

AMME ALACAKLARININ (ÖZELDE VERGİLERİN) KORUNMASINDA BİR YÖNTEM: TEMİNAT İSTEME

A Method for The Protection of Public Receivables (Esspecialy Taxes): Requesting Collateral

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA*

Özet

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da kamu alacaklarının tahsilini garantiye almak veya kolaylaştırmak amacıyla getirilen güvenlik önlemlerinde biri de teminat istemektir. Teminat genel olarak, kamu idaresinin gelecekte doğabilecek risklere karşı kamu alacağını güvence altına almaya yönelik bir koruma tedbiridir. Teminat, kanunda belirtilen bazı şartların gerçekleşmesi durumunda mahkeme kararına gerek duyulmadan alacaklı tahsil dairesince istenmektedir. Teminat istenmesi, muhatabının hukuki durumunu özellikle mülkiyet hakkını etkileyip bazı neticeler doğurduğundan bir idari işlemdir. Teminat istenmesi sürecinin başlaması, bazı durumlarda ilgili hakkında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukla da neticelenmektedir. Çalışmamızda kamu alacaklarını korumaya yönelik olarak düzenlenmiş bulunan teminat kurumunun

* Harran Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi
E-Posta: mkkaya@harran.edu.tr,
ORCID:0000-0002-0254-4656

işletilebilmesi için gerekli olan şartları, özellikle teminat istenmesini gerektiren sebepleri kanun, öğreti ve yargı kararları bağlamında ele alarak tespit etmek ve değerlendirmelerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu alacağı, Koruma önlemleri, Teminat, Teminat isteme sebepleri, Dava açma

Abstract

One of the security measures introduced in the Law No. 6183 on Collection Procedure of Public Receivables to ensure or facilitate the collection of public receivables is to request collateral. In general, collateral is a protection measure for the public administration to secure the public receivables against the risks that may arise in the future. The collateral is requested by the creditor collection office without the need for a court decision in the event that certain conditions specified in the law are fulfilled. Requesting a guarantee is an administrative action, as it affects the legal status of the addressee, especially the property right, and has some consequences. The initiation of the process of requesting collateral also results in a precautionary lien and precautionary accrual in some cases. In our study, necessary conditions for the functioning of the guarantee institution, which is arranged to protect public receivables, are determined and evaluated by considering the reasons that require collateral, especially in the context of laws, doctrines and judicial decisions.

Key Words: Public receivables, Measures of protection, Collateral, Reasons for requesting collateral, Sue

Giriş

Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan kamu gelirlerinin, kanunlarında belirtilen zaman ve şekilde ödenmesi/tahsil edilmesi, süreklilik arz eden bu hizmetlerin aksamadan ve zamanında yerine getirilmesi açısından son derece önemlidir.¹

Devletin alacaklı olduğu durumlarda, özel hukuktaki alacaklılar ile mukayese edildiğinde alacağını takip etme noktasında dinamik bir yapıya sahip olmaması, bu alacaklara yüklenen misyonların toplumun genelini ilgilendirmesi, kamu alacaklarının korunması ve tahsilinin hızlandırılması amacıyla farklı kanunlarda, kamu alacaklarına (alacaklı idareye) bazı imtiyazlar tanınmıştır.² Bu düşünceyle kanun koyucu, kamu alacakları için kural olarak özel hukuktan kaynaklanan alacak/borç ilişkilerinin takibinde uygulanan 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu yerine/yanına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'u kabul ederek yürürlüğe koymuştur.³

Vergi/kamu borcunun, ilgisince zamanında ödenmemesi durumunda, alacaklı tahsil dairesi bu alacağını takip ve tahsil etmek zorundadır. Kamu alacağının tahsil dairesince cebren (haciz veya iflas yoluyla) alınabilmesi için izlenmesi ve tamamlanması gereken oldukça uzun bir süreç bulunmaktadır. Bu sürecin safhalarında (eğer kamu alacağını korumaya yönelik güvenlik önlemleri olmamış olsa veya olan önlemler uygulanmazsa) kural olarak kamu borçlusunun malvarlığı üzerinde fiili ve hukuki tasarrufta bulunabilmek için işlem tesis etme yetkisi devam etmektedir. Kamu borcunu kısmen veya tamamen ödemek istemeyen kötü niyetli biri, bu niyetini alacaklı tahsil dairesi-

¹ S. Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku(Vergi İcra Hukuku)**, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 35; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2015, s. 170; S. Ateş, Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017, s. 303

² Doğan, Şenyüz, "İflasta Vergi Alacakları ve Sırası", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı: 4, 2018, s. 891

³ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu kural olarak özel hukuktan kaynaklanan alacak borç ilişkilerine uygulanmak üzere kabul edilmişse de 6183 sayılı AATUHK'nun kimi maddelerinin yapmış olduğu atıf nedeniyle örneğin iflasa ilişkin hükümleri amme alacakları hakkında da uygulanmaktadır.

nin aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanarak, cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına neden olabilir.⁴

Kamu alacakları açısından, alacağın tehlikeye girmesiyle tahsil aşamasının gelmesini bekleyip, ödemenin gerçekleşmemesi halinde cebri icra yoluna gitmenin yanında, duruma göre kamu alacağını koruyucu bazı önlemlere tahsil safhasından (vade tarihinden) önce de yer verilmesi, alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak alınmasına hizmet edebilir.⁵ Vergi kanunlarına aykırı hareket eden vergi ödevlileri, adlarına ikmalen veya re'sen tarhiyat yapıldığını veya yapılacağını öğrendikleri andan itibaren, muhtemel vergi ve/veya cezalarını karşılıksız bırakmak amacıyla malvarlıklarını farklı yöntemlerle kaçırmaya veya gizlemeye yönelebilirler. Bu niyetteki vergi ödevlileri, vergi incelemesi sırasında veya daha sonraki bir aşamada idarece bu kamu alacağının korumasına yönelik herhangi bir tedbir alınmadığını gördükleri taktirde bu niyetlerini kolaylıkla gerçekleştirebilirler.⁶ Bu amaçla 6183 sayılı Kanun'da, kamu alacağının vade tarihinde herhangi bir sebepten dolayı tahsilinin zor veya olanaksız hale gelmemesi için belki de bu ihtimalleri de göz önünde bulundurarak bazı koruma/güvence önlemlerine yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanun, kamu alacağının ileride herhangi bir sebeple tahsilinin zora girmesi veya imkansızlaşması ihtimaline karşı, kamu gelirlerinin gelecekteki durumunu garanti altına almak ve tahsilini kolaylaştırmak amacıyla Birinci Kısım, İkinci Bölüm altında "Amme alacaklarının korunması" başlığıyla birtakım güvence önlemlere (AATUHK. m. 9-35) yer vermektedir. Kamu alacağının korunması ve tahsilini sağlam amacıyla öngörülen bu önlemler;

- Teminat isteme (AATUHK. m. 9),
- İhtiyati haciz (AATUHK. m. 13),
- İhtiyati tahakkuk (AATUHK. m. 17),

⁴ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitapevi, 11. Baskı, Bursa, 2020, s. 352

⁵ Çelik, s. 35

⁶ Öner, s. 172

- Amme alacaklarında rüçhan hakkı (AATUHK. m. 21),
- Amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar (AATUHK. m. 22),
- Amme alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ile işlem yapanların sorumlulukları (AATUHK. m. 22/A),
- Tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyat sebebiyle mahsuplar (AATUHK. m. 23),
- İptal davası açılması (AATUHK. m. 24),
- İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü (AATUHK. m. 27),
- Bağışlama sayılan tasarruflar (AATUHK. m. 28),
- Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar (AATUHK. m. 29),
- Amme alacağının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar (AATUHK. m. 30),
- Üçüncü şahısların hakları ve mecburiyetleri (AATUHK. m. 31),
- Tasfiye halinde mesuliyet (AATUHK. m. 33),
- Ortaklığın feshini isteme (AATUHK. m. 34),
- Limited şirketlerin amme borçları (AATUHK. m. 35),
- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu (AATUHK. mük. m. 35),
- Birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme halleri (AATUHK. m. 36),

olarak belirlenmiştir.⁷

Bu çalışmada diğer bazı koruma önlemlerine de (ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk) unsur/ön koşul olabilme özelliğine sahip, kamu alacaklısının tahsil zamanında karşılaşılabileceği riskleri minimize etmeyi amaçlayan koruma önlemlerinden, 6183 sayılı Kanun'un 9 ila

⁷ Kamu alacaklarının güvence önlemlerinin burada sayılanların yanında mirasçılının miras bırakanın kamu borçlarından sorumluluklarının da buna dahil edilmesi gerektiğine ilişkin bak., Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019, s. 511

12'nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan teminat kurumunun işletilebilmesi için gerekli olan şartları kanun, öğreti ve yargı kararları bağlamında ele alınarak değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. Teminat Kavramı ve Hukuki Niteliği

Arapçadan Türkçe'ye geçen teminat kelimesi, "güvence"⁸; "inandırmak ve emniyet vermek için veya muhtemel zararı ödemek için verilen söz veya para" anlamına gelmektedir.⁹ Teminat; genel olarak, borçlu veya borçlu adına üçüncü bir kişi tarafından bir borcun (maddi veya hukuki bir edim olabilir) ifa edilmesinin temini veya ifa edilmemesi durumunda alacaklının uğrayacağı zararın giderilebilmesi için alacaklıya verilen güvence veya alacaklı alınan önlem olarak tanımlanabilir.¹⁰

Kamu icra hukukunda bir güvence önlemi olarak yer alan teminatı, mali mevzuatımızda teminat adı ile anılan ve vergi kanunlarının yükümlülere tanıdığı bazı imkanlardan yararlanabilmenin bir şartı olarak istenen (örneğin, VUK m. 376; AATUHK m. 48) teminattan ayırt etmek gerekir.¹¹ Mali mevzuatta düzenlenmiş bulunan teminat, yükümlünün belli imkanlardan yararlanabilmek için vergi idaresini inandırması ve emniyet vermesi amacına hizmet ederken,¹² 6183 sayılı Kanunda yer alan teminat kurumu ise kamu alacaklarının tahsilini sağlamaya, bunu korumaya yönelik bir güvence önlemidir.¹³

