'un 11. maddesi uyarınca idari başvuruda bulunarak, talepleri doğrultusunda sonuç alamamaları halinde de tam yargı davası açabilirler. İlgilinin idari işlemin icrasından önce iptal davası veya tam yargı davası açmış olması icra dolayısıyla tam yargı davası açılmasına engel değildir⁵⁵¹.

3. İYUK'un 13. Madde Hükmü: İdari Eylem Nedeniyle Doğan Hak İhlali

İdari eylem, bir idari işlem veya sözleşmenin uygulanması şeklinde olmayan, idarenin her türlü faaliyetinden, hareketsiz kalmasından, araçlarından, tesislerinden, taşınır ve taşınmaz mallarından kaynaklanan zararları kapsamaktadır⁵⁵². Örneğin, belediye ile yapım sözleşmesi gerçekleştiren yüklenici firmanın, yol yapımı sırasında gerçekleştirdiği haksız fiil, çöp toplama görevini yerine getirmeyen belediyenin bu konudaki hareketsizliği, dikkatsiz davranıp ameliyat esnasında hastanın karnında neşter unutarak hastanın zarar görmesine neden olan doktorun eylemi idari eyleme örnektir⁵⁵³.

İYUK'un 13. maddesine göre idari bir eylem nedeniyle hakları ihlal edilen kişinin, söz konusu eylemin tarafına yazılı olarak bildirildiği veya eylemi başka suretle öğrendiği tarihten itibaren 1 yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren 5 yıl içinde ilgili idareye başvuruda bulunarak uğradığı zararın giderilmesini talep etmesi gerekir⁵⁵⁴. Bu madde hükmünde düzenlenen 1 ve 5 yıllık süreler dava açma süresi değil, idari başvuru süresidir⁵⁵⁵. Bu durumda dava açma süresi, idarenin başvuruya 60 gün içinde vereceği ret kararı ya da 60 gün sessiz kalması sonucu oluşacak zımni ret kararı üzerine başlamaktadır⁵⁵⁶. 1 yıllık başvuru süresi, hak ihlaline yol açan idari eylemin öğrenilmesinden sonra başladığı halde, 5 yıllık sürenin başlangıcı eylemin vuku bulduğu tarihtir⁵⁵⁷. İlgili başvurunun öğrenme tarihinden itibaren 1 yıl içinde yapılması

⁵⁵¹ ASLAN, s. 154.

⁵⁵² GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 275.

⁵⁵³ AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA, *Türk İdare Hukuku*, s. 375.

⁵⁵⁴ Jülide İŞÇİ, *İdari Merci Tecavüzü*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 109.

⁵⁵⁵ Çınar Can EVREN, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun On Üçüncü Maddesi Uyarınca Yapılacak Başvurularda Süre ve Adil Yargılanma Hakkı", *Memleket Siyaset Yönetim Dergisi*, C.10, S.24, Temmuz 2015, s. 65, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 30.10.2020.

⁵⁵⁶ Müzeyyen EROĞLU DURKAL, *İdari Makamların Sükutu*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 204.

⁵⁵⁷ ZABUNOĞLU, s. 395.

gerektiği gibi, bu başvurunun aynı zamanda eylem tarihinden itibaren 5 yıl içinde yapılması da şarttır⁵⁵⁸. Örneğin, başvuru tarafından eylem 01.01.2021 tarihinde öğrenilmişse başvurunun 01.01.2022 tarihine kadar yapılmış olması gerekir. Bu durumda başvuru tarafından 1 yıllık sürenin dolmasının ardından 5 yıllık süre geçmemiş olmasına karşın idareye başvuruda bulunulması mümkün değildir. 5 yıllık süre şu gibi durumlarda önem arz etmektedir: örneğin, kişi 5 yıllık sürenin dolmasına 1 ay kala eylemi öğrenmişse 1 yıllık süre henüz işlemeye başlamamış olduğundan kalan 1 aylık süre içinde idareye başvuruda bulunabilir.

Bununla birlikte zararın, idari eylemle ortaya çıktığı durumlarda sürenin başlangıcı bakımından herhangi bir sorun doğmamaktadır⁵⁵⁹. Ancak birçok durumda, zarar eylem tarihinden çok sonra ortaya çıkmakta olup, eylem ile zararın öğrenilmesi arasında bir yıldan fazla süre bulunması halinde, Kanun metnine göre ilgililerin dava açmaları imkânsız hale gelmektedir⁵⁶⁰. Özellikle bedensel zararlar da çoğu zaman zarar, idari eylemden çok daha sonra, kesin sağlık raporu sonucu ya da başka tetkikler neticesinde ortaya çıkabilmektedir⁵⁶¹. Bu nedenle kanunda, açıkça eylemin öğrenilmesi ve eylem tarihi ifadeleri kullanılmasına rağmen Danıştay kararlarında, bu hüküm hak arama hürriyetini kullanmaya imkân sağlayacak şekilde yorumlanmakta⁵⁶² ve idari başvuru süresinin başlangıç tarihi saptanırken eylemin "idariliğinin" (idareye atfedilir olması)⁵⁶³ ve yol açtığı zararın ortaya çıkması şartı aranmaktadır⁵⁶⁴. İdari eylemin belirli bir süre devam ettiği veya eylemin henüz tamamlanmadığı hallerde ise idareye başvuru süresi eylemin tamamlandığı tarihte başlar⁵⁶⁵.

Kanunda belirtilen idareye başvuru zorunluluğu yerine getirilmeden dava açılması hali ise idari merci tecavüzüne sebebiyet verir⁵⁶⁶. Bu durumda dava

⁵⁵⁸ CANDAN, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 480.

⁵⁵⁹ KAPLAN, s. 408.

⁵⁶⁰ ATAY, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 137, Danıştay 15.D. 04.06.2014 T. 2014/2951 E. 2014/4699 K. Sayılı Kararı.

⁵⁶¹ EROĞLU DURKAL, *İdari Makamların Sükutu*, s. 206.

⁵⁶² ATAY, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 138.

⁵⁶³ Zehreddin ASLAN, *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 158, Danıştay 10.D. 21.04.2006 T. 2004/9784 E. 2006/2598 K. Sayılı Kararı.

⁵⁶⁴ Danıştay 15.D. 09.11.2017 T. 2017/2219 E. 2017/6564 K. Sayılı Kararı, Danıştay 10. Danıştay 10.D. 14.01.2016 T. 2014/1167 E. 2016/109 K. Sayılı Kararı, Danıştay 14.D. 14.11.2018 T. 2017/32 E. 2018/6646 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 12.01.2021.

⁵⁶⁵ ASLAN, s. 158, Danıştay 10.D. 20.12.2006 T. 2004/2931 E. 2006/7287 K. Sayılı Kararı: "Olayda davacının tazminat istemine dayanak aldığı hatalı teşhis ve tedavi 20.8.1996 tarihinde yapılmış olmakla birlikte, eylemin 24.1.2002 tarihinde tamamlandığı ve zararın bu tarihte ortaya çıktığı çekışmesizdir. Bu itibarla, 2577 sayılı Yasanın 13.maddesinde öngörülen beş yıllık sürenin 24.1.2002 tarihinden itibaren başlaması gerekir."

⁵⁶⁶ İŞÇİ, s. 26.

dilekçesinin İYUK'un 15. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi uyarınca görevli idare merciine tevdiine karar verilir. İdari merciye başvuru tarihi, yargı yerine başvuru tarihi olarak kabul edilir⁵⁶⁷. İlgili maddenin 2. fıkra hükmüne göre ise; ilgililerce görevli olmayan adli yargı mercilerinde tam yargı davası açılması ve adli yargı merci tarafından görev yönünden ret kararı verilmesi halinde, sonradan idari yargı mercilerinde açılacak davalarda, birinci fıkra öngörülen idareye başvuru şartı aranmayacaktır. Bu noktada İYUK'un 9 ve 13. maddeleri birlikte yorumlandığında, idari eylemler nedeniyle açılıp, adli yargı yerlerince görevsizlik sebebiyle reddedilen tam yargı davalarında görevsizlik kararının kesinleşmesinin ardından 30 günlük süre geçirilmiş olsa dahi idari eylemin yazılı bildirimi veya başka suretle öğrenildiği tarihten itibaren bir yıllık süre henüz dolmadığı takdirde bu süre içinde dava açılabileceğinin kabulü gerekir⁵⁶⁸.

4. İYUK'un 28. Maddesinin 3.Fıkra Hükmü: Mahkeme Kararlarının Davalı İdarece Uygulanmaması Durumu

İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkra hükmüne göre idare, davalı konumunda bulunduğu davalarda verilen mahkeme kararlarını tarafına tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uygulamakla yükümlüdür. Aksi takdirde davacı tarafından ilgili madde hükmünün devamı fıkralarında düzenlenen hukuki yollara başvurulabilecektir. Bu hukuki yollardan birisi de, 3. fıkra hükmünde yer alan tazminat davasıdır. İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne göre; mahkeme kararlarına göre idarece işlem tesis edilmemesi veya eylemde bulunulmaması durumunda idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Söz konusu madde hükmüne göre açılacak tazminat davası niteliği itibarıyla bir tam yargı davasıdır⁵⁶⁹.

Mahkeme kararlarının uygulanmaması halinde idare doğrudan tazminat ödemekle yükümlü tutulmamaktadır. Çünkü her ne kadar mahkeme kararlarının uygulanmaması idarenin hizmet kusuru işlediği anlamına gelse de tazminat yükümlülüğünün doğabilmesi için sorumluluğun tüm şartlarının var olması gerekir. Bu nedenle ortada gerçekleşmiş bir zararın mevcut olması, zararı doğuran olayın

⁵⁶⁷ ATAY, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 137.

⁵⁶⁸ Danıştay 10.D. 20.11.2006 T. 2003/3454 E. 2006/6592 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 30.10.2020.

⁵⁶⁹ İsa AYDEMİR, "Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Halinde İdareye Karşı Açılacak Tazminat Davaları", *Terazi Hukuk Dergisi*, C.7, S.67, Mart 2012, s. 98, <https://www.jurix.com.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

idareye yüklenebilir nitelikte bulunması ve zarar ile mahkeme kararının uygulanmaması arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir⁵⁷⁰. Bununla birlikte idarenin hukuki veya fiili imkânsızlık sebebiyle mahkeme kararını uygulayamaması halinde ise kusursuz sorumluluk ilkesine dayanılarak tazminat talebinde bulunulabilir⁵⁷¹.

Mahkemece hükmedilen ancak uygulanmayan mahkeme kararı Danıştay tarafından verilmiş ise tazminat davasında görevli ve yetkili mahkeme Danıştay, idare mahkemesi tarafından verilmiş ise idare mahkemesi, vergi mahkemesi tarafından verilmiş ise de vergi mahkemesidir⁵⁷².

Mahkeme kararlarının uygulanmaması sebebiyle açılan tazminat davasında idareye başvuruda bulunma zorunluluğu olup olmadığı hususu gerek doktrinde ve gerekse de yargıda tartışmalıdır. Danıştay tarafından verilen kimi kararlarda, mahkeme kararlarının 30 gün içinde uygulanmamış olması halinde doğrudan tazminat davası açılabileceğine karar verilmişken⁵⁷³, kimi kararlarda ön karar alınması gerektiği hükme bağlanmıştır⁵⁷⁴. AYM tarafından 2020 yılında verilen Abdullah Kaya ve Diğerleri⁵⁷⁵ kararında ise, *"Somut başvuruya konu olayda, Bölge Mahkemesinin başvuruçuların mahkeme kararlarının uygulanmaması üzerine açtıkları tam yargı davalarında dava açma süresinin başlayabilmesinin başvuruçuların mahkeme kararlarının uygulanması talebiyle idareye başvurması şartına bağladığı görülmektedir. Mahkeme kararlarının uygulanmaması üzerine açılacak tazminat davalarının düzenlendiği 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinde dava açılması için idareye başvuru şartı bulunmamaktadır. Diğer yandan İdare, uygulanmayan iptal kararlarının tarafıdır ve İdarenin söz konusu karardan haberdar olmadığı söylenemez. İdarenin mahkeme kararını uygulaması için bireylerin mahkeme kararının uygulanmasını istemesi gerektiğine ilişkin kanuni bir düzenleme*

⁵⁷⁰ Cemil KAYA, "İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevi Tazminat İstemi", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.14, S.1-2, 2010, s. 61, <https://trdizin.gov.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

⁵⁷¹ Hasan GÖK, "Danıştay Kararlarından Hareketle İdari Yargı Kararlarının İmkânsızlık Nedeniyle Uygulanmadığı Haller", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.71, S.1, 2013, s. 555, <https://trdizin.gov.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

⁵⁷² ÇAĞLAYAN, s. 750.

⁵⁷³ Danıştay 5.D. 08.07.2005 T. 2004/5997 E. 2005/3465 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

⁵⁷⁴ Danıştay 4.D. 13.04.1995 T. 1994/3382 E. 1995/1690 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

⁵⁷⁵ AYM 16.12.2020 T., 2017/26740 Başvuru No.lu Abdullah Kaya ve Diğerleri Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 20.04.2021.

bulunmadığı gibi mahkeme kararlarının derhâl uygulanmasına yönelik bu yükümlülük somut olayda Anayasa'ya göre İdarenindir. Bölge Mahkemesinin Anayasa ile İdareye verilen bu yükümlülüğün gerçekleşebilmesinin -hiçbir kanuni temeli olmaksızın- başvuruçuların idareye başvurma şartına bağladığı görülmüştür." denilmek suretiyle mahkeme kararlarının uygulanmaması sebebiyle açılan tazminat davası öncesinde idareye başvuruda bulunma zorunluluğu olmadığı açıkça ifade edilmiştir. Kanaatimce, bahsi geçen AYM kararı ve bu karar ile aynı görüşü içeren Danıştay kararları göz önünde bulundurulduğunda bugün geline aşamada, mahkeme kararlarının uygulanmaması sebebiyle açılan tazminat davası öncesinde idareye başvuruda bulunma zorunluluğunun aranmaması gerekmektedir.

Aynı şekilde bu dava türü bakımından uygulanması gereken zamanaşımı süresi de uygulamada tartışmalıdır. Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda, mahkeme kararlarının uygulanmaması durumunda ilgililerin genel dava açma süresi içinde dava açması gerektiğine karar verilmiş iken⁵⁷⁶, kimi kararlarda 10 yıllık zamanaşımı süresinin bulunduğu⁵⁷⁷ ve üçüncü bir yaklaşım olarak ise MUK'un⁵⁷⁸ 93. maddesinde düzenlenen 5 yıllık zamanaşımı süresinin uygulanması gerektiğine⁵⁷⁹ hükmedilmiştir. Bu tartışma nedeniyle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'ndan içtihat aykırılığının giderilmesi talep edilmiş, Kurul ise idari yargının görev alanına giren uyuşmazlıkların çeşitli olması ve her somut olaya göre farklı sonuçlara ulaşılabilmesi sebebiyle birleştirme kararı vermenin uygun olmayacağına hükmetmiştir⁵⁸⁰. Esasen bu tartışmanın temeli, mahkeme kararlarının yerine getirilmemesi halinin idari işlem mi yoksa idari eylem mi olduğu hususundaki belirsizlikten doğmaktadır. Nitekim, doktrinde Danıştay tarafından verilen kararların aksine mahkeme kararlarının uygulanmaması nedeniyle açılan tazminat davasının tam yargı davası formunda ancak özgün bir dava türü olduğunu, bu dava bakımından zamanaşımı süresinin kanunda düzenlenmemiş olduğunu ve bu nedenle bu dava

⁵⁷⁶ Bkz. Danıştay 6.D. 13.12.1995 T. 1995/1682 E. 1995/5054 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 13.04.1995 T. 1994/3382 E. 1995/1690 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 31.10.2020. Danıştay 6.D. 25.02.1992 T. 1990/1958 E. 1992/714 K. Sayılı Kararı, (Danıştay Dergisi, S.86, s. 340, Akt. KAPLAN, s. 500)

⁵⁷⁷ Bkz. Danıştay 10.D. 25.03.1991 T. 1990/1147 E. 1991/1115 K. Sayılı Kararı (Danıştay Dergisi, S.82-82, s.1007, Akt. KAPLAN, s. 501), Danıştay 8.D. 17.05.1989 T. 1987/984 E. 1989/329 K. Sayılı Kararı (Danıştay Dergisi, S.76-77, s.568, Akt. KAPLAN, s. 501).

⁵⁷⁸ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun K.T. 26.05.1927, R.G. T.09.06.1927, S.606. Bu Kanun KMYKK'nin 81. Madde hükmü gereği yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵⁷⁹ Bkz. Danıştay 5.D. 15.05.1992 T., 1989/2911 E., 1992/1449 K. Sayılı Kararı.

⁵⁸⁰ DİBK 25.12.1997 T. 1996/72 E. 1997/25 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

türünün herhangi bir zamanaşımı süresine tabi olmadığını savunan bir görüş mevcuttur⁵⁸¹. Ancak doktrinde, TBK'de genel zamanaşımı süresi olarak belirlenen 10 yıllık sürenin uygulanması gerektiği görüşü ağırlıklıdır⁵⁸² ve Danıştay tarafından verilen kararlar da genel olarak bu yöndedir⁵⁸³. Kanaatimce, mahkeme kararlarının uygulanmaması durumu somut olayın özelliğine göre bazı durumlarda idari işlem bazı durumlarda ise idari eylem olarak değerlendirilebilir. Ancak bu durum tek başına bu davayı farklı bir dava türü haline getirmez. Çünkü söz konusu davanın özünde idarenin bir işlem ya da eylemi nedeniyle uğranılan zararın giderilmesi vardır. Bununla birlikte, kanunda bu dava türü bakımından zamanaşımı süresi düzenlenmemiş olduğundan hareketle bu dava bakımından zamanaşımı süresinin uygulanamayacağını söylemek hatalı bir değerlendirme olur. Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere bu davalar bakımından TBK'da düzenlenen genel zamanaşımı süresinin uygulanması gerekir.

III. TAM YARGI DAVASINDA İSPAT, ZARARIN TAZMİNİ, HÜKÜM VE HÜKMÜN UYGULANMASININ İDARE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

A. Tam Yargı Davasında İspat

İYUK'un 20. maddesinin 1. fıkra hükmüne göre, idari yargıda davaya bakan mahkeme davaya ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar ve gerektiğinde belli bir süre vererek dosyaya eklenmesi önem arz eden evrakın gönderilmesini, davaya ilişkin her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir. Mahkemece verilen sürede istenilen hususun yerine getirilmesi zorunlu olup, haklı sebebin bulunması halinde ancak sürenin uzatılması söz konusu olabilir. İlgili madde hükmü, idari yargıda re'sen araştırma ilkesinin benimsenmiş olduğunu ifade

⁵⁸¹ Bkz. Taner AYANOĞLU, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Üzerine Açılacak Tazminat Davalarının Süresi", Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, C.19, S.1-2, s. 181, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 01.01.2020.

⁵⁸² Bkz. GÖZÜBÜYÜK ve DİNÇER, s. 719, YENİCE ve ESİN, s. 605, KARAVELİOĞLU, s. 1309, ATAY, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 196.

⁵⁸³ TAN, s. 936.

etmektedir⁵⁸⁴. Re'sen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada göz önüne alınması gereken kamu düzenine ilişkin hususlarda mahkemenin doğru bir sonuca ulaşabilmesi, bir taraftan da idari yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önem arz etmektedir⁵⁸⁵. Re'sen araştırma ilkesi aynı zamanda idareye, ilgililerin sunduğu delillerle bağlı olmaksızın re'sen delil toplama ve değerlendirme görev ve yetkisini vermektedir⁵⁸⁶. Bu nedenle, idari yargıda görülen davalarda esasen tarafların subjektif ispat yükü olmadığı ileri sürülebilir⁵⁸⁷. Ancak, davacının mahkemenin yükünü hafifletmek, dava sürecini kısaltmak ve bir an önce maddi gerçeğe ulaşılmasını sağlamak amacıyla ispat noktasında katkıda bulunması gerek kendi iddialarının doğruluğunun tespiti gerekse de mahkemedeki işleyişin hızlanması bakımından oldukça önemlidir.

Re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde idarenin delil toplama yetkisinin sınırını ise İYUK'un 20. maddesinin 3. fıkra hükmü oluşturacaktır. İlgili madde hükmüne göre, mahkemece istenilen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine, yüksek menfaatlerine ve yabancı devletlere ilişkin ise Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan gerekçesini bildirerek söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Bu bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen iddialar ise mahkemece dikkate alınmaz.

İYUK'un 31. maddesine göre, idari yargıda görülen davalarda bilirkişi, keşif ve delillerin tespiti hususlarında HMK⁵⁸⁸ hükümleri uygulanır. Dolayısıyla idari yargıda, adli yargıda olduğu gibi bilirkişi incelemesinden, keşiften ve delil tespiti kurumdan yararlanılabilir. Re'sen araştırma yetkisinin de en geniş görüldüğü alan mahkemenin gerektiğinde bilirkişi incelemesi ile keşif yapılmasına karar vermesi ve bilirkişi seçimini re'sen gerçekleştirmesidir⁵⁸⁹. Bununla birlikte idari davada davanın yapısına göre, resmi senet, sicil, makbuz gibi yazılı ve yine ikrar gibi beyana dayanan

⁵⁸⁴ DVDDK 26.01.1996 T. 1995/266 E. 1996/38 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 01.01.2020.

⁵⁸⁵ Zehreddin ASLAN, "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, S.23-24, Ekim 2000-Mart 2001, s. 54-55, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 01.01.2020.

⁵⁸⁶ KARAÇOBAN GÜNEŞ, s.60

⁵⁸⁷ Kamile TÜRKÖĞLU ÜSTÜN, *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 96.

⁵⁸⁸ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun K.T.12.01.2011, R.G. T.04.02.2011, S.27836.

⁵⁸⁹ ASLAN, *Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 56.

kanıtlara dayanılabilir⁵⁹⁰. Ancak, idari yargıda “yemin” ve “tanık” delillerine başvurma imkânı bulunmamaktadır⁵⁹¹.

Kimi zaman davada kullanılacak kanıtların, başka bir deyimle delillerin kaybolması tehlikesini önlemek için ya dava açılmadan önce ya da dava açıldıktan sonra henüz incelemesine sıra gelmemiş kanıtların saptanmasına gerek duyulabilir. Kanıtların saptanması yöntemi HMK'nin 368-374. maddeleri ile İYUK'un 58. Maddesinde düzenlenmiştir. Kanıtların saptanması konusunda HMK'ye yapılan atıf İYUK ile bağdaştığı ölçüde uygulanır⁵⁹². İYUK'un 58. maddesine göre, idari davaya ilişkin delil tespitleri ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemesinden istenebilir ve mahkemece bu istem uygun görüldüğü takdirde üyelerden biri bu işlemde görevlendirilebilir veya tespitin yerel idari veya adli yargı mercilerince yerine getirilmesine karar verilebilir. Delil tespiti istemlerinin ivedi şekilde karara bağlanması gerekir.

Tam yargı davası ile bu başlık altında açıklanan hususlar birlikte değerlendirildiğinde, ilk olarak tam yargı davasında hangi noktaların ispatlanması gerektiğine değinmek gerekir. İdarenin davranışından kaynaklanan zararların tazmini için açılan tam yargı davasında idarenin bir işlem veya davranışının olup olmadığı, bir zararın meydana gelip gelmediği, zarar ile idarenin davranışını arasında illiyet bağının bulunup bulunmadığı hususları ispatın konusunu oluşturur. Yukarıda re'sen araştırma ilkesinden hareketle subjektif ispat yükünün bulunmadığına değinilmişse de tam yargı davasında ispat yükü esasen davacı üzerindedir⁵⁹³. Çünkü, ifade edildiği üzere tam yargı davasında temel olarak idarenin işlem veya eylemi nedeniyle oluşan zarar, ispatın konusunu oluşturur ve bu hususun ortaya konulmasında mahkemeden ziyade davacıya daha çok görev düşmektedir. Bu durumda davacı delil tespiti kurumundan yararlanabileceği gibi iddiasını bilirkişi incelemesi, keşif, yazılı bir belge ve/veya ikrar gibi beyanlarla kanıtlayabilir. Ancak dördüncü bölümün "Aşkın Zarar" başlığı altında da yer verileceği üzere, idari yargıda asıl amaç maddi gerçeğin ortaya çıkarılması olduğundan ve idare re'sen araştırma yetkisi ile donatıldığından davacıdaki bu yükün hafifletilmesi için mahkemece çaba gösterilmesi gerekir. Aksi takdirde, maddi gerçeği

⁵⁹⁰ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 463.

⁵⁹¹ Danıştay 3.D. 25.12.1990 T. 1989/3460 E. 1990/3569 K. Sayılı Kararı, Danıştay 5.D. 24.12.1986 T. 1988/1202 E. 1986/2706 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

⁵⁹² GÖZÜBÜYÜK ve DİNÇER, s. 787.

⁵⁹³ ÇAĞLAYAN, s. 368.

açığa çıkarma amacına ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine aykırı hareket edilmiş olur.

B. TAM YARGI DAVASINDA ZARARIN TAZMİNİ

1. Zararın Tazminine İlişkin Temel İlkeler

a. Nakden Tazmin İlkesi

İdari faaliyet sonucunda zarara uğrayan kişinin uğradığı zararın eski duruma getirilmesinde iki yol bulunmaktadır: Bunlardan biri zararı olduğu gibi karşılama anlamına gelen aynen tazmin, diğeri ise zararı para ödeyerek giderme başka bir anlatımla nakden tazmindir. Ancak aynen tazmininin idari yargıda uygulanması mümkün değildir. Çünkü çoğu kez bu yolun uygulanmasına maddi olanak bulunmaz. Diğer yandan bu yöntem idare hukuku ilkelerine de ters düşmektedir. Aynen tazmin ilkesi özünde idari yargı yerinin idareye bir emir vermesini içerir. Bu durum da idarenin idari yargı yerleri karşısındaki bağımsızlığıyla bağdaştırılamaz. Dolayısıyla idari yargıda nakden tazmin ilkesi geçerlidir⁵⁹⁴.

İYUK'un 3. maddesinin 2. fıkrasının (d) bendinde; tam yargı davası açarken dava dilekçesinde uyuşmazlık konusu miktarın gösterilmesi ve yine 24. maddede; tazminat davalarına ilişkin kararlarda hükmedilen tazminat miktarının ilamda yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Yine, Anayasa'nın 125. maddesinde de idare zararı gidermekle değil, zararı ödemekle yükümlü tutulmaktadır⁵⁹⁵.

Nakden tazmin, mahkemenin tazminat yükümlüsünü belli bir miktar parayı ödemeye mahkûm etmesi demektir. Nakden tazminin, sermaye şeklinde ve irat şeklinde olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Sermaye şeklinde tazminatta belli bir miktar paranın bir defada ve toptan zarar görene ödenmesine karar verilirken, irat şeklinde tazminatta zarar görenin zararı, belirli zaman aralıklarında ve sürekli olarak ödenmesine karar verilen bir miktar para ile giderilmektedir⁵⁹⁶. Hukuk sistemimizde TBK'nin 51. maddesi ile irat şeklinde tazminata hükmedilebilmesine imkân verilmesine karşın, uygulamada Danıştay tarafından verilen yeni tarihli kararlar

⁵⁹⁴ YENİCE ve ESİN, s. 78.

⁵⁹⁵ Nazım Taha KOÇAK, *Tam Yargı Davaları*, s. 389.

