

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI YÖNTEMLERİNDEN
İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK MÜESSESELERİNİN
İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

S. Murat KURU

Danışman

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

Mart – 2018

KIRIKKALE

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI YÖNTEMLERİNDEN
İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK MÜESSESELERİNİN
İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

S. Murat KURU

Danışman

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

Mart – 2018

KIRIKKALE

KABUL-ONAY

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR danışmanlığında S. Murat KURU tarafından hazırlanan “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Yöntemlerinden İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Müesseselerinin İncelenmesi” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

06/06/2018

(İmza)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

Doktor Öğretim Üyesi Cem Barlas ARSLAN

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

Doktor Öğretim Üyesi Yasin POYRAZ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../20..

(Ünvan, Adı Soyadı)

Enstitü Müdürü

KİŞİSEL KABUL

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Yöntemlerinden İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Müesseselerinin İncelenmesi”adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

06.06.2018

Adı Soyadı : S. Murat KURU

İmza

Kuru, S. Murat “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Yöntemlerinden İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2018.

ÖZET

Kamu hizmetlerinin finansmanı kamu gelirleri ile sağlanılmaktadır. Kamu gelirleri içerisinde en büyük pay vergi gelirlerine aittir. Vergi gelirlerinin bu baskın yönü nedeniyle vergi hukuku diğer kamu gelirlerine uygulanacak hukuku da kapsayacak anlamda kullanılmaktadır. Bu bağlamda vergi dışındaki diğer kamu gelirlerine ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği merciler de vergi mahkemesi olarak isimlendirilmektedir. Aynı doğrultuda olmak üzere kamu gelirlerinin cebren tahsili de vergi icra hukuku olarak adlandırılmaktadır.

Vergilendirme süreci kamu hizmetlerinin finansmanı açısından gerekli olmakla birlikte daha önemli olan husus ortaya çıkan alacağın tahsilidir. Alacağın tahsilinin sağlanması için salt borçlunun vadesi gelen borcunu ödemesi beklenmemiş, alacağın zamanında tediyesini sağlamak amacıyla çeşitli güvence önlemleri ihdas edilmiştir. Söz konusu güvence önlemleri, geçici hukuki koruma tedbirlerinin vergi icra hukukundaki yansımalarıdır.

Vergi icra hukukunun temel kaynağı AATUHK’dır. Bununla birlikte diğer bazı kanunlarda da vergi icra hukukuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin vergi alacağının güvence altına alınmasına ilişkin kimi önlemler VUK’ta hüküm altına alınmıştır.

AATUHK’da alacağın güvence altına alınması yöntemleri teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümleri olmak üzere dört başlık altında düzenlenmiştir. Söz konusu güvence yöntemlerinden ihtiyati haciz, kural olarak gizli yürütülmesi ve süreyle sınırlı olmaksızın uygulanması nedeniyle, en etkili olanıdır. Dar anlamda vergi ve resimlere uygulanabilen ihtiyati tahakkuk ise; henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerin güvence altına alınması, netice itibarıyla de ihtiyati haciz uygulanmasına imkan sağlaması açısından ayrıca önemi haizdir.

Vergi icra hukukuna ilişkin güvence yöntemi olarak, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun uygulanması esnasında çeşitli problemler ortaya çıkmaktadır. Söz konusu problemlerin esas nedeni; AATUHK’da yapılan değişikliklerin madde metnine işlenmemesi, ilgili kanunlarda salt atıf yapılmakla yetinilmesidir. Bunun yanında yanlış yorum neticesinde meydana gelen uygulamaların yerleşik hale gelmesi de sorunların ortaya çıkmasında etkili olmaktadır.

Sorunun çözümlü açısından; AATUHK'da yapılan değişikliklerin madde metnine işlenmesi, yanlış yorumlamadan kaynaklı olarak yerleşik hale gelen hatalı uygulamaların yerine tercih edilecek doğru uygulama yöntemlerinin ise ilan edilerek yaygınlaştırılması büyük önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk, Güvence Yöntemleri, Geçici Hukuki Koruma, Vergi İcra Hukuku.



