

# KAMU ALACAKLARINDA CEBREN TAHSİLİ SÜRECİ

## COMPULSORY EXECUTION PROCESS IN PUBLIC RECEIVABLES



**Sinan KILIÇ\***

### ÖZ

Günümüzde amme alacaklarının tahakkukundan daha çok bu alacakların tahsili önem kazanmaktadır. Çünkü ne kadar alacak tahakkuk ederse etsin bunlar tahsil edilemediğinde tahakkuk işlemi bir idari işlem olmaktan öteye geçemeyecektir. Yasa koyucu bunu öngörerek vadesinde ödenmeyen alacakların tahsil edilmesi amacıyla kanuni düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan biri de cebren tahsil yöntemleridir. Bu çalışmamızda cebren tahsil işlemlerinin dayanağı olan ödeme emri kavramı ve hukuki niteliği hakkında açıklama yapılmış, borçluların ödeme emrine karşı hangi yollara başvurabileceği ifade edilmiş olup, son olarak ödeme emriyle verilen 15 günlük süre içinde borcunu ödemeyen veya ödeme emrine karşı dava açmayan, dava açması halinde davanın reddi kararı verilen borçluya karşı uygulanabilecek cebren tahsil yöntemlerine yer verilmiştir.

### ABSTRACT

Nowaday the collection of public claims is more important than the accrual of public receivables. Because, no matter how big the amount of receivable is, if they can not be collected, the accrual process will be no more than an administrative transaction. The legislator has foreseen this and has made legal regulations in order to collect delinquent receivables. One of these is the method of compulsory execution. In this study, we have explained the concept of payment order and its legal nature, which is the basis of the payment order transactions, and it has been stated which way the debtors can apply against the payment order. Finally, there have been given place to compulsory execution methods that can be applied against the debtor who has not pay the debt within the period of 15 days given by the payment order, has not prosecute a suit against

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 02.03.2018 / M.K.T.: 16.03.2018

**Anahtar Kelimeler:** Ödeme Emri, Mal Bildirimi, Cebren Tahsil, Teminat, Haciz.

the payment order, and has been rejected from the case.

**Keywords:** Payment order, property declaration, compulsory execution, warranty, confiscation

## 1- GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansmanında tahsil edilen vergiler ve diğer kamu alacakları büyük önem teşkil etmektedir. Bu alacaklar tahsil edilmediğinde kamu hizmetlerinde aksamalar yaşanmaktadır. Vatandaşa sunulan kamu hizmetleri ile tahsil edilen amme alacakları arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Ne kadar çok amme alacağı tahsil edilirse kamu hizmetleri de bir o kadar artacaktır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, bu tahsilatların belli bir usule göre yapılması amacıyla düzenlenmiştir. Söz konusu kanunda borcunu vadesinde ödemeyen borçlular için cebren tahsil esasları hüküm altına alınmıştır. Çünkü söz konusu kamu hizmetlerinin sunulması için amme alacağının en kısa sürede tahsil edilmesi gerekmektedir. Kanuna göre borcunu vadesinde ödemeyen borçluya ödeme emri çıkarılır ve tebliğ edilir. Ödeme emrinde borçludan, borcunu 15 gün içinde ödemesi veya mal bildiriminde bulunması istenir. Borçluya karşı verilen sürenin dolmasından itibaren cebren tahsil süreci başlatılır. Cebren tahsil yöntemleri 3 bent halinde sayılmıştır. Bunlar,

- 1- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
- 2- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- 3- Borçlunun iflasının istenmesidir.

## 2- ÖDEME EMRİ KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ ve ÖDEME EMRİNE KARŞI AÇILAN DAVA

### 2.1- Ödeme Emri Kavramı

Ödeme emri, vadesinde ödenmeyen amme borcunun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması için borçluya yapılan bildirimdir. Aslında borçluya cebren tahsil sürecine başlamadan önce yapılan son ihtar niteliğindedir. 6183 sayılı Kanunun 55.maddesinde düzenlenmiştir. Kanuni düzenlemeye göre ödeme emri ile borçludan 15 gün içinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması istenir. Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.<sup>1</sup> Kanunun 114.maddesinde ise kendisinde ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığını bildiren borçlular bu bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde,

1. En son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini,
2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.

<sup>1</sup> 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, R.G.28.07.1953-8469, Md.55

Yukarıda bahsedilen cezalar amme borcuna ilişkin cezalar değildir. Bunlar yükümlülüklerin süresinde yerine getirilmemesinden kaynaklı cezalardır. Mal beyanında bulunan ya da haczedilecek mal veya gelirinin bulunmadığını beyan eden borçlulara bu cezalar uygulanmaz.