6183 sayılı AATUHK'da teminata ilişkin hükümlerin yer aldığı 9 ila 12'nci maddelerinde teminatın tanımı yapılmış değildir. Kamu icra

⁸ <https://sozluk.gov.tr/>

⁹ Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat, 1987, 981, (aktaran, Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Alacağıınin Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Yıl:2012, s. 240)

¹⁰ <https://anil-antonetti.com/tr/turk-hukuku-teminat/>, (10.07.2021)

¹¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2007, s. 582

¹² Karadağ, s. 240

¹³ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013, s. 88; Burcu Kuzucu Yapar, **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler**, (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019), s. 75

hukuku açısından teminatı, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen ve kanunda belirtilen bazı sebeplere dayanılarak, alacaklı idarenin talebi üzerine, kamu borçlusuna¹⁴ tarafından yine kanunda belirtilen değerleri, borcuna karşılık olmak üzere güvence olarak göstermesi anlamına geldiği ifade edilmektedir.¹⁵ Başka bir tanım ve değerlendirmeye göre ise teminat; kamu idaresinin gelecekte doğabilecek risklere karşı kamu alacağını güvence altına almaya yönelik bir koruma tedbiri olduğu; henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettiklerinde karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına veya güçlüğüne karşı bir önlem olarak getirildiği ifade edilmektedir.¹⁶ Anayasa Mahkemesi de bir kararında teminata ilişkin olarak: “...Kanun’un 9 ila 12’nci maddelerinde düzenlenmiş olan teminat isteme usulü, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine muhtemel kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendisinin seçerek belirlediği borcuna yetecek miktardaki unsuru borcuna karşılık güvence olarak göstermesidir.”¹⁷ değerlendirmesinde bulunmuştur.

Kamu alacaklarının takip ve tahsiline yönelik olmak üzere yürürlüğe konulan 6183 sayılı Kanun, özel hukuktaki alacaklının kendiliğinden harekete geçip yapamayacağı bir takım hak ve yetkileri, kamu alacaklısına yani alacaklı tahsil dairesine tanımaktadır. Tanınan bu hak ve yetkilerden biri de alacaklı tahsil dairesinin Kanun çerçevesinde teminat isteyebilmesidir. Teminat istenmesini gerektirir hallerin ortaya çıkması durumunda bağlı yetki ile donatılmış olan tahsil daire-

¹⁴ Kamu icra hukukunda teminata ilişkin yapılan tanımlama veya değerlendirmelerin çoğunda “kamu borçlusuna” ifadesi kullanılıyor olmasına rağmen, Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 tarih ve E:2018/142, K: 2019/38 sayılı kararında: “*Teminat isteme ve ihtiyati haciz konusunu henüz tarh ve tebliğ edilmemiş, dolayısıyla tahakkuk etmemiş alacaklar oluşturabilir. Tahakkuk etmemiş bu tür alacaklar yönünden kesinleşmiş bir kamu borcundan söz edilemeyeceği için anılan güvencelerin muhatabı olan mükellef ya da sorumlular henüz kamu borçlusuna değildir.*” yönündeki tespit ve değerlendirmesinin doğru olduğu düşüncesindeyiz.

¹⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 354; Karakoç, s. 581; Çelik, s. 40

¹⁶ Muharrem Özdemir/Yadigar Şenöz, “*Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki*”, <https://www.alomaliye.com/2020/06/24/kamu-hukukunda-ihiyati-haciz-uygulamasi/>, (10.06.2021)

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 tarih ve E:2018/142, K: 2019/38 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf>, (10.06.2021)

sinin, Kanun hükümlerini uygulaması, aynı zamanda görev ve sorumluluğunun da bir gereğidir.

Alacaklı tahsil dairesinin mezkur Kanun'un 9'uncu maddesi çerçevesinde kamu borçlusundan teminat istemesi, idare hukuku anlamında bir idari işlemdir. Çünkü işleme muhatap olan kişi, teminat gösterse de göstermese de bunun bir takım hukuki neticeleri olmakta ve ilgilinin hukuki durumunu etkilemektedir. Zira idarenin bu isteme karşısı muhatabının kanunda gösterilen türden değerleri (şahsi kefalet hariç) teminat olarak göstermesi ve bunların tahsil dairesince kabul edilmesi durumunda, ilgilinin teminat olarak gösterdiği mal varlığı veya değerler üzerinde (idarenin icrai bir eylemi söz konusu olmasa da),¹⁸ istediği gibi tasarrufta bulunabilmesi mümkün olamayacaktır. Teminat gösterilmemesi durumunda ise tahsil dairesi, 6183 sayılı Kanununun ihtiyati hacze gidilebilecek hallerin düzenlendiği 13'üncü maddenin 4'üncü bendinde yer alan "*Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemişse, yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,*" hükmüne dayanarak ilgili hakkında ihtiyati hacze gidebilecektir. Bu itibarla teminat istenilmesine ilişkin işlemler, muhatabının malvarlığı üzerindeki tasarruf hakkını kısıtlayan, menfaatini zedeleyen ve hukuki sonuçlar doğuran bir idari işlem olmaktadır.¹⁹

Teminat, kamu alacağının tahsil edilmesini engellemek için bazı yollara tevessül eden ve/veya riske sokan kamu borçlusuna karşı, alacaklı idareyi alacağını tahsil etme noktasında rahatlatan ve güvence veren hukuki bir kurumdur. 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş bulunan teminat kurumu; aynı bölümde yer alan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumlarına nazaran daha hafif nitelikte ve neticeleri

¹⁸ Çelik, s. 16; Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 tarih ve E:2018/142, K: 2019/38 sayılı kararında "...güvence olarak gösterilen mal varlığı üzerinde idarenin doğru-
dan doğruya uyguladığı icrai bir file neden olmayan teminat isteme tedbirinin..." bu hususu belirtmektedir.

¹⁹ Serkan Açar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s. 169; Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2018, s. 84; Yapar, s. 108

bunlara kıyasla daha sınırlı olan bir güvenlik önlemdir.²⁰ Bu bağlamda kamu alacağının teminata bağlanması, diğer önlemlere başvurmayı veya diğer takip ve tahsil yöntemlerini işletmeyi gereksiz kılabilmiştir.²¹ Teminat isteme ve gösterme, belli şartların oluşmasıyla birlikte hem kamu idaresini hem de kamu borçlusunu koruyan bir yöntemdir. Zira teminat gösterilmesi durumunda, ihtiyati haciz ve tahakkuk işlemlerinden sonra kesin haciz yoluna gidilmeyecek, kamu borcuna yetecek tutarda teminatın paraya çevrilmesi ile alacak tahsil edilecektir.²² Örneğin; kamu alacaklarını koruma altına alan önlemlerin son aşaması hacizdir. Kamu alacaklarının korunmasında başvuru haciz, uzun ve masraflı bir yol iken teminat, kolayca paraya çevrilebildiği için, alacaklı idarenin alacağına daha çabuk ve az masrafla ulaşmasına imkan tanımaktadır.²³ Zira teminat gösterilmiş olması durumunda kamu alacağı kesinleştiğinde, kamu borçlusunun borcunu ödememesi halinde, teminatın paraya çevrilerek alacağın daha kısa sürede ve daha az iş yükü ile tahsil edilmesine imkan sağlamaktadır.²⁴ Kamu borçlusu açısından ise kendisinin belirleyeceği değerleri teminat olarak gösterebileceği hakkı, haciz sırasında idarenin tercih edeceği ve borcuna yetecek miktarda olan herhangi bir malına haciz koymasının sakıncalarını giderebilir. Örneğin; borçlunun sürekli olarak taşıma veya ulaşım işlerinde kullandığı araca haciz konulması ve aracın idare tarafından yakalattırılması borçluyu zor durumda bırakabilir. Bunun yerine borçlu tarafından istenilen (Kanun'da evla görülen) değer teminat olarak gösterilebilmesi aynı zamanda borçlunun hak ve menfaatlerini de koruyacaktır.

Kamu alacağının tahsilini güvence altına almaya hizmet etmek amacıyla ihdas edilmiş olan teminat kurumuna ilişkin düzenlemeler,

²⁰ Ercan Sarıcaoğlu, "Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2020, s. 862

²¹ Sarıcaoğlu, s. 862

²² Özdemir/Şenöz, "*Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki*"

²³ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No.38, Afyonkarahisar, 2009, s. 31

²⁴ Şükrü Kızılot/Doğan Şenyüz/Metin Taş/Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 222-223

6183 sayılı AATUHK'un 9 ila 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Mezkur Kanunun 9'uncu maddesinde teminat isteme; 10'uncu maddesinde nelerin teminat olarak kabul edileceği ve değerlendirilmesini; 11'inci maddesinde şahsi kefaleti ve son olarak 12'nci maddesinde teminat hükmünde olan eşya, konularına yer verilmektedir.

2. Teminat İsteme ve Teminat İsteme Sebepleri

6183 sayılı Kanun'un "Teminat istenmesi" kenar başlıklı 9'uncu maddesi:

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat istenir.

Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir." şeklindedir.

Mezkur madde irdelendiğinde; teminat istenmesini gerektiren sebeplere, teminat isteme usulüne ve yetkinin kim tarafından kullanılacağına, teminat isteme sürecine ilişkin hükümlere yer verildiği görülmektedir.