Kuru, S. Murat “Analysis of the Concept of Ancillary Attachment and Precautionary Assessment from Methods of Securing of Tax Claims”

ABSTRACT

Public utility financing is provided by public revenues. Tax revenue makes up the largest share of public revenues. By the reason of this dominant role of tax revenues, tax law is also used to mean that it includes the law applicable to other public revenues. In this context, the authorities where the disputes concerning public revenues excluding taxes are resolved are termed tax courts. In the same manner, forcible collection of public revenues is also named taxation law.

The taxation process is necessary for the financing of public services, but the more important issue is the collection of receivables. It is not awaited that the principal debtor meets maturing liability in order to provide the collection of receivables, and different securing measures have been introduced in order to ensure that the receivable is paid on time. Aforesaid securing measures are the reflections of the temporary legal protection within the tax execution law.

The main source of taxation law is the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables. However, some other laws also include regulations concerning taxation law. For example, certain measures for securing tax claims are ensured under the Tax Procedure Law.

The methods of securing the public claims in accordance with the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables are arranged under four headings as "ancillary attachment, precautionary assessment, indemnity and other protection provisions". Ancillary attachment, which is one of the aforesaid methods of securing, is the most effective method due to confidential execution as a rule, and implementation without being limited to time. In the narrow sense, precautionary assessment that can be applied to taxes and dues; it is also important to secure taxes and dues, which are not yet recognized, and as a consequence, to provide the opportunity of the implementation of ancillary attachment.

As a method of securing regarding taxation law, various problems arise during the implementation of ancillary attachment and precautionary assessment. The main reasons for the mentioned problems are; the fact that the amendments made in the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables are not included in the text of the article and only

reference is made to the relevant laws. In addition to this, the fact that the implementation arising from incorrect comments becomes permanent also has an effect on the emergence of problems.

In terms of solution of the problem, it is of great importance that the amendments made in the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables are written in the text of the article and that instead of erroneous implementations that have become permanent due to misinterpretation, the correct implementation methods to be preferred should be announced and become widespread.

Key Words: Ancillary Attachment, Precautionary Assessment, Methods of Securing, Temporary Legal Protection, Taxation Law

KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

AÜEHFD: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi

AÜHFD: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

AY: Anayasa

bk.: Bakınız

C: Cilt

CMK: Ceza Muhakemesi Kanunu

Ed: Editör

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

GÜHFD: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

HMK: Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HUMK: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İK: İcra ve İflas Kanunu

İYUK: İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV: Katma Değer Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

