

## **Kamu Alacaklarının Tahsilinde Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri**

**Doç. Dr. Ahmet AK**

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü  
ahmet.ak@bilecik.edu.tr

### **Özet**

Bu çalışmada kamu alacaklarının takip ve tahsiline yönelik pozitif hukuk kurallarının, para ile tatmin ilkesi başta olmak üzere, kamu alacaklarının tahsilinde egemen olan ilkelere uygunluğunun test edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda konuyla ilgili literatür ve mevzuat taramasına dayalı bir araştırma yöntemi uygulanmıştır. Yapılan araştırma sonucunda ulaşılan bulguların değerlendirilmesi, güncelliğinin tartışılması, ekonomik ve toplumsal yapıya uygunluğu da dikkate alınarak sistematik yapısı analiz edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, kamu alacaklarının tahsiline yönelik düzenleme ve uygulamaların aksayan yönlerine de işaret edilerek konu hakkındaki önerilerimize yer verilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Kamu Alacakları, Nakit Dışı Tahsil, Tahsil Yöntemi, Cebri Tahsil

## **Noncash Collection Methods In the Collection of Public Receivables**

### **Abstract**

In this study, follow-up and collection of public receivables for provision of positive law, particularly the principle of satisfaction with money, it is aimed to test the compliance with the principles prevailing in the collection of public receivables. The research method based on scanning the relevant literature and legislation is applied in our study. The evaluation of the research findings, discussion of contemporaries and suitability taking into account the economic and social structure has been studied to analyze the systematic structure. In addition, our recommendations have been included on the subject by pointing out the shortcomings in the arrangements and practices for the collection of public receivables.

**Key Words:** Public Receivables, Noncash Collection, Collection Method, Collection with Force Factor

**Jel Classificaion Codes:** H2, K34

## **GİRİŞ**

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu bakımdan devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergileme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Dolayısıyla devletin kamu hizmetlerini yürütebilmesi ve kamu giderlerini karşılayabilmesi için elde ettiği kamu gelirleri, aynı zamanda, devlet açısından kamu alacağını oluşturur. Kamu gelirleri ya da kamu alacağı olarak ifade edilen kamu alacakları içinde en büyük payı vergiler oluşturur.

Kamu hizmetlerinde aksaklık olmaması açısından dar anlamda kamu alacaklarını oluşturan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, düzenli ve süratle tahsil edilmesi son derece önemlidir. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak elde ettiği kamu gelirlerinin ayrıcalıklı ve güvenli bir şekilde tahsil edilebilmesi için 1.1.1954 tarihinde yürürlüğe giren

<sup>1</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un temel düzenlemeleri, 60 yıllık süreye rağmen, neredeyse hiç değişikliğe uğramadan, varlığını sürdürmektedir. 6183 sayılı Kanunun kalıcı ve uygulanabilir kurallarla şekli vergi hukuku içinde varlığını sürdüren yasalardan biri olduğu düşüncesindeyiz. Kuşkusuz bu düşüncenin temel nedeni, gerektiğinde cebir (zorlama) unsuruna da başvurulmuş kamu alacaklarının ayrıcalıklı ve düzenli tahsilinin sağlanmasıdır.

Devletin ayrıca borçlanma, para işlemleri veya mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla kamu gücünü kullanmadan elde ettiği ve geniş anlamda kamu gelirleri olarak tanımlanan gelirleri de bulunmaktadır. Ancak bu gelirler özel hukuk ilişkisinden doğduğundan, devletin egemenlik yetkisini kullanarak cebri tahsilatı mümkün olmayan kamu alacaklarıdır. Dolayısıyla bu çalışmamızın konusunu oluşturan kamu alacakları kapsamına da girmemektedir. Diğer bir ifadeyle çalışma konumuzu cebri icraya konu olabilecek kamu alacakları oluşturmaktadır.

Kamu hukukundan doğan “kamu gelirleri” tahakkuk aşamasından sonra tahsil aşamasına geçip “kamu alacağı” niteliğini kazanır. Kamu alacaklarının yasalarda belirlenen ödeme süresinin son günü vade tarihi olarak ifade edilir. (6183 s.K.m.37) Vade tarihine kadar ödenen kamu alacaklarına ilişkin usul hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının, vade tarihinden sonra ödenmesi veya alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesince yapılacak cebri tahsil işlemlerinde uygulanacak yöntem kuralları 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiştir. Dolayısıyla çalışmamız vade tarihinden sonra nakit dışı tahsil edilen kamu alacaklarında yoğunlaşmakla birlikte, aynı şekilde tahsil edilme imkânı bulunan diğer kamu alacaklarına da yer verilecektir. Nakit dışı tahsil kavramı ile kamu alacaklarının tahsilinde esas alınan ilkelerden biri olan para ile tatmin ilkesi kapsamına girmeyen ve nakit dışında aynı (mal ya da emek) olarak tahsil edilebilen kamu alacakları ifade edilmek istenmiştir.

### **1. Kamu Alacağının Tanımı ve Kapsamı**

#### **1.1.Kamu Alacağı**

Kamu alacakları Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin, kamu hukukundan doğan ve bu hukuk hükümlerine tabi alacaklarıdır. Kamu alacağı kavramının ilk akla getirdiği, devletin vergi alacağıdır (Onar, 1952: 990). Kamu alacağı kavramını,

---

<sup>1</sup> 6183 s.K, m.117; 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

devletin borç ya da borç ilişkisi sonucunda idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak ifade edebiliriz. Bunun yanında, devlet dışındaki bir kısım kamu kuruluşlarının gelirleri de (Öncel ve diğ., 2011: 159) kamu alacağı kapsamı içinde yer alır.

Kamu alacakları içinde en büyük paya sahip olan vergi alacağına, vergiyi doğuran olayla başlayıp, tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar geçen vergilendirme sürecinde uygulanacak yöntem kuralları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergilerin ödeme süresinin son günü olan vade tarihi aşılmadan ödenmesi halinde, vergilendirme süreci kapsamında yer alan tahsil ve diğer usul işlemleri VUK hükümleri uygulanarak yerine getirilir. Ancak vade tarihi aşıldıktan sonra yapılacak tahsilâtlarda 6183 sayılı Kanun'da yer alan yöntem kuralları uygulanır. Bu itibarla, kamu alacaklarının cebri tahsil yöntemleri esas olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Vergi hukuku ayırımında şekli vergi hukuku içinde yer alıp tüm vergilere uygulama gücü olan 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen kamu alacaklarına özgü tahsil yöntemleri, kamu idarelerine kendiliğinden hareket ederek, genelde kamu alacaklarını, özelde ise vergi alacaklarını etkin bir şekilde tahsil edebilme imkanı sağlar (Çomaklı ve diğ., 2013: 22).

## 1.2. Kamu Alacağının Kapsamı

6183 sayılı Kanun'da kamu alacaklarının kapsamı ile takip ve tahsilinde izlenecek usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan Kanun'a göre (m.1) bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için, devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ait alacaklardan olması gerekir.

Kamu alacakları içinde yer almakla birlikte, Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapis cezasına dönüştürülmesi konusundaki düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'un genel hükümlerinden ayrı tutulmuştur. Diğer bir ifadeyle TCK kapsamındaki adli para cezalarının, borçluları tarafından ödenmemesi halinde hapis cezasına dönüştürülmesi hükmü<sup>2</sup> bu kanun kapsamı (6183) dışında tutulmuştur.

Yine 6183 sayılı Kanun'da (m.2) bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce, çeşitli kanunlarda, Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen kamu alacakları hakkında da bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm kapsamında, Tahsili Emval Kanunda sayılan her çeşit alacağın takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Kamu Alacakları, asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetlerinden doğan alacaklar ve takip giderlerinden oluşan alacaklar olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar ise, 6183 sayılı Kanunun kapsamı dışında tutulmuştur. Beşinci bir grup olarak, özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi olduğu belirtilen alacaklar, her ne kadar kamu alacağı niteliğini kazanmasa da, kamu alacakları gibi 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceğinden, çalışmamız açısından kamu alacağı gibi değerlendirilecektir.