Teminat, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla usul kanunları ile vergi kanunlarında gösterilen hallerde ve koşullarda istenebilir.²⁵ Kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği ihtimaline binaen bu alacağın tahakkuku veya kesinleşmesi beklenmeksizin borçludan teminat istenebilir.²⁶ Diğer bir ifadeyle teminat istenebilecek haller, henüz tahakkuku muhtemel olan ancak kesinleşmemiş kamu alacakları ile tahakkuk etmiş fakat vadesi gelmemiş kamu ala-

²⁵ Özdemir/Şenöz, "Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki"

²⁶ Yapar, s. 77; Sarıcaoğlu, s. 864

çaklarının kesinleşmesinden sonra tahsilinin güvence altına alınmasına yöneliktir²⁷

6183 sayılı Kanun uygulamasında teminat istenmesini gerektiren sebepler, mezkur Kanunun 9'uncu maddesinde iki fıkra halinde belirtilmiştir. Bunlardan ilki, sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden kaynaklanan ve bu Kanunun 344 ile 359'uncu maddelerinde belirtilen ve vergi ziyasına sebebiyet verdiği düşünülen durumlarla ilgilidir. Teminat istenmesini gerektiren ikinci hal ise; 6183 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu alacaklarına yönelik olup (213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de dahil), Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmesi ile ilgilidir.²⁸

2.1. Vergi Ziyayı ile Kaçakçılık Suçlarına İstinaden Teminat İstenmesi

Teminat istenmesini gerektiren sebeplerden ilki, 213 sayılı VUK kapsamındaki kamu alacakları ile ilgili olup, 6183 sayılı Kanunun 9/1'inci maddesinde şu ifadelerle ortaya konulmaktadır.

*“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller **ile** 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil daireselerince teminat istenir.”*

Bu fıkraya göre;

- 213 sayılı VUK'un 344'uncu maddesi²⁹ uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller **ile**,

²⁷ Muhsin Koçak, **Vergi-İcra Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2018, s. 108

²⁸ Candan, s. 78; Çelik, s. 42

²⁹ VUK'un, “Vergi ziyayı cezası” kenar başlıklı 344'üncü maddesi: “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

- 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde³⁰ düzenlenen kaçakçılık suçunu oluşturan fillere temas eden ve bir amme alacağı-nın salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması,

Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

³⁰ VUK'un, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" kenar başlıklı 359'uncu maddesi: "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.⁽²⁾

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) **(Ek:29/4/2021-7318/4 md.)** Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu

muhtemel kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektiren haller olarak gösterilmektedir.

Fıkra da yer alan “ile” bağlacının nasıl yorumlanacağı ile ilgili olarak doktrinde ve uygulamada farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Doktrinde bazı yazarlar “ile” bağlacını “veya, ya da” manasında yorumlayarak ister VUK’un 344’uncu maddesi uyarınca, isterse de VUK 359’uncu madde uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi için tarh işlemlerine başlanmış olması hallerinin her birini alacaklı idarenin teminat isteme sebebi olarak kabul etmektedir.³¹ Diğer bir görüşe göre ise fıkra da geçen “ile” bağlacının “ve” şeklinde yorumlanması gerektiği şeklindedir.³² Bu ikinci görüşe göre; bu fıkra uyarınca mükellef veya vergi sorumlusundan teminat istenilebilmesi için bu kişilerin vergi ziyasına, VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenmiş bulunan kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden birisiyle sebebiyet vermesi durumunda uygulama kabiliyeti bulacaktır. Aksi durumda VUK’un 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyasının uygulanabileceği her durumda mükelleften veya vergi sorumlusundan, bu muhtemel alacağın tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakılmaksızın teminat istenmesi veya bunlar hakkında ihtiyati haciz işlemlerine başlanılmasının, hem tahsil dairelerince istenmeyecek bazı olumsuzluklara sebebiyet verebileceği hem de muhtemel kamu borçlularının ticari güven ve faaliyetlerinin zedelemeyeceği ve neticede zarara uğrayabilecekleri, bunun vergi dairelerince

kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

³¹ Candan, s. 78-79; Selim Kaneti/Esra Ekmekci/Gülşen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 571; Oktar, s. 305; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, s. 159; Çelik, s. 42-43; Kamil Mutluer/N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 317; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 289

³² Ahmet Ozansoy, “Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle” nin Hayati Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 174, Yıl: 2007, (elektronik versiyon); Eda Baysal, “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Haziran 2009, s. 1166; Sarıcaoğlu, s. 869; Murat Batu, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un İşlevsiz Hükümleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:369, Haziran 2019, s. 115

arzulanmayan bir durum olduğu ve bu sebeple uygulamada da vergi ziyai cezası kesilmesi gereken her durumda ilgisinden teminat ve ihtiyati haciz uygulamasına gidilmediği ifade edilmektedir.³³ Öte yandan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca 30.06.2007 tarihinde yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:1'de³⁴ Teminat Hükümleri başlığında: "...213 sayılı Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir."³⁵ ifadesi ile idarenin uygulaması ve yönlendirmesi fıkrada geçen "ile" bağlacının "ve" şeklinde yorumlanması şeklindedir. Vergi hukukunda yorum çeşitlerinden birinin idari yorum olduğu bilinmektedir. Vergi hukuku açısından idari yorumu; vergi kanunlarının uygulanması noktasında görevli ve yetkili merci olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı, genel düzenleyici işlem niteliğinde olan, ikincil mevzuatı oluşturan yönetmelik, genel tebliğ vb. düzenlemelerle gerçekleştirmektedir.³⁶ Diğer yorum çeşitlerinde olduğu gibi bu yorum çeşidinde de idarenin, verginin yasallığı ilkesini dikkate alarak kanun maddesini ne genişletici ne de daraltıcı sonuç doğuracak şekilde değerlendirmesi ve uygulaması gerektiğini belirtmek gerekir.

6183 sayılı Kanun'un 9/1'inci maddesindeki "ile" bağlacının, uygulamada ve doktrinde yaratmış olduğu hangi hal(ler)de teminat istenilebileceğine ilişkin yorum farklılığının izalesinde belki mezkur maddede/fıkrada yapılan değişikliklere ilişkin süreci izlemek faydalı olacaktır. 6183 sayılı Kanunun kabul edildiği 1953 yılında³⁷, teminat istenmesini gerektiren hallerin düzenlendiği 9/1'inci maddesinde³⁸,

³³ Ozansoy, "Teminat ve İhtiyati Hacizde "İle" nin Hayati Önemi"

³⁴ Seri: A, Sıra No: 1, Tahsilat Genel Tebliği, 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

³⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11409&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>

³⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 64

³⁷ 21.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸ "Vergi Usul Kanununun 324 üncü maddesinde sayılan hallerle temas eden bir amme alacağının salınması için gereken muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi in-

yapmış olduğu yollama dolayısıyla VUK'un 324'üncü maddesi uyarınca, kaçakçılık fiilleriyle bir amme alacağının salınmasına sebebiyet verilen durumlarda gidilebileceği şeklindeydi. O tarihte yürürlükte bulunan ve kaçakçılığı düzenleyen VUK'un 324'üncü maddesinde kaçakçılık; vergi kaçırma kastı ile kanunda sayılan hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştı. Dolayısıyla Kanunun ilk kabul edildiği dönemde mükelleften veya vergi sorumlusundan bu hüküm uyarınca teminat istenilebilmesi için bunların vergi ziyasına kasten, kaçakçılığı oluşturan bir fiille sebebiyet vermiş olması gerekmektedir. 2347 sayılı Kanun'un,³⁹ 6183 sayılı Kanun'un 9/1'inci maddesinde yaptığı değişiklik ile⁴⁰ teminatın, atıf yapılan ve VUK'un yürürlükten kaldırılmış vergi ceza sistemine göre VUK'un 344'üncü maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347'nci maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen durumlara temas eden amme alacakları için isteneceği şeklinde düzenlenmişti. O dönem yürürlükte bulunan VUK'un 344'üncü maddesinde, 6 bent halinde gösterilen fiillerden herhangi biriyle vergi ziyasına kasten neden olunması durumunda, kaçakçılık fiili oluşmaktaydı. Yapılan değişiklikle mükellefin veya vergi sorumlusunun kaçakçılık suçunu kasten işleyerek vergi ziyasına sebebiyet vermesinin yanında; tedbirsizliği veya işlerine, vergi ödevlerine gerekli özeni ve dikkati göstermeyerek kaçakçılığa kıyasla daha hafif olarak nitelendirilen ve ağır kusur olarak nitelendirilen hallerden VUK'un mükerrer 347/1 uyarınca vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali de teminat istenebilecek hallerden biri olarak kabul edilmiştir.⁴¹ Diğer bir ifadeyle 6183 sayılı Kanun'un 9/1'inci maddesinin ilk

celemesine salahiyyetli memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir."

³⁹ 28.11.1980 tarih ve 17174 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰ 6183 sayılı Kanun'un 9/1'inci maddesi: "*Vergi Usul Kanununun 344 ncü maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347 nci maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir."*

⁴¹ Sarıcaoğlu, s. 867-868; Gökçe Sarısu, "Amme alacağının tahsilinde teminat uygulaması", <https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Ekonomist&publicationNumber=5&publicationYear=2009&publicationId=666661110>, (12.06.2021)

halinde sadece kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin kasten işlenerek vergi ziyana sebebiyet verilmesi hali, teminat istenmesinin hukuki sebebi iken, 1980 yılında 2347 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle vergi ziyana kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle kasten sebebiyet vermenin yanında, ağır kusurla vergi ziyana neden olma durumu (VUK m.347/1) da eklenmiştir. Ancak söz konusu değişikliklerin yapıldığı tarihlerde dikkat çeken hususun teminatın, VUK'da düzenlenen ve vergi ziyana sebebiyet verilen her durumda istenmediğidir.⁴² En son 4369 sayılı Kanun'la⁴³ 6183 sayılı Kanunun 9/1'inci maddesi, yapılan ve halen mer'i olan değişiklikle; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan..." halini almıştır.