⁵⁹⁶ Serkan ASKER, "Güncel Yargı Kararları Işığında Tam Yargı Davalarında Tazminatın İrat Şeklinde Belirlenmesi", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Y.5, S.1, 2020, s.240-241, <https://dergipark.org.tr/tr/E.T.: 31.10.2020>.

incelendiğinde irat şeklinde tazminata hükmedilmediği görülmektedir⁵⁹⁷. GÖZLER'e göre bu durum kuşkusuz ülkede yüksek enflasyonun ortaya çıkması ve irat şeklinde ödenen tazminatların değerini kaybetmesinden kaynaklanmaktadır⁵⁹⁸. Ancak, Danıştay 15. Daire tarafından tıbbi malpraktis davalarında verilen güncel kararlarda, kişinin muhtemel yaşam süresinden önce ölmesi durumunda tek seferde ödenen tazminatın idare aleyhine sebepsiz zenginleşme oluşturacağı ve idarece ödenen tazminatın geri kalanının ilgililerden geri istenebileceği hususu göz önünde bulundurularak, bu durumda tazminatın irat şeklinde ödenmesi gerektiği ifade edilmektedir⁵⁹⁹.

b. İstemle Bağlılık İlkesi

Mahkeme, tazminatı saptarken davacının isteğinin sınırları içinde kalmak zorundadır⁶⁰⁰. Danıştay da verdiği kararlarda, tazminat miktarının mahkemece genişletilemeyeceğine karar vererek, istemle bağlılık ilkesine açıkça yer vermiştir⁶⁰¹. Bununla birlikte, ilgililerin 2013 yılında İYUK'de yapılan değişiklik sonucu idari yargıda uygulama alanı bulan ıslah kurumundan yararlanarak, bir defaya mahsus taleplerini artırmaları mümkündür.

c. Tam Tazmin İlkesi

Mahkemenin kabul edeceği maddi tazminat tutarı, kişinin malvarlığında meydana gelen eksilmeden, yani gerçek zarar tutarından az veya fazla olamaz. Aksi halde fakirleşme veya sebepsiz zenginleşmeye sebebiyet verilmiş olunur⁶⁰².

d. Denkleştirme İlkesi

Zarar görene, bu zararın karşılığı olarak sosyal yardım gibi bazı ödemeler yapılmışsa veya zarar gören bu zarar sebebiyle bazı kazançlar elde etmişse, bunlar

⁵⁹⁷ Bkz: Danıştay 10.D. 12.02.2020 T. 2019/6246 E. 2020/1240 K. Sayılı Kararı, DİDDGK 06.05.2019 T. 2018/3022 E. 2019/2134 K. Sayılı Kararı, Danıştay 8.D. 20.02.2020 T. 2018/3600 E. 2020/1086 K. Sayılı Kararı, DİDDGK 03.10.2019 T. 2017/2819 E. 2019/4020 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.:12.02.2021.

⁵⁹⁸ GÖZLER, s. 1418-1419.

⁵⁹⁹ ASKER, s. 248-250, Danıştay 15.D. 22.02.2018 T. 2017/583 E. 2018/2047 K. Sayılı Kararı, Danıştay 15.D. 18.09.2018 T. 2014/2482 E. 2018/6246 K. Sayılı Kararı, Danıştay 15.D. 02.06.2016 T. 2015/4914 E. 2016/3966 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 12.02.2021.

⁶⁰⁰ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 327.

⁶⁰¹ Danıştay 8.D. 04.03.2003 T. 2002/3512 E. 2003/974 K. Sayılı Kararı, DİDDGK 12.01.2001 T. 1999/1172 E. 2001/1 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 31.10.2020.

⁶⁰² KARAVELİOĞLU, s. 131.

hesaplanan tazminat miktarından düşölür⁶⁰³. Tam yargı davalarında tazminatta hakkaniyet düşüncesi ile TBK'nin öngördüğü indirim kurallarının⁶⁰⁴ dışında bir başka sebeple indirime gidilmesi yolunda kararlara çok sık rastlanmamakla birlikte, sınırlı da olsa bazı davalarda hakkaniyet düşüncesi ile tazminattan indirime gidildiğı gözlenmektedir⁶⁰⁵.

2. Maddi Tazminat Davası Bakımından Zararın Hesaplanması

İdari yargıda maddi tazminat genel olarak ölüm nedeniyle maddi tazminat, destekten yoksun kalma tazminatı, bedensel zararlar nedeniyle maddi tazminat olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır. Yukarıda belirtildiğı üzere, idari yargıda zararın tazmininde nakden tazmin ilkesi esas alınmaktadır. Bahsi geçen maddi tazminat türlerinin miktarlarının nasıl hesaplanacağı konusu ise tam yargı davasında önem arz etmektedir.

İYUK'un mahkeme kararında bulunması gereken hususları düzenleyen 24. maddesinde, tazminat davaları sonucunda verilen kararlarda hükmedilen tutarın bulunması gerektiğı hüküm altına alınarak, tazminat miktarının mahkemece belirleneceğı açıkça düzenlenmiştir⁶⁰⁶. Ancak idari yargıda bu madde hükmü haricinde, hesaplanacak tazminatların belirlenmesine ilişkin olarak başkaca herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle idari yargıda tazminatların belirlenmesi hususunda Danıştay kararlarına göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Öncelikle idari yargı yeri gerçek zarar olarak; idarenin eyleminin sonucu malvarlığında meydana gelen eksilmeyi, yapılan onarım ve yenileme masraflarını, malın değerinde veya gelirden meydana gelen azalma veya kaybı, tedavi için gerekli muayene, ameliyat, ilaç, protez ve sair tedavi masrafları, defin giderlerini, yoksun kalınan ekonomik desteğı, zararın tespiti için yapılan giderleri, faizi dikkate almaktadır⁶⁰⁷. Maddi tazminatın dayanağını oluşturan olayın özelliğine göre bu

⁶⁰³ René CHAPUS, Droit Administratif Général, 14. Baskı, C.1, 2000, s. 1240, Jean Michel de FORGES, Précis de Droit Adminisratif, 2001, s. 292, Michel PAİLLET, La Responsabilité Administrative, 1996, s. 261, Gilles DARCY, La Responsabilité de l'Administration, 1996, s. 145, Akt. ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 684.

⁶⁰⁴ AATUHK'nin indirim halini düzenleyen 56. maddesi; “Hakim, bir kimsenin bedensel bütünlüğünün zedelenmesi durumunda, olayın özelliklerini göz önünde tutarak, zarar görene uygun bir miktar paranın manevi tazminat olarak ödenmesine karar verebilir. Ağır bedensel zarar veya ölüm halinde, zarar görenin veya ölenin yakınlarına da manevi tazminat olarak uygun bir miktar paranın ödenmesine karar verilebilir.” şeklindedir.

⁶⁰⁵ ASKER, s. 262.

⁶⁰⁶ Ahmet İSTEK, *Tam Yargı Davalarında Maddi Tazminat*. (Ankara: Adalet Yayınevi, 2017) s. 264.

⁶⁰⁷ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 196.

ölçütler değişmektedir. Yine, zarara uğrayanın veya üçüncü kişinin kusurunun bulunması halinde tazminat bu kusur oranları göz önünde bulundurularak hesaplanır.

Bununla birlikte, idari yargıda maddi tazminat hesaplaması yapılırken dava tarihinin⁶⁰⁸ mi zarar tarihinin⁶⁰⁹ mi yoksa olay tarihinin⁶¹⁰ mi dikkate alınması gerektiği hususunda yargı kararları arasında görüş birliği mevcut değildir. Tazminat hesaplamasında zarar tarihinin esas alınması halinde, zararın doğduğu tarih ile davanın karara bağlanacağı tarih arasında geniş bir zaman dilimi olması tazminatı olumsuz yönde etkileyebilir. GÖZÜBÜYÜK ve TAN'a göre, zarar görenin daha çok zarara uğramaması amacıyla, gecikme davacının kusurundan doğmamışsa zararın doğduğu andan dava sonuçlanıncaya kadar geçen süre içinde meydana gelen anormal fiyat artışları belli bir ölçüde dikkate alınmalıdır⁶¹¹. Kanaatimce, maddi zararın hesaplanmasında zararın doğduğu tarihin esas alınması gerekir ancak uzun süren dava süreleri göz önünde alındığında GÖZÜBÜYÜK ve TAN tarafından ileri sürülen görüş doğrultusunda kişinin uğradığı zararın meydana gelen ekonomik dalgalanmalar sebebiyle revize edilmesi ve davacının mağduriyetine neden olunmaması gerekir. Danıştay tarafından verilen bir kararda, eşyaya ilişkin zararlarda tazmini gereken zararın eşyanın zarar doğurucu olaydan önceki değeri ile zarar doğurucu olay sonrası değeri arasındaki fark dikkate alınarak hesaplanması gerektiğine yer verilmiştir⁶¹². İlgili karar, uzun süren dava sebebiyle oluşan zararın giderilmesi gerektiği görüşünü destekler niteliktedir. Kaldı ki, dördünü bölümde yer alan "Aşkın Zarar" başlığı altında konuya ilişkin başkaca detaylı açıklamalara değinilecektir.

Gerçek zararın hesaplanması açısından duraksamaya yol açan bir konu da zararın başlangıç tarihi olarak işlemin tebliğ tarihinin mi uygulama tarihinin mi esas alınacağıdır. Danıştay devamlı etkiler doğuran bir işlemin uygulanmasından kaynaklanan zararların giderilmesi talebiyle açılan davalarda zararın başlangıç tarihini

⁶⁰⁸ Bkz. Danıştay 11.D. 16.06.1971 T. 1970 E. 1971/1591 K. Sayılı Kararı, Danıştay 11.D. 16.06.1971 T. 1970/1063 E. 1971/1591 K. Sayılı Kararı,

⁶⁰⁹ Bkz. Danıştay 6.D. 02.06.2003 T. 2002/5832 E. 2003/3421 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.:01.01.2020, Danıştay 10.D. 29.11.1993 T. 1992/4084 E. 1993/4748 K. Sayılı Kararı (Akt. Bahtiyar AKYILMAZ, "İdari Yargıda Tazminat Şekilleri ve Hesaplanması", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.6, S.1-2, 1998 s. 199), Danıştay 10.D. 23.10.1996 T. 1996/5056 E. 1996/6395 K. Sayılı Kararı.

⁶¹⁰ Bkz. Danıştay 10.D. 31.12.2008 T. 2008/5548 E. 2008/9733 K. Sayılı Kararı, Danıştay 10.D. 12.01.2004 T. 2002/2036 E. 2004/91 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.11.2020.

⁶¹¹ GÖZÜBÜYÜK ve TAN, s. 713.

⁶¹² Ender Ethem ATAY, Hasan SUBAŞI ve Hasan Tahsin GÖKCAN, *Teori ve Yargı Kararları Işığında İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003) s. 213. Akt. KALABALIK, İdari Yargılama Hukuku, s 259, Danıştay 10.D. 08.10.1996 T. 1996/3010 E. 1996/5902 K. Sayılı Kararı.

işlemin ilk tesis edildiği ya da ilk uygulandığı tarih, süresinde dava açılmayan hallerde ilgililerin bu zararların ödenmesi istemiyle idareye başvurdıkları tarih olarak kabul etmektedir⁶¹³.

Maddi tazminat hesaplanırken para değerinin düşmesi göz önüne alınarak, kişinin zararının tam olarak karşılanabilmesi için zararın doğduğu andan itibaren hesaplanacak bir değerlendirme faizi ödenmesi gerekir⁶¹⁴. Ancak bunun için öncelikle dava dilekçesinde faizin talep edilmiş olması gerekir⁶¹⁵. Faizin başlangıç tarihi Danıştay'ın son içtihatlarında açıkça belirttiği üzere, davacı tarafından idareye yapılmış bir başvuru var ise başvurunun yapıldığı tarih, böyle bir başvuru olmadığı takdirde ise tam yargı davasının açıldığı tarihtir⁶¹⁶. Yine Danıştay'ın yerleşik içtihatları uyarınca, yukarıda yer verildiği üzere iptal kararı üzerine açılan tam yargı davalarında davanın kabulü halinde işletilmesi gereken faizin başlangıç tarihinin iptal davasının açıldığı tarih olması gerekir.

Son olarak, İYUK'un 12. maddesi uyarınca idari bir faaliyet sebebiyle zarara uğrayan kişi tarafından başvurulabilecek hukuki yollara sırasıyla yer verilmiş olmakla birlikte, kişi bu hukuki yollardan hangisini tercih ederse etsin tam yargı davası açarken dilekçesinde uyuşmazlık miktarını kural olarak göstermek zorundadır. Ancak, çoğu zaman dava açılırken gerçek zarar belirlenemez durumdadır. Bu durumda "İstemle Bağlılık İlkesi" başlığı altında da ifade edildiği üzere, ilgililerin 2013 yılında İYUK'de yapılan değişiklik sonucu idari yargıda uygulama alanı bulan ıslah kurumundan yararlanarak, bir defaya mahsus taleplerini artırmaları mümkündür. Maddi tazminat istemlerinde genellikle o konudaki uzman ve teknik bilgiye sahip kişiler tarafından bilirkişi hesaplaması yapılarak tazminat miktarının tespit edilmesi söz konusu olur⁶¹⁷. Bilirkişi incelemesi sonucunda belirlenen tutar dava değerinden fazla olduğu takdirde, davacı tarafından fazlaya ilişkin haklar dava dilekçesinde saklı tutulmuş olması kaydıyla dava değeri ıslah yoluyla bilirkişi raporunda tespit edilen değere çıkarılabilir. Bu durumda, artırılan miktara ilişkin faizin başlangıç tarihi, ıslah dilekçesinin idareye

⁶¹³ TAN, s. 966, Danıştay 11.D. 20.03.2003 T. 2000/1044 E. 2003/1374 K. Sayılı Kararı. Zararın geç öğrenilmesi halinde dava tarihinin esas alınması gerektiği hakkındaki karar; Danıştay 10.D. 28.10.1994 T. 1993/4139 E. 1994/5234 K. Sayılı Kararı (Akt. AKYILMAZ, s. 199).

⁶¹⁴ ÇAĞLAYAN, s. 710.

⁶¹⁵ Danıştay 12.D. 02.02.2005 T. 2002/2239 E. 2005/169 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.11.2020.

⁶¹⁶ DİDDGK 14.04.2005 T. 2004/2679 E. 2005/250 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.11.2020.

⁶¹⁷ Hüseyin BİLGİN, *İdari Davalar ve Çözüm Yolları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020) s. 101.

tebliğ edildiği tarih olacaktır⁶¹⁸. Konuya ilişkin olarak, Danıştay tarafından 2014 yılında verilen bir karara da değinmekte yarar vardır. Karara konu olayda, ilgililerce yapılan ilk başvurunun reddi sonucunda açılan davada ilgililerce ıslah hakkı kullanılmamış ve mahkeme de bu nedenle taleple bağlı kalarak hüküm vermiştir. Bunun üzerine ilgililer tarafından, idareye ikinci bir başvuruda bulunarak ilk davada bilirkişi tarafından hesaplanan tutarın ödenmesi talep edilmiş ve işlemin reddi üzerine ikinci bir dava açılmıştır. İkinci davada mahkeme zamanaşımı nedeniyle davanın reddine karar vermiştir. Danıştay ise söz konusu olayda; ikinci başvurunun reddi üzerine açılan davanın ilk davanın devamı niteliğinde olduğuna ikinci davanın temelini oluşturan talebin ıslah hakkının kullanılması olarak yorumlanması gerektiğine karar vererek yerinde bir hüküm kurmuştur⁶¹⁹.

3. Manevi Tazminat Davası Bakımından Zararın Hesaplanması

Manevi tazminat talepli tam yargı davasının açılmasıyla davacının bazı kişilik hakları, malvarlığı hakkına dönüşür⁶²⁰. Danıştay tarafından verilen bir kararda⁶²¹; *“Manevi tazminat, malvarlığında meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı değil, tatmin aracıdır. Olay nedeniyle duyulan elem ve ızdırabı kısmen de olsa hafifletmeyi amaçlar. Belirtilen niteliği gereği manevi tazminatın zenginleşmeye yol açmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Manevi zararın varlığı sadece şeref, haysiyet ve onur kırıcı işlem ya da eylemlere ya da kişilerin vücut bütünlüğünde meydana gelen sakatlık haline veya ölüm nedeniyle ilgililerin elem, üzüntü duyulması şartına bağlı olmayıp, idarenin yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetini gereği gibi eksiksiz olarak sunamaması nedeniyle ilgililerin yeterli hizmet alamamalarından dolayı üzüntü ve sıkıntı duymaları manevi zararın varlığı ve manevi tazminata hükmedilmesi için yeterli bulunmaktadır.”* denilmek suretiyle manevi tazminata ilişkin önemli unsurlara yer verilmiştir.

İlgili karara göre öncelikle manevi tazminat tatmin aracı olup, zenginleşme vasıtası olamaz. CANDAN’a göre manevi tazminat belirlenirken, hükmedilecek tazminatın mağdur bakımından zenginleşme aracı olup olmayacağı hususu yerine, söz

⁶¹⁸ Danıştay 15.D. 04.05.2016 T. 2016/1498 E. 2016/3171 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.11.2020.

⁶¹⁹ Danıştay 15.D. 17.02.2014 T. 2013/3669 E. 2014/760 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 30.10.2020.

⁶²⁰ ATAY, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 142.

⁶²¹ Danıştay 10.D. 12.03.2020 T. 2019/6809 E. 2020/1238 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.11.2020.

konusu tazminat miktarının yaptırım gücünün bulunup bulunmadığı ölçütü dikkate alınmalıdır. Manevi tazminatın yaptırım gücünden kasıt ise idarenin karşı karşıya kalacağı manevi tazminat yükünü düşündüğünde hukuk içinde kalması, gereği gibi örgütlenmesi ve düzgün işlemeyi tercih etmesidir⁶²². Bununla birlikte, söz konusu kararda ölüm nedeniyle ilgililerin elem ve üzüntü duyması hususuna yer verilerek manevi tazminatın maddi tazminattan farklı olarak ölenin yakınları lehine de hükmedilebileceğine değinilmiştir. Ayrıca, manevi zararın varlığı için elem ve üzüntü duyulması dışında bu üzüntü ve sıkıntının, idarenin kamu hizmetini gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle doğmuş olması gerektiğine karar verilmiştir.

Faiz bakımından manevi tazminat talepli davalarda eski tarihli Danıştay kararlarına göre faiz istemlerinin reddi gerekirken, yeni tarihli Danıştay kararlarında bu görüşten vazgeçilerek faiz istemleri kabul edilmeye başlanmıştır⁶²³. Geri kalan hususlar bakımından ise manevi tazminatın belirlenmesi maddi tazminatın hesaplanma usulü ile aynıdır.

C. Tam Yargı Davasında Hüküm ve Hükümün Uygulanması

1. Hüküm

Tam yargı davası sonunda, mahkemece davanın ya kabulüne ya reddine ya da kısmen kabulüne kısmen reddine karar verilecektir. Tam yargı davası ön şartlar açısından reddedilmişse kanunun öngördüğü süre içerisinde eksik olan ön şartlar tamamlanarak, dava yeniden açılabilir. Eğer dava esastan reddedilmişse, başka bir anlatımla davacının bir hakkının ihlal edildiği tespit edilememişse ya da idarenin sorumluluğu ortaya çıkmamışsa idari yargı yerinin kararı, kanun yollarının tüketilmesi sonucunda kesin hüküm niteliği kazanır. Bu durumda, davacı aynı nedene dayanarak yeni bir dava açamaz⁶²⁴. Kısmen kabul kısmen ret kararı bakımından da bu husus aynı şekilde geçerlidir. Mahkemece verilen kısmen kabul kısmen ret kararında, reddine hükmedilen kısım kanun yollarının tüketilmesi sonucunda kesin hüküm haline gelir ve davacı bu kısma ilişkin olarak aynı nedenlere dayanarak yeni bir dava açamaz.

⁶²² CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 198.

⁶²³ Danıştay 8.D. 14.11.2005 T. 2004/5371 E. 2005/4632 K. Sayılı Kararı, Danıştay 5.D. 29.09.2004 T. 2004/1224 E. 2004/3364 K. Sayılı Kararı, Danıştay 10.D. 25.03.2003 T. 2002/4177 E. 2003/1089 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.11.2020.

⁶²⁴ KALABALIK, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, s. 261.

Tam yargı davasının kabulü halinde, idare tazminat ödemeye mahkûm edilecektir. Tam yargı davasında idare veya vergi mahkemesi iptal davasından farklı olarak tazmin hükmünün tesisinde istemle bağılılık ilkesi gereğince davacının talebi doğrultusunda karar verecektir.

2. Hükmün Uygulanması ve Uygulanmaması Halinde Başvurulabilecek Hukuki Yollar

İdare, aleyhine verilen mahkeme kararlarını tarafına tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde uygulamakla yükümlüdür. Aksi takdirde davacı, İYUK'un 28. maddesinin 2 ve devamı fıkralarında düzenlenen hukuki yollara başvurabilir.

İYUK'un 28. maddesinin 2. fıkrasına göre, belli bir miktar paranın ödenmesini konu alan davalarda mahkemece hükmedilen tutar ile tüm dava türlerinde hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri davacının veya vekilinin idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde yatırılmalıdır. Aksi takdirde karar genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur. Madde hükmünde yer alan "genel hükümler dairesinde" ifadesi İİK kapsamında hareket edilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Ayrıca, ilgili madde hükmü uyarınca idarenin, aleyhine verilen mahkeme kararını uygulamaması sebebiyle sorumluluğunun doğabilmesi için davacı veya vekilinin banka hesap numarasını bildirmesi şartı aranmaktadır.

İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmü ise, idarece mahkeme kararlarının süresinde veya hiç uygulanmaması halinde davacı tarafından maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği hususunu düzenlemekte olup, bu madde hükmünden hareketle mahkeme kararının uygulanmaması nedeniyle davacının davalı idareye karşı tazminat davası açabilmesi de söz konusudur⁶²⁵. Bu dava türüne yukarıda yer verildiğinden tekrar üzerinde durulmayacaktır.

İYUK'un 28. maddesinin 4. fıkra hükmü, mahkeme kararlarının süresinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi halini düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre ilgili yine idare aleyhine tazminat davası açılabilmektedir⁶²⁶. Bu dava türü aynı

⁶²⁵ Bu dava türüne ilişkin olarak bir önceki bölümde yer alan "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. Maddesinin 3.Fıkra Hükmü: Mahkeme Kararlarının Davalı İdarece Uygulanmaması Durumu" başlığı altında gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

⁶²⁶ Bu dava türüne ilişkin olarak bir önceki bölümde yer alan "Kişisel Kusur" başlığı altında gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

maddenin 3. fıkra hükmünde düzenlenen dava türü ile benzer özellikleri taşıdığından burada aynı hususlara değinilmeyecektir.

Son olarak İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkra hükmüne göre, tazminat ve vergi davaları bakımından hükmedilen kararın idareye tebliğ edildiği tarih ile idarece bu tutarın davacıya ödendiği tarih arasındaki döneme, AATUHK'nin 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz işletilerek bu faizin davacıya ödenmesi gerekir. İlgili madde hükmünde yer alan faiz türü mahkeme kararında hükmedilen faiz ile karıştırılmamalıdır. İdareye karşı tam yargı davası açan davacı mahkemece lehine verilen hükümde, idarenin ret işleminden veya başvuru olmadığı takdirde davanın açıldığı tarihten hükmün verildiği tarihe kadar dava konusu tutara yasal faiz işletilerek davacının dava sürecinde uğradığı zararın tazmini amaçlanırken; 28. maddenin 6. fıkra hükmünde yer alan faiz türü ile mahkemece verilen kararın yasal süresinde uygulanmaması sebebiyle uğranılan zararın tazmini sağlanmaktadır. Kaldı ki; ilgili madde hükmünde yer alan faiz oranı yasal faiz oranından farklıdır ve yasal faizden daha yüksektir. Örneğin, işbu çalışmanın yapıldığı tarihte yasal faiz oranı %9 iken, tecil faizi oranı yıllık %15'dir. AATUHK'nin 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında faizin ayrıca başlangıç ve bitiş tarihini belirlemek de son derece önemlidir. Öncelikle, ilgili fıkra hükmünün ikinci cümlesinde açıkça mahkeme kararının davalıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süreye faiz işlemeyeceği belirtilmiş olduğundan, tarafına mahkeme kararı tebliğ edilen davacının kararın uygulanma süresi olan 30 gün içinde idareye banka hesap numarasını bildirmesi gerekir. Davacı tarafından ödemenin yapılacağı banka hesap numarası mahkeme kararı idareye tebliğ edilmeden önce idareye bildirilirse ATUHK'un 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz, kararın uygulanma süresinin bitiminden, banka hesap numarası kararın uygulanma süresinden sonraki bir tarihte bildirilir ise banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.



Dördüncü Bölüm
VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN OLARAK UYGULANAN HACİZ İŞLEMİ
ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASI

I. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN
TAZMİNAT DAVASINA GENEL BİR BAKIŞ

Anayasanın, "*Anayasa'nın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü*" kenar başlıklı 11. maddesine göre yürütme, yetkisi ve görevini Anayasa'ya, kanunlara ve düzenleyici işlemlere uygun olarak kullanmak ve yerine getirmek zorundadır. Vergi usulünde idari işlemler tesis eden vergi idaresi de şüphesiz ki, Anayasanın ilgili madde hükmü uyarınca Anayasa hükümleri ile bağlıdır. Vergi idaresi kanunilik ilkesi gereği kanunlardan yetki almak zorunda olduğu kadar, yine bu ilke gereği kanunların çizdiği çerçevede faaliyet göstermek ve kanunları uygulamakla yükümlüdür⁶²⁷. Bu nedenle, vergi idaresince alacağın tahsili sürecinde başvurulmuş ve işbu çalışmanın konusunu da oluşturan haciz işleminin hukuka uygun olması gerekir. Aksi takdirde, malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişi, haczi gerçekleştiren vergi idaresi aleyhine tazminat davası açabilir. Şimdi sırasıyla bu davanın genel özelliklerine değinilerek, bir sonraki başlık altında usul ve esasa ilişkin şartları üzerinde durulacaktır.

⁶²⁷ KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 75.

A. Davanın Hukuki Niteliği

İdarece malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellef⁶²⁸ tarafından "Tazminat Davasına Konu Edilebilecek Hususlar" başlığı altında belirtilen nedenlere dayanılarak, haciz işlemi nedeniyle uğranılan zararların giderilmesi amacıyla haciz işlemini uygulayan vergi idaresine karşı dava açılabilir. Bu davada, mükellef tarafından, idarece uygulanan haciz işlemi sonucunda uğranılan zararların tazmini talep edildiğinden bu davanın türü, tam yargı davasının bir çeşidi olan tazminat davasıdır. Dolayısıyla, üçüncü bölümde tam yargı davasına ilişkin olarak yapılan açıklamalar, ilgili dava türü bakımından da önem arz etmektedir.

B. Davanın Tarafları

İdarece malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellef tarafından uğradığı zararların giderilmesi amacıyla açılan tam yargı davasının tarafları, mükellefin malvarlığı üzerinde haciz işlemini tesis eden vergi idaresi ile malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükelleftir. Burada malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişinin asıl borçlu olmayabileceğini de belirtmek gerekir. Çünkü idarece bazen üçüncü kişinin malları da hukuka aykırı şekilde haczedilebilir. Bu durumda malı haczedilen kişinin gerçek borçlu olmadığının tespiti halinde üçüncü kişi de haksız haciz işlemi sebebiyle idareye karşı tam yargı davası açabilir.

C. Tazminat Davasına Konu Edilebilecek Hususlar

AATUHK'de kamu alacaklarının haczinde uygulanacak usul ve esaslar belirlenmiş olup, bu çerçevede işbu çalışmanın ikinci bölümünde haciz işlemi öncesinde, uygulanması sırasında ve sonrasında idarenin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. İdarece AATUHK'de düzenlenen bu usul ve kurallara aykırı hareket edilmesi halinde malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişi zarara uğrayabilir. "Haciz İşlemi Üzerine Mükellef Tarafından Açılabilir Tazminat Davasında Esasa İlişkin Şartlar" başlığı altında yer alan "Zarar" bölümünde bu zarar türlerine detaylı

⁶²⁸ Bu bölüm altında "borçlu" yerine "mükellef" kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Çünkü, kimi durumlarda haciz işlemi üzerine açılan iptal davası sonucunda malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan davacının vergi kanunları uyarınca "borçlu" sayılamayacağına hükmedilebilir ve haciz işleminin muhatabı olan kişi tarafından tazminat davası açılabilir.