Asli kamu alacakları, vergi, resim, harç, ceza takiplerine ilişkin mahkeme masrafları, vergi cezaları ve para cezalarından oluşur.

---

<sup>2</sup> 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, "Âdli Para Cezasını İnfazı", m.106.

Fer'i kamu alacakları kapsamında, asli kamu alacaklarına bağlı olarak doğan gecikme zammı ve faizler yer alır. Bu kapsamdaki diğer alacaklar ise, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen tecil faizi, ödeme emrine itirazda haksız çıkma zammı ile VUK uyarınca hesaplanan gecikme faizi ve pişmanlık zammından oluşur.

Kamu hizmetlerinin sunulmasından doğan alacaklara ise, yol, su, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payı, madencilik faaliyetlerinin uygulanmasından doğan alacakları örnek olarak belirtebiliriz.

Takip giderleri ise, kamu alacaklarının cebren tahsil edilmesi sürecinde alacaklı kamu idaresi ve/veya tahsil dairesi tarafından yapılan zor kullanma, haciz, taşıma, muhafaza, ilan ve satış gibi işlemler nedeniyle yapılan giderlerden oluşur.

### **1.3. Özel Kanunlarda 6183 sayılı Kanun Hükümlerine Tabi Olduğu Belirtilen Alacaklar**

Özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilen alacaklar, Devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait alacaklar dışında olup, kamu alacağı niteliği sorgulanmaksızın, kendi kanunlarında 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği belirtilen alacaklardır. 6183 sayılı Kanun dışındaki bazı kanunlarda, Devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kurum ve kuruluşların üçüncü kişilerden olan alacaklarının takip ve tahsil işlemlerinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmünün yer alması, yapılan atıf nedeniyle, bu alacakları da 6183 sayılı Kanun kapsamına alır.<sup>3</sup> Ancak bu durum, bu kapsamdaki alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmayacaktır. Bir alacağın 6183 sayılı Kanunda düzenlenen cebri takip ve tahsil yöntemleri uygulanarak tahsil edilebilir olması, o alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmaz (Candan, 2007: 8).

Bu tür alacakların bir kısmında ödeme emri gönderilmesinden tahsil edilmesine kadar geçen takip ve tahsil sürecinde, zam veya faiz uygulaması da dâhil, 6183 sayılı Kanun hükümleri geçerlidir. Bir kısmında ise, belli aşamalardan sonra 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır. Örneğin<sup>4</sup> trafik para cezalarına uygulanacak gecikme faizi Karayolları Trafik Kanunu'nda yüzde beş olarak belirlenmiş ve alacak tutarına üst sınır getirilmiştir. Süresinde ödenmeyen trafik cezası alacakları için 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması hükmüne yer verilmiştir. Burada sadece cebri tahsilât işlemlerinin 6183 sayılı Kanun'a tabi olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir kısım alacaklarda ise, vade tarihinden sonraki aşama tamamen 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi tutulmuştur. 2886 sayılı Kanun'a göre takdir edilen ecrimisil bedelleri ve SGK prim ve diğer alacakları ile meslek odalarının aidat alacaklarını da bu kapsamdaki alacakların örnekleri olarak belirtebiliriz.

6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra yürürlüğe giren birçok kanunda alacakların takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağına ilişkin atıf hükümleri yer almıştır. Ayrıca, son yıllarda çıkarılan bazı Kanun Hükümünde Kararname ve Bakanlar Kurulu Kararında da tahsilatın 6183

---

<sup>3</sup> Farklı görüş için bkz. (Candan, 2007: 8).

<sup>4</sup> Para cezalarının ödenme süresi:(Karayolları Trafik Kanunu, m.115) Ödeme derhal yapılmadığı takdirde para cezalarının, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Bir ay içinde ödenmeyen cezalar için her ay % 5 faiz uygulanır. Aylık faizin hesaplanmasında ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. Bu suretle bulunacak tutar cezanın iki katını geçemez. Süresinde ödenmeyen para cezaları için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri uygulanır.

sayılı Kanun hükümlerine göre yapılacağına ilişkin atıf hükümlerine yer verilmiştir. Dağınık bir durumda olan özel Kanun, Kanun Hükmünde Kararname ve Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan bu tür alacaklara ilişkin hükümlerden tespit edebildiklerimize aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.<sup>5</sup>

**Tablo 1: İlgili Kanunlar**

Kanun /Madde	RG.Tarih /Sayı	6183 Sayılı Kanun Hükümleri Uygulanacak Kamu Alacağının Konusu
442 s. Köy K/45	7.4.1924/ 68	Köy Muhtarı veya azaların Köy Bütçesinden yolsuz para harcamaları
442 s. Köy K/46	"	Tahsilâtı zorunlu Köy alacaklarının tahsilatını temin etmeyen Köy Muhtarı veya azalarına İdare Kurulunca kesilecek cezalar
831 s. Sular Hakkında K./Ek.m.9	10.05.1926 /368	Masraflara iştirak payları
4081 s.Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında K./15	10.7.1941/ 4856	Çiftçi mallarını koruma bedelleri/Bekçi ücretleri /zarar ziyan karşılığı
3039 s.Çeltik Ekimi K./31	23.06.1936/3337	3039 s.ÇEK'na muhalefet cezaları/ izin ve ruhsatiye resimleri ve ücretleri
2548 s. Gemi Sağlık Resmi K./7	10.11.1981/17510	Sağlık resmi, yıllık gemi sağlık cüzdan bedeli ve para cezaları
2548 s.Ceza Evleriyle Mahkeme Binaları İnşası Karşılığı Olarak Alınacak Harçlar ve Mahkûmlara Ödettirilecek Yiyecek Bedelleri Hakkında K./2 Kanun	9.7.1934/2747	Yiyecek bedelleri
2644 s.Tapu K./19	29.12.1934/2892	Gayrimenkul bedeli (denizlerin doldurulmasıyla oluşan)
6200 s. Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında K./32	25.12.1953/ 8592	Sulama suyu bedelleri
2886 s.Devlet İhale K./75	10.9.1983/18161	Rızaen ödenmeyen Ecrimisil bedelleri
4109 s.Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında K./7	15.8.1941/4887	Asker ailelerine yapılacak yardıma katılma bedeli

<sup>5</sup> İlgili mevzuatta yer alan maddeler aynen alınmayıp, konuyu kısaca açıklayacak biçimde yer verilmiştir.

5018 s. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol K./35	24.12.2003/25326	Süresi içerisinde mahsup edilmeyen mutemet avansları
5018 s. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol K./78	"	Süresinde ödenmeyen KİT ve Kamu Şirketlerinden alınacak hasılat payı
5018 s. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol K./78	"	Düzenleyici ve denetleyici kurumların süresinde ödenmeyen gelir fazlaları
2918 s. Karayolları Trafik K./35	18.10.1983/18195	Araç muayenesine yetkili kuruluşlarca Süresinde ödenmeyen Hazine payları/ süresinde ödenmeyen, işletme şartlarına uymayan istasyonlara kesilen cezalar
2918 s. Karayolları Trafik K./115	"	2918 s.Kanunda belirlenen sürede ödenmeyen trafik para cezaları
1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun/Ek.m.4	25.2.1930/1433	1567 s.Kanuna göre hükmolunan para cezaları ve 1. madde gereğince BKK uyarınca tahsili gereken alacaklar
1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun/Geçici madde.	"	1567 s.K.'un yürürlük tarihi öncesinden edinilen mal bedeli dövizlerle ilgili kur farkı alacakları
1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun/m.3	"	İdarî para cezası ve uygulanacak gecikme faizi.
4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik yapılması Hakkında Kanun/m.5	18.7.2001/24466	Belediyelere, öncelikle yapı sahipleri ile bunların kanuni veya akdi haleflerine satılmak ya da genel hükümlere göre değerlendirilmek üzere devredilen, Hazineye ait taşınmaz malların satış bedeli <sup>6</sup>
5174 sayılı Türkiye Odalar	1.6.2004/25479	Süresinde ödenmeyen kayıt

<sup>6</sup> 5174 sayılı K.m. **103.** - 8.3.1950 tarihli ve 5590 sayılı "Ticaret ve Sanayi Odaları", "Ticaret Odaları", "Sanayi Odaları", "Deniz Ticaret Odaları", "Ticaret Borsaları" ve "Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği" Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer mevzuatla 8.3.1950 tarihli ve 5590 sayılı Kanuna yapılan atıflar bu Kanuna yapılmış sayılır.

ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu <sup>7</sup> /m.77		ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hâsılatından alınacak oda payları, borsa tescil creti ve Birlik aidatı
Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu/m.88	16.6.2006/26200	Prim ve diğer alacaklar <sup>8</sup>
6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun/m.10	13.7.2010/27640	İdarî para cezaları ve geçiş cretleri

**Kaynak:** Tarafımızdan Derlenmiştir.

## 2. Kamu Alacaklarının Tahsilinde Temel İlkeler

6183 sayılı Kanun'un gerekçesinde kamu alacaklarının tahsilinde esas alınacak iki temel ilkeye vurgu yapılmıştır (MB, 1988: 773) Bunlardan biri, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamu alacağını ödeme yükümlülüğü olanlara sağlanacak kolaylıklar, diğeri ise alacaklı kamu idarelerinin alacaklarını güvence önlemleriyle hızlı ve kolay tahsil edebilmesini sağlayacak önlemlerdir. Kamu idarelerine borçlu olanlar özel hukuk alanındaki sıradan borçlulardan farklı durumdadır. Özel hukuk alacaklısı, borçlunun tahsil sonrası ekonomik durumuyla ilgilenmeyebilir. Buna karşılık vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle borçlu olanlar, bir anlamda kamu idarelerinin sürekli gelir kaynaklarını oluşturduğundan, kamu idareleri, alacağını ödeyen borçluların tahsilden sonraki durumlarını da dikkate almak durumundadır. Bu durum her Őeyden önce, devlet olmanın bir gereğidir. Kamu hizmetlerinin sürekli ve düzenli bir Şekilde görülebilmesi için, kamu giderlerini karşılayacak ve ilgili yıl btçe gelirlerine dâhil edilmek üzere, zamanında tahsili gereken kamu alacağını borçluları üzerinde uzun süre bırakılmaması gerekir. Çağdaş esaslara dayalı, bir kamu alacağı takip ve tahsil sisteminde borçlu ve alacaklı arasındaki bu eğilimlerin dengelenmesi zorunludur. Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun'a (m.62) göre, tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yani uzlaştırmak ve gözetmekle yükümlüdür.

Kamu alacakları genel olarak vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları geçtikten sonra tahsil edilmektedir. Ancak, vergi cezalarında olduğu gibi, bazı hallerde alacağın kesinleşmesinden sonra tahsil edilir. Tahsil aşamasına gelen kamu alacağı, maddi ve gerçek bir Şekilde ortaya çıktığından, bunu ödeme yükümlülüğünde olanların mal varlıklarında pasif bir unsur olarak yer alacaktır (MB, 1988: 773). Kamu alacaklarının tahsilinde egemen olan ilkelere başlıklar altında kısaca aşağıda kısaca yer verilmiştir.

### 2.1. Borçluya Kolaylık Sağlanması İlkesi

6183 sayılı Kanun bütün olarak dikkate alındığında, kamu alacakları başta olmak üzere, bu Kanun hükümlerine tabi alacakların takip ve tahsilinde bir kısım temel ilkelere uyulması esası getirildiği görülmektedir. Bu kapsamda, temel amacı kamu alacağını tahsil etmek olan tahsil dairesi uygulamalarında, ödeme zamanı ve yeri,

<sup>8</sup> 6183 s.K.'un 51, 102 ve 106. maddeleri hariç

zor durumda tecil ve terkin, ölüm halinde takibatın geri bırakılması örneklerinde olduğu gibi, borçluya bir kısım kolaylıklar sağlanması ilkesi esas alınmıştır.

Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olmasını gerektirir (Smith, 1976: 825). Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenektir. Hukuki güvenlik ilkesi, geleneksel vergilendirmede belirlilik ilkesine yeni bir içerik kazandırmıştır. Belirlilik ilkesi bir yandan yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken, diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır (Ak, 2004: 34). Bu bakımdan, belirlilik ilkesi gereğince, verginin keyfilikten uzak ancak kesin olması, açık ve belirli olması, verginin miktarı gibi, ödemeye ilişkin şekli yükümlülüklerin de belirli olmasını gerektirir (Dikmen, 1973: 217). Yine belirlilik ilkesinin de bir gereği olan, kamu borçlarının ödeme yeri, zamanı ve ödeme şeklinin Kanunda belirlenmesi gibi temel kolaylıklar yanında, verginin yükümlüler için en uygun zamanda ve şekilde alınması anlamına gelen vergilendirmede uygunluk ilkesi gereğince, verginin taksitlerle alınması (Dikmen, 1973: 217), zor durumda olan borçlunun borçlarının tecili, terkini ve ölüm halinde takibin geri bırakılması gibi uygulamalarla borçluya kolaylıklar sağlanması esastır. Bu çerçevede, kamu alacaklarının tahsilinde borçluya çeşitli haklar tanınmış ve kolaylıklar sağlanmıştır. Esasen vergilendirmede en önemli ilkelerden biri olan yasallık ilkesi, yalnız vergi alacağının öğelerinin yasayla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de yasayla düzenlenmesini gerektirir. İdarenin vergilendirme yöntemine ilişkin faaliyetlerinin yasal usule bağlanması, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken (Çağan, 1982: 100-101) diğer yandan idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usullerle takip ve tahsil edebilmesine imkân sağlar (Onar, 1964: 1648-1649).

## **2.2. Hapis Cezası Uygulanmaması İlkesi**

Borçlu lehine esas alınan ilkelerden bir diğeri ise, ödenmeyen kamu borcu nedeniyle hapis cezası uygulanmamasıdır. 6183 sayılı Kanun'da hapis cezası öngören hükümler<sup>9</sup> bulunmakla birlikte, bu hükümler doğrudan kamu borcunun ödenmesiyle ilgili olmayan, borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlama, tahsilâtın engellenmesini önleme ya da bir kısım bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesini sağlamaya yönelik düzenlemelerdir. İcra ve İflâs Kanununun da kabul ettiği bu genel esasa uygun olarak, kamu alacağı için hapis cezası uygulanmasına ilişkin anlayış, Tahsili Emval Kanunu'nun (m.17) yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte sona ermiştir. Ödeme emrinde borçlulara bildirilen hapsen tazyik uygulaması ise, borç için hapis mahiyetinde olmayıp, borçluyu mal bildiriminde bulunması için zorlamaya yöneliktir.<sup>10</sup> Borç için hapis, borçluyu iktisadi faaliyetlerinden yoksun bırakarak onun iktisadi faaliyetleri sonucunda elde edeceği kazancı ile borcunu ödemesine de engel olacağından, akılcı bir yöntem olarak düşünülemez. Türk vergi sisteminde genel olarak benimsenen, beyana dayalı tarh yöntemi, tarhiyat konusu vergilerin ödenmesine borçlunun da bizzat katılımının sağlanmasını gerektirir.

---

<sup>9</sup> m.55,60,108,110,111 ve 112

<sup>10</sup> Mülga.238 SN.Tahsilat GT., 3.Kısım.