Bazı durumlarda ödeme emrinin çıkarılıp çıkarılmayacağı konusunda alacaklı amme idareleri reddüt etmektedir. Bunlardan biri ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler için vergi mahkemesi kararına göre ihbarname çıkarılmasının cebren tahsil işlemlerini başlatmak için yeterli görülmesidir. Ancak mahkeme kararına göre çıkarılan ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesi ile birlikte borçluya borcunu ödemesi için bir aylık yeni bir vade verilir. Bunun normal tahakkuk işleminden herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla mahkeme kararına istinaden yapılan tebligat cebren tahsil işlemlerinin başlatılabilmesi için yeterli değildir. Bir aylık sürenin sonunda borçlu, borcunu ödemediği takdirde alacaklı amme idaresi tarafından ödeme emri düzenlenmeli ve borçluya tebliğ edilmelidir. Ancak bu işlemlerden sonra alacaklı amme idaresi cebren tahsil işlemlerine başlayabilir. Bir diğer durum ise Danıştay tarafından verilen bozma kararından sonra vergi mahkemesi tarhiyatı olduğu gibi tasdik eder veyahut kısmen tasdik ederse tekrar aynı süreç başlamalıdır. Yani ihbarname borçluya tebliğ edilmeli, borçlu borcunu bir aylık sürede ödemezse ödeme emri çıkarılmalıdır.

Yürütmenin durdurulması kararlarının yürürlüğe girmesi için borçlunun teminat yatırması gerekmektedir. Teminat gösterilmeyen borç için alınan yürütmeyi durdurma kararları yürürlüğe girmez. Tarhiyat aşamasında yürütmeyi durdurma kararı alındıktan ve gerekli teminat yatırıldıktan sonra Danıştay tarafından yürütmeyi durdurmanın kaldırılması ve vergi mahkemesi tarafından verilen kararın onamasına ilişkin karar verilmesi durumunda ödeme emrinin alacaklı amme idaresi tarafından tekrar düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak yürütmenin durdurulması kararından sonra teminat yatırılmaması durumunda bu karar geçersiz olacağından daha önce ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmişse tekrar ödeme emri tebliğine gerek yoktur. Ancak daha önce ödeme emri tebliğ edilmemişse ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmelidir. Borçlunun ödeme emrine karşı dava açmasıyla birlikte gerekli teminatı da yatırması durumunda cebren tahsil işlemleri duracaktır. Vergi mahkemesi konuyu değerlendirip davanın reddi yönünde karar verirse tekrar ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur.

Asıl borçlunun borcunu ödememesi durumunda sorumlulara karşı cebren tahsil işlemlerine başlamak içinde ayrıca ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesi gerekmektedir. Sorumlularda asıl borçlu gibi ödeme emrine karşı dava açma hakkına sahiptir. Mirasçılarda ise eğer ödeme emri muris adına çıkarılmış ve kesinleşmiş ise mirasçılara tekrar ödeme emri çıkarılmasına gerek yoktur. Ancak murise ödeme emri çıkarılmadıysa mirasçılara hisseleri oranında ödeme emri çıkarılır. Bazı uygulamalarda sorumlulara karşı cebren tahsile başlarken sorumlulara ödeme emri düzenlenmediği, asıl borçluya çıkarılan ödeme emrinin yeterli görüldüğü anlaşılmaktadır. Ancak Kanunun temel prensibine bakıldığında önce ödeme için borçluya süre verilir, borcun ödenmemesi durumunda cebren tahsilat aşamasına geçilir. Sorumlularda asıl borçlu gibi haklara sahip olduğundan, ödeme emri düzenlenmeden önce sorumluya da borcun ödenmesi için belli bir süre verilmesi, ödenmemesi durumunda gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara-Oluşay Yayıncılık, 2000, s.557-561.

## 2.2- Ödeme Emrinin Hukuki Niteliği

Ödeme emri alacaklı amme idaresi tarafından düzenlenen tek taraflı idari işlemdir. İdari işlemler yazılı olmak zorundadır. Dolayısıyla ödeme emrinde bütün unsurlar açıkça yazılmalıdır. Ayrıca gecikme zammı ödeme günü hesaplanacağından ödeme emrine “Ayrıca Gecikme Zammı Hesaplanacaktır” şeklinde basılı damga konulmalıdır. Ödeme emirleri yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönünden hukuka uygun değildir. Ödeme emrinin geçerli olması için bu unsurların hiçbirinde hukuka aykırılık olmaması gerekir. Ödeme emirlerini yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden değerlendirecek olursak,

**Yetki Unsuru Yönünden Ödeme Emirleri:** Ödeme emri düzenleme yetkisi alacaklı amme idarelerindedir. Alacaklı amme idareleri ise Kanunun 1.maddesinde sayıldığı üzere devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir. Bunlara ait amme alacakları vadesinde ödenmediğinde borçluya ödeme emri çıkarılır. Ödeme emirlerinin alacaklı amme idareleri tarafından düzenleneceği, alacaklı amme idarelerinin de devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduğu kanunda açıkça ifade edilmiştir. Bunlar haricinde düzenlenen ödeme emirleri yetki yönünden geçersizdir.