6183 sayılı Kanunun 9/1'inci maddesinin tarihi gelişimine/değişimine bakıldığında; Kanunun ilk kabul edildiği tarihte teminat sebebi olarak, sadece kasten kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyana neden olunmasını kabul ettiği, 1980 yılında mezkur maddede kanun koyucu tarafından yapılan değişiklikle bu sebebe ağır kusurla vergi ziyana neden olmayı da eklediğini ve en son 1998 yılında yapılan değişikle de artık kasıt şartının aranmadığı kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyana neden olunması yanında, VUK 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyana sebebiyet verilen diğer nedenlerin de dahil edildiğini ve teminat isteme nedenlerini genişletme niyetini ortaya koyduğu söylenebilir.

Muhtemel kamu borçlusunun ister VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerle, isterse de VUK'un 344'üncü maddesinin yapmış olduğu atıf dolayısıyla VUK 341'inci maddesinde belirtilen hallerle vergi ziyana sebebiyet vermesinin (bunların suç veya kabahat kaynaklı oluş bir yana), ortaya çıkan/çıkacak "*kamu alacağı*" kapsamında bir fark yaratmadığı/yaratmayacağı düşüncesindeyiz. Her ne kadar mükellefin veya vergi sorumlusunun VUK 359'uncu maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyana sebebiyet vermesi halinde, mezkur maddenin

⁴² Sarıcaoğlu, s. 868

⁴³ 27.07.1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

şimdiki halinde kasten ibaresi yer almıyor olsa da ilgililerin bunu kural olarak bilerek/isteyerek işledikleri/işleyebilecekleri ve dolayısıyla kötü niyetli oldukları ve bunun neticede kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğü/düşüreceği, buna istinaden teminat istendiği söylenilebilir de aynı durumun VUK'un 341'inci maddesinde belirtilen ve vergi ziyana neden olunan örneğin mükellefin bilerek beyanname vermemesi, eksik veya yanlış beyanname vermesi, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyan durumları için de geçerli olabilir.

Diğer taraftan maddedeki amir hüküm uyarınca, vergi incelemesi esnasında vergi ziyana sebebiyet verildiğinin tespit edildiği her durumda ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden teminat istenecek olunmasının, özellikle düşük meblağların söz konusu olduğu durumlarda, gerek muhatap ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler, gerekse de alacaklı idarenin yapacağı emek, zaman, yazışma ve takip maliyetleri de dikkate alınarak ortaya çıkabilecek olumsuzlukların ve/veya eleştirilerin giderilmesi amacıyla, kanun koyucu tarafından belirlenen ve her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenecek bir alt tutarın belirlenmesi yoluna da gidilebilir.

2.2. Kamu Borçlusunun Türkiye’de İkametgahının Bulunmaması

Teminat istenmesini gerektiren sebeplerden ikincisi, yukarıda da belirtildiği üzere 6183 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu alacaklarıyla (213 sayılı VUK'un kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de dahil) ilgili olup, burada birinci fıkradan farklı olarak muhtemel bir kamu alacağının varlığından değil de belki bunun yanında tutar olarak bilinen, hesaplanmış, 213 sayılı VUK kapsamına giren kamu alacakları açısından tarh ve tebliğ edilmiş bir kamu alacağının varlığı da söz konusu olmaktadır. Mezkur Kanununun 9/2'nci maddesinde;

“Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu fıkra Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlularına yöneliktir. Nedenin ise kamu borçlusunun yerleşim yerinin Türkiye dışında bulunmasının, bu kişinin kamu borcunu ödememe riskinin daha fazla olabileceği bu amaçla her an Türkiye’deki varlıklarını satmak veya elinden çıkarmak suretiyle alacaklı kamu idaresinin elinden kaçma olasılığının yüksekliği dile getirilmektedir.⁴⁴ Mezkur fıkraya göre teminat isteme yoluna gidilebilmesi için iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlardan ilki kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının bulunmamasıdır. İkametgah kavramı ne 6183 sayılı AATUHK’da ne de vergi mevzuatında tanımlanmış değildir. Sadece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4/1’inci maddesinde ikametgah ile ilgili olarak Medeni Kanun’un 19 ve devamı maddelerine atıfta bulunmaktadır. Türk Medeni Kanunu’nun 19’uncu maddesi uyarınca ikametgah, yerleşim yeri kenar başlığında: *“Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir.”* biçiminde tanımlanmaktadır. Bu şarta göre kamu borçlusunun sürekli kalmak amacıyla Türkiye’de oturmuyor olması, yani ikametgahının Türkiye’de bulunmuyor olması gerekmektedir. Kanunun lafzına ve Medeni Kanundaki tanıma bakıldığında, bu şartın varlığı ve gerçekleşebilme ihtimalinin söz konusu olabilmesi için kamu borçlusunun gerçek kişi olması gerekmektedir. Çünkü tüzel kişilerin ikametgahından veya yerleşim yerlerinden bahsedilemez. Nitekim Türk Medeni Kanunu’nun yerleşim yerine ilişkin hüküm vaaz eden 19/3’üncü fıkrasında: *“Bu kural ticarî ve sınaî kuruluşlar hakkında uygulanmaz.”* şeklindedir. Vergi hukuku açısından tüzel kişiliklerin ikametgah veya yerleşim yerlerinden değil, kanuni veya iş merkezinden söz edilir (5520 sayılı KVK m. 4). Her ne kadar 6183 sayılı Kanunun 9/2’nci maddesindeki ikametgah kavramını, maddenin konuluş amacı ve bütünü dikkate alındığında, tüzel kişiler açısından kanuni veya iş merkezinin ikamesi olarak kabul edilebileceği sonucuna ulaşıyorsa da bunun ilgili fıkrada açıkça belirtilmesinin kanun yapma tekniği açısından faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

⁴⁴ Koçak, s. 111

Kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının bulunmaması tek başına teminat istenmesi için geçerli ve yeterli bir sebep değildir. Ayrıca kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu da göstermesi gerekmektedir.⁴⁵ Diğer bir deyişle kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgahının olmayışı ile kamu alacağının tahsil tehlikesi şartları birlikte gerçekleşmeli ve iki şart arasında bir illiyet bağı kurulmalıdır.⁴⁶ Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, hangi hallerde kamu alacağının tahsil tehlikesi yarattığı/yaratabileceğine ilişkin kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Tahsil tehlikesinin varlığını gösteren sebeplerin sınırlandırılması, mali uyumu düşük bir kamu borçlusuna kamu alacağını ödememe noktasında fırsat verebilir. Bu konuda Kanunun, alacaklı idareye değerlendirme ve takdir yetkisi vermiş olması yerindedir.⁴⁷ Alacaklı idare bu değerlendirmeyi her somut durumun kendi koşulları içerisinde belirleyecektir. Örneğin; Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusu, Türkiye’de bulunan tüm mal varlığını nakde çeviriyorsa, işlerini tasfiye ediyorsa, parasını yurt dışına aktarıyorsa, Türkiye’yi terk etme hazırlığı içinde ise bu kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğüne, onun kaçma, izini kaybetme niyetiyle hareket ettiğine karine teşkil edebilir.⁴⁸ Benzer şekilde alacaklı idare bunu, bir ihbar ile veya basından, internet platformlarından da öğrenerek değerlendirme yapabilir.⁴⁹

Mezkur fıkra, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürüp düşürmediğini değerlendirip, teminat isteyip istememe noktasında tahsil dairesine takdir yetkisi vermektedir. Takdir yetkisinin söz konusu olduğu durumlarda idarenin önünde en az iki seçenek bulunmaktadır. Mevzuatın idareye takdir hakkı vermiş olması, idarenin keyfi, özensiz davranabileceği anlamına gelmez. İdare, tasarrufunu/tercihini hangi yönde kullanırsa kullansın bunun mutlaka bir gerekçesinin, dayana-

⁴⁵ Candan, s. 83; Çelik, s. 44; Yapar, s. 83

⁴⁶ Sarıcaoğlu, s. 872

⁴⁷ Yapar, s. 83

⁴⁸ Candan, s. 83

⁴⁹ Çelik, s. 44

ğının bulunması gerekir. Zira tahsil dairesinin, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kişiden teminat istemesi ve bu kişinin de bunu dava konusu yapması durumunda idarenin, bu fıkra uyarınca şartların gerçekleşmiş olduğunu mahkemede ispatlaması; teminat istenmemesinden dolayı alacaklı idarenin alacağının tehlikeye girmesi veya tahsilatın gerçekleşmediği durumlarda da belki açılacak bir idari soruşturmada, takdir yetkisini kullanacak makamda bulunanın neden teminat istenmediğini, hukuki bir zeminde gerekçelendirip ortaya koyması gerekecektir.