### **2.3.Kamu Alacağıın Tahsilinde İktisadilik ve Güvence Önlemleri İlkesi**

Kamu alacağıın en az masrafla ve en kısa sürede tahsilini sağlamak tahsilâtta iktisadilik ilkesi olarak kabul edilir (Dikmen, 1973: 217). Diğer bir ilke ise, kamu alacağıın tahsilinin güvence altına alınmasını sağlamaya yönelik, 6183 sayılı Kanun'da da yer alan, teminat isteme, şahsi kefil, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz, rüçhan hakkı, haciz ve genel hükümlere göre borçlunun iflasını isteme yoluyla kamu alacağıın güvence altına alınmasıdır.

### **2.4.Para ile Tatmin İlkesi**

Kamu alacaklısının "para ile tatmin ilkesi" ya da "paraya çevirme ilkesi" çalışma konumuzla ilgili en önemli ilkedir. Cebri icra işlemlerinde esas olarak, borçlunun mal varlığına el konulması ve bu varlıkların satılıp paraya çevrilmesiyle alacaklının alacağıın para olarak tatmin edilmesi amaçlanır. Bu ilkeye uygun olarak, 6183 sayılı Kanunda (m.74) elde edilen her türlü malların paraya çevrileceği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer bir ifadeyle, borçlunun borçlarına karşılık, hacedilen menkul ve gayrimenkul mallarının alacaklıya devredilmesi mümkün değildir. Hacedilen malların satış yoluyla paraya çevrilmesi ve alacaklının alacağıın para olarak ödenmesi gerekir. Bu durum paraya çevirme ilkesi olarak da ifade edilmektedir (Gerçek, 2010: 16-17).

Kamu alacaklarının tahsilinde para ile tatmin ilkesi esas olmakla birlikte, bir kısım kamu alacaklarının nakit dışı yöntemlerle tahsil edilmesine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır. Yürürlükteki mevzuata göre, para ile tatmin ilkesinin ya da nakitle tahsil edilme ilkesinin istisnalarını oluşturan tahsil yöntemlerine çalışmamızın izleyen bölümünde yer verilmiştir.

## **3. Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri**

### **3.1.Vergi Tahsil Yöntemlerinin Gelişimi**

İlk çağlardaki devlet şekli Mısır'da orta krallık ve Hitit Krallığı dışında mutlakiyet idaresidir. Ancak bu çağların bütün medeniyetlerinin ortak özelliği devlete verginin ayni olarak verilmesidir (Eskicioğlu, 2007: 151). Eski çağlara ilişkin pek fazla yazılı kaynak bulunmamakla birlikte, vergiler konusunda Babil yazıtları ile Yunan ve Romalılardan aktarılan az sayıdaki bilgilere göre, ilk yasalar gibi ilk vergiler de dini kurallara göre ve teokratik esaslara göre alınan toprak mahsulleri vergilerinden oluşur. Verginin meyve olarak alınması bilinen ilk vergi örneğidir (Jones, 1914: 47). Teokrasiden monarşiye geçilmesiyle, krallar doğal olarak halktan vergi talep etmiş ve bu vergilerin, tohumluk, üzüm veya koyunların onda biri tutarında, kralın memurlarına ve hizmetkârlarına verilmesi istenmişlerdir (Jones, 1914: 48).

Osmanlı Devletinden sonra Türkiye'de de vergi tahsilâtı bir süre ayni ödeme şeklinde devam etmiştir. TBMM kurulduktan sonra 7-8 Ağustos 1921'de yayımlanan Kararnemelerle,<sup>11</sup> mal ve hizmet şeklinde ayni vergilere ilişkin hükümler yürürlüğe konmuştur (TBMM, 1929: 133).

### **3.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Tahsil Yöntemlerinin Gelişimi**

---

<sup>11</sup>Tekâlifî Millîye Emirleri.

Cumhuriyetin kurulduğu yıllarda, Osmanlı Devletinden intikal eden vergilerden biri de arazi ürünlerinden aynı olarak alınan "aşar"dır (Varcan, 1987: 20-28). 1923 yılında İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlar da dikkate alınarak, aşar kaldırılmıştır.<sup>12</sup> 1942 yılında bazı hallerde verginin aynı olarak alınmasına da imkân sağlayan, aynı muamele vergisi getirilmiştir.<sup>13</sup> İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinin de etkisiyle, beş yıla yakın yürürlükte kalan bu vergi, 1947 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>14</sup> 1942 yılında yürürlüğe giren Varlık Vergisi Kanunu ile yürürlüğe konan "varlık vergisi" uygulamasında verginin matrahı ve oranının belirlenmesinde mahalli takdir komisyonlarına mutlak yetki verilmiş, hesaplanan vergiyi zamanında ödemeyenlerin bir ay içinde çalışma kamplarına gönderilerek, verginin emek olarak ödenmesi esası getirilmiştir (Bulutoglu, 1978: 55; Kafaoğlu, 2002: 61-63).<sup>15</sup>

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir (Öncel ve diğ., 2011: 12). Bu tarihlerde Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir. 1953'de Tahsili Emval Kanununun yerine 1.1.1954 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, kamu alacaklarının takip ve tahsil usul ve esaslarını düzenleyen, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir. Günümüzde, vergiler başta olmak üzere, kamu alacaklarının tahsilinde genel kural alacaklı kamu idaresi açısından para olarak tahsil edilmesi, borçlu açısından da para olarak ödenmesidir.<sup>16</sup> Türk mevzuatında, kamu alacaklarının tahsilinde, nakit dışı tahsil yöntemlerine aşağıda yer verilmiştir.

### **3.2.1. Askerlik Hizmet**

Çağdaş toplumlarda, devlet tüzel kişiliğine vergi salma, zor kullanma ve para basma olmak üzere, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir (Ak,1999:2) Devletin özel kesime devredemeyeceği en önemli yetkilerinden biri de asker alma yetkisidir. Devlet, en temel görevlerinden biri olan ve tam kamusal mallar arasında yer alan güvenlik hizmetini sunabilmesi için, bireylere bir çeşit emekle ödenen vergi olarak kabul edebileceğimiz, askerlik yükümlülüğü getirme yetkisine sahiptir. Bu kapsamda Türkiye'de de 1111 sayılı Askerlik Kanunu gereğince (m.1) Türkiye

---

<sup>12</sup>17.2.1925 T. ve 552 sayılı "Aşar'ın İlgası ile Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun".

<sup>13</sup>13.11.1942 T. ve 4307 SK., **Düster**, 3. Tertip, C.24, (Ankara: Devlet Matbaası, 1943), s.27-29.

<sup>14</sup>1.9.1947 T. ve 5124 SK.

<sup>15</sup> Varlık Vergisi Kanunu (m.12) Tahsili Emval Kanununa tevfikân tahsiline tevessül edilmekle beraber vergi miktarına müddetin dolmasından itibaren birinci hafta için yüzde bir ve ikinci hafta için yüzde iki zammolunur. Talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedeni kabiliyetlerine göre askerî mahiyeti haiz olmayan genel hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılırlar.

<sup>16</sup> Bu itibarla paranın kullanımına da kısaca yer vermek gerektiği düşüncesindeyiz; Paranın kullanımı ilk önce bakır, gümüş, altın ve deniz kabuğu gibi mallarla başlamıştır. Günümüzde ise madeni para ve kâğıt para olarak da ifade edilen banknotlardan oluşmaktadır. Banka ödeme araçları ve plastik para gibi likiditesi yüksek ödeme araçlarını da para olarak kabul etmek gerekir (Jones,1914:264). Ticari hayatta devrim sayılabilecek olan madeni Paranın ilk kullanımı, M.Ö.7.YY'da Lidyalılarla başlamıştır (Jones,1914:45); [http://www.darphane.gov.tr/tr/content.php?parent\\_id=179&content\\_id=179](http://www.darphane.gov.tr/tr/content.php?parent_id=179&content_id=179). Banknot biçimindeki kâğıt para ise, ilk defa (M.S) birinci veya ikinci YY'da Çin'de kullanılmaya başlanmıştır (Weatherford, 1997:126). Ancak modern Dünya düzeninde paranın gelişimi, Çin'de olmamıştır (Weatherford, 1997:129). Avrupa'da ilk kez Temmuz, 1661'de İsveç'te resmi kâğıt para tedavüle girmiştir (Weatherford, 1997:130). ABD'de ise ilk kâğıt para 1729 da Franklin döneminde basılmıştır. Osmanlı Devletinde "kaime" adıyla, ilk kâğıt para 1840'da tedavüle çıkarılmıştır (Özer ve diğ.,2004:6).