**Şekil Unsuru Yönünden Ödeme Emirleri:** 6183 sayılı Kanunun 55.maddesinde, ödeme emrinin nasıl düzenleneceği ve içinde hangi bilgilerin yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Kanuna göre ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyetleri ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar 3 ayı geçememek üzere hapzen tazyik olunacağı belirtilir. Ödeme emrinde bu bilgilerden herhangi birinin yer almaması halinde şekil şartlarına uyulmadığından ödeme emri geçersiz sayılabilecektir.

**Sebep Unsuru Yönünden Ödeme Emirleri:** Borçlulara ödeme emri çıkarılmasının sebebi, borcun vadesinde ödenmemesidir. 6183 sayılı Kanunun 55.maddesi “*Amme alacağını vadesinde ödemiye-nlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir «ödeme emri» ile tebliğ olunur.*” şeklinde başlamaktadır. Amme alacağı kanuna uygun suretle tahakkuk etmeli, alacağın vadesi geçmiş olmalı, tecil edilmemiş veya zamanaşımına uğramamış bir alacak olmalıdır. Belirtilen duruma uygun alacaklar için ödeme emri düzenlenirken bunlar haricinde başka nedenlerle ödeme emri düzenlenmesi durumunda işlem sebep yönünden hukuka aykırıdır. Yapılan işlem geçersizdir.<sup>3</sup>

**Konu Unsuru Yönünden Ödeme Emirleri:** Ödeme emri düzenlenen alacak, 6183 sayılı Kanun kapsamına giren bir alacak olmalıdır. Kanunun 1.ve 2. maddelerinde kanun kapsamı düzenlenmiştir. Buna göre;

- Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları hakkında
- Aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında
- Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli hakkında

<sup>3</sup> Muhsin Koçak, Vergi-İcra Hukuku, Ankara-Seçkin Yayıncılık, 2011, s.189-190

- Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında bu kanun hükümleri uygulanır. (AATUHK, Md:1., Md:2) Düzenlenen ödeme emri yukarıda belirtilen alacaklar arasında değilse işlem konu unsuru yönünden hukuka aykırıdır. Dolayısıyla ödeme emri geçersiz olacaktır.

Maksat Unsuru Yönünden Ödeme Emirleri: Ödeme emri ile amaç amme alacağının ya rızaen ya da cebren tahsil yöntemleri ile bir an evvel tahsil edilmesini sağlamaktır. Bu amaç dışında alacaklı amme idareleri tarafından ödeme emri düzenlenmesi mümkün değildir.

Amme borcunun ödenmemesi durumunda cebren tahsilata başlamak için ödeme emrinin tebliği temel şartlardan biridir. Ödeme emri tebliğ edilmeden yapılan cebren tahsil işlemleri baştan itibaren sakattır. Aynı zamanda düzenlenen ödeme emrinde, kanunen yer alması gereken bütün bilgilerin bulunması ve borcun ödenmemesi veya mal bildiriminde bulunulmaması durumunda borçlunun karşılaşılabileceği durumlar açıkça belirtilmelidir. Yukarıda açıklanan ve idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönünden hukuka uygun olmalıdır. Dolayısıyla alacaklı amme idareleri ödeme emrini düzenlerken azami dikkat göstermelidir. Çünkü yapılan cebren tahsil işlemlerinin temeli, usule uygun düzenlenen ödeme emrinin kanunlara uygun şekilde tebliğine bağlıdır. Bu işlemin sakatlığı bütün süreci geçersiz hale getirebilecektir.