Söz konusu fıkra da geçen; “...amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.” hükmü, alacaklı tahsil dairesine teminat istenmesi konusunda bir zorunluluk getirmediğinden, somut olayda kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu değerlendirse dahi kamu borçlusundan teminat istemeyebilir.⁵⁰ Ancak tahsil dairesinin, alacağının tahsilini tehlikede görüp yine de bu alacağı için teminat istemeyebilecek oluşu, kendi içinde çelişkili bir tercih oluşturacağından,⁵¹ kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi durumunda, bunun alacaklı idare açısından teminat istenmesi için yeterli bir neden olduğu, bu durumda idarenin bir takdir hakkının bulunmadığı ifade edilmektedir.⁵²

3. Teminat İsteme Yetkisi

6183 sayılı AATUHK’un Teminat isteme kenar başlıklı 9’uncu maddesinin gerek birinci ve gerekse de ikinci fıkrasında teminatın; belirtilen koşulların gerçekleşmesi durumunda tahsil dairesince isteneceğini/istenebileceğini hüküm altına almıştır. Devlete ait olan amme alacakları, yetkilendirilmiş vergi dairelerince; il özel idareleri ve belediyelere ait amme alacakları ise kendi tahsil dairelerince tahsil

⁵⁰ Yapar, s. 84

⁵¹ İrfan Barlass, **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 13-14

⁵² Çelik, s. 45

edilmektedir.⁵³ Vergi alacakları dışında kalan amme alacakları ile özel kanunlarında yapılan atıf dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar, ilgili kanunlarda gösterilen alacağın tahakkukunu yapan tahsil dairelerince takip edilirler.⁵⁴ Tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresinin bu Kanunu uygulamakla görevli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade etmektedir.⁵⁵ Tahsil dairesinin tespiti, bir idari işlem olan teminat isteminin, "yetki" unsurunun hukuka uygunluğu açısından önem arz etmektedir.⁵⁶

6183 sayılı Kanun'unu 9/1'inci maddesinde belirtilen, VUK'un 344 ile 359'uncu maddesine göre vergi ziyayının söz konusu olduğu hallerde alacaklı tahsil dairelerinin teminat isteme zorunluluğu vardır. Ancak bu zorunluluğun ortaya çıkmasının bir ön koşulu bulunmamaktadır. Mezkur fıkraya göre tahsil dairesinin, vergi ziyayı ile kaçakçılık hallerinde teminat isteyebilmesi için, kamu borçlusu hakkında bir vergi incelemesine başlanılmış olması ve vergi incelemesine yetkili kimselerin bu yönde bir talebinin bulunması gerekmektedir.⁵⁷ Vergi incelemesinin varlığı ve inceleme elemanının bu yönde bir talebi olmaksızın tahsil dairesi, sair suretlerle ulaştığı bilgilerden veya vergi inceleme raporunda yer alan açıklamalardan yapacağı çıkarımlar yoluyla kendiliğinden teminat isteme yoluna gidemez.⁵⁸ Çünkü vergi

⁵³ Candan, s. 43-44

⁵⁴ Candan, s. 45

⁵⁵ 6183 sayılı AATUHK. md. 3

⁵⁶ Akın Gencer Şentürk, "Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden "Teminat İsteme" Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz Müesseseleri İle Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdenilmesi", 15, <http://agencerhukuk.com/014.pdf>, (14.06.2021)

⁵⁷ Mutluer/Kuzeyli, s. 317; Yapar, s. 85; Sarıcaoğlu, s. 873

⁵⁸ Sarıcaoğlu, s. 876-877; Danıştay 9.D. T. 28.01.2009, E.2008/761, K.2009/236: "Kaçakçılık suçu sayılan fiiller nedeniyle hesaplanan vergi ve ceza üzerinden teminat, ancak vergi inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden istenebileceği; vergi inceleme elemanı tarafından teminat istenmesi yolunda herhangi bir talep olmadığı halde idare tarafından kendiliğinden tesis edilen teminat isteme işleminin hukuka aykırı olduğu", (www.legalbank.net). (aktaran, Sarıcaoğlu, s. 877)

daresinin teminat istemi talebinin arkasında, inceleme elemanının talebinin olması gerekir.⁵⁹

Vergi incelemesi esnasında, incelemeye yetkili kimselerce,⁶⁰ teminat istenme nedenlerinin oluştuğuna ilişkin tespit ve değerlendirmesi ile yapılan ilk hesaplara göre belirlenen tutarı ihtiva eden talep içerikli gerekçeli ön rapor veya yazı hazırlanarak tahsil dairesine iletilmektedir.⁶¹ Vergi inceleme elemanının doğrudan doğruya kamu borçlusuna yazı yazarak teminat isteme yetkisi bulunmamaktadır.⁶² İnceleme elemanı kanaatini teminat istenmesi yönünde kullandığında ve tahsil (vergi) dairesinden teminat alınmasını talep ettiğinde, artık tahsil (vergi) dairesi bu taleple bağlıdır ve bu konuda bir takdir hakkı bulunmamaktadır.⁶³ Diğer taraftan vergi incelemesi sonuçlanıp bu inceleme raporuna göre tarhiyat yapıldıktan sonra kamu borçlusundan teminat istenemeyecektir.⁶⁴

⁵⁹ Bumin Doğrusöz, "Vergi İdaresinin Teminat İstemi", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-dairesinin-teminat-talebi/23939>, (12.06.2021)

⁶⁰ VUK'un, "İncelemeye yetkililer" kenar başlıklı 135'inci maddesine göre "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."

⁶¹ Bayraklı, s. 35; Sarıcaoğlu, s. 873;Yapar, s. 85

⁶² Muharrem Özdemir/Yadigar Şenöz, "Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki"

⁶³ Mutluer/Kuzeyli, 317; Doğrusöz, "Vergi İdaresinin Teminat İstemi"; Hakan AY/Tülay BARAN, "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme", Sosyoekonomi, Sayı:21, 2014, s.40, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/197773>, (15.06.2021)

⁶⁴ Doğrusöz, "Vergi İdaresinin Teminat İstemi" ; Danıştay 9.D. T.17.12.2013, E.2010/7036, K.2013/12263: "... Ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca teminat istenmesi söz konusu olmayacaktır. Diğer bir deyimle, 9. Madde uyarınca ilgililerden teminat istenebilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekir." (www.legalbank.net); Danıştay 3.D. T.09.02.2015, E.2011/3698, K.2015/547: "... inceleme sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra teminat istenilmesine olanak bulunmadığı, öte yandan, Türkiye'de ikametgahı bulunan mükelleflerden vergi inceleme elemanının talebi bulunmadan kendiliğinden teminat istenemeyeceği, olayda vergi inceleme elemanın önerisi olmaksızın incelemenin sonuçlanması ve tarhiyatların tebliğinden sonra tesis edilen teminat istenmesine

6183 sayılı AATUHK. 9/2. maddesi uyarınca teminat isteme koşullarının oluşup oluşmadığını, mezkur maddenin birinci fıkrasından farklı olarak tahsil dairesi bizzat kendisi değerlendirmekte ve karar vermektedir. Tahsil dairesinin bu takdir yetkisini kullanırken, hem kamu alacağını güvene alma hem de kamu borçlusuna kolaylık sağlama arasındaki dengeyi gözetmesi ve takdir yetkisinin kullanılmasına egemen olan ilkelere uygun davranması gerekir.⁶⁵ Bunun ihlali durumunda neticede muhatap açısından telafisi güç maddi ve manevi zararlar ortaya çıkabiliyorsa da sonuçta büyük ölçüde zarar gören, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik müesseseleri olabilecektir.⁶⁶

4. Teminat İstenecekler ve İstenilecek Teminat Tutarı

6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi çerçevesinde alacaklı tahsil dairesinin teminat isteyeceği kişi kural olarak kamu borçlusudur. Ancak duruma göre, mükellef, vergi sorumlusu, kanuni temsilci, kanuni ve mansup mirasçılar, işi devralanlar, limited şirket ortakları, 6183 sayılı Kanun'un 57'nci maddesine göre kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessillerinden de teminat istenilebilir.⁶⁷ Daha önce de ifade edildiği üzere birinci fıkraya uyarınca yapılacak teminat isteminin henüz tarh ve tebliğ edilmemiş vergi incelemesi aşamasındaki muhtemel alacaklar olduğu düşünüldüğünde daha kamu borçlusu sıfatını taşımayan ve belki de hiç taşımayacak kişilerden de teminat istenebilecektir.⁶⁸

ilişkin işlemde hukuka uygunluk görülmediği ..." (www.legalbank.net); Danıştay 9.D. T.23.06.2009, E.2008/669, K.2009/2781: "... Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması söz konusu olmayacaktır. Diğer bir deyimle, 9. madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi ve teminat istenebilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir." (www.kazancı.com), (aktaran, Sarıcaoğlu, s. 874).

⁶⁵ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 163

⁶⁶ Sarısu, "Amme alacağının tahsilinde teminat uygulaması"

⁶⁷ Gerçek, s. 156; Çelik, s. 40; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 572; Sarıcaoğlu, s. 878

⁶⁸ Sarıcaoğlu, s. 878

213 sayılı VUK'un 344/2'nci maddesine göre, vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde kaçakçılık suçuna iştirak edenlere yönelik herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak doktrinde⁶⁹ ve Danıştay 7. Dairesi konuyla ilgili olarak vermiş olduğu bir kararda maddi menfaat gözetmiş olsun olmasın, kaçakçılık suçuna iştirak edenler için de 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi uyarınca teminat istenebileceğine hükmetmiştir.⁷⁰

Mezkur Kanunun teminata ilişkin maddelerinde, istenilecek teminat tutarının nasıl hesaplanıp belirleneceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece 9/1'inci maddesinde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden teminat isteneceği belirtilmektedir. Bu fıkra kapsamında istenilecek teminatın tutarına ilişkin olarak, Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:1'de, Teminat Hükümleri başlığında: "*Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen tutar üzerinden istenecek teminatın, vergi aslı, gecikme faizi ile ceza tutarlarını karşılayacak değerde olması gerekmektedir. Bu aşamada vergi alacağı tahakkuk etmediğinden gecikme faizinin hesabında teminat isteme yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Ancak, gerek teminat isteme yazılarında gerekse teminat gösterme yazıları veya belgelerinde, vergi alacağının tahakkuk etmesi üzerine hesaplanacak gecikme faizi ve zammının dikkate alınacağının belirtilmesi gerekmektedir.*"⁷¹ bu husus açıkça ortaya konulmuştur.