şekilde değinilecektir. Üzerinde durulan zarar türlerinin giderilmesine yolundaki talep ise mükellef tarafından haciz işlemi üzerine açılan davanın konusunu oluşturur.

II. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINDA USULE İLİŞKİN ŞARTLAR

A. Görev ve Yetki Bakımından

2576 Sayılı Kanun'un 5. maddesinde; idare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki tam yargı davalarını çözümlemekle görevli kılınmıştır. Aynı kanunun 6. maddesinde ise genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tariflere ilişkin davalar, yine genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları konularında AATUHK'nin uygulanmasına ilişkin davalar ve diğer kanunlarla verilen işler vergi mahkemelerinin görevleri arasında sayılmıştır. Her ne kadar kanunun 6. maddesinde tam yargı davaları bakımından idare mahkemelerinin görevli olduğu hususu düzenlenmiş ise de mükellef tarafından haciz işleminin ardından idareye karşı açılacak tam yargı davası temelinde bir vergilendirme işlemine dayandığından ve olayda AATUHK kapsamında uygulanan bir haciz işlemi mevcut olduğundan mükellef tarafından açılacak bu davada görevli mahkeme, vergi mahkemesi olacaktır. Yine, bu bölüm altında yer alan ilk başlıkta belirtilen kararlar incelendiğinde Danıştay tarafından vergi mahkemelerinin görevli görüldüğü ve vergi mahkemelerinin davaları esas yönünde incelediği anlaşılabacaktır. Örneğin, Danıştay huzuruna gelen ve hatalı haciz işlemi sebebiyle ticari bir aracın trafikten men edilmesi üzerine uğranılan maddi ve manevi zararın giderilmesine ilişkin olarak açılan davada, Danıştay tarafından haciz işleminin hatalı olarak yapılması durumunda aslında işlemi hatalı olarak yapıldığı gerekçesine dayanılarak ortada vergi uyuşmazlığının görevine giren bir idari işlem olmadığı ileri sürülerek görevsizlik kararı verilmiştir⁶²⁹. Olayda idarece uygulanan

⁶²⁹ DBK 31.03.2017 T. 2017/1 E. 2012/70 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 13.12.2020.

gerçek bir haciz işlemi olsaydı mahkemenin davayı esas yönünden inceleyeceği açıktır.

Mükellef tarafından haczi işlemi üzerine idare aleyhine açılan tam yargı davasında yetkili mahkeme ise İYUK'un "*Vergi Uyuşmazlıklarında Yetki*" kenar başlıklı 37. madde hükmü uyarınca dava konusu işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

B. Ehliyet Bakımından

Adli yargıda mahkemece davanın esasına girilebilmesi için gerçekleşmesi şart bulunan ehliyet kavramı ile bir yandan davacının davada taraf olabilme ve dava açabilme yeteneği işaret edilmekte, diğer yandan ise husumet yani davalının davada taraf olabilme ve kendisine karşı açılmış bulunan davayı yürütebilme yeteneği kast edilmektedir. İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrasının (c) bendinde, idare veya vergi mahkemesine sunulan dilekçenin görev, yetki ve idari merci tecavüzü bakımından değerlendirildikten sonra davacının dava açma ehliyeti olup olmadığını inceleneceği, ehliyet bakımından hukuka aykırı olan bir husus tespit edilmediği takdirde husumete bakılacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla, idari yargıda ehliyet kavramı ile husumet kavramı birbirinden ayrı düzenlenmiş ve husumet ehliyet kavramının kapsamından çıkarılmıştır⁶³⁰. İYUK'un, HMK'nin uygulanacağı durumları düzenleyen 31. maddesinde de ehliyet kavramına yer verilmiş olmakla birlikte husumete değinilmemiştir. Dolayısıyla husumet işbu çalışmada ayrı bir başlık olarak belirlenmiştir.

İdari yargıda, davacının dava açma ehliyetine sahip olup olmadığı yukarıda da ifade edildiği üzere İYUK'un 31. maddesi uyarınca HMK'nin ehliyetle ilişkin hükümleri doğrultusunda belirlenecektir. HMK'nin 50-56. maddeleri arasında tarafların ehliyetleri konusu düzenlenmiş olup, ilgili madde hükümlerinde TMK'nin gerçek ve tüzel kişilerin hak ve fiil ehliyetlerine ilişkin düzenlemelerine gönderme yapılmıştır. Tarafların ehliyeti bakımından HMK'nin 50. maddesine göre kişinin hak ehliyetine sahip olması gerekir. TMK'nin 8. maddesinde hak ehliyeti düzenlenmiş olup, ilgili madde hükmüne göre hak ehliyeti sağ doğmak şartıyla çocuğun anne rahmine düştüğü andan itibaren başlar.

⁶³⁰ Gürsel KAPLAN, "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.2008/2, 2008, s. 23.

Dava ehliyetine sahip olanlar ise fiil ehliyetine sahip olanlardır. Buna göre ergin olan ve ayırt etme gücüne sahip olan kişiler fiil ehliyetine de sahiptir. Sınırlı fiil ehliyetine sahip olanlar dava ehliyetine sahip olmadığından dava ehliyetini ancak kanuni temsilcileri aracılığıyla kullanırlar. Ancak ayırt etme gücüne sahip küçük veya ayırt etme gücüne sahip kısıtlı, kişilik haklarıyla ilgili hakları kullanmakta kanuni temsilcilerinin iznini almak zorunda değildir⁶³¹. Tüzel kişiler, TMK'nin 49. maddesine göre, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanırlar ve aynı kanunun 50.maddesi uyarınca bu ehliyeti organları aracılığıyla kullanırlar.

Dava takip yetkisi ise talep sonucu hakkında hüküm alabilme yetkisidir ve bu yetki kanunda belirtilen istisnalar dışında maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre belirlenir. Davanın gerçek tarafı dava takip yetkisine sahip olan kişidir. Dava takip yetkisi dava şartıdır ve yokluğu halinde davanın reddine karar verilir⁶³².

Sonuç itibarıyla, haciz işlemi üzerine tazminat davası açma yoluna başvuran kişinin hak ve fiil ehliyeti ile birlikte dava takip yetkisine sahip olması gerekmekte olup, aksi takdirde mahkemece İYUK'un 15. maddesinin 1. fıkra hükmünün (b) bendi uyarınca davanın reddine karar verilir.

C. Husumet Bakımından

Bir önceki başlık altında belirtildiği üzere, idari yargıda ehliyet ve husumet kavramları ayrı olarak ele alınmış olduğundan davacı sıfatıyla davada taraf olma ve dava açabilme ehliyeti bakımından TMK'nin gerçek kişiler ile tüzel kişilerin hak ve fiil ehliyetlerine ilişkin kurallarına göre hareket edilmesi gerekirken, husumet bakımından İdare hukuku kurallarının dikkate alınması gerekmektedir. Dava açılmasıyla davacı ile davalı arasında yargısal nitelikte de olsa bir hukuksal ilişki kurulmuş olacağından ve davalının bu ilişkinin zorunlu kıldığı işlemleri yapılabilmesi için hukuken ehil bir iradeyi barındırması gerektiğinden husumet bakımından da kural olarak davacı olma ve dava açabilme yeteneğine sahip olmak için gerekli olan koşulların varlığı aranacaktır. Çünkü, davalı tarafından kanun yollarına başvurulması gerekebilir ve bu durumda davalının dava ehliyetine sahip olması şartı aranır⁶³³.

⁶³¹ Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY ve Muhammet ÖZEKES, *Medeni Usul Hukuku*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2015) s. 185.

⁶³² PEKCANITEZ, ATALAY ve ÖZEKES, s. 186-188.

⁶³³ KAPLAN, *İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler*, s. 25.

İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrasının (f) bendi hükmüne göre, davacı dava dilekçesinde hasmı göstermek zorunda olup, hasmın yanlış gösterilmesi ya da hiç gösterilmemesi durumunda aynı kanunun 15. maddesinin 1. fıkra hükmünün (c) bendi uyarınca dava dilekçesinin tespit edilecek hasma tebliğine karar verilir. İptal davaları ile bir idari işlemde doğan tam yargı davasında davalı, idari karar ve muameleleri kesin surette tesis eden makam ve merci iken, karar ve yürütme organları birbirinden ayrı olan idari kuruluşların işlemlerine karşı açılacak davalarda davalı, kararı alan organ değil, kararı yürütecek olan organdır⁶³⁴. Dolayısıyla idarece uygulanan haciz işlemi üzerine tazminat davası açma yoluna başvuran kişinin hasım olarak haczi gerçekleştiren vergi idaresi aleyhine dava açması gerekmektedir. Davacı tarafından davalı olarak haczi gerçekleştiren vergi idaresi gösterilmediği veya yanlış vergi idaresi gösterildiği takdirde mahkemece dava dilekçesinin doğru hasma tebliğine karar verilir.

D. Süre Bakımından

İşbu çalışmanın üçüncü bölümünde açıklandığı üzere; tam yargı davasında dava açma süreleri İYUK'un 12 ve 13. madde hükümlerinde düzenlenmiştir. İYUK'un 12. madde hükmünde bir idari işlem nedeniyle hakları ihlal edilmiş olanlar tarafından açılacak tam yargı davasına ilişkin süreler yer verilmiş iken, 13. madde hükmünde bir idari eylem nedeniyle hakları ihlal edilmiş kişiler tarafından açılacak tam yargı davasına ilişkin süreler konu edilmiştir. Birinci bölümde yer verildiği üzere, haciz bir idari işlem niteliğindedir. Bu nedenle haciz işlemi nedeniyle hakları ihlal edilmiş olanlar İYUK'un 12. madde hükmü çerçevesinde tazminat davası açma yoluna başvurabileceklerdir⁶³⁵. İlgili madde hükmü uyarınca, haciz işlemi üzerine tam yargı davası açma yoluna başvuracak olan kişiler haciz işleminin iptalini ve haciz işlemi nedeniyle uğradıkları zararların giderilmesini aynı davada talep edebilecekleri gibi doğrudan bu zararların giderilmesi amacıyla tam yargı davası açabilir veya haciz işlemine ilişkin iptal davasının sonuçlanmasının ardından tam yargı davası açma yoluna başvurabilirler.

⁶³⁴ TAN, s. 1005.

⁶³⁵ Bkz: Danıştay 3.D. 25.10.2011 T. 2009/3888 E. 2011/6327 K. Sayılı Kararı (Yayımlanmadı), Danıştay 4.D. 11.10.2018 T. 2017/143 E. 2018/8885 K. Sayılı Kararı (Yayımlanmadı), İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 27.02.2020 T. 2019/2779 E. 2020/550 K. Sayılı Kararı (Yayımlanmadı), 2012/2447 E. 2015/684 K. Sayılı Kararı (Yayımlanmadı), Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28.12.2020 T. 2019/243 E. 2020/623 K. Sayılı Kararı (Yayımlanmadı).

İlk durumda önceki bölümde de belirtildiği üzere dava açma süresi, dava konusu yapılan idari işlemin iptali için açılan davada uygulanan süre olacaktır. Bu noktada haciz işlemine karşı açılan iptal davasına ilişkin dava açma süresinin üzerinde durulması gerekmektedir. Öncelikle, AATUHK'de haciz işlemine yönelik dava yolu ile ilgili bir hüküm düzenlenmemiş olduğundan haciz işlemine karşı açılan davalar için de herhangi bir süreye yer verilmemiştir. Bu durumda İYUK'un 7. maddesinde düzenlenen genel dava açma sürelerine bakmak gerekecektir. Haciz işleminin kamu borçlusunun huzurunda yapılması durumunda haciz işleminin yapıldığı günden, haciz işlemi kamu borçlusunun gıyabında yapılmış ise haciz tutanağının borçluya tebliğ edildiği tarihten, üçüncü kişilerdeki alacak ve haklar ile gayrimenkullerin haczinde ise haciz işleminin borçlu tarafından öğrenildiği tarihten itibaren 30 gündür⁶³⁶. Ancak haciz işlemi üzerine dava açma yoluna başvuracak olan kişinin İYUK'un 11. madde hükmü uyarınca idareye başvuruda bulunmasında yasal herhangi bir engel bulunmamaktadır⁶³⁷. Her ne kadar bu paragrafın ilk cümlesinde konu bakımından iptal davasına ilişkin sürelerin uygulanması gerektiğine değinilmişse de, dava açmadan önce İYUK'un 10. maddesi kapsamında bir başvuru yapılması söz konusu olmayacaktır. Çünkü ilgili madde hükmü bir idari işlem veya eylemin tesisi amacına hizmet etmektedir ve bahsi geçen dava bakımından ortada idarece tesis edilmiş tek yanlı ve icrai bir haciz işlemi söz konusu olduğundan davacı tarafından ancak İYUK'un 11. madde hükmü uyarınca üst makamlara başvuruda bulunulabilir. Sonuç itibarıyla, haciz işlemi üzerine iptal ve tam yargı davasını birlikte açacak olan davacının dava açma süresi, olayın koşullarına göre haciz işleminin öğrenildiği veya bildirildiği tarihten itibaren 30 gün olup, davacının 11. madde kapsamında üst makamlara başvuruda bulunarak başvuru sonucuna göre dava açma yolunu tercih etmesi de mümkündür. İYUK'un 11. maddesi uyarınca üst makamlara başvuru yapıldığı takdirde 30 günlük dava açma süresi durur, kalan süre 60 günlük zımnî ret süresinin dolmasından veya ret kararı verilmesi halinde ret kararının başvuruca tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye devam eder.

İkinci durum olan doğrudan tam yargı davası açılması noktasında dava süresi yine olayın koşullarına göre haciz işleminin öğrenildiği veya bildirildiği tarihten

⁶³⁶ Cem TEKİN, "6183 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Yapılan Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?" S. 121, Mükellefin Dergisi, İstanbul, Ocak 2003, s. 66-73, Akt. ARSLANER, s. 413-414.

⁶³⁷ DVDDK 23.09.2005 T. 2005/122 E. 2005/199 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 24.12.2020.

itibaren 30 gündür. İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin huzuruna gelen bir uyuşmazlıkta, borçlu tarafından haciz baskısıyla idareye yapılan ödemelerin iadesi talep edilmiş, yerel mahkemece davacının en geç ödeme tarihinde uyuşmazlık konusu kamu alacağından haberdar olduğu gerekçesine dayanılarak davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmiştir. Danıştay tarafından yapılan incelemede ise, davacının kamu alacaklarının iptali yerine tahsil edilen tutarların iadesi talebiyle dava açtığı, uyuşmazlığın tam yargı davası niteliğinde görülmesi gerektiği işaret edilerek, istinaf başvurusunun kabulüne hükmedilmiştir⁶³⁸.

Davacı tarafından üçüncü durum olan iptal davasının ardından tam yargı davası açılması yolu tercih edilirse iptal davasında verilen kararın tarafına tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde tam yargı davası açılması gerekir. Bu dava bakımından da davacının dava açma süresi içinde İYUK'un 11. maddesi kapsamında üst makamlara başvuru hakkı saklıdır. Tam yargı davasının açılması iptal davasının kesinleşmesine bağlı değildir. Yine davacı iptal kararının tebliği üzerine 30 gün içinde dava açmadığı halde, davalı idarenin kanun yollarına başvurusu üzerine tam yargı davası açma olanağına sahiptir⁶³⁹. İptal davasına ilişkin kararın tebliği üzerine taraflar kanun yollarına başvurmuş ise, bu durumda istinaf veya temyiz başvurularına ilişkin kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir⁶⁴⁰.

E. Dava Dilekçesinin İYUK'de Öngörülen İlk İnceleme Şartlarına Uygunluğu Bakımından

İdari yargıda açılacak davalarda, dava dilekçesinde bulunması gereken unsurlar İYUK'un 3. maddesinde düzenlenmiştir⁶⁴¹. Bu madde hükmü göz önünde bulundurulduğunda, idarece malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan davacı

⁶³⁸ İzmir Bölge İdare Mahkemesi 18.10.2018 T. 2018/3016 E. 2018/2671 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁶³⁹ DİDDGK 18.04.2003 T. 2001/308 E. 2003/264 K. Sayılı Karar, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 24.12.2020.

⁶⁴⁰ KAPLAN, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, s. 379.

⁶⁴¹ İlgili madde hükmüne göre, öncelikle dilekçenin hangi mahkemeye hitaben yazıldığı, davanın tarafların ve bu kişilerin varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları, adresleri, gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar, vergi davalarında davaya konu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası ve varsa mükellef hesap numarası belirtilmelidir. Son olarak, dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenmelidir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısında bir fazla olmalıdır. Bu hususun UYAP üzerinden açılan davalar bakımından dikkate alınmaması gerektiğini belirtmek gerekir.

tarafından ilgili vergi idaresi aleyhine açılacak olan davada, dava dilekçesinin en başında vergi idaresinin bulunduğu yer mahkemesindeki vergi mahkemesine hitap edilerek dilekçeye başlanılmalı, ardından davacı mükellefin gerçek kişi olması durumunda Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ile isim ve soyadına, adresine, davacı mükellefin tüzel kişi olması durumunda vergi kimlik numarası ile unvanına ve adresine, davalı vergi idaresinin unvanına ve adresine, davaya konu idari işlemin tarihine, sayısına, tebliğ edildiği tarihe, davanın konusuna, uyuşmazlık miktarının konusuna, davanın esasına ilişkin açıklamalara, delillere ve eklere yer verilmesi gerekmektedir.

İYUK'un 15. maddesinin (d) bendi hükmü uyarınca dava dilekçesinin bahsi geçen şartları taşımadığı mahkemece tespit edildiği takdirde davacıya dava dilekçesini 30 gün içinde kanuna uygun olarak yeniden düzenlemesi veya dilekçedeki noksanlıkların tamamlanması gerektiği bildirilerek davanın reddine karar verilir. Benzer şekilde dava, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından açılmış ise davanın 30 gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla açılabilmesi belirtilerek davanın reddine karar verilir. Aynı kanunun 15. maddesinin 5. fıkra hükmü uyarınca yeniden verilen dilekçelerde ilk dilekçedeki yanlışlıklar tekrar edildiği takdirde davanın doğrudan (yeniden süre verilmeksizin) reddine karar verilir.

Yukarıda yer verilen zorunlu unsurları taşıyan dava dilekçesi ile birlikte davanın görev ve yetki bakımından da doğru mahkemede, kanuni süresinde, doğru hasma karşı, idari merci tecavüzüne yol açmayacak şekilde açılması ve kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemi konu edinmesi gerekmektedir. İYUK'un 14. maddesi uyarınca idari davanın açılmasıyla birlikte mahkemece ilk inceleme yapılacak, bu inceleme sonucunda ilk inceleme şartları bakımından hukuka aykırılıklar olduğu tespit edildiği takdirde aynı kanunun 15. maddesinde düzenlenen kararlar alınacaktır. İYUK'un 15. maddesine göre, görev yönünden hukuka aykırılık tespit edildiği takdirde davanın reddine (adli yargının görevli olduğu konularda yalnızca davanın reddine karar verilir iken, idari yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davalardan davanın reddi ile birlikte görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir), ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı ve süre aşımı konularında hukuka aykırılık tespit edildiği takdirde yine davanın reddine, husumet bakımından hukuka aykırılık tespit edildiği takdirde dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğine, idari merci tecavüzünde dilekçenin görevli idare merciine tevdiine karar verilir. Burada

dilekçelerin görevli mercie tevdiî halinde, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihinin merciine başvurma tarihi olarak kabul edileceği ve dilekçelerin reddi hallerinde yeni dilekçeler için harç alınmayacağı hususlarını belirtmek gerekir. Davanın reddine ilişkin kararlara karşı ilgililer tarafından kanun yoluna başvurulabilir.

F. Dava Harçları Bakımından

HK'nin⁶⁴² 53. maddesine göre vergi yargısı harçları vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştaya başvuran kişilerce ödenir. Yine aynı kanunun 56. maddesine göre, vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar üzerinden alınan nispi ve maktu harçlar (başvurma harcı hariç) bölge idare mahkemelerince ve Danıştayca mükellef lehine karar verilmesi halinde mükellefçe kazanılan miktar üzerinden, kesin kararın tebliği tarihinden itibaren bir yıl içinde mükellefe geri verilir veya istek üzerine vergi borcuna mahsup edilir. Vergi mahkemesinde dava açarken ödenmesi gereken harçlar ve tutarları kanunun (3) sayılı tarifesinde düzenlenmiş olup, buna göre 2021 yılında vergi mahkemelerinde davacı tarafından dava açılırken 59,30-TL tutarında başvurma harcı, konusu para olan uyuşmazlıklarda ise binde 4,55 oranında nispi harç ödenmesi gerekir. Dolayısıyla vergi idaresince mükellefin malvarlığı üzerinde uygulanan haciz işlemi sebebiyle açılan tam yargı davasında mükellef tarafından mahkeme veznesine 59,30-TL tutarında başvurma harcı ve uyuşmazlık miktarının binde 4,55'u tutarında nispi harç yatırılmalıdır. Mükellef tarafından kimi zaman önceki bölümlerde de değinildiği gibi yüksek harç ödememek amacıyla fazlaya ilişkin haklar saklı tutularak düşük tutarlı bir tam yargı davası açılıp, dava tutarı ıslah ile artırılabilir. Islah hakkının kullanılması halinde İYUK'un 16. maddesinin 4. fıkra hükmü uyarınca artırılan kısma ilişkin harcın tamamlanması gerekir.

⁶⁴² 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun K.T. 02.07.1964, R.G. T.17.07.1964, S.11756.

III. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINDA ESASA İLİŞKİN ŞARTLAR

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellef tarafından açılan tazminat davasının esasa ilişkin şartları bakımından, işbu çalışmanın üçüncü bölümünde tam yargı davasının esasına dair yapılan açıklamalar aynı şekilde geçerlidir. Bu başlık altında ise tam yargı davasının esasına ilişkin şartlar, bu dava türü kapsamında yeniden yorumlanacaktır.

A. İdari İşlem

İşbu çalışmanın üçüncü bölümünde de yer verildiği üzere, idare bakımından tazmin borcunun doğabilmesi için ortada zarar doğurucu bir işlem ve/veya davranışın bulunması gerekir. Haciz de idari işlem niteliğine sahip olduğundan, bu işlem sebebiyle doğan zararların tam yargı davası bakımından aranan diğer şartların da somut olayda var olması halinde idarece giderilmesi gerekir.

B. Zarar

Mükellefin malvarlığı üzerinde hukuka aykırı şekilde uygulanan haciz işlemi sonucunda mükellefin maddi ve/veya manevi zarara uğraması, bu işlem sebebiyle tazminat davası açabilmesi bakımından önemli bir koşuldur. Tazminat davasına konu somut olayda mahkemece davacının zarara uğramadığının tespiti halinde davanın esastan reddine karar verilir. Örneğin, Samsun Bölge İdare Mahkemesi'nin huzuruna gelen bir uyuşmazlıkta, gümrük idaresince bir şirketin akaryakıtları üzerinde ihtiyati haciz işlemi uygulanmış, haczin mahkemece kaldırılmasına karar verilmiş ancak depoda tutulan akaryakıtlar şirkete geç teslim edilmiş olduğundan şirket tarafından zarara uğranıldığı iddiasıyla idare aleyhine vergi mahkemesinde tazminat davası açılmıştır. Söz konusu davada mahkemece, idarenin geç teslimden dolayı kusurlu olduğuna kanaat getirilerek, oluşan zararın belirlenmesi amacıyla bilirkişi incelemesine başvurulmuş, bilirkişi incelemesinde geç teslimden dolayı davacının uğradığı toplam faiz geliri kaybı hesaplanmış ancak, akaryakıtın davacıya teslim edildiği dönemde akaryakıt değerinin %27 oranında arttığı, dolayısıyla geç teslim nedeniyle davacının uğradığı gelir kaybının, fiyat artışları nedeniyle kazanılan değerden düşük olduğu tespit edilmiş, bunun üzerine mahkemece somut olayda maddi

bir zararın bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir⁶⁴³. Bu nedenle, tazminat davasına konu edilen somut olayda idarenin tazmin sorumluluğunun doğabilmesi için davacının, idarenin hukuka aykırı işlemi nedeniyle zararının doğması gerekir.

Bununla birlikte, haciz işlemi sebebiyle uğranılan zarar genel olarak maddi ve manevi zarar şeklinde ayrıma tabi tutulmakta olup, zararın oluşumu somut olaya göre değiştiğinden bu başlık altında işbu çalışmanın konusu bakımından zarar doğuran haller üzerinde durulacaktır.

1. Maddi Zarar

Maddi zarar kavramının ne olduğuna ve buna ilişkin açıklamalara genel olarak işbu çalışmanın 3. bölümünün "Maddi Tazminat Bakımından Zararın Hesaplanması" başlığı altında yer verilmiştir. Benzer şekilde haciz işleminin muhatabı olan gerçek veya tüzel kişiler de bu işlem sebebiyle maddi zarara uğrayabilirler. Ancak idarece uygulanan haciz işlemi üzerine doğan maddi zarar, her olay bakımından farklı görünümelerde ortaya çıkabilir:

a. Hacedilen Malın Hukuka Uygun Olarak Muhafaza Edilmemesi Nedeniyle Doğan Zarar

Haciz işlemi sebebiyle kişinin maddi zarara uğraması hacedilen malın muhafazası sırasında eşyanın çürümesi, bozulması, kaybolması gibi durumlarda ortaya çıkabilir. Birinci bölümde de bahsedildiği üzere AATUHK'nin 82. madde hükmü gereğince, tahsil dairesi hacedilen malın muhafazası için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Aksi takdirde hacedilen mal üzerinde tahsil dairesinin ihmali veya kasıtlı tutumu nedeniyle bir zarar meydana geleceğinden malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişi, alacaklı tahsil dairesince hizmet kusuru işlendiği gerekçesine dayanarak, ilgili idareye uğradığı maddi zararın giderilmesi amacıyla başvuruda bulunabilir ve bu talebinin reddi halinde idareye karşı dava açabilir.

AATUHK'nin 83. maddesi gereğince idarece hacedilen mal güvenilir kişiye, borçluya veya zilyede yediemin sıfatıyla bırakılabilir ve bu durumda hacedilen malın bırakıldığı kişi de alacaklı tahsil dairesi gibi malın muhafazası için gerekli tedbirleri

⁶⁴³ Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 28.12.2020 T. 2019/243 E. 2020/623 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

almakla yükümlüdür⁶⁴⁴. Örneğin; Danıştay 9. Dairesi'nin huzuruna gelen bir uyuşmazlıkta, alacaklı belediye tarafından haczedilen iki kamyon ve 150 parça büro eşyası yediemin olarak belediyeye bırakılmış ancak söz konusu kamyonlar ile büro malzemelerinin belediye tarafından kullanıldığı tespit edilmiş, bunun üzerine mahkemece ilgili belediye aleyhine maddi tazminata hükmedilmiştir⁶⁴⁵. Bununla birlikte, uygulamada alacaklı vergi daireleri genellikle haciz işleminin ardından hacizli malı AATUHK'nin 83. madde hükmü uyarınca güvenilir kişiye, borçluya ya da zilyede yediemin sıfatıyla bırakırlar. Bu nedenle yargı kararları ağırlıklı olarak, yedieminin haczedilen malı muhafaza edememesi nedeniyle alacaklı vergi idaresince malın değeri oranında yediemine karşı ödeme emri düzenlenmesi hususuna ilişkindir⁶⁴⁶. Örneğin; Danıştay huzuruna gelen bir uyuşmazlıkta⁶⁴⁷; idarece haczedilen ve yediemin olarak şirket deposunda çalışan ve işçiye bırakılan malın, işçi tarafından teslim edilmemesi nedeniyle düzenlenen ödeme emrinin iptali talebi incelenmiş, mahkemece işçinin haciz işleminden kısa süre sonra işten çıkarılması hususuna vurgu yapılarak idarece dava konusu ödeme emrinin, işçinin kendisine yüklenilen malı koruma görevini yerine getirip getiremeyeceği göz önünde bulundurulmadan düzenlendiği gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. Yine DVDDK tarafından incelenen bir uyuşmazlıkta; bir vergi yükümlüsünün vergi borcundan dolayı aracı haczedilerek yediemin olarak üçüncü kişiye bırakılmış, daha sonraki tarihlerde bir icra müdürlüğü tarafından aynı araç haczedilerek satılmıştır. Bunun üzerine ilk haciz işlemini uygulayan idare, üçüncü kişi tarafından yedieminlik görevinin kötüye kullanıldığını, ilgili aracın geri istenildiğinde teslim edilmediğini ileri sürerek, yediemin aleyhine ödeme emri düzenlemiştir. Mahkemece yapılan yargılama sonucunda ise, yedieminin hacze konu malın muhafaza altına alınmasına engel olma olanağının bulunmadığı, bu malın başka bir borç nedeniyle haczinin ve satışının AATUHK'nin 83. maddesinin 2. fıkra hükmünde öngörülen anlamda malın telef veya zayi olması anlamına gelmeyeceği ve ikinci kez yapılan haczin yediemin tarafından idareye bildirildiği hususları göz önünde

⁶⁴⁴ Bkz. DVDDGK 11.12.1992 T. 1992/50 E. 1992/455 K. Sayılı Karar, Danıştay 4.D. 13.01.1994 T. 1993/3408 E. 1994/131 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 23.11.1999 T. 1999/4633 E. 1999/4236 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 04.12.2020.