### **2.3- Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması**

6183 sayılı Kanununun 58.maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. 2577 sayılı İYUK'un 63.maddesinin yürürlüğe girmesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 ila 412.maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı Kanun'un 37/1. maddesine göre ödeme emriyle ilgili uyuşmazlıklarda, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Yani çıkarılan kanunla vergi itiraz komisyonları kaldırılmış olup, vergi itiraz komisyonuna itiraz yoluyla yapılan başvurular artık dava yoluyla vergi mahkemesine yapılacaktır. Kanuna göre itiraz komisyonu (Vergi Mahkemeleri) bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir. (AATUHK, Md:58) Ancak vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanması ve iş yükünün yoğun olması sebebiyle 7 gün içinde kararın açıklanması fiilen mümkün değildir. Aynı zamanda İYUK'un 46.maddesine göre mükellefler vergi mahkemesinin verdiği karara karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidebileceklerdir. Bu sebeple kanunun "İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir." hükmü dolaylı olarak kaldırılmıştır.<sup>4</sup>

Kamu borçlusu ödeme emrine karşı 15 gün içinde dava açma yoluna gidebilir. Ancak burada neye dava açıldığı önem arz etmektedir. Çünkü ödeme emrine karşı açılan davanın sebepleri sınırlıdır. Örneğin tarhiyat aşamasında yapılan bir usulsüzlük için ödeme emrine dava açılması mümkün değildir. Çünkü bu durumlar için mükelleflerin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi bulunmaktadır. Bu safhada hakkını kullanmayan borçlu ödeme emri aşamasında bu usulsüzlüğe dayanarak dava açamaz. Ödeme emrine ancak şu hallerde dava açılabilir;

<sup>4</sup> Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5.Baskı, Bursa-Ekin Yayınevi, 2017, s.226.

- Böyle bir borcun olmadığı,

Borcun olmadığı yönünde öne sürülen iddialar çeşitli sebeplere dayanabilir. Bunları kısaca şöyle sıralayabiliriz.

Borç tamamen ödenmiş olabilir. Böyle bir durumda kamu borçlusu ödeme belgeleriyle birlikte alacaklı amme idaresine başvurduğunda amme idaresi ödeme emrinin sehven gönderildiği sonucuna varırsa ödeme emri iptal edilir. Ancak amme idaresi borcun ödendiğini kabul etmezse kamu borçlusu, böyle bir borcu olmadığı gerekçesi ile ödeme belgeleriyle birlikte vergi mahkemesine dava yoluna gidebilir. Borçlu kamu idaresinden olan alacağının borcuna mahsubunu talep etmiş olabilir. Mahsup sebebiyle de böyle bir borcu olmadığını ileri sürebilir. Ancak burada şuna dikkat etmek gerekir. Mükellefe yapılacak olan iadenin kesinleşmiş olması gerekmektedir. Daha inceleme aşamasında olan iadenin borca mahsubu mümkün değildir. Dolayısıyla borçlunun kesinleşmiş bir alacağının olması durumunda, bu alacağın borca mahsubu ile borç ödenmiş sayılır ve düzenlenen ödeme emri iptal edilir. Vadesi dolmamış alacaklar için ödeme emri düzenlenmesi mümkün değildir. Eğer düzenlenirse borçlu buna dayanarak dava yoluna başvurabilir.<sup>5</sup> Alacağın tecil edilmesi, mücbir sebep halleri, borcun idarece terkin edildiği iddiası, borçluda hata yapıldığı iddiası gibi çeşitli sebeplerle de borcun olmadığı savunularak dava yoluna gidilebilir.<sup>6</sup>

- Borcun kısmen ödenmiş olduğu,

Borçlu, ödeme emrinde belirtilen borcun bir kısmını daha önce ödemiş ise ödediği miktar için ödeme belgeleri ile birlikte mahkemeye başvurabilir. Kalan kısım için ise borçlu ödeme veya mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Borcun ödenen miktarına açılan dava ödenmemiş borcun tahsilini durdurmayacaktır.

- Borcun zamanaşımına uğradığı

Zamanaşımı ileri sürülmesi sebebiyle ödeme emri iptal ettirilebilir. Kanununun 101.maddesinde geçen zamanaşımı tahsil zamanaşımını ifade etmektedir. Tahsil zamanaşımı ise borcun vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıldır. Bu sürede tahsil edilmeyen amme alacağı için ödeme emri düzenlenemez.

Yukarıdaki sebeplerle ödeme emrine karşı dava yoluna başvurulabilir. Davalarda yazılı yargılama usulü uygulanır. 6183 sayılı Kanunda her ne kadar 7 günlük sürede sonuçlandırılacağı ifade edilse de bu fiili olarak bu mümkün değildir. Mahkeme uygulanan idari işlemi kanunlara göre değerlendirip karara bağlamaktadır. Ödeme emrine itiraz sonucu aşağıdaki kararlar verilmektedir.

- Ödeme emrinin iptali
- Davanın Reddi
- Ödeme emrinin kısmen iptali
- Davanın kalan kısmının reddi

Ödeme emrine karşı dava açılması cebren tahsil işlemlerini durdurmayacaktır. Amme borçlusu aynı zamanda cebren tahsil işlemlerini de durdurmak isterse ayrıca mahkemeden yürütmeyi durdurma talep etmelidir.