Cumhuriyeti uyruğunda olan her erkek, bu kanun gereğince askerlik yapmaya mecburdur. Bu hüküm gereğince, askerlik çağına girenler için askerlik borcu, Devlet için de askerlik alacağı tahakkuk etmiş olur. Askerlik borcunun takip ve tahsili ilgili yasalarda düzenlenmiştir.<sup>17</sup> Tahakkuk eden bu askerlik şeklindeki kamu alacağının ödeme şekli de hizmet olacaktır. Her ne kadar askerlik yükümlülüğüne ilişkin emek tahsilâtın 6183 sayılı Kanun hükümleriyle ilgisi olmasa da, askerlik yükümlülüğünün hizmet (emek) olarak ödenen bir vergi niteliğinde olduğunu belirtmekte yarar vardır. Bazen bedelli askerlik adı altında ya da yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarına dövizle askerlik olarak isteğe bağlı parasal yükümlülük halini alsa da, bedelli veya dövizle askerlikte de temel eğitim süresi emek olarak ödenmekte veya parasal yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, bedelli askerlik kapsamından çıkarılmaktadır.<sup>18</sup>

### **3.2.2. Teferruğ ve Tefevvüz**

#### **3.2.2.1. Teferruğ Kavramı**

Kamu alacaklarının nakit dışında tahsil yöntemlerinden biri de teferruğ işlemidir. Teferruğ, taşınmaz üzerindeki mülkiyet hakkının o taşınmaz sahibinin elinden alınarak, devletin ya da diğer kamu idarelerini üzerine geçirilmesini ifade eder (Özbalcı, 2000: 834). Tefevvüz ise bir ihalede bir taşınmazın belli bir bedel karşılığında bir kimsenin üzerinde kalmasıdır.<sup>19</sup> Ancak, bazı kanunlarda olduğu gibi, Mali hukukumuzda da teferruğ ve tefevvüz kavramları genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır (Kardeş, 2010: 187). Hazine açısından Teferruğ ve Tefevvüz, bir taşınmaz malın Hazinesinin mülkiyetine geçmesi anlamını taşır.

Genel olarak Devlet ihtiyacı olduğu takdirde mal edinir. Ancak bazı hallerde kanundan doğan zorunlu bir edinim şekli vardır. Teferruğun amacı devletin bir alacağının tahsilinin sağlanması veya devlete ait bir malın ucuza satılmasının önlenmesi ve Hazine haklarının korunmasıdır. Yasa gerekçesinde, teferruğ düzenlenmesinin amacı, satılmasına imkân bulunmayan taşınmazların kamu idarelerince teferruğ edilebilmesi olarak belirtilmiştir. Bu durumdaki taşınmazların, daha sonra satışı sorun oluşturduğundan ve kamu idareleri üzerinde fuzulen gayrimenkul bulundurulması da istenmediğinden, teferruğ bedeli biçilen değer % 50 si olarak tespit edilmiş ve kamu idareleri satılmayan taşınmazları teferruğ edip etmeme hususunda serbest bırakılmıştır. Teferruğ bedelinin, taşınmaza takdir edilen değer %50 si olarak belirlenmesi borçlunun menfaatlerinin korunmadığı anlamına gelmez. Kamu borçlusu bir yıl içinde borcunu ödemek suretiyle taşınmazı tekrar geri alabileceğinden bu bedelin makul kabul edilmesi gerekir (MB, 1988:787).

Hazinesinin teferruğ suretiyle mal edinme yolları üç ayrı durumda söz konusudur (Kardeş, 2010:187);

- 6183 sayılı Kanuna tabi alacakların tahsili nedeniyle teferruğ,
- 2004 sayılı İcra ve İflas Kanuna tabi, sözleşmeden doğan, alacakların tahsili nedeniyle teferruğ,

---

<sup>17</sup> Askerlik çağı her erkeğin esas nüfus kütüğünde yazılı olan yaşına göre ve yirmi yaşına girdiği sene Ocak ayının birinci gününden başlayarak 41 yaşına girdiği sene Ocak ayının birinci gününde biter. 1111 s.K.m.2.

<sup>18</sup> Zorunlu olarak yapılan askerlik hizmet yükümlülüğüne ait esaslar için bkz. 211 sayılı, Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu, 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı RG.

<sup>19</sup> Milli Emlak Genel Müdürlüğü Resmi Web Sitesi, Erişim: 25.10.2014, Erişim Adresi: <http://www.milliemlak.gov.tr/tefferrug-ve-tefevvuz>

- Hazinesinin hissedarı bulunduğu taşınmazın icra yoluyla satışı nedeniyle teferruğ.

Kamu hukuku kapsamı dışında kalan taşınmaz edinimleri, çalışma konumuzun kapsamına girmeyip, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki teferruğ işlemine yer vermekle yetinilecektir.

### **3.2.2.2. Kamu Alacağının Tahsili Nedeniyle Teferruğ**

Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hukuku ilişkisinden doğan kamu hizmetlerinin yürütülmesiyle ilgili alacaklar ve bunların takip masrafları 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilir.

Kamu alacaklarının rızaen ödemeye tahsil edilememesi halinde cebren tahsil amacıyla, alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesince, borçluya ait taşınmazlar da haczedilebilir. Haczedilen taşınmazların satışı yapıp, satış bedelinden kamu alacağının nakdi olarak tahsil edilmesi esastır. Ancak bu suretle satışa çıkarılan taşınmaz için ilk satış ihalesinde, komisyonca tespit edilen değer %75'i veya daha fazla bedelle alıcı çıkmaması halinde, ilk ihalede en çok artıranın teklifi saklı olmak kaydıyla, artırma 7 gün uzatılarak, ikinci ihale yapılır. İkinci ihalede teklif oranı sınırlaması olmaksızın en çok artıran ihale yapılır.

### **3.2.2.3. Gayrimenkullerin Teferruğu ve Geri Verilmesi**

Teferruğ düzenlemesi 6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten bu yana içeriğinde bir değişme olmaksızın varlığını devam ettirmiştir.<sup>20</sup>

Alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesi, alıcısı çıkmayan taşınmazı, ikinci artırma tarihinden itibaren bir yıl içinde en az bir kez daha satışa çıkarır. Bu süre içinde bir veya birden fazla satışa çıkarıldığı halde, satılması mümkün olmayan taşınmazlar alacaklı kamu idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla alacaklı kamu idaresince teferruğ edilebilir. Alacaklı kamu idaresinin bu suretle dahi, satılmayan taşınmazı teferruğ etme zorunluluğu yoktur. Teferruğ bedeli, gayrimenkulün biçilen rayiç değerinin % 50 sidir.

Teferruğ işlemleri tamamlandıktan sonra, takip ve teferruğ masrafları düştükten sonra kalan bedel kamu alacağına mahsup edilir. Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl süreyle satışa çıkarılamaz. Borçlu satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl içinde kamu alacağını, gecikme zamları ile birlikte ödediği takdirde taşınmazı kendisine iade edilir. Ferağ (devir) masrafı borçluya aittir. Teferruğ kararı verilmeden önce taşınmazın komisyonca belirlenen rayiç bedelinin % 75 i veya daha fazlasını vermeyi teklif eden, hariçten talipli çıkması halinde, alacaklı kamu idaresi teferruğdan vazgeçer.