⁶⁴⁵ Danıştay 9.D. 02.11.1982 T. 1981/3130 E. 1982/4526 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁴⁶ Bkz. Danıştay 9.D. 29.05.2008 T. 2006/2673 E. 2008/2626 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 13.01.1994 T. 1993/3408 E. 1994/131 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 11.03.1991 T. 1990/1840 E. 1991/930 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.12.2020.

⁶⁴⁷ Danıştay 4.D. 24.02.2010 T. 2009/1392 E. 2010/868 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.12.2020.

bulundurularak, ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir⁶⁴⁸. Bununla birlikte, haczedilen malın bırakıldığı kişinin gerekli önlemleri almaması durumu tahsil dairesinin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacak, tahsil dairesi borçluya karşı sorumlu olacaktır⁶⁴⁹. Ancak mükellef tarafından bu durumda açılacak olan tazminat davasının malın bırakıldığı kişiye mi tahsil dairesine mi yoksa ikisine birden mi yöneltileceği hususunda gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında herhangi bir tespit bulunmamaktadır. Kanaatimce, söz konusu davanın idareye karşı açılması gerekir. Çünkü, haczedilen malın muhafazası konusunda asıl sorumlu ve borçlunun gerçek muhatabı olan tahsil dairesidir. İlgili davada mahkemece, idare aleyhine tazminata hükmedilmesi durumunda ise idarenin malın bırakıldığı kişi hakkında işlem tesis edebileceği görüşündeyim.

İdarece haczedilen malların muhafazası, Gümrük Kanunu'na⁶⁵⁰ muhalefet sebebiyle el konulan malların idarece korunması konusuyla benzerlik göstermektedir. Örneğin, Danıştay tarafından verilen bir kararda Gümrük Kanunu uyarınca el konulan malın idarece korunmaması hizmet kusuru sayılmış ve meydana gelen fiziki zarar sebebiyle uğranılan kâr kaybının giderilmesi gerektiğine karar verilmiştir⁶⁵¹. Bu başlık altında yer verilen tüm kararlar birlikte değerlendirildiğinde, idarece uygulanan haciz işlemi üzerine haczedilen eşyanın kanuna uygun olarak muhafaza edilmemesi halinde malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişinin idareye karşı tazminat davası açarak uğradığı zararın tazminini talep etmesi mümkündür. Ayrıca, Gümrük Kanunu uyarınca el konulan malların muhafazasının gereği gibi sağlanamaması (muhafaza işlemi sırasında malın bozulması, kaybolması, çürümesi vb.) nedeniyle davacıya mahrum kalınan kârın da ödenmesi gerektiğine ilişkin kararın, idarece haciz işleminden sonra alınması gereken tedbirlerin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmemesi durumunda da göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmek gerekir.

⁶⁴⁸ DVDDK 22.11.1996 T. 1996/250 E. 1996/395 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁴⁹ CANDAN, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 478.

⁶⁵⁰ 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun K.T.27.10.1999, R.G. T.04.11.1999, S.23866.

⁶⁵¹ Ender Ethem ATAY ve Hasan ODABAŞI, *Tam Yargı Kararları Işığında İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010) s. 417.

b. Aşkın Zarar

TBK'nin 122. maddesine göre; alacaklı, temerrüt faizini aşan bir zarara uğradığı takdirde, borçlu kendisinin hiçbir kusuru bulunmadığı hususunu ispat etmedikçe bu zararı gidermek zorundadır. Temerrüt faizini aşan zarar miktarı, görülmekte olan davada ilgili mahkemece saptanabiliyorsa davacının talebi üzerine hakim, esas hakkında hüküm verirken bu zararın miktarını belirleyerek davacıya ödenmesine karar verir. İlgili madde hükmünden anlaşılacağı üzere aşkın zarar, temerrüt faizini aşan zarardır. Yargıtay tarafından verilen bir kararda⁶⁵² aşkın zarar; haksız eylem ile engellenen çoğalmayı başka bir anlatımla malvarlığının, zararlandırıcı eylemden sonraki durumu ile çoğalma ihtimali gerçekleşseydi ulaşılacağı varsayılan durum arasındaki farktan oluşan kâr olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte aynı kararda, bu kârın varsayıma dayandığı göz önünde bulundurularak fiili zararlarda olduğu gibi kolaylıkla belirlenemeyeceğine, hakimin kâr yoksunluğunu dar bir görüş içinde kalmadan, davacının ileri sürebileceği mübalağalı istekleri de benimsemeden olayın olağan akışına ve adalete uygun olarak tayin etmesi gerektiğine hükmedilmiştir. YHGK tarafından verilen bir kararda da⁶⁵³, aşkın zararın kusur sorumluluğuna dayandığına ve buradaki kusurun esasen borçlunun temerrüde düşmekteki kusuru olduğuna karar verilmiştir.

Aşkın zararın ispatı ve hangi ölçütler göz önünde bulundurularak hesaplanması gerektiği hususları da konu bakımından önem arz etmektedir. Bu noktada alacaklı öncelikle, temerrüde uğrayan asıl alacağının varlığını, bu alacağının geç veya hiç ifa edilmemesinden dolayı, temerrüt faizi ile karşılanmayan zararını ve miktarını, zarar ile borçlu temerrüdü arasındaki, uygun illiyet bağıını ispat etmekle yükümlüdür⁶⁵⁴. Borçlu da TBK'nin 122. maddesinin 1. fıkrası hükmü uyarınca kendisinin hiçbir kusuru bulunmadığını ispat ederek bu zarar bakımından sorumlu olmaktan kurtulabilecektir. Aşkın zarar miktarının hesaplanmasında ise iki yöntem kullanılmakta olup, bu yöntemlerden biri somut diğer ise soyut ispat yöntemidir⁶⁵⁵. Soyut ispat yönteminde,

⁶⁵² Yargıtay 4. HD. 18.12.1984 T. 1984/9369 E. 1984/9456 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 24.11.2020.

⁶⁵³ YHGK 13.06.2012 T. 2011/18-730 E. 2012/373 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 16.12.2020.

⁶⁵⁴ YHGK 10.11.1999 T. 1998/13-353 E. 1999/929 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 23.12.2020.

⁶⁵⁵ Rona SEROZAN, "Paranın alım Gücünün Düşmesine Bağlı Kayıpların Karşılanmasında Eşitsizlikler", İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.20, 1996. s.45, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 23.12.2020.

alacaklı enflasyon veya mevduat faizlerinin yüksekliği gibi fiili karinelere dayanmakta ve böylece ispat yükü ortadan kalkmamasına karşın hafiflemektedir. Somut ispat yönteminde, alacaklı fiili karinelere dayanarak yararlanamamaktadır ve her iddiasını somut delillerle ibraz ederek ispat etmek zorundadır⁶⁵⁶. Bu yöntemlerden hangisinin uygulanması gerektiği hususunda gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında görüş birliği mevcut değildir. Bu konu, YİBGK önüne gelmiş ancak mahkemece içtihadı birleştirme kararı vermeye gerek görülmemiştir⁶⁵⁷. YHGK tarafından 2007 yılında verilen bir karara⁶⁵⁸ göre; aşkın zarar hesaplanırken, borçlunun temerrüde düştüğü tarihten ödemenin yapıldığı güne kadar geçen süre içerisinde her yıl itibarıyla gerçekleşen yıllık enflasyon artış oranı, bu oranın eşya fiyatlarına yansımada durumu, mevduat ve devlet tahvillerine verilen faiz oranları saptanmalı, TL karşısında döviz kurlarına ilişkin değişiklik tabloları araştırılıp belirlenmeli ve bu alanda uzman bilirkişi görüşünden yararlanılmalıdır. Bu hususların tamamlanmasının ardından, bu ölçütlere göre hesaplanacak unsurlar toplanıp, ulaşılan sayının ortalaması alınarak davacının uğradığı zarar tespit edilmelidir. Yüksek enflasyon, dolar kurundaki artış, serbest piyasadaki faiz oranlarının yüksek oluşu davacıyı ispat yükünden kurtarmamaktadır. Zira; davacının para alacağını zamanında alması halinde ne şekilde kullanacağını ispatlaması gerekir⁶⁵⁹. Yine YHGK tarafından 2011 yılında aşkın zarara ilişkin olarak verilen karar⁶⁶⁰ da benzer görüşe dayanmaktadır. YHGK tarafından 1999 yılında verilen bir karara⁶⁶¹ göre ise; aşkın zararın ispat yükümlülüğü çok sıkı kurallara bağlanmamalı, aşkın zarar her olayın yapısı ve özelliğine göre değerlendirmeye tutulmalı, herkesçe bilinen normal durumlar ile fiili karinelerin varlığı halinde bu hususlar göz önüne alınmalıdır. Bu doğrultuda enflasyonist ekonominin olumsuz sonuçlarının kamuca az veya çok herkes tarafından bilinmesi nedeniyle bu tür fiili karinelerin varlığı halinde zararın doğduğunun kabulüne karar verilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Doktrinde de bu karara benzer şekilde soyut ispat yöntemini

⁶⁵⁶ Hüseyin ALTAŞ, "Munzam Zararda İspat Sorunu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.50, S.1, 2001, s.127, <https://dergipark.org.tr/tr/>, E.T.: 23.12.2020.

⁶⁵⁷ TURGUT ve ÖZ, s. 512.

⁶⁵⁸ YHGK 07.02.2007 T. 2007/11-55 E. 2007/53 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 17.12.2020.

⁶⁵⁹ Yargıtay 15. HD. 12.05.2016 T. 2016/1049 E. 2016/2737 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 17.12.2020.

⁶⁶⁰ YHGK 13.06.2012 T. 2011/18-730 E. 2012/373 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 23.12.2020.

⁶⁶¹ YHGK 10.11.1999 T. 1998/13-353 E. 1999/929 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 16.12.2020.

savunan yazarlar mevcuttur⁶⁶². YHGK tarafından verilen ilk kararda mahkemenin somut ispat yöntemini benimsediği görülürken, bir sonraki kararda soyut ispat yönteminin esas alındığı dikkat çekmektedir. Yargıtay Dairelerinin bu görüş ayrılığını yansıtan daha birçok kararı mevcuttur⁶⁶³.

Yargıtay kararlarına değinilmesinin ardından konuyu ele alan AYM kararlarının da üzerinde durulması gerekmektedir. AYM tarafından verilen Abdulhalim BOZBOĞA kararında⁶⁶⁴ başvuru, açtığı davada kendisine ait binasının depremde orta derece hasar almış ve yıkımı yapılacak binalar arasında bulunmamasına karşın yıkım ve enkaz kaldırma ihalesini alan şirket tarafından yıkıldığını ileri sürerek idare mahkemesinden uğradığı zararın tazminine hükmedilmesini talep etmiş, yerel mahkemece davanın kısmen kabulüne karar verilmiş, söz konusu kararın kesinleşmesi üzerine davacı AYM'ye başvuruda bulunmuştur. İlgili başvuruda başvuru, uğradığı zararın yerel mahkemece verilen kararda tam anlamıyla giderilmediğini, mahkemece hükmedilen tutarın geç ödendiğini, geçen sürede konut fiyatlarının yükseldiğini, satın alma gücünün düştüğünü ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. AYM tarafından yapılan inceleme sonucunda verilen kararda ise; yerel mahkemece başvuru lehine hükmedilen tazminat bedelinin geç tazmin nedeniyle enflasyon oranlarına bağlı olarak başvuruçunun gerçek zararını karşılamaktan uzak kaldığına ve bu kaybın başvuru üzerinde aşırı ve orantısız bir yüke neden olduğuna yer verilerek ilgili yıllara ait enflasyon oranları ışığında başvuruçunun zararı hesaplanmış ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir. Yine AYM tarafından verilen Ano İnşaat ve Ticaret Limited Şirketi kararında⁶⁶⁵, başvuruçuya ait alacağın enflasyon karşısında önemli ölçüde değer kaybına uğratılarak ödendiği ve bu hususun başvuruçuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği kanaatine varılarak,

⁶⁶² Bkz: ALTAŞ, s. 123, Arslan KAYA, Adi ve Ticari İşlerde Faiz, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.54, S.1-4, s. 349, Aksi Görüş İçin Bkz: Fikret EREN, Borçlar Hukuku Genel Hükümler. (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2011), Gökhan ANTALYA, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt: V/1,3. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019) s. 530.

⁶⁶³ Yargıtay 13. HD 13.02.1997 T. 1996/9985 E. 1997/810 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 15. HD 21.03.2005 T. 2004/462 E. 2005/1596 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 19. HD 09.03.2015 T. 2014/6154 E. 2015/3225 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 11. HD 10.12.2014 T. 2014/13418 E. 2014/19400 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 15. HD 26.03.2012 T. 2011/7614 E. 2012/1895 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 13. HD 30.05.2019 T. 2016/10665 E. 2019/6982 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 4. HD 20.11.2019 T. 2017/154 E. 2019/5415 K. Sayılı Kararı, Yargıtay 11. HD 27.06.2019 T. 2018/193 E. 2019/4929 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 23.12.2020.

⁶⁶⁴ AYM 23.03.2016 T. 2013/6880 Başvuru No.lu Abdulhalim BOZBOĞA Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 23.12.2020.

⁶⁶⁵ AYM 21.12.2017 T. 2014/2267 Başvuru No.lu Ano İnşaat ve Ticaret Limited Şirketi Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, E.T.: 23.12.2020.

derece mahkemelerince başvuruçunun uğradığı zararı ispatlaması gerektiği yönündeki katı yorum nedeniyle somut olay bakımından kamu yararı ile başvuruçunun mülkiyet hakkının korunması arasında kurulması gereken adil dengenin başvuruçucu aleyhine bozulduğuna ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir. Görüldüğü üzere, aşkın zarara ilişkin AYM kararlarında somut ispat yönteminden ziyade soyut ispat yöntemi benimsenmiştir. Yargıtay tarafından verilen bazı kararlarda hala somut ispat yönteminde ısrarcı olunması AYM kararları ile çelişmektedir.

İşbu çalışmanın konusunu oluşturan tazminat davası ile aşkın zarar arasındaki ilişkiye gelindiğinde ise, mükellef tarafından aşkın zarar iddiasında bulunulduğunda mahkemece bu iddianın ne ölçüde dikkate alınacağı, hangi ispat yöntemi dikkate alınarak değerlendirileceği ve yargı yerlerinden olumlu sonuç alınıp alınamayacağı hususları önem arz etmektedir. Mükellefin aşkın zarara uğraması durumu belirgin olarak haciz işleminin uygulandığı tarih ile bu işlemin iptali üzerine açılan tam yargı davasının mükellef lehine sonuçlanması sürecinde ön plana çıkmaktadır. Bu dönemde mükellef haksız haciz işlemi sebebiyle kazanç elde edemediği gibi çoğu zaman bu kazancı altına, dövize, vadeli hesaba yatıramamakta ve bu nedenle kazancı piyasa içerisinde döndürememekte, dolayısıyla kâr etmekten mahrum kalmakta, yüksek faizli kredi çekerek yüksek tutarlı borçlar altına girmekte, üçüncü kişilerle sözleşme yapıp cezai şart ödemek zorunda kalmaktadır. Geline bu aşamada, mahkemece idarenin uhdesine geçen haksız alacağın mükellefe iadesine ilişkin kararda verilen faizin, mükellefin zararını ne ölçüde karşılayabildiği tartışmalıdır.

AYM tarafından VUK'un 112. maddesinin 4. fıkra hükmü uyarınca mükellefe kanun gereği iadesi gereken vergilerle ilgili olarak vade tarihi yerine sonraki aylardan itibaren faiz işletilmesi, yargı kararı gereği iadesi gereken vergilerde ise faiz ödemesinin hiç düzenlenmemesi hususları hukuk devleti ilkesine aykırı bulunarak ilgili hükmün iptaline karar verilmiştir. İlgili kararda⁶⁶⁶; “*Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkânından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf ve yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır.*” şeklinde hüküm

⁶⁶⁶ AYM 10.02.2011 T., 2008/58 E. 2011/37 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, E.T: 24.11.2020.

kurulmuştur. Yine AYM'nin bir başka kararında⁶⁶⁷; “Kendisine özel yasalarla enflasyondan doğan kayıplara karşı kendisini güvenceye alan Devlet ve bağlı kurumları, kendi bireylerine karşı aynı önlemleri almakta gösterdiği duyarsızlıkla sosyal hukuk devleti anlayışına, anayasa önünde eşitlik kuralına aykırı davranmaktadır. ... Ekonomik dengeleri bir türlü sağlayamayan sosyal hukuk devletinden beklenen, sözleşme dışı uyuşmazlıklarda yargıya başvuran bireylerinin gerek enflasyondan gerekse gecikmeden doğan kayıplarını giderici yasal önlemleri almasıdır” denilmektedir. İlgili kararlar mahkemece VUK'un 112. maddesinin 4. fıkra hükmüne ilişkin olarak verilmiş olmasına karşın, söz konusu uyuşmazlıklarda genel olarak mükellefe iadesi gereken bir tutar mevcuttur ve iade sürecinde mükellefin mağduriyeti ve uğradığı zarar açık bir şekilde ifade edilmektedir. Bu nedenle söz konusu kararlar işbu çalışmanın konusu bakımından genel bir çerçeve oluşturmakta ve önem arz etmektedir.

İdari yargı mercilerince konuya ilişkin olarak verilen kararlara gelindiğinde ise İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nce verilen ve kesinleşen bir karar ile VDDGK tarafından verilen bir başka karar, ispat yükü ve yöntemi konusunda önemli hususlar içermektedir. İstanbul 7. Vergi Mahkemesince verilen kararda⁶⁶⁸; “Ödenen paranın ticarete kullanılması halinde elde edilecek kardan yoksun kalındığı ileri sürülerek tazmini istenilmiş ise de, maddi tazminat, zararı doğuran olay ile idare arasında illiyet bağı kurulabilen, çeşitli hesaplama yöntemleri ile ulaşılabilen, gerçek zararın tazmin edilmesi amacına hizmet eden hukuki bir hak olup, tutarı açık olarak ortaya konulmadığı durumlarda yargı yerlerinde hükmedilmesinde hukuki olanak bulunmamakla olayda; davacı tarafından bu yönde somut, meşru, güncel ve gerçek bir zarara uğranıldığı ispat olunmadığından bu nedene ilişkin maddi tazminat talebinin reddi gerektiği sonucuna varılmıştır.” şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır. Yine, VDDGK tarafından incelenen benzer bir olayda⁶⁶⁹, kesinleşen ve mükellef tarafından ödenmeyen gelir vergisi borçlarının tahsili amacıyla vergi idaresince mükellefin menkulleri üzerine haciz konularak, hacze konu mallar satılmış, mükellef tarafından satış işlemine karşı iptal davası açılmış ve mahkemece işlemin iptaline karar verilmiş,

⁶⁶⁷ AYM 15.12.1998 T. 1997/34 E. 1998/79 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, E.T: 24.11.2020.

⁶⁶⁸ İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 02.04.2013 T. 2012/565 E. 2013/1033 K. Sayılı Kararı (Yayımlanmadı).

⁶⁶⁹ DVDDK 30.11.1990 T. 1990/12 E. 1990/61 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T: 13.12.2020.

bunun üzerine mükellef tarafından davalı idareye başvurularak, menkullerin değerinin altında satılması ve satış nedeniyle elden çıkan makine ve araçların 18 ay süre ile kullanılmamasından dolayı üretim kaybının olduğu ileri sürülerek uğranılan zararın giderilmesi talep edilmiş ve yerel mahkemece davanın kabulüne karar verilmiştir. Danıştay tarafından yapılan incelemede ise yerel mahkeme kararının bozulmasına hükmedilmiş ancak yerel mahkemece ısrar kararı verilmesi üzerine uyuşmazlık genel kurulun önüne gelmiştir. VDDGK tarafından yapılan inceleme sonucunda, satış işleminin iptaline hükmedilmesinin önceki idari işlemleri etkilemeyeceğine, bu nedenle uğranılan zararın satış işlemi hukuka uygun yürütülmüş olsaydı bulunulacak durum ile yapılan satış nedeniyle bulunulan durum arasındaki farktan ibaret olduğuna, mükellefin uğradığı zararın bu farka işletilecek gecikme faizi ile giderilebileceğine karar verilmiştir. Söz konusu kararlar incelendiğinde, idari yargıda aşkın zarar bakımından yargı makamlarının soyut ispat yöntemi yerine somut ispat yöntemine önem verdiği anlaşılmaktadır. İlgili kararlarda genel olarak aşkın zarar somut, güncel, meşru ve gerçek bir zarar olarak değerlendirilmemekte, davacının üzerindeki ispat yükü davacıyı güç durumda bırakacak şekilde artırılmaktadır. Her ne kadar dava konusu olayda bir haciz işlemi bulunmamasına karşın Danıştay'ın, inşaatın durdurulmasından dolayı kiradan yoksun kalma durumunu doğmamış zarar olarak değerlendirdiği karar da Danıştay'ın bu yaklaşımını destekler niteliktedir⁶⁷⁰. Yine 2017 yılında Danıştay huzuruna gelen bir başka olayda, davacı tarafından banka hesapları üzerine uygulanan ihtiyati haciz işlemi sebebiyle söz konusu hesaplardaki paranın kullanılamamış olması üzerine kârdan mahrum kalındığı iddia edilmiş, bankadan gönderilen cevaba göre ise yerel mahkeme tarafından haciz işlemi uygulanan hesabın vadeli mevduat hesabı olması nedenine dayanılarak mahrum kalınan bir kârdan bahsedilemeyeceğine ve davacının bu iddiayı destekleyici nitelikte somut bir delil gösteremediğine değinilerek maddi tazminat talebinin reddine karar verilmiş, Danıştay tarafından da söz konusu karar maddi tazminata ilişkin hüküm fıkrası bakımından onanmıştır⁶⁷¹. Diğer yandan bir başka kararda ise borçlunun banka hesabına uygulanan hukuka aykırı haciz işlemi sebebiyle sekiz yıl boyunca parasını kullanmaktan mahrum kalması göz önünde bulundurularak zarara uğramış olduğuna hükmedilmiştir⁶⁷².

⁶⁷⁰ Danıştay 6. D. 1965/6245 E. 1967/1706 K. Sayılı Karar, Danıştay Kararlar Dergisi, S. 115-118, s. 275, Akt. TAN, s. 478.

⁶⁷¹ Danıştay 4.D. 11.10.2018 T. 2017/143 E. 2018/8885 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁶⁷² Danıştay 4.D. 05.03.2015 T. 2012/2447 E. 2015/684 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

Kanaatimce, YHGK tarafından 1999 yılında verilen kararda ve yine AYM tarafından verilen kararlarda ifade edildiği üzere, enflasyonist ekonominin olumsuz sonuçları aleni ve herkes tarafından anlaşılır olduğu takdirde somut ispat yöntemi üzerinde ısrarcı olmak hukuka aykırıdır. Ülkemizde de dönemsel olarak ekonomide meydana gelen geniş ölçekteki dalgalanmalar (enflasyon ve devalüasyon gibi), TL'nin döviz karşısında değer kaybetmesi ve yüksek faiz oranları dikkate alındığında somut ispat yönteminin katı şekilde uygulanması kabul edilemez. Somut ispat yönteminin uygulanması halinde alacaklının uğradığı zararı ispat etmesi de oldukça güçtür. Üçüncü bölümde de yer verildiği üzere, Danıştay çoğu zaman, zararın gerçek ve belli olması koşulunu dar yorumlama eğilimindedir ancak henüz doğmamış olmakla birlikte ileride ortaya çıkacağı bilinebilen, gerçekleşmesi kaçınılmaz zararların da tazmine konu olması gerekir. Kaldı ki, mükellefin yıllarca süren yargılama sonucunda maddi anlamda mağduriyetinin doğmaması neredeyse olanaksızdır. VDDGK tarafından karara bağlanan uyuşmazlık ele alındığında, kurumun makine ve araçlarının satışı sebebiyle faaliyetlerinin durduğu açıktır. Bu durumda kurumun uğradığı aşkın zararın yalnızca faiz ile giderilmesi mümkün değildir. İlgili kararın karşı oy yazısında belirtildiği üzere, icra yoluyla yapılan satışlarda satış bedelleri dahi gerçek piyasa fiyatları ile örtüşmez. Bu nedenle mahkemece ilgili malların yeniden elde edilmesinde yapılan masraflar ve faaliyetlerin durması sebebiyle mahrum kalınan kâr göz önünde bulundurularak tazminat şeklinde hüküm kurulması gerekirken belirtilen şekilde hüküm kurulması hukuka aykırıdır.

Sonuç itibarıyla, idari yargı makamlarının aşkın zararın ispatı noktasındaki görüşüne katılmadığımı belirtmek isterim. Yargı makamlarınca benimsenen yaklaşım mülkiyet hakkına, hak arama hürriyetine, hukuk devleti ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ekonomik anlamda dalgalanmaların söz konusu olduğu dönemler mahkemelerce söz konusu etkilerin fiili karine kabul edilerek aşkın zararın ispatında alacaklı üzerindeki ispat yükünün hafifletilmesi gerektiğini savunmaktayım. Bu tür durumlarda mahkemelerce, ilgili yıllarda gerçekleşen enflasyon ve devalüasyon oranlarına, döviz kurlarına, bankalardaki faiz oranlarına ve diğer yatırım araçlarına ilişkin bilgi ve belgeler resmi kurumlardan elde edilmeli, uzman bilirkişilerden görüş alınmalı ve elde edilen deliller kapsamında mükellefin aşkın zarara uğrayıp uğramadığı tespit edilmelidir. Ekonominin daha iyimser olduğu ve mükellefin maddi anlamda kayba uğramadığı zamanlarda ise somut ispat yöntemi uygulanabilir.

c. Ölçülülük İlkesine Aykırı Şekilde Haciz İşlemi Tesis Edilmesi

Kamu borcu ilişkisinin tarafları olan kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun menfaatlerinin dengeli bir biçimde korunmasının gereği olarak, kamu alacaklarının tahsili sürecinde başvurulacak yöntem ve alınan tedbirlerin tahsil amacı ile ölçülü bir denge içinde olması gerekir. Bu bağlamda, güvence önlemlerinden kamu borçlusunun mali durumunu en az etkileyecek olan önleme başvurulması, haczedilip satılması gereken mallardan kamu borçlusunda en az yokluk hissi uyandıracak olan malların tercih edilmesi gerekir⁶⁷³. Bahsi geçen hususlar, ölçülülük ilkesinin vergi icra hukukundaki yansımasının temelini oluşturmaktadır. Bu başlık altında da ölçülülük ilkesinin vergi icra hukukunda somutlaşmış birer görünümü olan hacizde tertip kurumu ve haczedilemez mallar ile kısmen haczedilebilir mallara ilişkin yasal düzenlenmeler üzerinde durularak, hukuka aykırı haciz işlemi ile aralarındaki bağ ortaya konulacaktır.

i. AATUHK'nin 70 ve 71. Maddelerine Aykırı Şekilde Haciz İşlemi Tesis Edilmesi

İşbu çalışmanın ikinci bölümünde AATUHK'nin 70. madde hükmü uyarınca hiçbir şekilde haczedilemeyecek mallar ile yine AATUHK'nin 71. madde hükmü uyarınca kısmen haczedilebilecek olan mallar açıklanmıştır. Alacaklı vergi idaresince bazı zamanlar ilgili madde hükümlerine aykırı hareket edilerek, hukuka aykırı haciz işlemleri tesis edilmektedir. Hiçbir şekilde haczi mümkün olmayan mallar bakımından bu husus en yaygın şekilde haline münasip evin haczinde gerçekleşmektedir. Danıştay tarafından bu tür uyuşmazlıklarda; haline münasip evin haczedilemeyeceğine, evin haline münasip bir yerden daha fazla değere sahip olması durumunda ise alacaklı kamu idaresince bu yönde bir belirleme yapılması gerektiğine ayrıca borçlunun aile yapısı, borçlu ile aynı konutta ikamet etmek durumunda bulunan birey sayısı, bunların sosyal konumları ve ihtiyaçları gibi ölçütler birlikte değerlendirilerek borçluya ait evin haline münasip ev olup olmadığının tespitine karar verilmektedir⁶⁷⁴. Yine Danıştay

⁶⁷³ KARAKOÇ, s. 62.