6183 sayılı Kanun'un 9/2'nci maddesi kapsamında teminatın ne tutarda isteneceğine yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak

⁶⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı/Mehmet Hatipoğlu, **Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgil'in Anısına Armağan**, "Vergi Alacaklarının Takibinde Teminat İsteme ve Vergi Davasına Konu Olması", Onikilevha Yayınları, 2019, İstanbul s. 380

⁷⁰ Danıştay 7. D. T. 16.04.1992, E.1988/23, K.1992/1123, (aktaran, Özdemir/Şenöz, "Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki"

⁷¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11409&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>

bu fıkra uyarınca istenilecek teminatın, kamu alacağını karşılayabilecek değer ya da miktarda olması gerekir.⁷²

5. Teminat İsteme Usulü

6183 sayılı Kanunun teminata ilişkin hükümler vaaz eden maddelerinde teminatın ne şekilde isteneceğine ve muhatabına iletileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak mezkur Kanunun “Tebliğler ve müddetlerin hesaplanması” kenar başlıklı 8’inci maddesinde: “*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” hükmü yer almaktadır. VUK’un 21’inci maddesine göre vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm doğuran hususların, ilgisine yetkili makamlar tarafından yazı ile bildirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. 6183 sayılı Kanun’un 8’inci maddesinin VUK’a yapmış olduğu atıf dolayısıyla teminatın muhatabından yazı ile istenmesi gerektiği⁷³; aynı şekilde ihtiyati haciz nedenlerini düzenleyen 13/4’üncü maddesinin anlatımından da isteğin yazıyla yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.⁷⁴ Uygulamada da tahsil daireleri tarafından, Tahsilat Genel Tebliği Ek 1’de yer alan maktu evrak düzenlenerek ilgisine tebliğ edilmektedir.

6183 sayılı Kanun’da, muhatabından teminat istenildiğinde, karşı tarafa ne kadar süre tanınacağına ilişkin de bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere mezkur Kanunun 8’inci maddesinde; aksine hüküm bulunmadıkça bu Kanun’da yazılı müddetlerin hesaplanmasında VUK hükümlerinin dikkate alınacağı hükmüne yer vermektedir. Nitekim Tahsilat Genel Tebliği de bu atfa istinaden; “*6183 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile tebliğlerin yapılması ve sürelerin hesaplanması bakımından 213 sayılı Kanuna yapılan atıf sebebiyle, teminat isteme yazılarında verilecek sürenin 213 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi hükmü çerçevesinde 15 günden az olmaması ge-*

⁷² Candan, s. 87

⁷³ Yapar, s. 86-87;

⁷⁴ Candan, s. 83

rekir.” hükmüyle uygulamaya açıklık getirmiştir. Yazında da yaygın görüş en az on beş günlük sürenin tanınması yönündedir.⁷⁵

6. Teminat Olarak Kabul Edilen Unsurlar ile Şahsi Kefalet

Tahsil dairesince teminat olarak kabul edilecek nakdi ve aynı unsurlar, 6183 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesinde tahdidi olarak belirtilmiş, 11’inci maddede bazı koşullarla şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilebileceğini, 12’nci maddesinde ise Kanunen teminat hükmünde olan aynı unsurların neler olduğu düzenlenmiştir.

Mezkur Kanun’un 10’uncu maddesinin⁷⁶ açık hükmü uyarınca burada belirtilen nakdi veya aynı unsurlar dışında hiçbir değer teminat olarak kabul edilemeyecektir.⁷⁷ Maddedeki amir hüküm uyarınca, Kanunun kabul edildiği tarihte yaygın olmayan ancak günümüzde çok önemli olan markalar, patentler, telif ve yayın hakları gibi ekonomik değeri çok yüksek olabilecek varlıklar veya haklar teminat olarak kabul edilmemektedir. Ancak aynı haklar, Kanun’un 13/4’üncü madde-

⁷⁵ Çelik, s. 40-42; Yapar, s. 87; Koçak, s. 108; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 572; Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 tarih ve E:2018/142, K: 2019/38 sayılı kararında: “Kanun’da borçluya teminat göstermesi için süre verilmesi konusunda açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte 8. maddenin yaptığı atıf dolayısıyla 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 14. maddesi uyarınca kamu borçlusuna teminat göstermesi için tanınacak sürenin on beş günden aşağı olmadığı idari uygulamada ve yargısal içtihatlarda kabul edilmektedir.”

⁷⁶ 6183 sayılı Kanunun, “Teminat ve değerlendirilmesi” kenar başlıklı 10. maddesi: “Teminat olarak şunlar kabul edilir:

1. Para,

2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
3. Hazine Müsteşarlığına ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümetçe belli edilecek Millî esham ve tahvilat “Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.”,

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.”

⁷⁷ Candan, s. 85; Yapar, s. 88; Sarıcaoğlu, s. 880

sine istinaden alacaklı idarece ihtiyati hacze konu yapılabilmektedir. Maddede teminat olarak kabul edilen unsurların günümüz koşullarında para ve sermaye piyasalarıyla, teknolojik gelişmelere paralel olarak güncellenmesi ya da nelerin teminat olarak kabul edilebileceği konusunda tahsil dairesine takdir hakkının verilmesi gerektiği haklı olarak dile getirilmektedir.⁷⁸

6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde kabul edilen nakdi teminat unsurları; 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 ile hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvillerdir.⁷⁹

Teminat olarak gösterilebilecek aynı unsurlar ise mezkur Kanunda iki ayrı maddede düzenlemiştir. Bunlardan ilki, Kanun'un 10/5'inci maddesi uyarınca ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına istinaden hacedilen menkul ve gayrimenkul mallar; diğeri de Kanun'un 12'nci maddesinde düzenlen teminat hükmünde olan eşyalardır.⁸⁰

⁷⁸ Yapar, s. 88; Leyla Durukan, "Kamu Alacaklarının Korunmasında Teminat Müessesinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 163, Ocak-Şubat 2021, s. 205

⁷⁹ Nakdi teminat unsurları hakkında geniş bilgi için bak., Koçak, s. 113-117; Çelik, s. 47-49; Yapar, s. 89-94; Sarıcaoğlu, s. 881-883; Candan, s. 86

⁸⁰ 6183 sayılı Kanun'un "Teminat hükmünde olan eşya" kenar başlıklı 12'nci maddesi:

"Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir. Noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları bu hükümden hariçtir.

Üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartıyla, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı amme idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmez."; teminat olarak gösterilebilecek aynı unsurlar hakkında bak., Yapar, s. 94-98; Sarıcaoğlu, s. 883-885; s. 888-890; Çelik, s. 50-53

6183 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinde⁸¹, aynı Kanun'un 10'uncu maddesinde belirlenen tür ve tutarda teminat gösteremeyen veya gösterdiği teminat kabul edilmeyen kamu borçlusuna şahsi kefalet gösterebilme imkanı tanımaktadır. Kefalet, bir kimsenin borçlunun yükümlülük altına girdiği borcun ödenmesini temin etmeyi, alacaklıya karşı taahhüt ettiği bir sözleşmedir.⁸² 11'inci madde, kefil olarak gösterilecek kişinin, muteber bir şahıs olmasını, müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu sıfatlarını taşıması ve kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak, noterden tasdikli sözleşme⁸³ ile tesis edilmiş olması şartıyla kabul edilebileceğini belirtmiştir. Dolayısıyla adi kefalet kabul olunmayacaktır.⁸⁴

Alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusu tarafından gösterilen şahsı, kefil olarak kabul edip etmemekte takdir yetkisine sahiptir.⁸⁵ Doktrinde, gösterilen şahsın, şahsi kefalet için aranan koşulları taşıyor olmasına rağmen, alacaklı tahsil dairesinin onu kabule zorlamayacağı dile getirilmektedir.⁸⁶ Kamu borçlusunun, Kanunda belirtilen koşulları taşıyan birini kefil olarak göstermesine rağmen tahsil dairesinin bu şahsı kabul etmemesi, kamu borçlusunun sonraki aşamalarda hukuki durumunu etkileyeceğinden, idarenin bu tasarrufunu dava konusu yapması mümkündür.

Kamu alacağının şahsi kefiliden tahsili durumunda, ödeme yapıldığına dair kefile bir belge verilir. Kefil, bir ispat aracı olarak kabul

⁸¹ 6183 sayılı Kanun'un, "Şahsi kefalet" kenar başlıklı 11'inci maddesi:
*"10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.
Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur.
Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır.
Amme alacağını ödiyen kefile buna dair bir belge verilir."*

⁸² Çelik, s. 54

⁸³ Bu sözleşme, Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:1, Ek-2'deki şahsi kefalet senedine göre akdedilir.

⁸⁴ Candan, s. 88-89; Gerçek, s. 162; Sarıcaoğlu, s. 887

⁸⁵ Çelik, s. 55; Mutluer/Kuzeyli, s. 319

⁸⁶ Candan, s. 89

edilen bu belgeye dayanarak yapmış olduğu ödemeler için asıl borçlu-
ya rücu edebilir.⁸⁷

7. Teminat ile İlgili Özellik Gösteren Haller

Teminatın tamamlattırılması veya başka teminat istenmesi:
6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, verilmiş olan teminatın, sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi ya da borç miktarının artması durumunda, alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesinin isteneceğini ifade etmektedir. Mezkur fıkradaki bu hükümden alacaklı idarenin, teminat olarak gösterilen değer/değerlerin maddi karşılığının sürekli takip etmesi yükümlüğü verdiğini, yine değer kaybı veya borç miktarı artışı durumunda takdiri değil, zorunlu olarak bu süreci işletmesi gerektiği anlaşılmaktadır.⁸⁸ Örneğin daha önce teminat olarak alınan makine veya benzeri eşyaların model değişikliği nedeniyle değerinin düşmesi ya da teminat olarak gösterilmiş olan hisse senedi veya tahvillerin serbest piyasa koşullarında değerinin değişmiş olması;⁸⁹ gecikme zammı veya gecikme faizi gibi sebeplerle borç tutarının artması durumunda⁹⁰ alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusundan teminatın tamamlanmasını ve/veya değiştirilmesini isteyecektir.