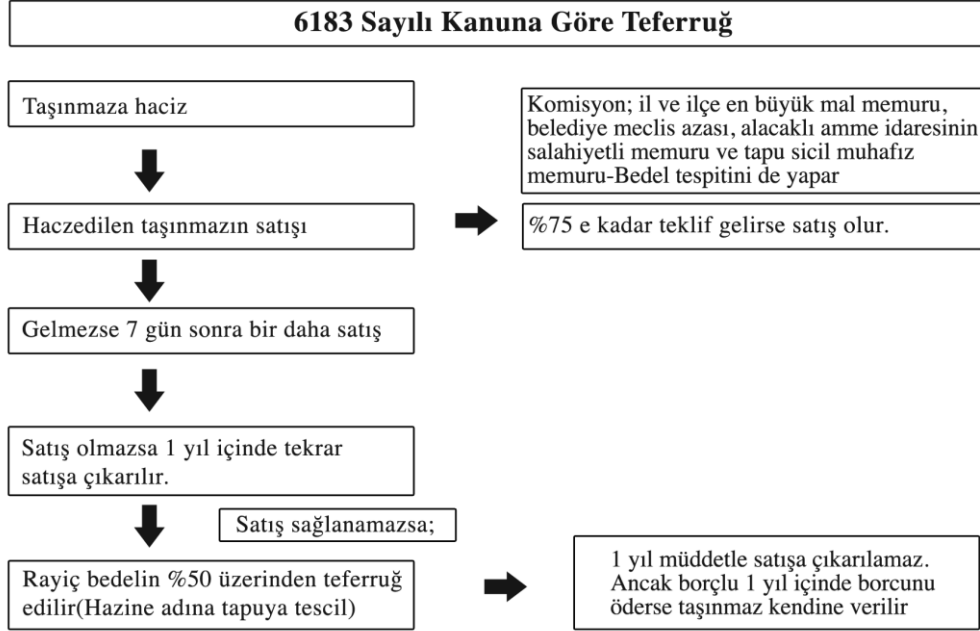
Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, kamu alacağının borçlunun taşınmazlarının teferruğu yoluyla tahsilinde borçluya menfaatlerini koruyacak birçok imkân sunulmuştur. Bunlardan en önemlisi de teferruğ edilen taşınmazın borçlu tarafından geri alınabilmesi için öngörülen bir yıllık süredir. Esasen hem yasal düzenlemeler, hem de uygulamada bu yolla kamu alacağının tahsiline çok az rastlanması, devletin alacaklarını teferruğ yoluyla tahsil etmek istemediği

---

<sup>20</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Kararları, Millet Meclisi S. Sayısı: 286 (1/464)

kanaatimizi güçlendirmektedir.<sup>21</sup> Teferruğ yoluyla kamu alacaklarının tahsiline ilişkin sürece aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 2: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teferruğ**



**Kaynak:** Derin 2011:127

### 3.2.3.Kamu Alacağı'nın Taşınmaz Alımıyla Tahsili

Kamu alacaklarına karşılık kabul edilebilecek taşınmazlar konusundaki düzenlemelere ilk kez 1995 yılı Bütçe Kanunu'nda (m.68) yer verilmiştir. Aynı içerikteki düzenlemeler, 2004 Yılı Bütçe Kanunu'nda (m.27) TEKEL idaresinin borçlarının da kapsama dâhil edilmesi dışında, 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, 6183 sayılı Kanun'da (Geç.m.8) yapılan düzenlemeye kadar devam etmiştir. 5234 sayılı Kanunla 1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,<sup>22</sup> 6183 sayılı Kanuna Geçici 8. madde olarak eklenmiştir. İlk düzenlemede 31.12.2007 olarak yer alan uygulama süresi, en son 6322 sayılı Kanun (m.2) ile 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Ancak 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olacak bu düzenlemeden yararlanabilecek borçlular arasında, bütçe kanunlarında sayılanların dışında, borcunu ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilen ve vergi dairelerine bu Kanun kapsamına giren borcu bulunan, tüzel kişilerin ortaklarına ait borçlar da dâhil, diğer mükelleflerin de dâhil edildiği görülmektedir.

6183 sayılı Kanun'a göre teferruğ işlemi uygulamada pek sık rastlanan bir tahsil yöntemi değildir. Uygulamada borçlu mükellef ile alacaklı kamu idaresi arasında vergi borcuna mahsuben satın alma yöntemine daha çok rastlanır. Vergi borçlarının bir kısım koşulların varlığı halinde, 6183 sayılı Kanun'da (geç.m.8) sayılan yükümlülere gayrimenkul olarak da ödenebilmesi imanı getirilmiştir. Ancak bu tür ödemeleri, cebren tahsilden çok, isteğe bağlı ödeme olarak kabul etmek daha doğru

<sup>21</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. 6183 s.K. m.94-98.

<sup>22</sup>5234 s.Kanun,m.34/c.

olacaktır.<sup>23</sup> Bununla birlikte, borçluyu taşınmaz intikaliyle ödeme yapmaya götüren temel nedenin, cebren tahsil tehlikesini dikkate alarak, hem bu tehlikeden kurtulmak hem de taşınmazını cebri tahsilat sonucunda gerçekleşecek olası satış fiyatından daha yüksek bedelle değerlendirmek olduğu açıktır. Kuşkusuz kamu borcundan kurtulmak da amaçlanmaktadır.

### **3.2.3.1. Taşınmaz ile Vergi Borcu Tahsil Edilebilecek Kamu Borçluları**

Aşağıda sayılan kamu borçluları, Devlete ait ve 6183 sayılı Kanun kapsamına giren borçlarına karşılık, mülkiyeti bu idarelere ait taşınmazları<sup>24</sup> ödeme aracı olarak kullanılabilir.

1. Özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar dâhil 233 sayılı KHK hükümlerine tâbi İDT ve KİK ile bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri,

2. 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na tâbi faaliyeti devam eden kamu bankaları,

3. Büyükşehir belediyeleri, belediyeler, il özel idareleri ve bunlara ait tüzel kişilerin veya bunlara bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar

4. Bu kuruluşlar dışında kalan, borcunu ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilen ve vergi dairelerine bu Kanun kapsamına giren borcu bulunan, tüzel kişilerin ortaklarına ait borçlar dâhil, diğer mükellefler

Bu idarelerin satın alınan taşınmazlarının tapu işlemlerine esas olan ve yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen değerine eşit tutarda Devlete ait olan ve bu Kanun kapsamına giren borçları terkin edilir.

### **3.2.3.2. Taşınmazların Kullanım Amaçları**

Kamu alacağına karşılık alınan bu taşınmazların belli kullanım amaçlarına yönelik olması esası da getirilmiştir. Bu suretle kamu alacağına karşılık edinilen taşınmazların kullanım amaçları şunlardır;

-Genel bütçeye dâhil daireler ve özel bütçeli idarelerce ihtiyaç duyulması ile

-5084 sayılı Kanun<sup>25</sup> kapsamında teşvik amaçlı değerlendirilecek olmasıdır.

Vergi alacağına karşılık alınan taşınmazların 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre (m.6) oluşturulacak komisyon<sup>26</sup> tarafından takdir edilecek değeri üzerinden, borçlu

---

<sup>23</sup> 5234 sayılı Kanun (m.7/b), 21.9.2004 gün ve 25590 sayılı RG.; 6183 sayılı Kanuna eklenen Geç.m.8.

<sup>24</sup> Taşınmaz üzerinde vergi dairesi tarafından konulanlar hariç olmak üzere, şahıslar lehine tesis edilmiş, mülkiyet hakkını kısıtlayıcı bir şerh (tahiyat) bulunmaması gerekir. Ayrıca, İmar planı geçen bölgeler içinde inşa edilmiş ve kamu hizmetlerinin sunulmasına elverişli **bina** halinde bulunması ya da bina inşasına elverişli **arsa** veya 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilebilecek **arazi ve arsa (üzerindeki bina ve müstemilat dâhil)** olması gerekmektedir. 433 SN.'lu Tahsilat GT.I/B (12.1.2005 tarih ve 25698 S.RG.