⁶⁷⁴ Bkz: Danıştay 15.D. 05.06.2018 T. 2013/8583 E. 2018/5596 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E.T.: 18.02.2021, Danıştay 4.D. 10.10.2018 T. 2016/10350 E. 2018/8793 K. Sayılı Kararı, DVDDK 13.11.2013 T. 2012/547 E. 2013/547 K. Sayılı Kararı, DVDDK 13.11.2013 T. 2012/547 E. 2013/547 K. Sayılı Kararı, DVDDK 20.11.2009 T. 2008/375 E. 2009/594 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 10.10.2018 T. 2016/10350 E. 2018/8793 K. Sayılı Kararı, Danıştay 3.D. 10.02.2004 T. 2002/2790 E. 2004/268 K. Sayılı Kararı, Danıştay 9.D. 18.10.1995 T. 1994/5220 E. 1995/2592 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021. İstinai nitelikte bir karar:

tarafından, fabrikada bulunan, tamamıyla fabrikanın çalışmasına tahsis edilen ve fabrikanın teferruatı niteliği taşıyan bantlama makinesinin vergi borcunun tahsili amacıyla ipotekli fabrika binasından ayrı haczedilemeyeceğine karar verilmiştir⁶⁷⁵. Bir başka kararda ise, limited şirket ortağının icra yoluyla takip ettiği manevi tazminat alacağının vergi borcu nedeniyle haczedilemeyeceğine hükmedilmiştir⁶⁷⁶. Orman Kanunu'nun⁶⁷⁷ 2-B maddesi gereği Hazine adına tescil edilen parseller⁶⁷⁸, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'ne ait mallar⁶⁷⁹, Belediyeye ödenmesi gereken emlak vergisi ve çevre temizlik gibi vergiler⁶⁸⁰, Belediyeye ait otopark hesapları⁶⁸¹, devlet malı niteliğinde olan Orman Genel Müdürlüğü'ne ait mallar⁶⁸² üzerine de haciz konulması devlet malı niteliğinde sayılmaları nedeniyle hukuken mümkün değildir. Kısmen haczedilebilen mallar bakımından ise, AATUHK'nın 71. madde hükmünde belirtilen aylık ve gelirler üzerinde yapılan kesintilerin kanunda öngörülen sınırları aşmaması gerekmektedir⁶⁸³.

Bahsi geçen iptal kararları, alacaklı vergi idarelerince uygulanan hukuka aykırı haciz işlemleri sonucunda borçluların uğradıkları zararların giderilmesi hususunda önem arz etmektedirler. Çünkü gerek hiçbir şekilde haczi mümkün olmayan mallar gerekse de kısmen haczedilebilir mallar bakımından alacaklı vergi idarelerince AATUHK hükümlerine aykırı hareket edilmesi halinde borçluların maddi zarara

"Borçlu tarafından kefalet senedine istinaden rızaen teminat olarak gösterilen ve borcun ödenmemesi halinde haczedilebileceği baştan kabul edilen bir taşınmaz üzerinde borçlunun iradesi dışında cebren uygulanan hacze karşı ileri sürülen haczedilemezlik iddiası dikkate alınmayacaktır." (Danıştay 3.D. 18.12.2008 T. 2007/2088 E. 2008/4080 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021. Yine, teminatl alacaklarda kamu alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine evin paraya çevrilmesi amacıyla yapılan işlemde AATUHK'nın 70. madde hükmünün uygulanamayacağına ilişkin karar: Danıştay 7.D. 12.02.2002 T. 2000/6447 E. 2002/509 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁷⁵ Danıştay 4.D. 02.06.2004 T. 2004/204 E. 2004/1336 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁷⁶ Danıştay 3.D. 04.06.2009 T. 2007/3689 E. 2009/1999 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁷⁷ 6831 Sayılı Orman Kanunu'nun K.T. 31.08.1956, R.G. T.08.09.1956, S.9402.

⁶⁷⁸ Danıştay 10.D. 14.05.2019 T. 2014/1470 E. 2019/3835 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁷⁹ Danıştay 9.D. 05.03.2009 T. 2007/5715 E. 2009/1174 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁸⁰ Danıştay 9.D. 27.04.2005 T. 2004/237 E. 2005/1064 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁸¹ DVDDK 30.01.2004 T. 2003/316 E. 2004/5 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁸² Danıştay 9.D. 26.10.2000 T. 1999/4639 E. 2000/3066 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

⁶⁸³ Bkz: Danıştay 11.D. 15.02.2005 T. 2004/3837 E. 2005/612 K. Sayılı Kararı, Danıştay 11.D. 15.02.2005 T. 2004/3837 E. 2005/612 K. Sayılı Kararı, Danıştay 3.D. 12.11.1982 T. 1982/5077 E. 1982/2889 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

uğramaları ihtimali oldukça güçlüdür. Örneğin; haline münasip evi haczedilen bir kişi tarafından barınma ihtiyacının karşılanabilmesi amacıyla yapılan taşınma masraflarının, ödenen kira bedellerinin idarece maddi zarar kapsamında borçluya ödenmesi gerekir. Benzer şekilde, borçlunun AATUHK'nin 71. madde hükmünde sayılı olan aylığı ve/veya gelirleri üzerinde kanuni sınırı aşacak şekilde haciz işlemi uygulanması durumunda, fazladan alınan tutarlar idarece borçluya iade edilmeli, borçlunun eksik aylık alması sonucunda yaşadığı ekonomik zorluk nedeniyle uğradığı zarar tazmin edilmelidir. İşte bu gibi durumlarda, uğranılan zararın giderilmesi amacıyla borçlu tarafından hukuka aykırı haciz işlemi tesis eden alacaklı vergi idaresine karşı tazminat davası açılması mümkündür.

ii. Hacizde Tertip Kurumuna Aykırı Şekilde Haciz İşlemi Tesis Edilmesi

Hacizde tertip, kamu borçlusuna ödeme bakımından kolaylık sağlayan bir kurum olmasının yanında alacaklı idare tarafından kamu borçlusunu en az zarara uğratacak şekilde hareket edilmesini öngörür. AATUHK'nin 62. Maddesinde, borçlunun mal bildiriminde gösterilen ya da tahsil dairesince tespit edilen kendi veya üçüncü şahıslar elindeki menkul mallarından, gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından tahsil dairesince ancak kamu alacağına yetecek miktarının haczedilebileceği düzenlenmiştir. Yine aynı maddenin 5. fıkra hükmünde, alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusunun menfaatlerini korumakla yükümlü olduğuna yer verilmiştir. Danıştay tarafından verilen kararlarda da, borçlunun birden fazla malına haciz konulabilmesi için öncesinde haczedilen mal veya malların değerlerinin tespit edilmesi gerektiğine, haczedilen mal veya malların borcu karşılamaya yetecek miktarda olmadığına anlaşılmaması halinde borca yetecek şekilde diğer mallar üzerinde haciz uygulanabileceğine hükmedilmektedir⁶⁸⁴. Benzer şekilde, çok sayıda borçlunun üçüncü kişi nezdinde hak ve alacağının olması durumunda, bu hususun malvarlığı araştırması ile tespit edilmesi ve her bir borç için ayrı ayrı ve borç tutarlarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına geçilmesi gerekmektedir. Bu hususlar dikkate alınmadan borçlu konumunda olan üçüncü kişilerin malvarlığının tamamı üzerinde haciz işlemi

⁶⁸⁴ DVDDK 24.02.2016 T. 2016/103 E. 2016/186 K. Sayılı Kararı, Danıştay 13.D. 20.02.2014 T. 2012/679 E. 2014/2401 K. Sayılı Kararı, Danıştay 3.D. 28.06.2000 T. 1999/2680 E. 2000/24946 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 18.02.2021.

uygulanması hukuka aykırıdır⁶⁸⁵. Bu durum aynı zamanda e-haciz işleminin hukuka aykırı şekilde uygulanmasının bir sonucudur. Haksız e-haciz uygulamalarına daha somut şekilde bir sonraki başlık altında yer verilecektir.

Bununla birlikte, işbu çalışmanın ikinci bölümünün "Vergi Alacağının Haciz Yoluyla Takibi" başlığı altında da yer verildiği üzere haciz sırasında en kolay, en masrafsız şekilde haciz ve satış olanağı bulunan mallar saptanır. Borçlu tarafından ihtiyaten haczedilmiş veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sona bırakılmalıdır. Benzer şekilde alacağın menkul haczi ile tahsili mümkün iken, gayrimenkul haczi yoluna gidilmesi açıkça ölçülülük ilkesine ve borçlunun menfaatlerinin korunması yükümlülüğüne aykırılık teşkil eder.

Yukarıda işaret edilen durumlar kişinin zarara uğramasına neden olabilir. Örneğin, bir fabrikanın borç miktarını aşacak şekilde malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanması sonucunda fabrikanın üretim faaliyetinin sekteye uğraması, yine borç miktarını aşacak şekilde banka hesaplarına haciz konulması nedeniyle kişinin banka tarafından kredi notunun düşürülmesi, borçlunun menkul mallarının haczi mümkünken gayrimenkulünün haczedilmesi durumunda kişinin zararı doğacaktır. Dolayısıyla bu tür durumlarda malvarlığı üzerinde haksız haciz işlemi uygulanan kişinin zararının giderilmesi amacıyla alacaklı idare aleyhine tazminat davası açması gerekir.

d. Diğer Durumlar

İşbu çalışmanın birinci bölümünde şirket türlerine göre kamu alacaklarından sorumluluk hususuna açıkça yer verilmiştir. Ancak, kimi durumlarda alacaklı kamu idaresince AATUHK'de öngörülen düzenlenmelere aykırı şekilde hareket edildiği görülmektedir. Örneğin; Danıştay tarafından, limited şirkette asıl kamu borçlusu olan şirkete başvurulmaksızın doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırı bulunmuştur⁶⁸⁶. Benzer şekilde limited şirkette, ortağın şirket borcundan dolayı ancak sermaye hissesi oranında sorumlu olabileceğine değinilerek, sermaye hisse oranını aşan miktar bakımından ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir⁶⁸⁷. Yine

⁶⁸⁵ Danıştay 4.D. 25.05.2009 T. 2008/2205 E. 2009/2659 K. Sayılı Kararı, Danıştay 4.D. 25.11.2008 T. 2007/3342 E. 2008/4829 K. Sayılı Kararı, Danıştay 3.D. 05.06.2008 T. 2007/696 E. 2008/1865 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

⁶⁸⁶ Danıştay 6.D. 14.10.2020 T. 2019/12438 E. 2020/9542 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

⁶⁸⁷ Danıştay 10.D. 13.03.2019 T. 2015/2509 E. 2019/2060 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

gayrimenkulü üzerinde haciz işlemi uygulanan limited şirket ortağına karşı, idarece şirkete tebliğ edilen ödeme emrinden bağımsız ve haciz işleminden önce yürütülen bir cebri takibatın bulunmaması nedeniyle haciz işleminin iptaline hükmedilmiştir⁶⁸⁸. Anonim şirketlerde kanuni temsilcinin kamu borcundan sorumluluğu bakımından da mahkemece, somut olayda kamu borcuna ilişkin olarak şirket adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediğinin, düzenlediyse usulüne uygun tebliğ edilip edilmediğinin, kanuni temsilcinin ilgili dönemde temsilci olarak sorumlu bulunup bulunmadığının tespitinin gerektiğine hükmedilmiştir⁶⁸⁹. Bu gibi durumlarda gerek doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesi gerekse de bu ödeme emrine istinaden kanuni temsilcinin malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanması hukuka aykırıdır ve bahsi geçen hukuka aykırı işlemler nedeniyle kanuni temsilcinin zarara uğrama ihtimali mevcuttur.

Bu noktada ayrıca, zincir işlem ve ayrılabilir işlem kuramına geri dönmekte yarar vardır. Şöyle ki, bu başlık altında değinilen ilk iki kararın da ödeme emrinin iptaline ilişkin olduğu dikkat çekmektedir. İşbu çalışmanın ikinci bölümünün "Tahsil Kavramı" başlığı altında tahsil işlemi idari işlemin beş unsuru bakımından incelenmiş, sebep unsurunda zincir işlem teorisine yer verilmiştir. İlgili açıklamalarda da yer verildiği üzere, bir zincir içerisinde bulunan her bir işlem bir sonraki işlemin sebebini oluşturmaktadır ve bu gibi durumlarda ilgili tarafından ancak nihai işleme karşı dava açılabilir. Ancak ayrılabilir işlemler kuramı çerçevesinde icrai nitelik taşıyan her bir işlem tek başına dava konusu edilebilir. Aksi takdirde icrai nitelik taşıyan işlem kesinleşmiş sayılır. Bu çerçevede icrai nitelik taşıyan ödeme emrine karşı kanuni süresinde dava açılmamışsa haciz işlemine karşı açılan iptal davasında ödeme emrine ilişkin hukuka aykırılık iddiaları dinlenmeyecektir. Ancak, yine işbu çalışmanın ikinci bölümünün "Tahsil Kavramı" başlığı altında ifade edildiği üzere, bir önceki işleme karşı, ilgiliye dava açma imkanı usulsüz tebligat gibi nedenlerle sağlanmadığı takdirde haciz işleminin iptaline ilişkin davada ödeme emrine yönelik hukuka aykırılık iddiaları da dinlenebilir. Bu başlık altında yer verilen ilk iki karara konu olayda, davacılar tarafından aleyhlerine düzenlenmiş olan ödeme emirlerine karşı süresinde dava açılmamış olsaydı, bu ödeme emirleri üzerine uygulanan haciz işlemlerine karşı iptal

⁶⁸⁸ DVDDK 29.05.2013 T. 2011/573 E. 2013/204 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 19.02.2021, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 14.07.2020 T. 2020/514 E. 2020/553 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

⁶⁸⁹ Danıştay 4.D. 15.10.2020 T. 2016/10741 E. 2020/3903 K. Sayılı Kararı. Danıştay 9.D. 09.04.2018 T. 2017/4314 E. 2018/2207 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

davaları açılması halinde, açılan davalarda ödeme emirlerine ilişkin olarak ileri sürülen hukuka aykırılık iddiaları ilgili mahkemelerce dinlenilmeyecekti. Yukarıda bahsi geçen, Danıştay 4. Dairesi'nin 15.10.2020 tarih, 2016/10741 esas ve 2020/3903 karar sayılı kararında da bu gerekçeye dayanılarak, idarece sorumluluğuna gidilen kanuni temsilci bakımından mahkemece ayrı bir ödeme emrinin düzenlenip düzenlenmediği, düzenlenmiş ise usulüne uygun şekilde tebliğ edilip edilmediği hususları üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla haczin iptaline ilişkin olarak açılan davada, ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliği halinde, yalnızca haciz işleminin hukuka uygun olup olmadığı incelenir, ödeme emrinin usulüne uygun tebliğ edilmemesi durumunda ise ödeme emrine ilişkin hukuka aykırılık iddiaları da mahkemece değerlendirilir.

Bahsi geçen iptal kararları bu kişiler tarafından açılacak olan tazminat davaları bakımından idari işlemin hukuka aykırılığının ortaya konulması noktasında önemli bir delil değeri taşımaktadır. Dolayısıyla gerek haciz işleminin iptali davası ile tazminat davasının birlikte gerekse de iptal kararının ardından tazminat davasının açılması durumunda davacının, uğradığı zararı ve zarar ile haciz işlemi arasındaki illiyet bağıını ispat etmesi halinde idare aleyhine tazminata hükmedilecektir.

Şirketlerin kanuni temsilcilerine ait banka hesapları üzerinde haksız şekilde haciz işlemi tesis edilmesi aynı zamanda hukuka aykırı şekilde uygulanan e-haciz işleminin bir örneğidir. Ancak, e-haciz uygulamalarındaki haksızlıklar bununla sınırlı değildir. Örneğin; borçlu tarafından vergi borçlarının yapılandırılması yoluna gidilmesi halinde idarece hala banka hesapları üzerindeki hacizlerin kaldırılmaması⁶⁹⁰, yine borçlu tarafından yapılandırma yoluna gidilmesi ve ödeme planına uyulmaması halinde idarece yeni bir ödeme emri tebliğ edilerek buna göre haciz işlemi uygulanması gerekirken, yapılandırmadan önce tebliğ edilen ödeme emrine göre banka hesapları üzerinde haciz işlemi uygulanması⁶⁹¹ haksız e-haciz uygulamalarıdır. Yine bir önceki başlık altında belirtildiği üzere, birden çok borçlunun üçüncü kişi nezdinde hak ve alacağının olması halinde idarece malvarlığı araştırması yapılarak bu durumun tespit edilmesi ve her bir borç için ayrı ayrı ve borç tutarlarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına gidilmesi gerekmektedir, bu hususlara dikkat edilmeden borçlu konumunda olan üçüncü kişinin malvarlığının tamamı üzerinde haciz işlemi

⁶⁹⁰ Danıştay 7.D. 15.09.2020 T. 2016/1682 E. 2020/3289 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E.T.:19.02.2021.

⁶⁹¹ Danıştay 3.D. 17.12.2013 T. 2011/1156 E. 2013/4785 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

uygulanması e-haczin hukuka aykırı şekilde tesis edilmesi halidir. E-haciz bildirilerine dayanılarak mükellefin kredibilitesinin düşürülmesi nedeniyle mükellefin ticari yaşamının olumsuz etkilenmesi de e-haciz işleminin olumsuz sonuçlarından biridir⁶⁹². Kanuni temsilcinin malvarlığı üzerinde haksız şekilde uygulanan haciz işleminde olduğu gibi hukuka aykırı e-haciz uygulamaları sebebiyle mükellef zarara uğradığı takdirde bu zararın da idarece tazmini gerekir.

Alacaklı kamu idaresince kamu alacağının tahsili amacıyla tesis edilen haciz işlemi bazı zamanlarda hatalı olarak borçtan sorumlu olmayan üçüncü kişilerin malvarlığı üzerinde uygulanarak borç, üçüncü kişinin malvarlığı üzerinden tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Örneğin; borçlunun çocukları üzerine kayıtlı taşınmazlar üzerinde haciz işlemi uygulanması hukuken mümkün değildir⁶⁹³. Aynı şekilde; şirketin başkanı, müdürü veya kanuni temsilcisi olmayan yalnızca dava vekaletnamesi ile şirketin avukatı konumunda bulunan avukatın malvarlığına yönelik olarak ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırıdır⁶⁹⁴. Alacaklı vergi idaresince borçtan sorumlu olmayan üçüncü kişilerin malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanması sonucunda bu kişilerin zarara uğraması halinde de, idare aleyhine tazminat davası açılması mümkün olup, idarenin bu zararı gidermesi gerekir.

Son olarak, DVDDGK tarafından verilen kararlara göre; alacaklı kamu idaresince, kamu borçlusunun POS cihazı hesapları ile bankadaki hesapları üzerine geleceğe dönük olarak haciz veya ihtiyati haciz uygulanması hukuken mümkün değildir⁶⁹⁵. Alacaklı kamu idaresince Danıştay tarafından verilen bu kararın varlığına karşın, borçluya ait pos cihazları ve/veya banka hesaplarına ileriye yönelik olarak haciz işlemi tesis edilmesi halinde, söz konusu işlemin iptali ile birlikte borçlunun bu işlem nedeniyle uğradığı zararın giderilmesi mümkündür.

2. Manevi Zarar

İşbu çalışmanın üçüncü bölümünde manevi zarara ilişkin temel hususların üzerinde durulmuş olduğundan bu başlık altında haciz işlemi ile manevi zarar

⁶⁹² Mustafa ALPASLAN, Nazlı Gaye ALPASLAN ve Eda KAYA, "Bazı Vergi Sorunlarına Bakış", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.10, S.110, 2014, s. 2.

⁶⁹³ Danıştay 3.D. 26.10.2020 T. 2020/3439 E. 2020/4163 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E.T.:19.02.2021.

⁶⁹⁴ Danıştay 13.D. 07.10.2020 T. 2020/2469 E. 2020/2472 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E.T.:19.02.2021.

⁶⁹⁵ DVDDK 12.12.2019 T. 2018/6582 E. 2019/875 K. Sayılı Kararı, DVDDK 2017/682 E. 2018/5 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E.T.: 19.02.2021.

arasındaki ilişkiye değinilecektir. Üçüncü bölümdeki açıklamalara ek olarak burada öncelikle manevi zararın tıpkı gerçek kişiler gibi tüzel kişiler bakımından da uygulanıp uygulanamayacağı hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü gerçek kişilere nazaran çoğu zaman daha büyük ölçekte haciz işlemi ile muhatap olan tüzel kişiler tarafından manevi tazminat talebinde bulunup bulunulamayacağı ve bulunulsa dahi sonuç alınıp alınamayacağı önem arz etmektedir.

Adli yargıda, tüzel kişiler bakımından manevi tazminata hükmedilebileceği YHGK tarafından verilen birçok kararda açıkça ifade edilmiştir⁶⁹⁶. İlgili kararlarda temel olarak, tüzel kişilerin yaradılış gereği insana has olan kişisel değerler dışında, gerçek kişiler gibi kişilik hakkına sahip olduğu, gerçek kişiler gibi tüzel kişilerin de saygınlık, onur, sır çevresi gibi manevi nitelikteki kişisel değerlerle, mesleki ve ekonomik kişisel değerlere sahip olduğu ve korunmaları gerektiği hususlarına değinilmektedir.

Danıştay'ın tüzel kişiler lehine manevi tazminata hükmedilip hükmedilemeyeceği konusuna ilişkin yaklaşımına gelindiğinde ise Yargıtay ile benzer bir bakış açısına sahip olduğu görülmektedir. Örneğin; Danıştay tarafından 2000 yılında verilen bir kararda; tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi kişilik haklarına yönelik bir saldırı nedeniyle manevi zarara uğrayabilecekleri, bu tür zararların tazmininin gerektiği ancak idare hukuku çerçevesinde bir tüzel kişiliğin manevi zararının doğabilmesi için idari tasarrufun hukuka aykırı olmasının yanında tüzel kişiliğin bu idari tasarruf nedeniyle ticari itibarının zedelenmesi veya faaliyetlerinin açıkça olumsuz şekilde etkilenmesi gerektiği ifade edilmiştir⁶⁹⁷. Yine Danıştay tarafından 2005 yılında tüzel kişilerin manevi tazminat taleplerine ilişkin olarak verilen bir başka kararda⁶⁹⁸; davacı şirketin yemek alım ihalesindeki eyleminin KİK'in⁶⁹⁹ 17/a maddesi kapsamında düzenlenen kanuni fiil ve davranışlara girdiği gerekçesiyle davacı şirketin bir yıl süreyle tüm kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklanması kararının davacı şirketin ticari itibarını zedeleyeceği, güvenirliğini azaltacağı gerekçesiyle davacı şirket lehine manevi tazminata hükmedilmesine karar verilmiştir. Kanaatimce, tüzel kişilerin haksız haciz

⁶⁹⁶ Bkz. YHGK 31.05.2000 T. 2000/4-900 E. 2000/935 K. Sayılı Karar, 01.02.2012 T., 2011/4-687 E. 2012/26 K. Sayılı Karar, 15.12.2004 T. 2004/4-709 E. 2004/720 K. Sayılı Karar.

⁶⁹⁷ ATAY ve ODABAŞI, s. 312.

⁶⁹⁸ Danıştay 13.D. 26.09.2005 T. 2005/1819 E. 2005/4728 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 04.12.2020.

⁶⁹⁹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun K.T.04.01.2002, R.G. T.22.01.2002, S.24648.

işlemi sonucunda kredi notunun düşmesi ve bu nedenle bankalar tarafından çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaları gibi nedenlerle bu kişilerin ticari itibarlarının zedelenmesine neden olduğundan manevi zarar doğurabilir.

Bu başlık altında üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise haciz işleminin hukuka aykırı olduğu bir yargı makamınca tespit edilmiş olsun ya da olmasın, kişilerin manevi değerlerine hukuka aykırı ölçüde müdahale ettiği takdirde haciz işleminin muhatabı olan kişilerin manevi zarara uğradıkları gerekçesiyle tazminat davası açıp açamayacakları hususudur. Örneğin; Danıştay tarafından 1997 yılında verilen bir kararda⁷⁰⁰, menkul haczinin ardından davacının alacaklı idarece dükkanının kapatılmasının kanuna aykırı olduğuna ve bu nedenle davacı lehine manevi tazminat ödenmesine hükmedilmiştir. İlgili kararda yer alan haciz işlemi esasen hukuka uygun olmasına karşın, idarece haciz işleminin ardından kanuna aykırı olarak dükkanın kapatılması gerekçe gösterilerek haczin muhatabı olan kişinin manevi zarara uğradığını kabul edilerek, idare tazminat ödemeye mahkûm edilmiştir. Söz konusu hüküm haciz işlemi öncesinde, haciz işlemi sırasında veya sonrasında idarece keyfi olarak hareket edilemeyeceğini, bu hususa aykırı işlem ve davranışların tazmin zorunluluğunu doğuracağını açıkça ifade ettiğinden önemli bir karardır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, Danıştay tarafından verilen kararlarda haciz işlemi sebebiyle gerçek veya tüzel kişiler lehine manevi tazminata hükmedilebileceği sonucuna ulaşılmakta iken, kimi zaman da manevi zararın daha katı olarak yorumlandığı dikkat çekmektedir. Örneğin bir kararda, akaryakıt şirketinin taşınmazları üzerine uygulanan hukuka aykırı haciz işlemi nedeniyle ticaret yapamadığı, ihalelere giremediği, kredi kullanamadığı, ekonomik sıkıntıya düştüğü hususları göz önünde bulundurularak manevi zarara uğramış olduğuna hükmedilmiştir⁷⁰¹. Bir başka olayda ise, banka hesabı üzerinde hukuka aykırı ihtiyati haciz işlemi uygulanan mükellef manevi tazminat davası açarak banka hesabını kullanamadığını, kişisel ihtiyaçlarını karşılayamadığını, dolayısıyla elem ve üzüntüye, manevi zarara düşmüş olduğunu ileri sürerek, uğradığı manevi zararın giderilmesini talep etmiştir. Yapılan yargılama sonucunda mahkemece, manevi tazminatın şahsiyet hakkına tecavüzden doğan acı elem ve ızdırabın telafisi amacıyla hükmedilen bir

⁷⁰⁰ Danıştay 10.D. 08.12.1997 T. 1996/1081 E. 1997/5492 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 05.12.2020.