<sup>5</sup> Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s.612.

<sup>6</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı-Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar Tebliğler Danıştay Kararları Muktezalar, İstanbul Maliye Vakfı, 1.Baskı, Ocak-2006, s.302.

6183 sayılı Kanununun 58.maddesine göre, itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir. Bu düzenlemeyle borçlunun gereksiz yere tahsil sürecini uzatması engellenmek istenmiştir. Dava sonucunda amme idaresi lehine karar verilmesi durumunda amme borçlusu, dava ettiği tutarın yüzde 10'u oranında haksız çıkma zammı ödemek zorunda kalır. Ancak borçlu lehine bir karar çıkması durumunda idarenin haksız çıkma zammı ödemesi söz konusu değildir. Bu özelliği gereği haksız çıkma zammı cezai niteliktedir.

### **3- MAL BİLDİRİMİ KAVRAMI ve HUKUKİ NİTELİĞİ**

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere ödeme emrinin tebliği ile borçludan 15 gün içinde ya borcunu ödemesi ya da mal bildiriminde bulunması istenir. Borcunu ödemeyen borçlu 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmalıdır. Mal bildirimini, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir. (AATUHK, Md:59) Borçlu bütün malvarlığını bildirmek zorunda değildir. Borcuna yetecek kadar malın bildirilmesi yeterlidir. Bunun takdirini ise alacaklı amme idaresi yapacaktır. Alacaklı amme idaresi, yapılan mal bildiriminin borca yetmediği kanaatine varırsa, borçludan ek mal bildirimini yapmasını isteyebilir. Mal bildirimini sözlü veyahut yazılı olarak yapılabilir. Sözlü yapılan mal bildirimleri alacaklı amme idaresinin memuruyla birlikte tutanağa geçirilir. Borçlunun, herhangi bir malı olmadığına dair yaptığı bildirimde mal bildirimidir. Tüzel kişilerde mal bildirimini kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Mal bildirimini cebren tahsil işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla düzenlenmiştir. Alacaklı amme idaresi cebren tahsil sürecinde borçlunun malvarlığı araştırması ile zaman kaybetmeyecektir. Borçlunun bildirdiği mallar arasında paraya çevrilmesi kolay olanlardan başlanır. Alacaklı amme idaresi borçlunun bildirdiği mallarla sınırlı değildir. Borçlunun bildirmeyeceği malların da paraya çevrilmesi yoluyla alacağın tahsili yoluna gidebilir.

Borçlunun ödeme emrinin tamamına karşı dava açması durumunda mahkemece kısmen reddine karar verilirse, kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde reddedilen kısım için mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Eğer borçlu amme borcunun bir kısmına dava açmış ise dava açmadığı miktar için ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmalıdır.

Amme borçlusunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanununun 60.maddesinde "*Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.*" hükmüne yer verilmiştir. Ödeme emrinde belirtilen 15 günlük süre dolduktan sonra alacaklı tahsil dairesi, İcra Tetkik Merciidinden yazılı olarak hapis talebinde bulunur. Tüzel kişilerde hapis cezası kanuni temsilciler hakkında uygulanır. Hapis uygulaması ile amaç borçlunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak olduğundan borçlu mal bildiriminde bulunduğu serbest bırakılır. On beş günlük süre geçtikten sonra henüz hapse girmemiş borçlu mal bildiriminde bulunarak haptisten kurtulabilir.

Mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur.(AATUHK, Md:61) Mal edinme ve artırmaların ne

kadar süre içinde bildirileceğine yönelik herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kamu alacağı ödenceye kadar olan mal artmalarının bildirilmesi gerekmektedir.

#### **4- CEBREN TAHSİL KAVRAMI ve CEBREN TAHSİL ŞEKİLLERİ**

##### **4.1- Cebren Tahsil Kavramı**

Kamuya borcu olan kimselerin borçlarını vadesinde ödememeleri durumunda cebren tahsil işlemleri yürütülmelidir. Ancak yasa koyucu burada kamu adına tahsilatı yapacak idarelerin ve çalışanlarının keyfi davranışlarını önlemek amacıyla kanuni düzenlemeler yapmıştır. 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 54. ve 101. maddeleri arasında kamu alacağının cebren tahsiline yönelik hükümlere yer verilmiştir.