<sup>25</sup> Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

<sup>26</sup> Taşınmazın değerini takdir edecek komisyon 2003 yılına kadar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na (m.13) göre oluşturulurken, 4.1.2002 tarihinden itibaren Hazine alımlarını düzenleyen 4734 sayılı Kanun (m.6) hükümlerine göre oluşturulan komisyonun takdir etmesi esası getirilmiştir. **İhale Komisyonu Madde 6-** İhale yetkilisi, biri başkan olmak üzere, ikisinin ihale konusu işin uzmanı olması şartıyla, ilgili idare personelinden en az dört kişinin ve muhasebe veya malî işlerden sorumlu bir personelin katılımıyla kurulacak en az beş ve tek sayıda kişiden oluşan ihale komisyonunu, yedek üyeler de dâhil olmak üzere görevlendirir. İhaleyi yapan idarede yeterli sayı veya nitelikte personel bulunmaması halinde, bu Kanun kapsamındaki idarelerden komisyona üye alınabilir.

Gerekli incelemeyi yapmalarını sağlamak amacıyla ihale işlem dosyasının birer örneği, ilân veya daveti izleyen üç gün içinde ihale komisyonu üyelerine verilir.

kurumun da uygun görüşü alınarak bütçenin gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin Maliye Bakanlığınca satın alınabilmesi esası getirilmiştir. Bu tür tahsilâta borçlunun ve Maliye Bakanlığının isteği olmalıdır.

### 3.2.3.3. Kamu Alacağının Tahsil Zamanı

Taşınmaza ait tapu senedinin bir örneğinin vergi dairelerine gelmesi üzerine, taşınmazın Hazine adına tapuya tescil ettirildiği tarih itibarıyla mükellefin tüm borçları hesaplanarak, taşınmaza takdir edilen değer esas alınmak suretiyle terkin işlemleri yapılacaktır. Toplam borcun tespitinde gecikme zammı, taşınmazın Hazine adına tescil edildiği tarihe kadar hesaplanacaktır.

Taşınmazın değerinin mükellefin tüm borçlarını karşılayacak tutarda olmaması halinde, terkin işlemi mükellefin talebine göre, talebi bulunmaması halinde 6183 sayılı Kanunun 47/1. maddesine göre belirlenen borçlarına karşılık yapılacaktır.<sup>27</sup> Bu durumda, kalan kısım hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil işlemleri sürdürülecektir.

Vergi borcunu ödemek için önerilen taşınmazın değerinin, mükellefin toplam borçlarından daha yüksek tutarda olması halinde ise, oluşan fark mükellefe red ve iade edilmeyeceği gibi taşınmazın Hazine adına tescil tarihinden sonra doğacak borçlarına da mahsup edilmeyecektir.<sup>28</sup> Görüleceği üzere, Taşınmazlar yoluyla yapılan vergi ödemelerinde, ödeme tarihi olarak tapuya tescil edildiği tarih esas alınmaktadır.<sup>29</sup>

### 3.2.4. Sular Hakkında Kanuna Göre Emekle Yapılan Tahsilât

1926 tarihli ve 831 sayılı Sular Hakkında Kanununa göre,(m.1) şehir ve kasabalarla köylerde kamunun ihtiyacı olan suların sağlanması ve idaresi belediye teşkilatı olan yerlerde belediyelere, diğer yerlerde ise Köy Kanunu gereğince ihtiyar meclislerine aittir. Aynı Kanun (Ek-m.6)<sup>30</sup> uyarınca, olağanüstü hallerde belediye gerekli olan tedbirleri alır ve masrafları yapar. Daha sonra da ilgililerden hisselerini ister. Yapılan masrafların ilgilileri diledikleri takdirde bedenen çalışarak da hisselerini ödeyebilirler. Görüleceği üzere Sular Hakkında Kanun uyarınca yapılacak hizmet masraflarının emekle ödenmesi şeklinde, kamu alacağının nakdi olmayan bir tahsil yöntemi karşımıza çıkmaktadır.

---

İhale komisyonu eksiksiz olarak toplanır. Komisyon kararları çoğunlukla alınır. Kararlarda çekimser kalmaz. Komisyon başkanı ve üyeleri oy ve kararlarından sorumludur. Karşı oy kullanan komisyon üyeleri, gerekçesini komisyon kararına yazmak ve imzalamak zorundadır

İhale komisyonunca alınan kararlar ve düzenlenen tutanaklar, komisyon başkan ve üyelerinin adları, soyadları ve görev unvanları belirtilerek imzalanır.

<sup>27</sup> Ödemenin Mahsup edileceği Alacaklar (m.47) Amme alacağına karşılık rızâen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlî olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.

<sup>28</sup> Ancak bu durumda bulunan mükellefler oluşan farkı, taşınmazın Hazine adına tescilinden önce, ortaklık ilişkisi bulunan veya en az bir ortağı aynı olan mükelleflerin borçlarından terkinini talep etmeleri mümkündür. Bu takdirde, borçlarından terkin talebinde bulunulan mükelleflerin de aynı şekilde, çok zor durumda olma şartı aranır.

<sup>29</sup> 433 SN.'lu Tahsilat GT.II/F-2 (12.1.2005 tarih ve 25698 S.RG.

<sup>30</sup> 23.12.1934 tarih ve 2659 sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenmiştir.

### **3.2.5. Salma ve İmece**

442 sayılı Köy Kanununda (m.15) "imece ve köy parası" başlığı altında, köy işlerinin birçoğunun bütün köylü birleşerek imece ile yapılacağı belirtilmiştir. İmece uygulaması bedenen çalışmayı da kapsayacaktır. Yine aynı Kanun'da (m.16) köy gelirleri, köy işlerini gören köyün aylıklı adamlarının aylık ve yıllıklarıyla köy sınırları içinde yapılacak mecburi köy işlerine yetmezse, en yüksek haddi yirmi<sup>31</sup> lirayı aşmamak üzere herkesin hal ve vaktine göre köy ihtiyar meclisi kararıyla köyde oturanlara ve köyde maddi alakası bulunanlara salma salınacağı hükmü yer almıştır. Salma bedelinin tahsiline ilişkin hükümde ise, (Ek.m.5) salma mükellefiyetini aynen veya nakden ifa edemeyenlerin bedenen çalıştırılabileceği hükmü yer almıştır. Her ne kadar, köylerin alacakları kapsamında olan salma bedellerinin tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamında olmasa da, kamu hukukundan doğan bu alacakların tahsilinde, teorik olarak nakit dışı tahsil yöntemi olarak aynı ödeme ya da bedeni çalıştırmaya gidilebilmesi mümkündür. Bununla birlikte, esasen Köy Kanununda yer alan bu hükümlerin günümüzde, nicelik ve nitelik itibarıyla uygulanma imkanı da kalmamıştır. Ancak kamu alacağının nakit dışı tahsilatı anlamını taşıyan bu düzenlemeler pozitif hukukta yerini korumaktadır.

## **SONUÇ**

Devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmesi ve kamu giderlerini karşılayabilmesi için, ihtiyacı olan kamu gelirlerini egemenlik yetkisine dayanarak ayrıcalıklı ve güvenli bir şekilde tahsil edebilmesi gerekir. Bununla birlikte, kamu gelirlerinin tahsiline yönelik işlem ve eylemlerin hukukun temel ilkelerine ve kurallarına uygun olması sosyal hukuk devletinin bir gereğidir. Özel hukuk ilişkilerinde yargı sürecinden sonra elde edilebilen bir kısım hak ve yetkiler, kamu alacaklarının tahsilinde tahsil dairesine, cebri icra işlemlerinde idari bir güç olarak verilmiştir. Alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesine verilen bu üstün nitelikteki yetkiler, temel hak ve özgürlükler açısından son derece önemli olduğundan, anayasal bir kural olarak, yasal çerçevede kullanılır.