⁷⁰¹ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi 27.02.2020 T. 2019/2779 E. 2020/550 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

tazminat türü olduğuna ve bu tazminat türünün malvarlığı dışındaki hukuksal değerlere yapılan saldırılarla meydana gelen eksilmeyi gideren manevi bir tatmin aracı olduğuna değinilerek, ihtiyati haciz işleminden dolayı ağır elem ve ızdırap duyulmasından söz edilemeyeceğine hükmedilmiştir⁷⁰². Yine, Danıştay tarafından verilen ve “Maddi Zarar” başlığı altında da değinilen 4. Daireye ait 28.03.2019 tarih, 2015/8838 esas ve 2019/2403 karar sayılı kararda, hukuka aykırı olduğu yargı makamlarınca tespit edilen haciz işlemi sebebiyle uzun süre davalarla uğraşmak zorunda kalan ve yurtdışı yasağı uygulanan davacının manevi tazminat talebi yalnızca haciz işleminin kamu alacağının tahsili amacıyla yapıldığı ve ağır hizmet kusurunun bulunmadığı gerekçesine dayanılarak reddedilmiştir. Söz konusu kararda her ne kadar haciz işleminin kamu alacağının tahsili amacıyla yapıldığı gerekçesine dayanılmış ise de söz konusu haciz işleminin mahkeme kararıyla iptal edildiği, iptal kararına kadar mükellefin çeşitli yaptırımlarla güç durumda bırakıldığı, uygulanan yurtdışı yasağının ve uzun süren dava sürecinin mükellefi manevi olarak yıprattığı açıktır. Buna karşın söz konusu karar adeta idarenin keyfi davranışını destekler niteliktedir. Kaldı ki; Danıştay tarafından verilen yeni tarihli kararlarda ağır hizmet kusuru kavramından vazgeçilmeye başlanmış olup, yalnızca hizmet kusuru kavramı üzerinden bir değerlendirme yapılmaktadır. Danıştay'ın haksız haciz işlemi ile sebebiyle mükellefin manevi olarak uğradığı zararın giderilmesi konusunda daha esnek kararlar vermesi gerektiği kanaatindeyim.

3. Yürütmenin Durdurulması Kararı İle Zarar Arasındaki İlişki

Bu başlığa kadar detaylı şekilde ele alınan zarar türleri bakımından, haciz işleminin iptaline ilişkin olarak açılan davada verilen yürütmenin durdurulması kararı oldukça önem arz etmektedir. Bilindiği üzere İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkra hükmüne göre, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmamaktadır. Ancak aynı madde hükmüne göre davacı tarafından yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması mümkündür. Yürütmenin durdurulması kararının en önemli sonuçlarından biri, bu kararların iptal kararları gibi geçmişe yürütmesi ve bu doğrultuda idarenin, yürütmesi durdurulan işlemde önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlamakla yükümlü olmasıdır⁷⁰³.

⁷⁰² Danıştay 4.D. 11.10.2018 T. 2017/143 E. 2018/8885 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷⁰³ AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, s. 400. Bkz: Danıştay 5.D. 11.03.1997 T. 1996/2957 E. 1997/546 K. Sayılı Kararı, Danıştay 5.D. 20.09.1994 T. 1994/4960 E.

Bununla birlikte, İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkra hükmünde 2013 yılına kadar *"Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir."* şeklinde bir düzenleme mevcuttu. Bu düzenlemeye göre yürütmenin durdurulması kararının idareye tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde uygulanması gerekirken, haciz veya ihtiyati hacze ilişkin olarak açılan davalarda verilen yürütmenin durdurulması kararının, bu kararların kesinleşmesinden sonra uygulanabileceği belirtilmişti. Anayasa Mahkemesi tarafından 2013 yılında verilen karar⁷⁰⁴ ile bahsi geçen ifadenin hukuk devleti ilkesine, mülkiyet hakkına ve Anayasa'nın 36 ve 125. madde hükümlerine aykırı olduğuna ve ilgili düzenlemenin iptaline hükmedilmiştir. Dolayısıyla haciz ve ihtiyati haciz kararları bakımından verilen yürütmenin durdurulması kararları 2013 yılından beri kesinleşmeleri beklenilmeksizin idareye tebliğ edildikleri tarihten itibaren ilgili idarece 30 gün içinde yerine getirilmek zorundadır.

Yukarıda da yer verildiği üzere yürütmenin durdurulması kararları iptal kararları gibi geçmişe yürüdüğünden, mükellef tarafından haciz işleminin iptaline ilişkin olarak açılan iptal davasında verilen yürütmenin durdurulması kararı da davalı vergi idaresine haciz işleminden önceki durumu sağlama yükümlülüğü yükleyerek, davacı tarafından dava sonuçlanıncaya kadar haciz işlemi uygulanmamış gibi hareket edilebilmesini sağlar ve böylece haciz işlemi sebebiyle dava süresince davacının zarara uğramasını önler. Tüm bu açıklamalar ışığında, haciz işlemine karşı açılan iptal davasında yürütmenin durdurulması karar verilmediği takdirde, mükellefin bu işlem sebebiyle uğrayacağı zararın daha da artacağı açıktır.

C. Kusur

İşbu çalışmanın üçüncü bölümünde de yer verildiği üzere içtihat, kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk) olmak üzere iki sorumluluk esasları geliştirmiştir. İdare hukukunda asıl olan kusur sorumluluğudur ve bu nedenle idarenin sorumluluğu söz konusu olduğunda öncelikle kusur sorumluluğuna bakılır, idareye bir kusur atfedilemiyorsa kusursuz sorumluluk açısından bir değerlendirmede

1994/4062 K. Sayılı Kararı, Danıştay 1.D. 10.10.1990 T. 1990/211 E. 1990/256 K. Sayılı Kararı, AYM 03.06.2010 T. 2008/77 E. 2010/77 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 10.12.2020.

⁷⁰⁴ AYM 10.07.2013 T. 2012/107 E. 2013/90 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, E.T.: 09.12.2021.

bulunulur. Bununla birlikte kusurlu sorumluluk ise hizmet kusuru ve kişisel kusur olarak ikiye ayrılmaktadır. Hizmet kusuru; hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ya da işleyişindeki bir bozukluğu, aksaklığı ve eksikliği ifade etmektedir. Kamu görevlilerinin hizmetten ayrılabilen, hizmetle bağlantısız, hizmete yabancı kusurlu tutum ve davranışlarına ise kişisel kusur denir.

Malvarlığı üzerinde idarece hukuka aykırı şekilde haciz işlemi uygulanan mükellefin uğradığı zararın giderilmesi amacıyla tazminat davası açması halinde de idarenin hangi sorumluluk türüne göre sorumlu olacağı hususunun üzerinde durulması gerekir. Öncelikle tam yargı davalarında zarara yol açtığı öne sürülen idari işlem veya eylemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi esas alındığından, mahkemece olayın oluşumu ve zararın niteliği irdelenip, idarenin hizmet kusurunun olup olmadığının araştırılması, hizmet kusuru yoksa kusursuz sorumluluk ilkelerinin uygulanıp uygulanamayacağının incelenmesi, tazminata hükmedilirken de her halde sorumluluk sebebinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir⁷⁰⁵. Bu bağlamda, mükellefin taşınmazları⁷⁰⁶, araçları⁷⁰⁷ üzerinde haciz işlemi uygulanması, haczedilen malın mükellefe geç teslim edilmesi nedeniyle mükellefin zarara uğraması⁷⁰⁸, yine hukuka aykırı şekilde haczedilen ve satılan araç sebebiyle mükellefin zarara uğraması⁷⁰⁹ hallerinde yargı makamlarınca hizmet kusurunun doğduğuna karar verilmiştir.

Kuruluş, görev ve yetkileri bakımından vergi idareleri de birer kamu idaresidir. Bu nedenle hizmet kusuruna yol açan hukuka aykırı vergilendirme işlemleri sonucunda vergi mükelleflerinin uğradıkları zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından giderilmesi gerek anayasal kuralın ve gerekse de hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Vergi idaresinin hukuka aykırı tahsil işlemleri sebebiyle doğan zararlarının da bu doğrultuda vergi idaresince giderilmesi zorunludur⁷¹⁰. Dolayısıyla, somut olay bakımından hizmet kusurunun var olduğunun tespit edilmesi halinde zarar ve idari işlem ile zarar arasında illiyet bağının da oluştuğu kabul edildiği takdirde idarenin neden olduğu zararı gidermesi gerekir.

⁷⁰⁵ Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28.12.2020 T. 2019/243 E. 2020/623 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷⁰⁶ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi 27.02.2020 T. 2019/2779 E. 2020/550 K. Sayılı Kararı.(Yayımlanmadı.)

⁷⁰⁷ Danıştay 3.D. 25.20.2011 T. 2009/3888 E. 2011/6327 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷⁰⁸ Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28.12.2020 T. 2019/243 E. 2020/623 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷⁰⁹ Danıştay 7.D. 25.11.2020 T. 2020/2899 E. 2020/4879 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷¹⁰ Danıştay 7.D. 21.02.2007 T. 2005/5556 E. 2007/618 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.:04.01.2020.

Hukuka aykırı şekilde tesis edilen haciz işlemi çoğu zaman hizmetin kötü işlemesi olarak ortaya çıkmakta iken hizmetin ne şekilde kötü işlediği hususu somut olayın özelliğine göre değişmektedir. Örneğin, haczedilen malın hukuka uygun şekilde muhafaza edilmemesi, haciz sırasında hacizde tertip ilkesine aykırı hareket edilmesi yine kanunen haczedilmemesi gereken bir malın haczedilmesi hizmetin kötü işlemesidir. Ancak, kimi zaman haciz işlemine ilişkin işlem ve eylemleri gerçekleştiren memurun tutum ve davranışları kişisel kusura da neden olabilir. Örneğin, haczi gerçekleştiren memurun haciz sırasında borçluya husumeti bulunması nedeniyle hakarete bulunması kişisel kusurdur. Bu noktada üçüncü bölümde yer verilen açıklamalar ışığında ilgili memurun davranışının kişisel kusur mu hizmet kusuru mu oluşturduğu hususu doğru şekilde yorumlanmalıdır.

D. İlliyet Bağı

İşbu çalışmanın üçüncü bölümünde yer verildiği üzere, idari davranış ile zarar arasında illiyet bağı olduğu takdirde ancak idarenin tazmin sorumluluğundan bahsedilebilir. Bu husus mükellefin malvarlığı üzerinde hukuka aykırı şekilde uygulanan haciz işlemi bakımından değerlendirildiğinde, haciz işlemi ile mükellefin uğradığı zarar arasında illiyet bağının bulunması gerektiği açıktır. Danıştay huzuruna gelen ve mükellefin banka hesabı üzerine uygulanan haciz işlemi nedeniyle uğradığı maddi ve manevi zararın giderilmesi amacıyla açılan davada, yerel mahkemece idarenin hukuka aykırı haciz işlemi ile davacının mağduriyeti arasında açık bir illiyet bağı bulunduğu hususunun hukuken itibar edilebilir nitelikte belgelerle ortaya konulamadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Danıştay tarafından yerel mahkeme kararına ilişkin olarak yapılan inceleme sonucunda ise mükellefin hacizler sebebiyle yıllarca parası üzerinde tasarruf etmekten mahrum kaldığına değinilerek illiyet bağının bulunduğu ve yerel mahkeme kararının bozulmasına hükmedilmiştir⁷¹¹. Yine, mükellefin taşınmazı üzerine uygulanan haksız haciz işlemi nedeniyle açılan tazminat davasında da idarenin hukuka aykırı haciz işlemi ile davacının mağduriyeti arasında açık bir illiyet bağı bulunduğu hususunun hukuken itibar edilebilir nitelikte belgelerle ortaya konulamadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir⁷¹². Benzer şekilde, önceki başlıklarda mükellef tarafından haksız

⁷¹¹ Danıştay 4.D. 05.03.2015 T. 2012/2447 E. 2015/684 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷¹² Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 18.06.2019 T. 2019/306 E. 2019/546 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

haciz işlemi üzerine açılan ve mahkemece kabulüne karar verilen tazminat davalarında, ilgili yargı makamlarınca illiyet bağının ayrıca irdelendiği ve var olduğunun tespit edilmesi halinde tazminata hükmedildiği görülmektedir. Dolayısıyla illiyet bağının mükellef tarafından haksız haciz işlemi üzerine açılan tazminat davası bakımından önemli unsurlardan biri olduğu, bu unsurun bulunmaması halinde davanın esastan reddine karar verileceği açıkça söylenebilir.

IV. HACİZ İŞLEMİNİN İPTALİNİN ARDINDAN İYUK'UN 28. MADDESİNİN 3. FIKRA HÜKMÜ İLE İYUK'UN 12. MADDE HÜKMÜNE DAYANILARAK AÇILAN TAZMİNAT DAVALARI ARASINDAKİ AYRIM

Mükellef tarafından haciz işleminin iptaline ilişkin olarak açılan davada, mahkemece dava konusu haciz işleminin iptaline hükmedilmesi halinde ilgili kararın davalı idarece 30 gün içinde uygulanması gerekir. Davalı idarece bu duruma aykırı şekilde hareket edilmesi halinde üçüncü bölümde "Tam Yargı Davasında Hüküm ve Hükümün Uygulanması" başlığı altında da yer verildiği üzere, davacının İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne dayanarak davalı idare aleyhine tazminat davası açması mümkündür. İlgili dava ile haciz işlemi sonucunda uğranılan zararın giderilmesi amacıyla açılan davanın türü farklıdır. İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne dayanılarak açılan tazminat davası mahkeme kararlarının uygulanmaması nedeniyle doğan zararın giderilmesini amaçlarken, İYUK'un 12. madde hükmü işbu çalışmanın konusu bakımından haciz işlemi sonucunda uğranılan zararın tazminini içermektedir.

Ancak kimi durumlarda haciz işleminin iptalinin ardından açılan tazminat davasının İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne mi yoksa İYUK'un 12. madde hükmüne mi dayanılarak açıldığı hususunda belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Danıştay huzuruna gelen bir uyuşmazlıkta davacı şirket, aracı üzerinde uygulanan ihtiyati haciz işlemi nedeniyle ödemek zorunda kaldığı tutarların iadesi ve uğradığı diğer maddi ve manevi zararın giderilmesi amacıyla tazminat davası açmış, yerel mahkemece bu talep İYUK'un 28. maddesi kapsamında açılan bir tazminat davası olarak incelenmiş ve karara bağlanmıştır. Danıştay tarafından ise dava

dilekçesinde zararın mahkeme kararının uygulanmamasına değil, mahkeme kararıyla iptal edilen ihtiyati haciz işlemine dayandırıldığı ve davanın hukuka aykırı olduğu mahkeme kararıyla saptanan ihtiyati haciz işlemi nedeniyle meydana geldiği öne sürülen zararın giderilmesi istemiyle açıldığı belirtilerek, söz konusu davanın İYUK'un 12. madde hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir⁷¹³. Yine, bir başka uyuşmazlıkta davacı şirket tarafından taşınmazları üzerinde uygulanan haciz işlemi sebebiyle uğranılan zararların giderilmesi talep edilmiş, mahkeme tarafından bu talep İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmü kapsamında açılan bir dava olarak kabul edilmiş, daha önceki tarihlerde usul eksikliği nedeniyle iptaline hükmedilen haciz işleminin idarece yeniden tesis edilmesi ve ardından tekrar iptaline hükmedilmesi sonucunda mahkeme kararlarının uygulanmamış sayılamayacağı gerekçe gösterilerek davanın reddine karar verilmiştir⁷¹⁴. İlgili kararda, davacının talebinin mahkeme nezdinde mahkeme kararlarının uygulanmamasına ilişkin olarak değerlendirilmesinin nedeni, davacının malvarlığı üzerinde uygulanan ihtiyati haciz işleminin usul eksikliği nedeniyle iptaline hükmedilmesinin ardından idarece yeniden tesis edilmesi ve ardından tekrar iptaline hükmedilmesi sonucunda işlemten kaldırılmasıdır. Tüm bu süreçte davacı şirket zarara uğradığını öne sürmüştü ancak mahkemeye idarenin usuli eksikliği giderdikten sonra dava konusu işlemi yeniden tesis etmesinde ve tekrar iptaline hükmedilmesinin ardından idarece işlemten kaldırılmasında idareye atfedilecek bir kusur bulunmamıştır. Danıştay tarafından 1983 yılında verilen bir kararda da⁷¹⁵ benzer şekilde, ihtiyati haciz kararının iptaline karar verilmesine karşın teminat mektubunda yer alan tutarın idarece iade edilmemesi durumu İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmünde düzenlenen tazminat davası kapsamında değerlendirilerek, ilgili tutarın bu madde doğrultusunda davacıya ödenmesi gerektiğine karar verilmiştir. Bu belirsizliğin dava açma sürelerini de doğrudan etkilediğini belirtmek gerekir.

Danıştay tarafından 1995 yılında verilen bir karar, haciz işlemine ilişkin iptal davasının sonuçlanmasının ardından açılacak tazminat davası öncesinde idareye yapılan başvurunun türü bakımından önem arz etmektedir. İlgili uyuşmazlıkta, kişinin vergi borcu nedeniyle idare tarafından malları haczedilmiş, kişi bu haciz işlemine karşı

⁷¹³ Danıştay 3.D. 25.10.2011 T. 2009/3888 E. 2011/6327 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷¹⁴ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 18.06.2019 T. 2019/306 E. 2019/546 K. Sayılı Kararı. (Yayımlanmadı.)

⁷¹⁵ Danıştay 4.D. 22.11.1983 T. 1983/791 E. 1983/9131 K. Sayılı Karar, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 06.12.2020.

dava açmış, mahkemece işlemin iptaline karar verilmiş ve bunun üzerine kişi haciz işlemi sebebiyle uğradığı zararın giderilmesi amacıyla tazminat davası açmıştır. Davacının idareye yaptığı başvuru yerel mahkemece İYUK'un 11. madde hükmü kapsamında değerlendirilerek davanın süreden reddine karar verilmiştir. Danıştay tarafından ise söz konusu başvuru İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmü uyarınca 10. madde kapsamında yapılan bir başvuru sayılarak, yerel mahkeme kararının bozulmasına hükmedilmiştir⁷¹⁶. Bu durumda haciz işlemine ilişkin iptal davasının sonuçlanmasının ardından açılan tazminat davası öncesinde idareye yapılan başvurunun hangi madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği tartışması doğmaktadır.

Haciz işleminin iptalinin ardından açılan tazminat davasının İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne mi yoksa İYUK'un 12. madde hükmüne mi dayandırılması gerektiği hususundaki belirsizliğin giderilmesi, davacının dava dilekçesinde giderilmesini talep ettiği zararı mahkeme kararının uygulanmamasına mı mahkeme kararıyla iptal edilen haciz işlemine mi dayandırdığını açık biçimde ortaya koymuş olmasına ve mahkemece bu talebin doğru şekilde yorumlanmış olmasına bağlıdır. Ancak bu ayrımı net şekilde ortaya koymak her zaman çok kolay değildir. Yukarıda yer verilen mahkeme kararları incelendiğinde de bu ayrımın somut olaya göre değiştiği açıktır. İlgili mahkeme kararları incelendiğinde şunu söylemek mümkündür ki; dava konusu edilen olayda davacı tarafından talep edilen zarar haciz işleminin iptaline yönelik kararın uygulanmamasına yönelik ise yargılamanın İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne göre, iptaline hükmedilen haciz işlemine yönelik ise İYUK'un 12. madde hükmüne göre yürütülmesi gerekir. Bununla birlikte kanaatimce, haciz işleminin iptaline ilişkin karar aynı zamanda haciz sebebiyle tahsil edilen tutarların davacıya ödenmesini de içerdiğinden idarece iptal kararının varlığına rağmen davacıya tahsil edilen tutarlar iade edilmediği takdirde davacı tarafından yalnızca haksız tahsil edilen tutarların iadesine ilişkin olarak açılan dava İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmü kapsamında değerlendirilmelidir. Haciz işleminin iptalinin ardından açılan tazminat davasında, haczedilen malın aynen iadesi gibi talepler dışında iptal davasına konu haciz işlemi sebebiyle uğranılan maddi ve/veya manevi zararların giderilmesi talep edildiği takdirde ise bu davanın İYUK'un 12. madde hükmü kapsamında ele alınması ve bu davadan önce idareye yapılan başvurunun türünün

⁷¹⁶ Danıştay 4.D. 13.04.1995 T. 1994/3382 E. 1995/1690 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 18.12.2020.

İYUK'un 11. madde hükmü doğrultusunda değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyim.

V. HACİZ İŞLEMİ ÜZERİNE MÜKELLEF TARAFINDAN AÇILAN TAZMİNAT DAVASINDA İSPAT, ZARARIN TAZMİNİ, HÜKÜM VE HÜKMÜN UYGULANMASI

A. İspat

Öncelikle malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellefin uğradığı zararın tazmini amacıyla açacağı tam yargı davasında ispat yükü idari yargıda re'sen araştırma ilkesi var olmasına karşın aslında davacı mükellef üzerinde olacaktır. Mükellef iddialarına ilişkin delilleri kendisi mahkemeye sunabileceği gibi mahkemeden re'sen araştırma ilkesi gereğince gerekli delillerin toplanmasını ve dosyaya eklenmesini talep edebilecektir. Mükellef tarafından tezin üçüncü bölümünde yer verilen delil tespiti kurumuna da bu kapsamda başvurulabilir.

Mükellefin uğradığı zararın türüne göre ispat araçları değişecektir. Mükellef haciz işleminin AATUHK'ye aykırı şekilde uygulandığı iddiasında ise aykırılığa neden olan işlem ve/veya eylemin varlığını ve bu işlem ve/veya eylemin hangi düzenlemelere aykırı olduğunu, aşkın zarara uğradığı iddiasında ise haciz işlemi uygulanmasaydı haczedilen mallar üzerinden elde edeceği kazancı, bu kazancı ticari hayatta nasıl döndüreceğini, yüksek enflasyon oranları ile haciz işleminin neden olduğu zarar arasındaki bağı, manevi zarar bakımından haciz işleminin kişilik haklarını nasıl ve ne şekilde ihlal ettiğini ortaya koymalıdır. Aşkın zararın ispatı noktasında "Aşkın Zarar" başlığı altında belirtildiği üzere somut ispat yönteminin katı olarak uygulanmaması gerektiği görüşünde olmama karşın bu husus davacının hiçbir şeyi ispatlamak zorunda olmayacağı anlamına gelmemektedir. Davacının bahsi geçen hususları ispatlaması güç olmasına karşın, bu anlamda gösterdiği gayret mahkeme nezdinde de kararın verilmesi aşamasında olumlu yönde etkili olacaktır.

Bununla birlikte, davacı zararın türü ne olursa olsun mülkiyet hakkının ihlal edildiği her zaman ileri sürebilir ve bu iddiasında malvarlığında gerçekleşen müdahalenin AİHS ve Anayasa'da düzenlenen şartlara aykırılığını ispatlamalıdır. Kişi

tüm bu iddiaların ispatında keşif, bilirkişi incelemesi ve konuya ilişkin her türlü bilgi ve belgelerden yararlanabilecek, gerektiğinde delil tespiti kurumuna başvurabilecektir. Ancak, davacının tanık ve yemin delilinden yararlanamayacağını bu dava türü bakımından da belirtmek gerekir.

B. Zararın Tazmini

Bu hususa ilişkin açıklamalara da yine işbu çalışmanın üçüncü bölümü altında detaylıca yer verilmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde ilk olarak, mükellef tarafından haciz işlemi üzerine açılan tam yargı davasının kabulü halinde nakden tazmin ilkesinin uygulanacağını belirtmek gerekir. Bununla birlikte, mahkeme davalı idarece ödenecek tazminatın sermaye şeklinde ödenmesine hükmedecektir. Tazminatın tutarı, mükellefin dilekçesinde belirttiği tutarın üzerinde olamayacağı gibi yine mükellefin fakirleşmesine de neden olmayacak bir tutar olacaktır. Denkleştirme ilkesi gereğince hükmedilen tutardan düşürülmesi gereken kalemler varsa mahkemece bu kalemler indirilerek tazminat tutarı belirlenecektir. Yine davacının veya üçüncü kişinin olay bakımından kusurları mevcut ise kusur oranlarına göre de indirim yoluna gidilecektir. Üçüncü bölümünde de yer verildiği üzere maddi zarar hesaplanırken mahkemece zarar tarihinin esas alınması muhtemel olacaktır. Tazminat ile ayrıca davacı tarafından talep edilmesi halinde faize de hükmedilecektir. Faizin başlangıç tarihi yine üçüncü bölümde de yer verildiği üzere idareye yapılmış bir başvuru varsa başvuru tarihi, doğrudan dava açılmış ise dava tarihi olacaktır. Son olarak, maddi tazminat talepleri hesaplanırken bilirkişi incelemesine başvurulabilecekken, manevi tazminat taleplerinde başvurulamayacaktır. Ancak maddi tazminatta olduğu gibi manevi tazminat bakımından da davacının talebi halinde faize hükmedilecektir.

C. Hüküm ve Hükümün Uygulanması

Mükellef tarafından haciz işlemi üzerine açılan tam yargı davasında mahkemece davanın kabul edilmesi halinde davalı idare davacıya belli bir tutar tazminat ödemeye mahkûm edilecektir. Bu durumda davacı tarafından tutarın yatırılması istenilen banka hesap numarası idareye bildirilmeli ve idarece bu bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde mahkemece hükmedilen tutar davacının bildirdiği banka hesap numarasına yatırılmalıdır. Davalı idarece bu hususa aykırı hareket edildiği takdirde, davacı mükellef tarafından kararın genel hükümler çerçevesinde

infaz ve icrası yoluna başvurulabileceği gibi idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir, kararın kamu görevlilerince yerine getirilmediği anlaşılır ise yine idare aleyhine tazminat davası açılabilir veya tecil faiz oranında hesaplanacak faizin ödenmesini talep edilebilecektir.

Mükellef tarafından haciz işlemi üzerine açılan tam yargı davası ön şartlar nedeniyle reddedilmiş ise kanunun öngördüğü süre içerisinde ön şartlar tamamlanarak dava yeniden açılabilir. Davanın esastan reddine karar verilmiş ve karar olağan kanun yollarından geçerek kesinleşmiş ise davacı aynı nedene dayanarak yeni bir dava açamayacaktır. Son olarak, davanın reddi nedeniyle davacı karşı vekalet ücreti ödemeye mahkûm edilecek ve dava boyunca yapılan yargılama giderleri davacı üzerinde bırakılacaktır.

VI. İCRA VE İFLAS HUKUKUNDA HACİZ İŞLEMİ SEBEBİYLE BORÇLUNUN UĞRADIĞI ZARARIN GİDERİLMESİ USULÜ İLE VERGİ ALACAĞINDA HACİZ İŞLEMİ SEBEBİYLE MÜKELLEFİN UĞRADIĞI ZARARIN GİDERİLMESİ USULÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI

İcra ve iflas hukukunda malvarlığı üzerinde haksız haciz işlemi uygulanan kişi söz konusu haczin iptalini talep edebileceği gibi haciz işleminin uygulanmasına neden olan kişi veya kişilere karşı haciz işlemi sebebiyle uğradığı zararların giderilmesi amacıyla maddi ve manevi tazminat davası açabilir. Çünkü kişinin malvarlığında zarara neden haciz işlemi haksız fiil niteliği taşımaktadır⁷¹⁷. Bu durumda mahkeme, maddi olay hakkında TBK'nin maddi ve manevi tazminata ilişkin hükümleri doğrultusunda bir değerlendirme yaparak karar verir.