Kamu borçlusu lehine üçüncü kişilerce teminat gösterilmiş olması durumunda da teminatın tamamlanması veya değiştirilmesi bu üçüncü kişiden değil, kamu borçlusundan istenecektir.⁹¹ Kamu borçlusu bu zorunluluğu yerine getirmediği takdirde, kamu alacağının teminatsız kalan veya teminata bağlanmamış kısmı için ihtiyati haciz kararı alınabilir.⁹²

⁸⁷ Mutluer/Kuzeyli, s. 319; Sarıcaoğlu, s. 888

⁸⁸ Sarıcaoğlu, s. 892

⁸⁹ Çelik, s. 56-57

⁹⁰ Yapar, s. 101, Sarıcaoğlu, s. 893

⁹¹ Yapar, s. 101

⁹² Çelik, s. 57, Candan, s. 87

Teminatın borçlu tarafından değiştirilmesi: 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinin son fıkrası, kamu borçlusuna, verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başka teminatlar ile değiştirebilme imkanı tanımaktadır. Daha önce verilen teminatın yerine gösterilmek istenen teminat, Kanun'da belirtilen teminatlardansa ve ilki ile aynı değerdeyse alacaklı kamu idaresi, bu isteği kabul etmemektedir.⁹³ Aksi durumda, talebi kabul edilmeyen kamu borçlusunun bunu vergi mahkemesine taşıması söz konusu olabilir.⁹⁴ Fıkra da bir açıklık bulunmasa da borçlu lehine üçüncü kişilerce teminat gösterilmiş olunması durumunda, bu üçüncü kişilerin de bu imkandan faydalanabileceği düşüncesindeyiz.

Teminatların korunması, nemalarının durumu ve iadesi: Teminat olarak kabul edilmiş olan değerler, 6183 sayılı Kanun'un hacz edilen menkul ve gayrimenkul malların korunmasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 82, 83 ve 88'inci madde hükümleri doğrultusunda korunurlar.⁹⁵

6183 sayılı Kanun'da teminatın iadesi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Doğaldır ki teminatın alınış nedeni ortadan kalktığında teminatın da iade edilmesi gerekecektir.⁹⁶ Örneğin; kamu alacağının ödenmesi, yargı organlarınca terkinin,⁹⁷ teminat isteme talebinin mahkeme kararıyla iptal edilmesi, teminat istemine süreç içerisinde gerek olmadığına idarece karar verilmesi gibi durumlarda teminat iade edilmelidir.⁹⁸ Öte yandan, teminat olarak gösterilen menkul veya gayrimenkul malların, teminatın devamı süresince ortaya çıkan nemaları da borçluya ait olup bunların da verilmesi gerekir.⁹⁹

⁹³ Candan, s. 87

⁹⁴ Çelik, s. 57

⁹⁵ Koçak, s. 125; Çelik, s. 58

⁹⁶ Çelik, s. 58; Candan, s. 87

⁹⁷ Çelik, s. 58

⁹⁸ Sarıcaoğlu, s. 894

⁹⁹ Yapar, s. 104

8. Teminat İstemine Karşı Dava Açma

6183 sayılı AATUHK'un 9'uncu maddesi uyarınca alacaklı tahsil dairesinin kamu borçlusundan teminat istemine ilişkin talep yazısı, muhatabının hukuki durumunu etkileyen, sonuçta muhatap teminat gösterse de göstermese de bazı hukuki neticeleri doğuran bir idari işlemdir. Nitekim kamu borçlusu belirtilen süre içerisinde teminat göstermez veya gösterdiği teminat/kefil kabul edilmemiş ise ihtiyati haciz ve/veya ihtiyati tahakkuk yoluna gidilmek suretiyle kamu alacağını güvence altına alan diğer işlemlere başvurulabilecektir.¹⁰⁰ Diğer taraftan kamu borçlusunun teminat göstermesi durumunda da göstermiş olduğu değerler üzerinde kullanma, yararlanma veya tasarruf yetkisi teminat süresince kısıtlanmış olacaktır.¹⁰¹ Teminat istemine ilişkin talep yazısının, kamu borçlusunun menfaatinin etkileyen, hukuki durumunda kimi değişikliklere sebebiyet veren, kesin ve yürütülmesi gereken bireysel bir idari işlem olduğu gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında kabul edilmektedir.¹⁰²

Tesis edilen idari işlemlerin, hukuk devletinde, dayanağı olan mevzuata uygun olarak yapılması ve uygulanması gerekir. Bu, kanunilik ilkesinin ve devamında bağlayıcı kaynaklara göre hareket etmek gerekliliğinin de doğal sonucudur. Alacaklı tahsil dairesinin bir idari işlemi olan teminat istemine muhatap olan kişi, bunu hukuken sorguluyorsa, doğal olarak buna karşı dava açabilecektir. Zira Anayasa ge-

¹⁰⁰ Bayraklı/Hatipoğlu, s. 389; Çelik, s. 58

¹⁰¹ Bayraklı/Hatipoğlu, s. 398

¹⁰² Candan, s. 84; Bayraklı/Hatipoğlu, s. 398; Yapar, s. 108; Açar, s. 169; Danıştay 9. D., 15.02.2006 tarih ve E:2004/770, K: 2006/333: Teminat istenmesine ilişkin dava konusu yazı, davacının hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olup idari davaya konu olabilecek işlem olarak değerlendirilmesi gerektiği(Candan, dipnot:104, s. 84) benzer yönde Danıştay 4. D., 15.10.2008 tarih ve E: 2008/5821, K: 2008/3601: "Vergi idarelerinin vergi hukuku alanında tesis ettikleri ve verginin tahsilinin güvence altına alınmasına ilişkin işlemlerden olan teminat istenmesini gerektiren haller aynı zamanda ihtiyati haczin nedenini oluşturmakta olup teminat gösterilmemesi halinde hedef aldığı kişi ya da kişilerin varlıklarının ihtiyaten haczi yoluna gidilebileceğinden, bu kişilerin menfaatinin etkileyen hukuki sonuçlar meydana getiren dava konusu teminat istenilmesine ilişkin işlem kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliği taşımaktadır." (www.kazancı.com).

reği, tahkim yolu öngörülen haller dışında idarenin her türlü işlem ve eylemi yargı denetimine tabidir (Anayasa m.125/1). Nitekim Anayasa Mahkemesi bu konuya ilişkin, 15.05.2019 tarih ve E:2018/142, K: 2019/38: “12. Teminat isteme işleminin iptali ve hukuka aykırı şekilde tesis edilen teminat isteme işlemi nedeniyle uğranıldığı ileri sürülen zararların tazmini talebiyle ilgililer tarafından idari dava yoluna başvurulması mümkündür.” tespit ve açıklamasında bulunmaktadır.

Teminat istemi, mali yükümlülüklerde tahsilat aşaması işlemi olması nedeniyle görevli mahkeme, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un (BİMKK) 6’ncı maddesi uyarınca vergi mahkemesidir.¹⁰³ Yetkili mahkeme ise alacaklı tahsil dairesi sıfatıyla teminat isteme yazısını düzenleyip tebliğ eden dairenin, yetki alanı içerisinde yer aldığı vergi mahkemesidir. Dava açma süresine ilişkin olarak, 6183 sayılı AATUHK’da özel bir hüküm yer almadığından, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) dava açma süresini düzenleyen 7/1’inci maddesi¹⁰⁴ uyarınca 30 gün olup, açılan dava yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır.¹⁰⁵

Vergi mahkemesinde açılacak dava, kural olarak iptal davası olacaktır. Burada teminat isteme yazısının bir idari işlemde bulunması gereken yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygunluğu yani hukuki denetimi yapılacak; hukuka aykırı olduğuna karar verildiğinde işlem, tesis edildiği andan itibaren geçersiz

¹⁰³ 2576 sayılı Kanun’un, “Vergi mahkemelerinin görevleri” kenar başlıklı 6’ncı maddesi:

“Vergi mahkemeleri:

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
 - b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
 - c) Diğer kanunlarla verilen işleri,
- Çözümler.”*

¹⁰⁴ 2577 sayılı Kanun’un, “Dava açma süresi” kenar başlıklı 7/1’inci maddesi: “1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”

¹⁰⁵ Bayraklı/Hatipoğlu, s. 402; Yapar, s. 109

olacaktır.¹⁰⁶ Diğer taraftan açılacak dava iptal davasının yanında tam yargı davasını da içerebileceği gibi, iptal davasından sonra da tam yargı davası açılabilir. Zira Anayasa'nın 125/7'nci fıkrasında "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" hükmünü, 129/5'inci fıkrasında ise "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir." hükmünü içermektedir. Söz konusu Anayasa maddeleri yarıncı Kanuna aykırı olarak teminat istenmesi durumunda, zarara uğrayan muhatabın bu zararlarının tazmini gündeme gelebilecektir.¹⁰⁷

Yapılacak hukuki denetim, idari işlemin diğer unsurlarıyla birlikte sebep unsuruna ilişkin de yapılabilir. Teminat isteme sebebinin AATUHK'un 9/1 veya 9/2'nci maddelerinde belirtilen koşullara göre yapılıp yapılmadığına ilişkin hukuki denetim yapılırken, teminatın istenildiği tarihteki duruma/koşullara bakılarak değerlendirme yapılmalı ve karar verilmelidir.¹⁰⁸ Öte yandan, teminat isteminin nedeni olan muhtemel kamu alacağına ilişkin daha sonra yapılan tarhiyatın dava konusu edilmesi ve bunun iptali, daha önceden tesis edilmiş bulunan teminat isteme işlemini hukuka aykırı hale getirmez.¹⁰⁹ Teminat isteme işleminin Kanun'a uygun olup olmaması, yapılacak tarhiyat işlemlerinden ayrı ve bağımsız olarak bir dava konusu oluşturmaktadır. Kanun tarafından bu iki işlem arasında kurulmuş bir bağ veya illiyet bulunmamaktadır.¹¹⁰

¹⁰⁶ Sarıcaoğlu, s. 896

¹⁰⁷ Sarısu, "Amme alacağının tahsilinde teminat uygulaması"

¹⁰⁸ Candan, s. 85; Yapar, s. 108

¹⁰⁹ Candan, s. 85; Yapar, s. 109; Dan. VDDK., 18.11.2005 tarih ve E:2005/148, K: 2005/255: "Özel kanunlarına göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerekmektedir.", (aktaran, Candan, dipnot: 105, s. 85)