Kamu alacaklarının en büyük kısmını oluşturan vergilerle ilgili en önemli ilkelerden biri olan yasallık ilkesi, sadece vergi alacağının öğelerinin yasayla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de yasayla düzenlenmesini gerektirir. İdarenin vergilendirme yöntemine ilişkin faaliyetlerinin yasal usule bağlanması, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken, diğer yandan idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usullerle takip ve tahsil edebilmesine imkân sağlar.

Demokratik ülkelerde, hukuk düzeninde kişilerin kendi yetkilerini kullanarak haklarını koruma ve elde etmeleri yasaklanmıştır. Ancak, kamu alacaklarının tahsilinde tahsil dairesinin cebri icra yoluyla takip ve tahsil yetkisi bulunduğundan, ödeme emri göndermesi, mala el koyup haczetmesi, satış gibi işlemlere başvurması ya da yargı mercii kararı olmaksızın ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması mümkündür. Bu kapsamdaki kamu alacaklarının neler olduğu 6183 sayılı Kanunda sayılmış, bir kısmı ise özel kanunlarda bu Kanun'a yapılan atıf hükümleriyle bu Kanun'a göre takip ve tahsil kapsama alınmıştır. Kamu alacaklarının takip ve

---

<sup>31</sup> Türk Lirasından altı sıfır atılmadan önceki tutar.



tahsilinde, tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yani uzlaştırmak ve gözetmekle yükümlüdür.

Kamu alacağının tahsilinde egemen olan ilkelerden biri olan para ile tatmin ilkesi gereğince, kamu alacağının tahsili için haczedilen malların alacaklıya devri mümkün olmadığından, cebri icra işlemlerinde esas olan haczedilen malların satılıp paraya çevrilerek alacağın para olarak tahsil edilmesidir. Kamu alacaklarının en eski tahsil yöntemi, aynı tahsil yöntemidir. 1950'li yıllara kadar Türkiye'de de farklı şekillerde uygulanan nakit dışı tahsil yöntemleri günümüzde anlayış olarak terk edilmiştir. Ancak buna karşın, ülkemizde halen yürürlükteki mevzuata göre, mal veya emek olarak tahsil edilen, diğer bir ifadeyle para ile tatmin ilkesinin istisnalarını oluşturan nakit dışı tahsil yöntemleri de bulunmaktadır. Bunları teferruğ, kamu alacağının taşınmaz alımıyla tahsili, su tesis masraflarının emekle tahsili, salma ve imece kapsamında emekle tahsil ve emekle ödenen askerlik yükümlülüğü olarak beş grupta toplayabiliriz. Bunlardan askerlik alacağı devletin temel fonksiyonlarının bir gereği olduğundan, emek dışında tahsilinin tartışılmayacağı düşüncesindeyiz. Su tesis masrafları ile imece ve salmadan doğabilecek kamu alacakları da güncelliğini yitirdiğinden, ya güncel değerlere yükseltilmesi ki bu durumda 6183 sayılı Kanun kapsamına alınması, ya da mevzuattan çıkarılması gerektiği kanaatindeyiz.

1995 yılından bu yana bütçe kanunlarında yer alan, ancak 2004 yılından itibaren 6183 sayılı Kanun'a süreli uygulama olarak eklenen taşınmaz ile vergi borcu tahsili düzenlemesinin tüm vergi yükümlülerinin isteğe bağlı olarak yararlanabileceği sürekli hüküm haline getirilmesi daha yararlı olacaktır. Zorunlu bir yol olmayan, teferruğ uygulamasına çok nadir başvurulmasına rağmen, bu yola gidilmesi halinde teferruğ masrafları da oluşacaktır. Mevcut düzenlemelerde teferruğ masraflarının kamu alacakları içindeki yeri belirsizdir. Taşınmazla vergi alacağının tahsili ile taşınmazın teferruğu uygulamalarının her ikisinde de kamu alacağı borçlunun taşınmaz malının kamuya aktarılması yoluyla tahsil edilmektedir. Teferruğ işlemi Devlet'in inisiyatifinde iken, taşınmazla vergi borçlarının ödenmesinde kamu borçlusu ile kamu alacaklısı arasında karşılıklı rızaya dayanmaktadır. Bu iki tahsil müessesesinin karşılıklı rızaya dayalı hale getirilerek birleştirilmesi, düzenlemenin sürekli hüküm haline getirilmesi kamu alacaklarının tahsilini daha uygulanabilir bir yapıya kavuşturacaktır.

Son olarak, diğer kanunlarda 6183 sayılı Kanun'a yapılan atıf hükümlerinin tamamının bu Kanun kapsamına alınarak, mali takip ve tahsil sistemindeki hükümlerin dağınıklığı giderilerek, karmaşıklığı giderilmeli, anlaşılabilirlik ve bütünlük sağlanmalıdır.

### **Kaynakça**

- Ak, Ahmet (1999), GVK. *Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir,
- Ak, Ahmet (2004) *Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Bulutoğlu, Kenan (1978), *Türk Vergi Sistemi*, Cilt 1, Altıncı Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Candan, Turgut (2007), *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun - Açıklamalı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çomaklı, Şafak, Ak, Ahmet, Ayrangöl, Zülküf 2013, *Vergi Hukuku -Genel İlkeler ve Esaslar*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Darphane ve Damga Matbaası Web Sitesi, [http://www.darphane.gov.tr/tr/content.php?parent\\_id=179&content\\_id=179](http://www.darphane.gov.tr/tr/content.php?parent_id=179&content_id=179), 25.10.2014
- Derin, Dilşat (2011), *Teferruğ ve Tefevvüz*, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:359, Ankara
- Dikmen, Orhan (1973), *Maliye Dersleri-Giriş ve Genel vergi Teorisi*, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Eskicioğlu, Osman (2007), *Çağdaş Vergi Hukukunun İslam Hukuku Açısından Eleştirisi*, yayınlanmamış kitap, İzmir, <http://www.enfal.de/vergi.pdf>, 24.10.2014.
- Gerçek, Adnan 2010, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuk*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Jones, Robert (1914), *The Nature and First Principle of Taxation*, P.S.King&Son Orchard House Westminster, London.
- Kafaoğlu, A.Başer (2002), *Varlık Vergisi Gerçeği*, Kaynak Yayınları, İstanbul.
- Kardeş, Salahaddin (2010), *Milli Emlak*, Milli Emlak Kontrolörleri Derneği Yayını, 3. Baskı, Ankara.
- MB Gelirler Genel Müdürlüğü (1988), *Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri*,(AATUHK. Gerekçesi,) Ankara.
- Milli Emlak Genel Müdürlüğü Resmi Web Sitesi, <http://www.milliemlak.gov.tr/teferrug-ve-tefevvuz>, 25.10.2014
- Onar, S.Sami (1964), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İsmail Akgün Matbaası, Cilt 3 B, İstanbul.
- Onar, Siddık Sami (1952), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Marifet Basımevi, İstanbul.

- Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami (2011), *Vergi Hukuku*, 20. Bası, Turankitabevi, Ankara.
- Özbalcı, Yılmaz (2000), *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özer, Mustafa (Edt.) (2004), *Türkiye Ekonomisi*, Anadolu Üniversitesi yayınları, Yayın No:1579, Eskişehir.
- Smith, Adam (1976), *An Inquiry Into The Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Volume II, LibertyClassics, Indiana, Oxford University Press, Indianapolis.
- TBMM (1929), *Düstur*, 3 üncü Tertip, C.2, Milliyet Matbaası, İstanbul.
- TBMM (1943), *Düstur*, 3. Tertip, C.24, Devlet Matbaası, Ankara.
- TBMM (1953), *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gereğesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Kararları*, Millet Meclisi S. Sayısı: 286 (1/464), Ankara.
- Varcan, Nezih (1987), *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*, Eskişehir.
- Weatherford, Jack (1997), *The History of Money*, Three Publishing Group, New York.