İcra ve iflas hukukunda kişiler kimi zaman kendilerine karşı takibe başlanmadan önce veya başladıktan sonra menfi tespit davası açarak, borçlu olmadıklarının tespitini mahkemeden talep edebilirler. Bu durumda dava borçlu lehine sonuçlanır ve İİK'nın 72. maddesinin 5. fıkra hükmü uyarınca, icra takibinin haksız ve

⁷¹⁷ Yargıtay 4. HD. 14.03.2017 T. 2016/15730 E. 2017/1644 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.12.2020.

kötü niyetli olduğu tespit edilirse borçlunun istemi üzerine haciz sebebi ile uğranılan zararın alacaklı tarafından giderilmesine karar verilir ve belirlenecek zarar, takip konusu alacağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak zorundadır. Benzer şekilde haciz işlemi sonucunda üçüncü kişi veya alacaklı tarafından şartları olduğu takdirde istihkak davası açılabilir ve yine davanın kabulü halinde mahkemece belli koşullar altında asıl alacağın yüzde yirmisinden aşağı olmayacak şekilde icra inkâr tazminat ödenmesine hükmedilir. Bu noktada, menfi tespit davasında hükmedilen kötü niyet tazminatı ve istihkak davasında hükmedilen icra inkâr tazminatı, malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişinin daha sonra genel hükümler çerçevesinde tazminat talebinde bulunması hususunda engel oluşturup oluşturmayacağı önem arz etmektedir.

YHGK tarafından verilen bir kararda⁷¹⁸; "*Hukukumuzda genel kural, haksız eylemleri nedeniyle bir başkasının zararına neden olan kimsenin bu zararın tazmini ile yükümlü olmasıdır. Zarar kavramı ise maddi ve manevi olmak üzere iki türdür. Zarar sadece kötü niyetten değil, birçok durumda olduğu gibi ihmal, tedbirsizlik gibi başka nedenlerden de doğabilir. Zarar kavramı istihkak davasında icra işlemleri ile sınırlı olmayıp, istihkak davasının sona ermesinden sonra ortaya çıkan nedenleri de içine alabilir. Gerçek zarar, her zaman daha geniştir ve zarara uğrayanın tatmin biçimi de sadece icra hukuku prensiplerine bağlı olmaksızın objektif ölçüler çerçevesinde genel hukuk kurallarıyla belirlenir*" denilmek suretiyle tazminat davasının konusunu oluşturan zararın icra inkâr tazminata göre daha geniş şekilde yorumlanması gerektiğine karar verilmiştir. Kaldı ki; YİBGK tarafından verilen bir karara göre⁷¹⁹, ilgili tazminatların konuluş amacının bir hakkın alınmasının geciktirilmesi, karışıklığa ve sürecin uzamasına neden olması olup, istihkak davasında hükmedilen tazminatın genel hükümler çerçevesinde ayrı bir tazminat davası açılmasını engellemeyecektir. Benzer şekilde menfi tespit davasının sonuçlanmamasının ardından da malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan kişi maddi ve manevi tazminat davası açabilecektir⁷²⁰.

Bazı durumlarda ise kişi icra takibinin açılmasının ardından takibe konu borcu ödeyebilir. Bu durumda, takibe konu alacağı ödeyen borçlu tarafından istirdat davası

⁷¹⁸ YHGK 01.12.2004 T. 2004/4-600 E. 2004/625 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.12.2020.

⁷¹⁹ YİBGK 24.05.1974 T. 1974/5 E. 1947/7 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 15.12.2020.

⁷²⁰ Yargıtay 4. HD. 23.03.2016 T. 2016/1361 E. 2016/3788 K. Sayılı Kararı, <https://khyk.kazancihukuk.com/>, E.T.: 15.12.2020.

açılarak, bu dava ile takibin iptali talep edilebilir. Ancak istirdat davasında menfi tespit ve istihkak davasında olduğu gibi herhangi bir tazminata hükmedilmesi kanunda düzenlenmemiş olduğundan, mahkemece yalnızca takibin iptaline karar verilir. Bu husus yukarıda olduğu gibi istirdat davasının açılmasının ardından tazminat davası açılmasına engel değildir⁷²¹. Sonuç itibarıyla, İİK kapsamında malvarlığı üzerinde haksız haciz işlemi uygulanan kişi tarafından haciz işlemi sebebiyle uğradığı zararın giderilmesi amacıyla tazminat davası açılabilir. Menfi tespit davasında ve istihkak davasında davacı lehine hükmedilen tazminatlar bu davanın açılması yolunda engel teşkil etmez.

Bahsi geçen dava türleri, vergi idaresince mükellefin malvarlığında uygulanan haciz işlemi üzerine mükellef tarafından açılan tam yargı davasının adli yargıdaki karşılığıdır. Bu husus bu iki dava türü arasındaki en önemli benzerliklerden birini oluşturmaktadır. Çünkü her iki dava türü de haciz işlemi sebebiyle kişinin uğradığı zararın giderilmesi amacına hizmet etmektedir. Bununla birlikte, adli yargıda açılan menfi tespit davası ve istirdat davası idari yargıda yer alan iptal davası ile benzer niteliktedir. Çünkü bu dava türlerinde asıl olan, uygulanan haciz işleminin hukuka uygun olup olmadığı hususunun tespiti ve buna göre davacı lehine ya da aleyhine karar verilmesidir. Tüm bu benzer hususların varlığına karşın özel hukuk alacağından dolayı uygulanan haciz işlemi üzerine borçlu tarafından açılan tazminat davasının tarafları özel hukuk kişileridir. Mükellef tarafından haciz işlemi üzerine açılan tazminat davasının davalı konumunda ise idare bulunmaktadır. Kaldı ki, bu davalardan ilki bakımından HMK ve İİK hükümleri uygulanırken, ikinci dava türü bakımından İYUK ve AATUHK hükümleri uygulanmaktadır ve tüm bu hususların bir sonucu olarak ilk dava türü adli yargıda görülürken, ikinci dava türü idari yargının görev alanına girmektedir.

⁷²¹ Yargıtay 4. HD. 23.03.2016 T. 2016/1361 E. 2016/3788 K. Sayılı Kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T.: 15.12.2020.

SONUÇ

İşbu çalışma ile malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellef tarafından hukuki bir yol olarak başvurulabilen tazminat davası yasal düzenlemelerden, doktrindeki görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanılarak incelenmiş ve aşağıda yer verilen sonuçlara ulaşılmıştır:

Öncelikle vergi alacağı bir kamu alacağı niteliğindedir ve bu alacağın tahsili süreciyle birlikte bu süreçte idarece uyulması gereken usul ve esaslar vergi icra hukuku kapsamında yer almaktadır. Kamu alacağı niteliğinde olan vergi alacağının, vergi idaresinin uhdesine geçmesi verginin tahsili anlamına gelir. Tahsil bir idari işlem olması nedeniyle idari işlemin beş unsurunu hukuka uygun şekilde içermesi gerekmektedir. Bu beş unsura uygun olarak tesis edilen tahsil işlemi ayrıca borçluya kolaylık sağlama, alacağın güvence altına alınması, ayni sorumluluk, alacaklının para ile tatmini ve tahsilatta iktisadilik ilkelerini de ihlal etmemelidir. Bahsi geçen ilkeler AATUHK'nin çeşitli maddelerinde somutlaştırılmış olduğundan idarece bu maddelere aykırı olarak hareket edilmesi halinde işlemin iptali ve işlem sebebiyle doğan tazminatın giderilmesi söz konusu olur.

Alacağına kanuni süresinde kavuşamayan vergi idaresi AATUHK'de düzenlenen cebren tahsil yollarına başvurabilir. Cebren tahsil yolları, teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takip, kefilin takibi, haciz yoluyla takip ve iflas yoluyla takiptir. İdarece gerektiğinde konkordato yoluna da başvurulabilir.

Vergi idaresince kanuni süresinde tahsil edilemeyen alacak bakımından AATUHK'de düzenlenen teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer benzeri önlemleri alma yoluna da gidilebilir. Teminat, kamu alacağı ödenmediği takdirde alacaklı vergi idaresince teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi yoluna başvurulmasını sağlarken, ihtiyati haciz belli koşullar altında borçlunun malvarlığı üzerinde uygulanan haczin kesin hacze dönüşmesine, ihtiyati tahakkuk ise vadesi gelmeyen vergi borcu üzerinde ihtiyati haciz uygulanmasına zemin oluşturur.

Alacaklı vergi idaresi tarafından haciz yoluyla takibe başvurulduğu takdirde, kamu borçlusuna AATUHK'nin 55. maddesinde düzenlenen unsurları içeren bir ödeme emri tebliğ edilir. Ödeme emri ile borçluya söz konusu borcu 15 gün içinde ödemesi ve ödememesi halinde mal bildiriminde bulunması gerektiği bildirilir. Aynı zamanda ödeme emri bir idari işlem niteliğinde olduğundan, idari işlem bakımından aranan beş unsur hukuka uygun şekilde içermelidir. Bu noktada şekil unsuru bakımından, esasa etkili olan şekil aykırılığı ile esasa etkili olmayan şekil aykırılığı önem arz eder. VUK'un 108. maddesine göre, vergi idaresince mükellefe tebliğ edilen belgeler, esasa etkili olmayan şekil hataları sebebiyle hukuki değerlerini yitirmezler. Bu belgelerin mükellefin adını, vergi nevi ve miktarını, vergi mahkemesinde dava açma süresini içermemesi veya belgenin görevli makam tarafından düzenlenmemiş olması bu belgeyi geçersiz hale getirir. Dolayısıyla, mükellefin adını veya vergi nevi ve miktarını ya da vergi mahkemesinde dava açma süresini içermeyen ödeme emri esasa etkili olan şekil eksikliği nedeniyle iptal edilmelidir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu böyle bir borcu olmadığı, bu borcu kısmen veya tamamen ödediği veya ödeme emrine konu borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıyla ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulması kararı verilmediği takdirde davalı idarece tahsil işlemlerine devam edilebilir. Bu noktada zincir işlemi kuramı ön plana çıkmaktadır. Zincir işlem kuramına göre zincir işlemler arasındaki hukuki bağ nedeniyle nihai işlem öncesindeki işlemler, nihai işlemten bağımsız olarak iptal davasına konu olamamaktadır. Günümüzde ayrılabilir işlemler kuramının doğuşu ve gelişmesi ile birlikte, zincir işlemler kuramına bağlanan hukuki sonuçların eski önemini yitirdiği ve zincir işlem kuramının ancak nihai işlemten bağımsız olarak hukuki bir değer taşımayan ya da nihai işleme çözülemez bir bağ ile bağlı bulunan halka işlemler bakımından uygulanabilir olduğu söylenebilir. Dolayısıyla ayrılabilir işlemler kuramı çerçevesinde zincir işlem silsilesinde yer alan ve nihai bir işlemi oluşturmaya yönelik olarak tesis edilen işlemin tek başına hukuki bir etkiye sahip olması durumunda nihai işlemten ayrı olarak iptal davasına konu edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi icra hukukunda da ayrılabilir işlemler kuramından hareketle ödeme emri, ihtiyati haciz gibi işlemler temel işlemten bağımsız olarak dava konusu edilebilir. Bu nedenle, ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak açılan davada tarh işlemine ilişkin hukuka aykırılık iddiaları ileri sürülemeyecektir. Bu durumun istisnası, tarh işlemine karşı borçluya dava açma imkanının usulsüz tebligat

gibi nedenlerle sağlanmaması ve borçlunun kusuru olmaksızın dava açma süresini kaçırmasıdır. Bu durumda ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak açılan davada tarhiyata ilişkin hukuka aykırılık iddiaları da ileri sürülebilir. Benzer şekilde, haciz işleminin iptaline yönelik olarak açılan davada da bahsi geçen istisna bulunmadığı takdirde ödeme emrine ilişkin öne sürülen hukuka aykırılık iddiaları mahkemece dinlenilmeyecektir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu tarafından dava açılmadığı, açılan dava reddedildiği veya ilgili davada yürütmenin durdurulması kararı verilmediği takdirde idarece haciz aşamasına geçilir. Bu durumda vergi idaresince AATUHK'nin 64. maddesi uyarınca haciz varakası düzenlenmesi gerekir. Haciz varakasının düzenlenmesinin ardından idarece tesis edilecek bir sonraki işlem ise haciz işlemidir.

Haciz, kişinin malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin kısıtlanması olup, haczedilen mala idarece el konulması işlemidir. Haciz öncesindeki işlemler zincirinde söz konusu olabileceği gibi haciz sırasında veya sonrasında da hukuka aykırılık halleri mevcut olabilir. Haciz işlemi hukuka aykırı şekilde tesis edildiği takdirde temel hak ve özgürlükler bakımından özellikle mülkiyet hakkı ihlalinin doğmasına neden olabilir. Mülkiyet hakkı Anayasa'nın 35. maddesinde ve AİHS'nin 1 No.lu Ek Protokol'ünün 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hak, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü malvarlığı hakkını, menkul ve gayrimenkul malları, bu mallar üzerinde tesis edilen sınırlı ayni ve fikri hakları, icrası kabil olan her türlü alacağı ve aşkın zararı kapsamaktadır. Mülkiyet hakkına müdahale için üç koşulun mevcut olması gerekmektedir. Birinci koşul, müdahalenin kamu yararı amacına yönelik olmasıdır. İkinci koşul, müdahalenin kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması, üçüncü koşul ise ölçülülük ilkesinden hareketle mülkiyete yönelik müdahalede amaca ulaşmak için başvuru araç ile güdülen amaç arasında makul bir oran ve adil bir denge olmasıdır. AİHM kararları incelendiğinde vergi borcu nedeniyle mükellefin malvarlığında uygulanan haciz işleminin idarenin geniş takdir yetkisi kapsamında olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak haciz işleminin gerek AYM gerekse de AİHM kararlarına göre, AATUHK'de verilen koşullar çerçevesinde uygulanması ve ölçülülük ilkesine aykırı olacak şekilde keyfilik içermemesi gerekmektedir. Hukuka aykırı şekilde uygulanan haciz işlemi çalışma hakkı ihlaline de neden olabilir. Şöyle ki, ticari faaliyetleri haciz işlemi nedeniyle sekteye uğrayan mükelleflerin çalışma haklarının ihlal edildiği hususu gündeme gelebilir. Bu hak, Anayasa'nın 48. madde hükmünde, İnsan Hakları

Evrensel Beyannamesi'nde, Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) Sözleşmelerinde, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi'nin 15,16 ve 27. maddelerinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte, AYM tarafından çalışma hakkına ilişkin bireysel başvurular konu bakımından yetkisizlik gerekçesiyle reddedilmektedir. Çünkü AYM'ye göre, çalışma hakkı Anayasa'da düzenlenmiş olmasına karşın AİHS ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokollerin ortak koruma alanına girmemektedir. Ancak AYM tarafından, çalışma hakkı ihlaline ilişkin olarak yapılan başvurularda, başvuruya konu olayın Anayasa'da ve AİHS'de düzenlenen başka bir hakkı kapsadığı tespit edildiği takdirde o hakka ilişkin olarak, başvuru değerlendirmeye alınabilmektedir. Bu noktada işbu çalışmanın konusu bakımından adil yargılanma hakkı önem kazanmaktadır. AİHS'nin 6. madde hükmünde adil yargılanma hakkı ve bu hakkın koruduğu güvenceler düzenlenmiş ve bu güvenceler arasında makul sürede yargılanma hakkına yer verilmiştir. Bahsi geçen makul sürede yargılanma hakkı işbu çalışmanın konusu bakımından önemlidir. Çünkü haksız haciz işleminin muhatabı olan mükellef bu işlemin kaldırılması amacıyla iptal davası açabilir, bu dava uzun yıllar sürebilir ve uzun süren yargılama nedeniyle de mükellefin haciz sebebiyle uğradığı zararın büyüklüğü ve mükellefin yaşadığı mağduriyet daha da artabilir. Dolayısıyla, çalışma hakkı ile birlikte adil yargılanma hakkı ihlalinin ve özellikle de makul sürede yargılanma hakkı ihlalinin ileri sürülmesi durumunda mahkemece adil yargılanma hakkına ilişkin iddialardan hareketle başvuruya konu olay incelenerek başvuru lehine söz konusu olay karara bağlanabilir. Bununla birlikte AYM kararlarına göre, alacaklı vergi idaresince mükellefin malvarlığı üzerinde uygulanan haksız idari işlemler mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edilmesine neden olduğu gibi söz konusu işlemler hukuk devleti, sosyal devlet ve eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

İdarenin bir tasarrufu sonucunda doğan zararın giderilmesi ise idari tasarrufta bulunan idare aleyhine açılan tam yargı davası ile mümkündür. Malvarlığı üzerinde vergi idaresince haciz işlemi uygulanan kişi tarafından uğranılan zararın tazmini için açılan davanın, tam yargı davasının bir çeşidi olan tazminat davası olarak görülmesi gerekir. Bu davada davacı konumunda olan (bazı istisnai haller hariç olmak üzere) malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellef iken, davalı konumunda olan hukuka aykırı haciz işlemini tesis eden alacaklı vergi idaresidir. Davanın konusunu ise, malvarlığı üzerinde haksız haciz işlemi uygulanan mükellefin uğradığı zararın giderilmesi yolundaki talebi oluşturur. Bu davanın, davacı tarafından vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir ve yetkili mahkeme haciz işlemini tesis eden

vergi idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Bununla birlikte davacı, dava açma ehliyetine ve dava takip yetkisine sahip olmalıdır. Davacı tarafından haciz işlemi üzerine tazminat davası açılırken İYUK'un 12. madde hükmünde düzenlenen sürelerle uygun şekilde hareket edilmelidir. Çünkü ilgili madde hükmü idari işlemde doğan zararın giderilmesi hususundaki dava açma sürelerini düzenlemektedir ve haciz de idari işlem niteliğine sahip olduğundan davacı tarafından bu maddede yer alan sürelerle uyulması gerekmektedir. Yine ilgili madde hükmü uyarınca, haciz işlemi üzerine tam yargı davası açma yoluna başvuracak olan kişi, haciz işleminin iptalini ve haciz işlemi nedeniyle uğranılan zararların giderilmesini aynı davada talep edebileceği gibi doğrudan bu zararların giderilmesi amacıyla tam yargı davası açabilir veya haciz işlemine ilişkin iptal davasının sonuçlanmasının ardından tam yargı davası açma yoluna başvurabilir. İlk durumda, haciz işlemine karşı AATUHK'de haciz işlemine yönelik dava yolu ile ilgili bir hüküm düzenlenmemiş olduğundan İYUK'un 7. maddesinden hareketle ilgili davanın, haciz işleminin kamu borçlusunun huzurunda yapılması durumunda haciz işleminin yapıldığı günden, haciz işlemi kamu borçlusunun gıyabında yapılmış ise haciz tutanağının borçluya tebliğ edildiği tarihten, üçüncü kişilerdeki alacak ve haklar ile gayrimenkullerin haczinde ise haciz işleminin borçlu tarafından öğrenildiği tarihten itibaren 30 gün içinde açılması gerekir. Mükellefin İYUK'un 11. madde hükmü uyarınca idareye başvuruda bulunması da mümkündür. İkinci durum olan doğrudan tam yargı davası açılması noktasında dava açma süresi yine olayın koşullarına göre haciz işleminin öğrenildiği veya bildirildiği tarihten itibaren 30 gündür. Üçüncü durum olan iptal davasının ardından tam yargı davası açılması yolu tercih edilecek ise iptal davasında verilen kararın davacıya tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde davacı tarafından tam yargı davası açılması gerekir. Bununla birlikte, davanın İYUK'da öngörülen ilk inceleme şartlarına uygun olması ve davanın HK'ye uygun olarak harçlandırılması gerekmektedir.

Haciz işlemi üzerine açılan tazminat davası esas bakımından incelendiğinde, söz konusu davada idarenin sorumluluğunun doğabilmesi için gerekli şartların var olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bir olayda idarenin sorumluluğunun doğabilmesi için temel olarak bir idari işlemin veya eylemin, zararın, kusurun, idari işlem veya eylem ile zarar arasında illiyet bağının varlığı aranmaktadır. Haciz yukarıda da ifade edildiği üzere idari işlem niteliğine sahip olduğundan bu işlem sebebiyle doğan zararların, somut olayda tam yargı davası bakımından aranan şartların var olması halinde giderilmesi gerekir.

Haciz işlemi sebebiyle uğranılan zarar genel olarak maddi ve manevi zarar şeklinde ayrıma tabi tutulmakla birlikte, zararın oluşumu somut olaya göre değişmekte olup, özellikle maddi zarar başlığı altında birçok farklı zarar türü mevcuttur. Şöyle ki, maddi zarar özellikle haczedilen malın hukuka uygun olarak muhafaza edilmemesinden, aşkın zarardan, ölçülülük ilkesine aykırı şekilde haciz işlemi tesis edilmesinden ve yine bazı özellik arz eden haller sonucunda doğmaktadır.

AATUHK'nin 82. madde hükmü gereğince, tahsil dairesi haczedilen malın muhafazası için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Uygulamada alacaklı vergi daireleri genellikle haciz işleminin ardından hacizli malı AATUHK'nin 83. madde hükmü uyarınca güvenilir kişiye, borçluya ya da zilyede yediemin sıfatıyla bırakırlar. Her iki durumda da haczedilen mal üzerinde tahsil dairesinin sorumluluğu ortadan kalmamakta, tahsil dairesi borçluya karşı sorumlu olmaya devam etmektedir.

Aşkın zarar ise temerrüt faizini aşan zarardır. Mükellef haksız haciz işlemi sebebiyle kazanç elde edemediği gibi çoğu zaman bu kazancı altına, döviz, vadeli hesaba yatıramamakta ve bu nedenle kazancı piyasa içerisinde döndürememekte, dolayısıyla kâr etmekten mahrum kalmakta, yüksek faizli kredi çekerek yüksek tutarlı borçlar altına girmekte, üçüncü kişilerle sözleşme yapıp cezai şart ödemek zorunda kalmaktadır. Ayrıca, mahkemece idarenin uhdesine geçen haksız alacağın mükellefe iadesine ilişkin kararda verilen faizin, mükellefin zararını ne ölçüde karşılayabildiği tartışmalıdır. Aşkın zarar miktarının hesaplanmasında ise iki yöntem kullanılmakta olup, bu yöntemlerden biri somut diğer ise soyut ispat yöntemidir. Soyut ispat yönteminde, alacaklı enflasyon veya mevduat faizlerinin yüksekliği gibi fiili karinelere dayanmakta ve böylece ispat yükü ortadan kalkmamasına karşın hafiflemektedir. Somut ispat yönteminde, alacaklı fiili karinelere dayanmamaktadır ve her iddiasını somut deliller ibraz ederek ispat etmek zorundadır. Bu yöntemlerden hangisinin uygulanması gerektiği hususunda gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında görüş birliği mevcut değildir. Bu konu, YİBGK önüne gelmiş ancak mahkemece içtihadı birleştirme kararı vermeye gerek görülmemiştir. Ancak idari yargıda aşkın zarar bakımından yargı makamlarının soyut ispat yöntemi yerine somut ispat yöntemine önem verdiği anlaşılmaktadır. Kanaatimce, enflasyonist ekonominin olumsuz sonuçları aleni ve herkes tarafından anlaşılır olduğu takdirde somut ispat yöntemi üzerinde ısrarcı olmak hukuka aykırıdır. Ülkemizde de dönemsel olarak ekonomide meydana gelen geniş ölçekteki dalgalanmalar (enflasyon ve devalüasyon gibi), TL'nin döviz karşısında değer

kaybetmesi ve yüksek faiz oranları dikkate alındığında somut ispat yönteminin katı şekilde uygulanması kabul edilemez. Somut ispat yönteminin uygulanması halinde alacaklının uğradığı zararı ispat etmesi de oldukça güçtür. Danıştay çoğu zaman, zararın gerçek ve belli olması koşulunu dar yorumlama eğilimindedir ancak henüz doğmamış olmakla birlikte ileride ortaya çıkacağı bilinebilen, gerçekleşmesi kaçınılmaz zararların da tazmine konu olması gerekir. Kaldı ki, mükellefin yıllarca süren yargılama sonucunda maddi anlamda mağduriyetinin doğmaması neredeyse olanaksızdır. Bu tür durumlarda mahkemelerce, ilgili yıllarda gerçekleşen enflasyon ve devalüasyon oranlarına, döviz kurlarına, bankalardaki faiz oranlarına ve diğer yatırım araçlarına ilişkin bilgi ve belgeler resmi kurumlardan elde edilmeli, uzman bilirkişilerden görüş alınmalı ve elde edilen deliller kapsamında mükellefin aşkın zarara uğrayıp uğramadığı tespit edilmelidir. Ekonominin daha iyimser olduğu ve mükellefin maddi anlamda kayba uğramadığı zamanlarda ise somut ispat yöntemi uygulanabilir.

Ölçülülük ilkesine aykırı şekilde haciz işlemi tesis edilmesi, AATUHK'nin 70 ve 71. maddelerine ve hacizde tertip kurumuna aykırı şekilde haciz işlemi tesis edilmesini kapsamaktadır. AATUHK'nin 70. madde hükmünde hiçbir şekilde haczedilemeyecek mallar ile yine AATUHK'nin 71. madde hükmünde kısmen haczedilebilecek olan mallar düzenlenmiştir. Hiçbir şekilde haczi mümkün olmayan mallar bakımından bu husus en yaygın şekilde haline münasip evin haczinde gerçekleşmektedir. Gerek hiçbir şekilde haczi mümkün olmayan mallar gerekse de kısmen haczedilebilir mallar bakımından alacaklı vergi idaresince AATUHK hükümlerine aykırı hareket edilmesi halinde borçlunun maddi zarara uğraması mümkündür. Hacizde tertip ise, kamu borçlusuna ödeme bakımından kolaylık sağlayan ve alacaklı idare tarafından kamu borçlusunu en az zarara uğratacak şekilde hareket edilmesi gerektiğini öngören bir kurumdur. AATUHK'nin 62. maddesinde, borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ve gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczedilebileceği düzenlenmiştir. Yine aynı maddenin 5. fıkra hükmünde alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusunun menfaatlerini korumakla yükümlü olduğuna yer verilmiştir. Danıştay tarafından verilen kararlarda da; borçlunun birden fazla malına haciz konulabilmesi için öncesinde haczedilen mal veya malların değerlerinin tespit edilmesi ve haczedilen mal veya malların borcu karşılamaya yetecek miktarda olmadığına anlaşılmaması

halinde borca yetecek şekilde diğer mallar üzerinde haciz uygulanabileceğine hükmedilmektedir. Haciz sırasında varsa mal bildiriminde gösterilen mallar da göz önünde bulundurularak en kolay, en masrafsız şekilde haciz ve satış olanağı bulunan mallar saptanır. Borçlu tarafından istihkak iddiası ileri sürülmüş bulunan malların haczi en sona bırakılmalıdır. Yine benzer şekilde alacağın menkul haczi ile tahsili mümkün iken, gayrimenkul haczi yoluna gidilmesi açıkça ölçülülük ilkesine ve borçlunun menfaatlerinin korunması yükümlülüğüne aykırılık teşkil eder. Tüm bu hususlara aykırı olarak hareket edilmesi durumunda borçlu zarara uğrayabilir. Dolayısıyla bu tür durumlarda malvarlığı üzerinde haksız haciz işlemi uygulanan kişinin zararının idarece tazmin edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, kanuni temsilcinin malvarlığı üzerinde uygulanan haksız haciz işlemleri, haksız e-haciz uygulamaları, yine hatalı olarak borçtan sorumlu olmayan üçüncü kişilerin malvarlığı üzerinde uygulanan haciz işlemleri maddi zarar doğurabilen diğer hallerdir. Benzer şekilde haksız haciz işlemi nedeniyle manevi zararın doğması da mümkündür. Gerek Yargıtay gerekse de Danıştay tüzel kişiler bakımından manevi zararın doğabileceğini kabul etmektedir. Ancak, Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda haciz işlemi sebebiyle gerçek veya tüzel kişiler lehine manevi tazminata hükmedilebileceği sonucuna ulaşılmakta iken, kimi zaman da manevi zararın daha katı olarak yorumlandığı dikkat çekmektedir.