¹¹⁰ Sarıcaoğlu, s. 896-897

6183 sayılı Kanun'un 9 ila 12'nci maddeleri arasında dava konusu olabilecek başkaca idari işlemler de bulunmaktadır. Örneğin, teminat olarak gösterilen değerın veya şahsi kefaletin idarece kabul edilmemesi, teminatın değiştirilme talebinin reddi, teminatın tamamlatırılması veya yerine başka teminat gösterilmesini isteme işlemleri, teminatın iade istemine ilişkin talebin reddi işlemleri için de iptal davası açılabilir.¹¹¹

Sonuç

Süreklilik arz eden kamu hizmetlerinin aksamadan ve zamanında yerine getirilebilmesi, bunların finansmanına kaynaklık eden kamu gelirlerinin ilgili mevzuatlarında belirtilen zamanda tahsiline bağılıdır. Kamu gelirlerinin devlet ve toplum açısından taşıdığı önemden dolayı, alacaklı idarelere bunların takip ve tahsilinde özel hukuk alacaklarından farklı olarak mevzuatta bazı imtiyazlar verilmiştir. Kanun koyucu, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde uygulanmak üzere 6183 sayılı AATUHK'ı kabul etmiştir. Mezkur Kanun, kamu alacaklarının tahakkuk veya vade tarihlerinde önce bunların tahsilini garantiye almak veya kolaylaştırmak amacıyla bazı önlemlere yer vermektedir. Bu önlemlerden biri de kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda ilgisinden teminat istenmesidir. Teminat, kamu alacağının tahsil edilmesini engellemek için bazı yollara tevessül eden ve/veya riske sokan kamu borçlusuna karşı, alacaklı idareyi alacağını tahsil etme noktasında rahatlatan ve güvence veren hukuki bir kurumdur. Teminat istenmesini gerektirir hallerin ortaya çıkması durumunda bağılı yetki ile donatılmış olan tahsil dairesinin, Kanun hükümlerini uygulaması, aynı zamanda görev ve sorumluluğunun da bir gereğidir.

Teminat istenmesini gerektiren sebeplerden ilki, 6183 sayılı Kanununun 9/1'inci maddesinde; *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller **ile** 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağı-*

¹¹¹ Sarıcaoğlu, s. 897-898

nın salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.” hükmünü içermektedir. Fıkra yer alan “ile” bağlacının nasıl yorumlanacağı ile ilgili olarak doktrinde ve uygulamada farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Doktrinde bazı yazarlar “ile” bağlacını “veya, ya da” manasında yorumlayarak ister VUK’un 344’üncü maddesi uyarınca, isterse de VUK 359’üncü madde uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi için tarh işlemlerine başlanmış olması hallerinin her birini alacaklı idarenin teminat isteme sebebi olarak kabul etmekte iken; kimi yazarlar ve bu arada idarece yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:1’de vergi idaresi, fıkra geçen “ile” bağlacının “ve” şeklinde yorumlanması gerektiği şeklindedir.

6183 sayılı Kanununun 9/1’inci maddesinin tarihi gelişimine/değişimine bakıldığında; Kanunun ilk kabul edildiği tarihte teminat sebebi olarak, sadece kasten kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına neden olunmasını kabul ettiği, 1980 yılında mezkur maddede kanun koyucu tarafından yapılan değişiklikle bu sebebe ağır kusurla vergi ziyasına neden olmayı da eklediğini ve en son 1998 yılında yapılan değişiklikle de artık kasıt şartının aranmadığı kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına neden olunması yanında, VUK 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyasına sebebiyet verilen diğer nedenlerin de dahil edildiğini ve teminat isteme nedenlerini genişletme niyetini ortaya koyduğu söylenebilir.

Benzer şekilde, muhtemel kamu borçlusunun ister VUK’un 359’üncü maddesinde belirtilen ve kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle, isterse de VUK’un 344’üncü maddesinin yapmış olduğu atıf dolayısıyla VUK 341’inci maddesinde belirtilen hallerle vergi ziyasına sebebiyet vermesinin (bunların suç veya kabahat kaynaklı oluş bir yana), ortaya çıkan/çıkacak “*kamu alacağı*” kapsamında bir fark yaratmadığı/yaratmayacağı düşüncesindeyiz. Her ne kadar mükellefin veya vergi sorumlusunun VUK 359’üncü maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet vermesi halinde, mezkur maddenin şimdiki halinde kasten ibaresi yer almayacak olsa da ilgililerin bunu kural olarak bile-

rek/isteyerek işledikleri/işleyebilecekleri ve dolayısıyla kötü niyetli oldukları ve bunun neticede kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğü/düşüreceği, buna istinaden teminat istendiği söylenilebilirse de aynı durumun VUK'un 341'inci maddesinde belirtilen ve vergi ziyana neden olunan örneğin mükellefin bilerek beyanname vermemesi, eksik veya yanlış beyanname vermesi, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyan durumlar için de geçerli olabilir.

Alacaklı tahsil dairesinin mezkur Kanun'un 9'uncu maddesi çerçevesinde kamu borçlusundan teminat istemesi, idare hukuku anlamında bir idari işlemdir ve buna karşı iptal ve/veya tam yargı davası açılabilir. Çünkü işleme muhatap olan kişi, teminat gösterse de göstermese de bunun bir takım hukuki neticeleri olmakta ve ilgilinin hukuki durumunu etkilemektedir.

Teminat istenmesini gerektiren durumların çerçevesi Kanunla belirtilmiş olsa da bunların işletilmeye başlanması noktasında yine Kanunla bazı durumlarda idareye takdir hakkının verildiği görülmektedir. Mevzuatın idareye takdir hakkı vermiş olması, idarenin keyfi, özensiz davranabileceği anlamına gelmez. İdare, tasarrufunu/tercihini hangi yönde kullanırsa kullansın bunun mutlaka bir gerekçesinin, dayanağının bulunması gerekir. Zira tahsil dairesinin, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kişiden teminat istemesi ve bu kişinin de bunu dava konusu yapması durumunda idarenin, bu fıkra uyarınca şartların gerçekleşmiş olduğunu mahkemede ispatlaması; teminat istenmemesinden dolayı alacaklı idarenin alacağının tehlikeye girmesi veya tahsilatın gerçekleşmediği durumlarda da belki açılacak bir idari soruşturmada ve/veya rücu talebinde, takdir yetkisini kullanacak makamda bulunanın neden teminat istenmediğini, hukuki bir zeminde gerekçelendirip ortaya koyması gerekecektir. Tahsil dairesinin bu yetkisini kullanırken, hem kamu alacağını güvene alma hem de kamu borçlusuna kolaylık sağlama arasındaki dengeyi gözetmesi ve takdir yetkisinin kullanılmasına egemen olan ilkelere uygun davranması gerekir. Zira kamu alacağını korumaya yönelik teminat hükümlerinin uygulanması ile muhatabın özellikle mülkiyet, sos-

yal/toplumsal ve iktisadi haklarının ihlali arasında ince bir çizgi bulunmaktadır ve bunun gözetlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Ağar, Serkan, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009
- Akdoğan, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013
- Ay, Hakan/Baran, Tülay, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, Sosyoekonomi, 2014, Sayı:21, s.40, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/197773>, (15.06.2021)
- Barlass, İrfan, Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2017
- Batı, Murat, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un İşlevsiz Hükümleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:369, Haziran 2019
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No.38, Afyonkarahisar, 2009
- Bayraklı, Hasan Hüseyin/Hatipoğlu, Mehmet, Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgil’in Anısına Armağan, “Vergi Alacaklarının Takibinde Teminat İsteme ve Vergi Davasına Konu Olması”, Onikilevha Yayınları, 2019
- Baysal, Eda, “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Haziran 2009
- Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020
- Candan, Turgut, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2018

- Çelik, S. Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku(Vergi İcra Hukuku), Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2018
- Doğrusöz, Bumin, “Vergi İdaresinin Teminat İstemi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-dairesinin-teminat-talebi/23939>, (12.06.2021)
- Durukan, Leyla, “Kamu Alacaklarının Korunmasında Teminat Müessesinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 163, Ocak-Şubat 2021
- Gerçek, Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006
- Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019
- Karadağ, Neslihan Coşkun, “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özelikli Durumlar”, Maliye Dergisi, Sayı:162, Yıl:2012
- Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019
- Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2007
- Kızılot, Şükrü/Şenyüz, Doğan/Taş, Metin/Dönmez, Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006
- Koçak, Muhsin, Vergi-İcra Hukuku, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2018
- Mutluer, Kamil / Kuzeyli, N. Nilay Dayanç, Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019
- Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 22. Baskı, İstanbul, 2017
- Ozansoy, Ahmet, “Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle” nin Hayati Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 174, Yıl: 2007, (elektronik versiyon)

Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2015

Özdemir, Muharrem/Şenöz, Yadigar, “Vergi Hukukunda Teminat Hü-
kümlerinin Tatbiki”,
<https://www.alomaliye.com/2020/07/28/vergi-hukukunda-teminat-hukumlerinin-tatbiki/>, (10.06.2021)

Sarıcaoğlu, Ercan, “Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 2, 2020

Sarısu, Gökçe, “Amme alacağının tahsilinde teminat uygulaması”,
<https://www.vergidegundem.com/makale?categoryName=Ekonomist&publicationNumber=5&publicationYear=2009&publicationId=666661110>, (12.06.2021)

Şentürk, Akın Gencer, “Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden “Teminat İsteme” Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz Müesseseleri İle Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi”, 15, <http://agencerhukuk.com/014.pdf>, (14.06.2021)

Şenyüz, Doğan, “İflasta Vergi Alacakları ve Sırası”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:67, Sayı: 4, 2018

Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Kitapevi, 11. Baskı, Bursa, 2020

Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018

Yapar, Burcu Kuzucu, Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler, (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019)

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://anil-antonetti.com/tr/turk-hukuku-teminat/>, (10.07.2021)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11409&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf>,
(10.06.2021)

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-8.pdf>, (10.06.2021)

<https://anil-antonetti.com/tr/turk-hukuku-teminat/>, (10.07.2021)