*“Cebren tahsil ve şekilleri:*

*Madde 54 – Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:*

- 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,*
- 2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,*
- 3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.”*

Cebren tahsil süreci, borçlunun borcunu vadesinde ödememesi durumunda kanunda belirtilen şekilde ve usule uygun olarak alacaklı amme idaresi tarafından yürütülür. Amme alacağının cebren tahsil süreci, genel alacaklarındakinden farklıdır. Genel alacaklarda cebren tahsil işlemi adli makamların kararıyla yürütülürken, amme alacaklarında ise alacaklı amme idaresi cebren tahsil işlemlerini resen icra etmektedir. Bu yönüyle amme alacaklarının genel alacaklara göre üstünlüğü bulunmaktadır. Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda alacaklı kamu idareleri kanunda belirtilen cebren tahsil işlemlerini uygulaması gerekmektedir.

Cebren tahsil işlemi amme alacağının korunması yöntemlerinden biri değildir. Amme alacağının korunmasına yönelik işlemler ödeme emrinin tebliğine kadar yapılabilirken, cebren tahsil işlemleri ödeme emrinde bildirilen on beş günlük sürenin sonundan itibaren yapılmaya başlanır. Yani cebren tahsilin başlaması için borcun tahakkuk etmesi, borcun vadesinde ödenmemesi, ödeme emrinin tebliğ edilmesi ve borçlunun, ödeme emriyle verilen on beş günlük sürede herhangi bir ödeme yapmaması veyahut teminat vermemesi gerekir. Tahakkuk etmemiş borçlar için cebren tahsil sürecine başlanılamaz. Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: Madde 22). Tahsilatın başlaması için tahakkukun usulüne uygun yapılmış olması gerekmektedir. Tahakkuk ile borçluya borcunu ödemesi için süre verilir. Bu süreler özel kanunlarda belirtilir. Ancak özel kanunlarda ödeme süresi düzenlenmemiş ise tahakkuktan itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Bir aylık sürede herhangi bir ödemede bulunmayan borçluya borcunu ödemesi için son bir ihtar niteliğinde olan ödeme emri tebliğ edilir. Ödeme emrinin tebliğiyle borçludan borcunu on beş gün içinde ödemesi istenilir. Ödenmemesi halinde cebren tahsil işlemleri alacaklı amme idaresi tarafından başlatılır.

##### **4.2- Cebren Tahsil Şekilleri**

###### **4.2.1- Teminatın Paraya Çevrilmesi Veyahut Kefilin Takibi**

Amme alacağı için daha önce teminat alınması durumunda, ödeme emri ile borçluya borcu on beş



gün içinde borcunu ödemesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veyahut diğer şekillerle cebren tahsile devam edileceği bildirilir.

Borçlu verilen sürede borcunu ödememesi durumunda alacaklı amme idaresi teminatın paraya çevrilmesi yoluyla alacağını tahsil eder. Teminat alacağın tamamını karşılamaya yetmezse kalan tutar için kanundaki diğer cebren tahsil yollarına başvurulur.

Teminatın para olması halinde, para gelir kaydedilerek kamu alacağına mahsup edilir. Teminat banka teminat mektubu ise, bankadan tahsil edilerek gelir kaydedilir. Teminat taşınır ve taşınmaz mal ise, bu kanun hükümlerine göre satılarak paraya çevrilir.<sup>7</sup> Amme idaresinin elinde teminat bulunması halinde diğer cebren tahsil yollarına başvurulmaz. Ancak teminat paraya çevrildikten sonra amme alacağının tamamı tahsil edilmediyse diğer cebren tahsil yollarına devam edilebilir.

Borçlu ödeme emri ile verilen on beş günlük sürede borcunu ödemezse alacaklı amme idaresi kefilin takibi yoluna gidebilir. Bunun için borçluya herhangi bir tebligat yapılmasına gerek yoktur. Kefile ödeme emri tebliğ edilir ve söz konusu borcu on beş gün içinde ödemesi istenir.