Bahsi geçen zarar türleri ile haciz işleminin iptaline ilişkin olarak açılan davada verilen yürütmenin durdurulması kararı arasında da yakından bir ilişki mevcuttur. Çünkü malvarlığı üzerinde haciz işlemi uygulanan mükellef tarafından haciz işleminin iptaline ilişkin olarak açılan davada mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verildiği takdirde davalı vergi idaresince, haciz işleminden önceki duruma dönüş sağlanır, haciz işlemi sebebiyle davacının dava süresince zarara uğraması önlenir ve böylece davacı tarafından dava sonuçlanıncaya kadar haciz işlemi uygulanmamış gibi hareket edilebilir. Dolayısıyla, haciz işlemine karşı açılan iptal davasında yürütmenin durdurulması karar verilmediği takdirde mükellefin haciz işlemi sebebiyle uğrayacağı zarar daha da artabilir.

Haciz işlemi üzerine açılan tazminat davasında zararın var olduğunun tespitinin ardından idarenin kusuru olup olmadığı mahkemece değerlendirilir. İçtihat, kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki sorumluluk esası geliştirmiştir. İdare hukukunda asıl olan kusur sorumluluğudur ve bu nedenle idarenin sorumluluğu söz konusu olduğunda öncelikle kusur sorumluluğuna bakılır, idareye bir kusur

atfedilemiyorsa kusursuz sorumluluk açısından bir değerlendirmede bulunulur. Bununla birlikte kusurlu sorumluluk ise hizmet kusuru ve kişisel kusur olarak ikiye ayrılmaktadır. Hizmet kusuru; hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ya da işleyişindeki bir bozukluğu, aksaklığı ve eksikliği ifade etmektedir. Kamu görevlilerinin hizmetten ayrılabilen, hizmetle bağlantısız, hizmete yabancı kusurlu tutum ve davranışlarına ise kişisel kusur denir. Tam yargı davalarında, zarara yol açtığı öne sürülen idari işlem veya eylemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi esas alındığından, mahkemece olayın oluşumu ve zararın niteliği irdelenip, idarenin hizmet kusuru olup olmadığının araştırılması, hizmet kusuru yoksa kusursuz sorumluluk ilkelerinin uygulanıp uygulanmayacağının incelenmesi, tazminata hükmedilirken de her halde sorumluluk sebebinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. İdari yargıda haciz işlemi üzerinde açılan tazminat davasında hukuka aykırı bir idari işlem, zarar ve illiyet bağının var olduğu tespit edildiği takdirde hizmet kusuruna dayanılarak idare aleyhine tazminata hükmedilmektedir.

Bununla birlikte, haciz işlemi ile mükellefin uğradığı zarar arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Yargı makamları genel olarak, hukuka aykırı haciz işlemi ile davacının mağduriyeti arasında açık bir illiyet bağı bulunduğu hususunun tespitinde hukuken itibar edilebilir nitelikte bir belge olup olmadığı konusunu incelemektedir. Böyle bir belge bulunmadığı takdirde illiyet bağının yokluğuna karar verilmektedir.

Haciz işleminin iptalinin ardından açılan tazminat davasının bazı durumlarda İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne mi yoksa İYUK'un 12. madde hükmüne mi dayanılarak açıldığı hususunda belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Bu husus aynı zamanda idareye başvuru sürelerini ve dolayısıyla dava açma sürelerini de doğrudan etkilemektedir. Haciz işleminin iptalinin ardından açılan tazminat davasının İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkra hükmüne mi yoksa İYUK'un 12. madde hükmüne mi dayandırılması gerektiği hususundaki belirsizlik, kanaatimce davacının dava dilekçesinde giderilmesi talep ettiği zararı mahkeme kararının uygulanmamasına mı mahkeme kararıyla iptal edilen haciz işlemine mi dayandırdığını açık biçimde ortaya koymuş olmasına ve mahkemece bu talebin doğru şekilde yorumlanmış olmasına bağlıdır. Ancak bu ayrımı net şekilde ortaya koymak her zaman çok kolay değildir. Haciz işleminin iptalinin ardından idareye haczedilen malın iadesi, iade mümkün olmadığı takdirde haczedilen malın değerinin ödenmesi talebiyle yapılan başvuruların İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyim. Haciz işleminin iptalinin ardından açılan tazminat davasında,

haczedilen malın aynen iadesi gibi talepler dışında iptal davasına konu haciz işlemi sebebiyle uğranılan maddi ve/veya manevi zararların giderilmesi talep edildiği takdirde ise bu davanın İYUK'un 12. madde hükmü kapsamında ele alınması ve bu davadan önce idareye yapılan başvuru türünün de İYUK'un 11. madde hükmü doğrultusunda değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyim.

Haciz işlemi üzerine açılan tazminat davasında ispat yükü ise idari yargıda re'sen araştırma ilkesi var olmasına karşın aslında davacı mükellef üzerindedir. Mükellef iddialarına ilişkin delilleri kendisi mahkemeye sunabileceği gibi mahkemeden re'sen araştırma ilkesi gereğince gerekli delillerin toplanmasını ve dosyaya eklenmesini talep edebilir. Yine delil tespiti kurumuna, keşif, bilirkişi incelemesi (manevi tazminat talepleri hariç) başvurabilir, konuya ilişkin her türlü bilgi ve belgeden yararlanabilir.

İlgili davada, zararın tazmini noktasında nakden tazmin ilkesinin geçerli olduğu ve mahkemece tazminatın sermaye şeklinde ödenmesine hükmedildiği görülmektedir. Hükmedilen tazminat tutarı mükellefin dilekçesinde belirttiği tutarın üzerinde olamayacağı gibi yine mükellefin fakirleşmesine de neden olmayacak bir tutar olmalıdır. Maddi zarar hesaplanırken zarar tarihinin esas alınmasının muhtemel olduğu söylenebilir. Mahkemece karar verilirken ayrıca denkleştirme ilkesi uygulanabilir ve kusur oranları tazminat tutarının belirlenmesi noktasında dikkate alınabilir. Tazminata ek olarak davacı tarafından talep edilmesi halinde mahkemece hem maddi hem de manevi tazminat bakımından faize de hükmedilebilir. Ayrıca yerel mahkemece karar verilinceye kadar dava dilekçesinde yer verilen tazminat tutarının davacı tarafından ıslah kurumundan yararlanılarak artırılabilceğini belirtmek gerekir.

Mükellef tarafından haciz işlemi üzerine açılan tazminat davasında mahkemece davanın kabulüne karar verilmesi halinde davalı idare, davacıya belli bir tutar tazminat ödemeye mahkûm edilir. Bu durumda gerek davacı gerekse de davalı tarafından İYUK'un 28. maddesi uyarınca taraflara düşen yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekir. Örneğin, davacı tarafından tutarın yatırılması istenilen banka hesap numarası idareye bildirilmeli ve idarece bu bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili tutar davacının bildirdiği banka hesap numarasına yatırılmalıdır. Davalı idarece bu yükümlülüklerle aykırı hareket edildiği takdirde, davacı mükellef tarafından kararın genel hükümler çerçevesinde infaz ve icrası yoluna başvurulabileceği gibi idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Kararın kamu görevlilerince yerine getirilmediği anlaşılır ise yine idare aleyhine tazminat davası açılabilir veya

tecil faiz oranında hesaplanacak faizin ödenmesi talep edilebilir. Davanın esastan reddine karar verilmiş ve karar olağan kanun yollarından geçerek kesinleşmiş ise davacı aynı nedene dayanarak yeni bir dava açamaz.

İcra ve iflas hukukunda borçlu tarafından açılan menfi tespit davası ve istirdat davası da işbu çalışmanın konusu bakımından önem arz etmektedir. Özel hukukta kişiler kimi zaman kendilerine karşı takibe başlanmadan önce veya başlandıktan sonra menfi tespit davası açarak, borçlu olmadıklarının tespitini mahkemeden talep edebilirler. Benzer şekilde, ödeme emrinin tebliği üzerine veya haciz işlemi sonucunda borcu ödemek durumunda kalan kişi şartları oluştuğu takdirde istirdat davası açılabilir. Davanın kabulü halinde ise mahkemece belli koşullar altında asıl alacağın yüzde yirmisinden aşağı olmayacak şekilde icra inkâr tazminat ödenmesine hükmedilebilir. Bu tazminat türü davacının genel hükümler çerçevesinde ayrı bir tazminat davası açmasını engellememektedir. Menfi tespit davası ve istirdat davası, idari yargıda yer alan iptal davası ile benzer niteliktedir. Çünkü bu dava türlerinde asıl olan, uygulanan haciz işleminin hukuka uygun olup olmadığı hususunun tespitidir. Yine de, özel hukuk alacağından dolayı uygulanan haciz işlemi üzerine borçlu tarafından açılan tazminat davasının tarafları özel hukuk kişileridir ve yargılama usulleri birçok açıdan işbu çalışmanın konusunu oluşturan dava türü ile karşılaştırıldığında oldukça farklıdır.

Son olarak, işbu çalışmanın konusunu oluşturan dava türünün neden önem arz ettiği hususunun da üzerinde durulmasında ve konunun yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında toparlanmasında yarar vardır. Bilindiği üzere, vergi müfettişleri tarafından yapılan denetimler sonucunda genellikle mükellefler aleyhine fahiş oranda vergi tarhiyatları yapılarak, yüksek tutarda vergi cezaları kesilmektedir. Yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar sebebiyle mükelleflerin malvarlığında uygulanan haczin etkileri de yıkıcı olmaktadır. Halbuki, bu şirketler ticari hayatın ve dolayısıyla ekonominin ayrılmaz bir parçasıdır. Bahsi geçen şirketlerin haciz gibi cebren tahsil işlemleri ile muhatap olması sonucunda Devlet uhdesine geçen malvarlığı sebebiyle kısa vadede Devlet kazançlı gibi görünse de uzun vadede bu işlemler gerek mükellef şirketleri gerekse de Devleti olumsuz şekilde etkilemektedir. Ancak bu açıklamaların yalnızca hukuka aykırı olarak tesis edilen cebren tahsil işlemlerine ilişkin olduğunu vurgulamak gerekir. İdarenin hukuka uygun işlemlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Sonuç olarak, işbu çalışmanın konusu oluşturan dava türünün mükellefler bakımından ve dolayısıyla ülkemiz ekonomisi bakımından oldukça önemli olduğu

düşüncesinde olmakla birlikte, idarenin hukuka aykırı işlemleri sebebiyle mükelleflerin uğradıkları zararların giderilmesi, uygulamada bu dava türünün daha fazla yaygınlaştırılması ve yargı makamlarınca ispat gibi hususlarda kabul edilen birtakım görüşlerin esnetilmesi gerektiği kanaatindeyim.



KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan. "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I", TBBD, S.67, 2006. s. 285-316.
- AĞAR, Serkan. "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II", TBBD, S.67, 2006. s. 360-392.
- AKEL, Yeliz Neslihan. "Vergi Hukukunda Yorum", İstanbul İktisat Fakültesi Araştırma Merkezi Konferansları, S.62, 2017, s.79-148.
- AKGÜNER, Tayfun. İdare Hukuku. İstanbul: Der Yayınları, 2021.
- AKYILMAZ Bahtiyar. "İdari Yargıda Tazminat Şekilleri ve Hesaplanması, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.6, S.1-2, 1998, s. 165-219.
- AKYILMAZ, Bahtiyar, Murat SEZGİNER, ve Cemil KAYA. Türk İdare Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- AKYILMAZ, Bahtiyar, Murat SEZGİNER, ve Cemil KAYA. Türk İdari Yargılama Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- ALTAŞ Hüseyin. "Munzam Zararda İspat Sorunu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.50, S.1, 2001, s.121-129.
- ALPASLAN Mustafa, Nazlı Gaye ALPASLAN ve Eda KAYA. "Bazı Vergi Sorunlarına Bakış", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.10, S.110, 2014.
- ANTALYA, Osman Gökhan, ve Murat TOPUZ. Eşya Hukuku Cilt: IV/1. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- ANTALYA, Osman Gökhan. Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt: V/1,3. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- APALI, İbrahim. "Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.142, Temmuz-Ağustos 2017. s. 257-272.
- ARSLAN, Çetin. "Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz", Türk İdare Dergisi, S.44, 2003. s. 65-88.

- ARSLANER, Hakan. "Kamu Alacaklarının Cebri Tahsil Sürecinde Öne Sürülen İstihkak İddiaları ve Yargı Süreci, Mali Hukuk Dergisi, Legal Yayıncılık, C.13, S.152, 2017. s. 1917-1938.
- ARSLANER, Hakan. "Kamu Alacaklarının Teferruğ Yoluyla Tahsili" Mali Hukuk Dergisi, C.11, S.125, 2015.
- ARSLANER, Hakan. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili. Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.
- ASKER, Serkan. "Güncel Yargı Kararları Işığında Tam Yargı Davalarında Tazminatın İrat Şeklinde Belirlenmesi", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Y.5, S.1, 2020. s. 235-272.
- ASLAN Zehreddin. Açıklamalı ve İhtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- ASLAN Zehreddin. "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, S.23-24, Ekim 2000-Mart 2001, s.53-58.
- ATALI, Murat, ve İbrahim ERMENEK. İcra ve İflas Hukuku (Takip Hukuku I-Takip Hukuku II). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- ATAY, Ender Ethem, ve Hasan ODABAŞI. Tam Yargı Kararları Işığında İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- ATAY, Ender Ethem. İdare Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- ATAY, Ender Ethem. İdari Yargılama Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- AY, Hakan, Mustafa ALPASLAN, ve Eda KAYA. Vergi Uygulamalarında E-Tebliğat ve E-Haciz. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- AYANOĞLU Taner. "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Üzerine Açılacak Tazminat Davalarının Süresi", Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, C.19, S.1-2, s.161-181.
- AYDEMİR, İsa. "Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Halinde İdareye Karşı Açılacak Tazminat Davaları", Terazi Hukuk Dergisi, C.7, S.67, Mart, 2012. s. 93-100.
- BAĞDATLI, Selahattin. Hukuk Sözlüğü. İstanbul: Derin Yayınları, 2012.
- BAHÇECİ, Barış. Kamu Alacağını Takip Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- BALCI, Mustafa. Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.

- BARLASS, İrfan. Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- BAŞBÜYÜK, İsa. "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.16, 2014. s. 4613-4631.
- BATI, Murat. "6183 Sayılı Yasa'nın "İhtiyati Haciz" Maddesinin 7 Bendinin 4'ü İşlevsiz, 2019.
- BAYER, Çağrı. "Danıştay Kararları Işığında Sosyal Risk İlkesi", Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi, C.1, S.1, 2018. s. 35-80.
- BİLGİN, Hüseyin. İdari Davalar ve Çözüm Yolları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- BİYAN, Özgür. Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin). Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2018.
- BORAN GÜNEYSU, Nilüfer. "İcra Hukukunda Aşkın Haciz", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.55, S.4, 2016. s. 25-60.
- BOZDOĞAN, Mine Nur ve Gonca BIYIK. "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi", İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, C.6, S.6, 2017.
- BULUT, Uğur. "Kamu İcra Hukukunda Borçlunun Üçüncü Kişilerdeki Haklarının Paraya Çevrilmesi ve Genel İcra Hukukuyla Karşılaştırılması", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C.16, Özel S.2014, 2015. s. 4633-4670.
- BÜYÜKBAŞ, İsa. "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK M. 110-114)" Dokuz Eylül Üniversitesi, C.16, 2014. s. 4613-4631.
- CANDAN, Turgut. Açıklamaları İdari Yargılama Usulü Kanunu. Ankara: Adalet Yayınevi, 2011.
- CANDAN, Turgut. Açıklamalı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara Yetki Yayınları, 2018.
- CANDAN, Turgut. Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- COŞKUN, Mahmut. Açıklamalı-İçtihatlı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan. İdari Yargılama Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- ÇELİK, S. Binnur. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

ÇİFTÇİ, Pınar. "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel S.2010, 2012. s. 313-379.

DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu. "Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dergisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, C.12, Özel S.2014, 2015. s. 4671-4735.

DOĞRUSÖZ, Bumin. "Gecikme Faizi-Gecikme Zammı Karmaşası", 2015.

DOĞRUSÖZ Bumin. "Ödeme Emrinin Düzeltilmesi İstenebilir Mi?", 2020.

DOĞRUSÖZ, Bumin. "Vergi İdaresinin Teminat İstemi", 2020.

DOLDUR, Semih. "Vergi Hukukunda Cebren (Zorla) Tahsil Yolları, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.139, Ocak-Şubat, 2017. s. 187-198.

DÖNMEZ, Recai. Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

DURAN, Lütfi. "İdari İşlemden Sorumluluk (İptal Davası-Tam Yargı Davası)", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.33, S.3-4, 1967, s. 3- 26.

DURSUN, Hasan. "Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek", TBBD, S.78, 2008. s. 227-286.

ERCAN, Tayfun. "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri", Terazi Hukuk Dergisi, C.6, S.55, Mart, 2011. s. 51-58.

ERDEM, Tahir. "Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Kamu Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar", S.8, 2008.

EREN Fikret. Borçlar Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2011.

EROĞLU DURKAL, Müzeyyen. İdari Makamları Sükutu. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

EROĞLU DURKAL, Müzeyyen. "Yargı Kararları Işığında Hizmet Kusuru", Terazi Hukuk Dergisi, C.14, S.150, Şubat, 2019. s. 265-283.

ERTAŞ, Türker. "Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, C.16, Özel S. 2014, 2015. s. 4737-4783.

EVREN, Çınar Can. "İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Zorlayıcı sebep", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.14, S.1, 2010. s. 263- 297.

EVREN, Çınar Can. "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun On Üçüncü Maddesi Uyarınca Yapılacak Başvurularda Süre ve Adil Yargılanma Hakkı", Memleket Siyaset Yönetim Dergisi, C.10, S.24, Temmuz, 2015. s. 62-85.

GEÇER, Ahmet Emrah. "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Kamu Borçlusunun Hukuki Durumu", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.25, S.1, 2017. s. 205-235.

GEÇER, Ahmet Emrah. "Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", TBDD, S.129, 2017. s. 107-132.

GERÇEK, Adnan. Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

GINALI, Ayşe. "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S. S.105, Mayıs- Haziran, 2011. s. 271-278.

GÖK, Hasan. "Danıştay Kararlarından Hareketle İdari Yargı Kararlarının İmkânsızlık Nedeniyle Uygulanamadığı Haller", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.71, S.1, 2013. s. 547-558.

GÖZLER, Kemal. İdare Hukuku Cilt II. Bursa: Ekin Yayınevi, 2009.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, ve Turgut TAN. İdari Yargılama Hukuku Cilt II. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref. "Terör Olayları ve Yönetimin Sorumluluğu", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, C.50, S.3, 1995. s. 193-199., Şeref. Yönetmelik Yargı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

GÜNDAY, Metin. İdare Hukuku. Ankara: İmaj Yayınları, 2002.

GÜNDÜZ, Ahmet. "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulaması", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.140, Mart-Nisan, 2017. s. 197-210.

GÜNDÜZ, Ahmet. "Kamu Alacaklarının Tahsilinde E-Haciz (Elektronik Haciz) Uygulaması", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.138, Kasım-Aralık, 2016. s. 199-208.

GÜNDÜZ, Ebru. "Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi", Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.2, Aralık, 2015. s. 109-137.

GÜZELOĞLU, Hakan. "Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye'nin Durumu".

HAYRULLAHOĞLU, Betül. "Tahsil Yetkisinin Kullanımının Haciz İşlemi Bakımından Değerlendirilmesi", İzmir Barosu Dergisi, Eylül, 2019. s.267- 321. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.55, S.4, 2016.

İŞIKLAR, Celal. "Danıştay Kararlarında İdarenin Kusursuz Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Haller", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, S.1, 2019. s.115-158.

İNCEOĞLU, Sibel. Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi. Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018.

İNCİ, Z. Özen, "Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklerle Uymamanın Cezai Sonuçları", İzmir Barosu Dergisi, Y.75, S.1, Ocak, 2010.

İSTEK, Ahmet. Tam Yargı Davalarında Maddi Tazminat. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

İŞÇİ, Jülide. İdari Merci Tecavüzü. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

KAĞITCIOĞLU, Mutlu. "İdari İşlemin İcrailiği", TBBD, S.103, 2012.

KALABALIK, Halil. İdare Hukuk Dersleri Cilt II. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

KALABALIK, Halil. İdari Yargılama Usulü Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

KAPLAN Gürsel. İdari Yargıda Dava Açma Süreleri. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

KAPLAN, Gürsel. "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.2, 2008. s. 23-54.

KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe. Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

KARAKOÇ, Yusuf. "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.11, Özel S.2009, 2010. s. 1621-1656.

KARAKOÇ, Yusuf. Kamu İcra Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

KARAVELİOĞLU, Celal. İdari Yargılama Usulü Kanunu. Akçaabat: Top-Kar Matbaacılık, 1999.

KAYA Arslan."Adi ve Ticari İşlerde Faiz", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.54, S.1-4, s. 347-366.

KAYA, Cemil. "İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevi Tazminat İstemi", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.14, S.1-2, 2010. s. 59-77.

KIRBAŞ Sadık. Vergi Hukuku. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.

KOÇAK, Muhsin. Vergi İcra-Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

KOÇAK, Nazım Taha. Tam Yargı Davaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

KURU, Baki. İstinaf Sistemine Göre Yazılmış İcra ve İflas Hukuku. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2016.

KUZUCU YAPAR, Burcu. Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.

Mukayeseli Hukuk Enstitüsü. İdari Hukuku Alanında Sorumluluk: Sorumluluk Hukukundaki Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1980.

MUŞUL, Timuçin. Haciz ve Hacze İştirak. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.

NARTER, Recep, ve Abdullah ARIKAN. "Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y:9, S.34, Nisan, 2018. s.143-163.

NAS, Adil. "Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel S., 2010. s. 207-229.

ODYAKMAZ, Zehra, ve Ümit KAYMAK. İdare Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

OĞUZMAN, M. Kemal ve M. Turgut ÖZ. Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014.

OKTAR, Ateş. Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2017.

ONAR Sıddık Sami. İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I. Ankara: Hak Kitabevi, 1960.

ONAR, Sıddık Sami. İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt III. Ankara: Hak Kitabevi, 1966.

ORTAÇ, Fevzi Rifat ve Hilmi ÜNSAL. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, ve Nami ÇAĞAN. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2015.

ÖNER, Erdoğan. Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

ÖZAY İlhan. Günışığında Yönetim. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004.

ÖZAY, İlhan. Yargısal Korunma. İstanbul: Alfa Yayıncılık, 1999.

ÖZCAN, Onur. "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.75, S.1, 2017. s.159-190.

ÖZDEMİR Muharrem. Vergi İcra Hukuku. İstanbul: Doğan Medya A.Ş., 2014.

PEHLİVAN, Osman. Kamu Maliyesi. Trabzon: Cepler Matbaacılık, 2014.

PEKCANITEZ, Hakan, Oğuz ATALAY, Meral SUNGURTEKİN ÖZKAN, ve ÖZEKES Muhammet. İcra ve İflas Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

RENÇBER, Altan. Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.

SANCAKDAR, Oğuz, Lale Burcu ÖNÜT, Eser US DOĞAN, Mine KASAPOĞLU TURHAN ve Serkan SEYHAN. İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

SARAÇOĞLU, Fatih. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi, 2018.

SERİM, Nilgün. "Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Aciz Hali ve Aczin Neticeleri", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, 2019.

SERİM, Nilgün. "Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi-Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı", İstanbul İktisat Fakültesi Mecmuası, C.58, S.2, 2008. s. 1-22.

SEROZAN Rona. "Paranın alım Gücünün Düşmesine Bağlı Kayıpların Karşılansında Eşitsizlikler", İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.20, 1996.

SEVEN, Bülent. "Türk Vergi Hukukunda Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı, S.1, 2000.

SONSUZOĞLU, Elif. Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

ŞİMŞEK, Suat. "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", Maliye Dergisi, S.159, Temmuz-Aralık, 2010. s.323-345.

TAN, Turgut. İdare Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.

TAŞDELEN, Aziz. "Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.53, S.2, Haziran, 2004. s. 121-140.

TAŞKAN, Yusuf Ziya. Vergi Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.

TAŞÖZÜ, Zehra. "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği ve Vergi Alacaklarının Cebren Tahsil Prosedürü", Mali Hukuk Dergisi, Legal Yayıncılık, C.8, S.88, 2012.

TETİK, Ahmet Talha. Türk Hukukunda Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi. Ankara: Adalet Yayınevi, 2020.

TEZCAN Durmuş, Mustafa Ruhan ERDEM, Oğuz SANCAKDAR, ve Rifat Murat ÖNOK. İnsan Hakları El Kitabı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

TOMBALOĞLU, Mustafa Lütfi. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

TOPRAK, Mehmet Burak. "6183 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Teferruğ", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.104, Mart-Nisan, 2011. s.199-214.

TÜRK DİL KURUMU. Türkçe Sözlük. Ankara: TDK, 2005.

TÜRKAY, İmdat. "Vergi İdaresi Tarafından Kamu Borçlusu Adına Düzenlenen Ödeme Emrinin Sonuçları", Terazi Hukuk Dergisi, C.8, S.82, Haziran, 2013. s. 56-62.

TÜRKÖĞLU ÜSTÜN, Kamile. İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

UYAR, Talih. "Hacze Adi (Takipli) Katılma (İİK m.100)", TBDD, S.66, 2006. s. 352-376.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. "Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.18, S.2, 2010. s. 9-37.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. "Kamu Alacaklarına İflasta Öncelik Tanınması", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.23, S.2, 2015. s. 7-19.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. "Kamu İdareleri Tarafından Konulan Hacizler Arasında Öncelik (Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak)", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.23, S.1, 2015. s. 53-69.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. "Mükellef İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması", TBBB, 2013.

YAYLA, Yıldızhan. İdare Hukuku. İstanbul: Beta Yayınları, 2019.

YEGEN, Baki. "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.18, S.4, 2019. s. 1461-1476.

YENİCE, Kazım, ve Yüksel ESİN. Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü. Ankara: Arısan Matbaacılık, 1983.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat. "Türk Vergi İcra Hukukunda "Devlet" Kavramının Niteliği ve İşlevi", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.6, S.2, Aralık, 2018. s. 243-252.

YILDIRIM, Turan. İdari Yargı. İstanbul: BETA Yayınları, 2008.

YILMAZ, Dilşad. "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12. Maddesine İlişkin Bir Değerlendirme", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.1, 2012. s. 295-310.

YILMAZ, Kazım. Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.

YİĞİT ŞAKAR, Ayşe. "Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, S.106, Temmuz-Ağustos, 2011. s. 69-87.

YÜCESOY Ayşe Aslı. İdari Yargılama Hukukunda İptal Davalarında Menfaat (İdari Yargıda Subjektif Dava Ehliyeti Koşulu). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

YÜZER Dilara. "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C.16, Özel S. 2014, 2015. s. 4843-4898.

ZABUNOĞLU, Yahya. İdare Hukuku Cilt II. Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.

Anayasa

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

521 Sayılı Danıştay Kanunu

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

5393 Sayılı Belediye Kanunu

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

6671 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6831 Sayılı Orman Kanunu

7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Tahsili Emval Kanunu

4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

703 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

327 Seri ve 1 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği

A Seri ve 1 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği

<<http://www.tid.gov.tr>>

<<http://www.turkhukuk sitesi.com>>

<<https://dergipark.org.tr/tr/>>

<<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>>

<<https://khyk.kazancihukuk.com/>>

<<https://trdizin.gov.tr/>>

<<https://www.academia.edu/>>

<<https://www.dunya.com/>>

<<https://www.echr.coe.int/>>

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

<<https://www.gib.gov.tr/>>

<<https://www.ismmmo.org.tr>>

<<https://www.izmirbarosu.org.tr/>>

<<https://www.jurix.com.tr/>>

<<https://www.kazanci.com.tr/>>

<<https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/>>

<<https://www.resmigazete.gov.tr/>>

<<https://www.vergidunyasi.com.tr/>>