#### **4.2.2- Malların Haczedilerek Paraya Çevrilmesi**

Borçlu tarafından mal bildirimisi sırasında beyan edilen veya alacaklı amme idaresi tarafından borçlu adına tescil edilmiş olduğu tespit edilen mallar veya üçüncü şahısların elinde bulunan menkul ve gayrimenkuller ile alacak ve hakların haczedilerek paraya çevrilmesi yoluyla kamu alacağının tahsil edilmesidir. Haciz işlemi uygulanabilmesi için borçluya ödeme emri tebliğ edilmesi, borçlunun ise ödeme emrine karşı dava açmaması veya dava açması halinde mahkemenin davanın reddine karar vermesi sonucu ödeme emrinin kesinleşmiş olması gerekmektedir. Alacaklı amme idaresi borçlunun mal bildiriminde beyan ettiği malvarlığını haczetmek zorunda değildir. Gerek duyulması halinde idarenin kendi tespit ettiği malları haczetmesi de mümkündür. Gayrimenkullerde haciz tapu kaydına haciz şerhi koyularak yapılırken menkul mallarda fiili haciz işlemi ile yapılır. Cebren tahsilde amaç borcun para ile ödenmesidir. Yani haczedilen malların olduğu gibi alacaklıya geçmesi söz konusu değildir. Mallar haczedildikten sonra paraya çevrilerek alacağın tahsili yoluna gidilir. Borcun asıl ve ferilerine yetecek miktarda malın haczedilmesi gerekmektedir. Borcun ferileri gecikme zammı, gecikme faizi ve takip giderlerinden oluşmaktadır. Gayrimenkülü haczedilen borçlu buna karşılık borca yetecek kadar menkul mal gösterirse, gayrimenkul üzerindeki haciz baki kalmak suretiyle menkul mal ve alacakta haczolunur. Böyle bir durumda tahsil dairesi, gayrimenkulün idare ve işletmesine, hasılat ve menfaatlerine karışmaz. Haciz işlemi haciz varakalarına dayanılarak yapılır. Haciz varakası ise mahalli en büyük memurunun veya tevkil edeceği kişilerin kararıyla çıkarılır. Haciz varakasında yazmayan hiçbir alacak için haciz yoluna başvurulamaz. Daha önce başkaları tarafından ihtiyaten haczedilen mallar ve 3.şahıslar tarafından üzerinde istihkak iddiasında bulunulan malların haczi en sona bırakılır. Hangi malların daha önce haczedileceğine dair kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yüzden haciz uygulamasında alacaklı amme idaresi borçlunun menfaatini gözetmek zorundadır. Dolayısıyla borçlunun ticari hayatı veya geçimi için önemli olan malların haczi de sona bırakılmalıdır. Diğer alacaklılar tarafından haczedilen mallar, paraya çevrilmeden evvel alacaklı amme idaresi hacze iştirak edebilir. 6183 sayılı Kanununun 21.maddesi ile rüçhan hakkı düzenlenmiş olup, bu düzenlemeyle

<sup>7</sup> Mahmut Coşkun, Açıklamalı – İhtihatl Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 1.Baskı, Ankara-Seçkin Kitapevi, Ocak-2011, s.497.

amme alacağının tahsiline öncelik verilmiştir. Bu yöntemle alacak, garemten taksim yoluyla tahsil edilir. Ayrıca alacaklı amme idaresi, haczedilecek malları tespit ederken 6183 sayılı Kanunun 70.maddesinde sayılan haczedilemeyecek mallara dikkat etmeli, bu mallara haciz uygulamamalıdır.

Borçlu haciz işlemine karşı dava açma hakkına sahiptir. Ancak hacze karşı dava ile ilgili 6183 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla genel dava açma prosedürleri uygulanacaktır. Haczin uygulanması veya gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğinden itibaren 30 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine dava açma yoluna gidilebilir. Vergi mahkemesine dava açılması haczedilen malların paraya çevrilmesi işlemlerini durdurmaz. Bunun için yürütmeyi durdurma kararının alınması gerekmektedir. Yürütmeyi durdurma kararının alınması halinde haczedilen malların paraya çevrilmesi işlemleri durdurulur. Ancak mallar üzerindeki haciz kalkmaz.

#### 4.2.3- Borçlunun İflasının İstenmesi

Üçüncü cebren tahsil yolu ise borçlunun iflasının istenmesidir. Borçlunun iflasının istenebilmesi için iflasa tabi mükellefler arasında yer alması gerekmektedir. Ayrıca iflas talebi İcra ve İflas Kanunu hükümlerine uygun olarak yapılmalıdır. 6183 sayılı Kanunun 100. maddesinde bu konuyla ilgili düzenleme yapılmıştır. Kanunun ilgili maddesinde iflas yoluyla takip *“Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir. İflas dairesi, amme alacaklarının iflas masasına geçirilmesini temin için, hakkında iflas açılan kimseleri ve basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin tatbik edileceğini bulunduğu yerdeki amme idarelerine zamanında bildirmeye mecburdur.”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre borçlunun iflasını isteyip istememek alacaklı amme idaresinin takdirine bağlıdır. Borçlunun iflasının istenmesi, borçlunun ticari hayatına büyük bir zarar verilmesi demektir. Bu yüzden borçluya karşı başvurulacak son çare olmalıdır. Çünkü amme idaresi işlemlerinde mükelleflerin menfaatlerini mümkün olduğu kadar korumalıdır. Hatta bununla ilgili kanuni düzenlemede bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 62.maddesinde *“Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.”* şeklinde yapılan düzenleme ile kanuna göre yapılan işlemlerde mükellef menfaatlerinin mümkün olduğunca korunması istenmiştir.<sup>8</sup>

#### 5- SONUÇ

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde amaç amme alacağının en hızlı şekilde tahsil edilmesini sağlamaktır. Cebren tahsil işlemlerinin dayanağı ödeme emrinin tebliğidir. Ödeme emrinin usulüne uygun düzenlenmesi ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu aşamada herhangi bir hukuka aykırılık olması halinde sonraki süreçte gerçekleşen cebren tahsil işlemleri geçersiz olacaktır. Dolayısıyla alacaklı amme idareleri, ödeme emri düzenlenmesi ve tebliğ aşamasında son derece dikkatli olmalıdır. Ödeme emri tebliğinin usulüne uygun yapılmaması dahi süreci sekteye uğratacaktır. Ödeme emri ile borçludan on beş gün için borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması istenir. Herhangi bir ödemede bulunmayan borçluya karşı cebren tahsil süreci başlatılır. Yukarıdaki bölümlerde bahsedildiği gibi amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut

<sup>8</sup> Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, s.222.

kefilin takibi, amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi cebren tahsil yöntemlerindedir. Borçlunun, daha önce teminat vermesi durumunda, borçluya gönderilen ödeme emrinde borcunu ödemesi, ödenmemesi halinde teminatın paraya çevrileceği bildirilir. Buna rağmen borç ödenmezse hızlı bir şekilde amme alacağının tahsili için teminatın paraya çevrilmesi sürecine başlanır. Borçlu borç için teminat değil de kefil göstermişse borçluya herhangi bir bildirim yapılmadan kefilin takibine başlanabilir. Bir diğer cebren tahsil yöntemi ise borca yetecek miktarda haczedilen malın paraya çevrilmesidir. Burada ise borçlunun sadece borca yetecek miktardaki malvarlığı haczedilir. Alacaklı tahsil dairesi haciz işlemini uygularken mal bildiriminde beyan edilen mallarla bağlı değildir. İdarece resen tespit edilen mallarda haczedilebilir. Haciz işlemi uygulanırken mümkün olduğu kadar borçlunun menfaati korunmalıdır. Son olarak amme alacağının tahsili için borçlunun iflası istenebilir. Bunun için borçlunun iflasa tabi olması gerekmektedir. Bu yöntem borçluya karşı başvurulacak son çare olmalıdır. Çünkü borçlunun ticari hayatını en fazla etkileyen cebren tahsil yolu iflas talebidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda yapılan düzenlemeyle 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde sözü geçen vergi itiraz komisyonları kaldırılmış olup, bunların görevleri vergi mahkemelerine devredilmiştir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde buna uygun düzenlemeler yapılmalıdır. Aksi takdirde bir kanun hükümleri ile diğer kanun hükümleri birbirine ters düşmektedir. Örneğin 6183 sayılı Kanunda vergi itiraz komisyonlarının 7 gün içinde karar alacağı ve kararlarının kesin olduğu ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra 2577 sayılı Kanunda ise vergi mahkemeleri kararına karşı istinaf yolu açık olup, yedi gün içinde mahkemeden karar çıkması mümkün değildir. Bu sebeple 6183 sayılı Kanunda yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Sonuç olarak amme alacağı tahsil süreci yapılan kanuni düzenlemelerle belli bir usule bağlanmıştır. Buna bağlı olarak tahsil idaresi çalışanlarının keyfi olarak süreci uzatmalarının önüne geçilmiştir. Kamu hizmetlerinin finansmanı için amme alacaklarının en kısa sürede tahsili büyük önem arz etmektedir. Cebren tahsil işlemleri ise bu süreçte en önemli noktadır. Çünkü borçlular borcu ödemediğinde fazla zarar görmeyeceği düşüncesine kapılmamalıdır. Borçlularda, böyle bir düşüncenin hâkim olması amme alacağının tahsilini güçleştireceği gibi kamu hizmetlerinin finansmanını da engelleyecektir. Dolayısıyla cebren tahsil işlemleri, alacaklı amme idaresi tarafından zamanında ve kanuni düzenlemelere uygun olarak yerine getirilmelidir.

#### **KAYNAKÇA**

- COŞKUN, M. (2011). Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Kitapevi.
- GERÇEK, A. (2017). Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- İSMAV. (2006). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar Tebliğler Danıştay Kararları Müktezalar. İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı.
- KOÇAK, M. (2011). Vergi-İcra Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZBALCI, Y. (2000). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.