m: Madde

mük: Mükerrer

RG: Resmi Gazete

S: Sayı

Ss: Sayfa Sayıları Arasında

s: Sayfa

SÜHFD: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

TBB: Türkiye Barolar Birliği

TCK: Türk Ceza Kanunu

TMK: Türk Medeni Kanunu

TODAİE: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü

vb: Ve benzeri

vd: Ve devamı

VUK: Vergi Usul Kanunu

Y: Yıl

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI ÖNLEMLERİ	4
1. GENEL OLARAK ALACAĞIN GÜVENCE ALTINA ALINMASI	4
1.1. Geçici Hukuki Koruma Kavramı.....	5
1.1.1. Tanımı	6
1.1.2. Hukuk Düzenindeki Yeri	7
1.2. Geçici Hukuki Koruma Tedbirlerinin Özellikleri	7
1.2.1. Yetkili Organlar Tarafından Karar Verilmesi	7
1.2.2. Uyuşmazlığın Taraflarınca İstenebilmesi.....	8
1.2.3. Geçici Nitelikte Olması	8
1.2.4. Yaklaşık İspatın Yeterli Olması	9
1.2.5. Yetkili Organlar Tarafından Verilen Geçici Hukuki Koruma Tedbirlerinin Taraflar ve Üçüncü Kişiler Açısından Bağlayıcılık Teşkil Etmesi	10
1.2.6. Geçici Hukuki Koruma İstemi Hakkında Karşı Taraf Dinlenilmeden de Karar Verilebilmesinin Mümkün Olması.....	11
2. KAMU ALACAĞI - VERGİ ALACAĞI VE KAMU İCRA HUKUKU - VERGİ İCRA HUKUKU	12
2.1. Kamu Alacağı - Vergi Alacağı Kavramları.....	12
2.1.1. Kamu Alacağı.....	12
2.1.2. Vergi Alacağı	14
2.2. Kamu İcra Hukuku – Vergi İcra Hukuku Kavramları.....	15
2.2.1. Kamu İcra Hukuku	15
2.2.2. Vergi İcra Hukuku.....	16
2.3. Genel Hatlarıyla Vergi İcra Hukuku	18
2.3.1. Vergi İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi.....	19
2.3.1.1. Tahsili Emval Kanunu Öncesi Dönem.....	19
2.3.1.2. Tahsili Emval Kanunu Dönemi.....	20
2.3.1.3. AATUHK Dönemi	21
2.3.2. Vergi İcra Hukuku ile Genel İcra Hukuku İlişkisi	22
2.3.2.1. Vergi İcra Hukuku ile Genel İcra Hukukunun Benzerlikleri	23
2.3.2.2. Vergi İcra Hukuku ile Genel İcra Hukukunun Farklılıkları	24
2.3.2.3. Vergi İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Arasında Kıyas Uygulaması	26
2.3.2.4. Vergi İcra Hukukuna Hakim Olan İlkeler.....	27
2.3.2.4.1. Mal Varlığı ile Sorumluluk İlkesi	27

2.3.2.4.2. Değer İtibariyle Sorumluluk İlkesi.....	28
2.3.2.4.3. Şahsi Sorumluluk İlkesi	28
2.3.2.4.4. Borçluya Kolaylık Sağlanması İlkesi	29
2.3.2.4.5. Kamu Alacağının Önceliği İlkesi	29
2.3.2.4.6. Kamu Alacağının Güvenceye Alınması İlkesi	30
2.3.2.4.7. Tahsilatta İktisadilik İlkesi	30
3. VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN GÜVENCE ÖNLEMLERİ.....	31
3.1. Genel Olarak Vergi Alacağının Korunmasına İlişkin Güvence Önlemleri ve Hukuki Niteliği.....	31
3.2. Vergi Alacağının Korunmasına İlişkin Güvence Önlemlerinin Sınırları.....	32
3.3. Vergi Alacağının Korunmasına İlişkin Güvence Önlemlerinin Sınıflandırılması	33
3.3.1. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasına İlişkin Önlemler	34
3.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Güvence Yöntemleri.....	35
3.3.1.1.1. Vergi Denetimi Yoluyla Vergi Güvencesinin Sağlanması	37
3.3.1.1.1.1. Vergi İncelemesi	38
3.3.1.1.1.2. Vergi Yoklaması	41
3.3.1.1.1.3. Arama	42
3.3.1.1.1.4. Bilgi Toplama.....	44
3.3.1.1.2. Vergi mükellefi veya sorumlusunun faaliyetlerinin takibi yoluyla vergi güvenliğinin sağlanması.....	45
3.3.1.1.3. AATUHK’da Düzenlenen Güvence Yöntemleri	46
3.3.1.1.3.1. Teminat ve Kefalet	46
3.3.1.1.3.2. İhtiyati Tahakkuk	48
3.3.1.1.3.3. İhtiyati Haciz	48
3.3.1.2. Tarhiyat Sonrası Güvence Yöntemleri	49
3.3.1.2.1. Rüçhan Hakkı	49
3.3.1.2.2. Geri Verilecek Paralarda Mahsup Esası	51
3.3.1.2.3. Vergi Ödenmeden Yapılamayacak İşlemler	52
3.3.1.2.4. Hükümsüz Sayılan İşlemler	52
3.3.1.2.5. Sorumluluk Düzenlemeleri	55
3.3.1.2.5.1. Mirasçılarının Sorumluluğu	55
3.3.1.2.5.2. Kesinti Yapanların Sorumluluğu.....	57
3.3.1.2.5.3. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu.....	59
3.3.1.2.5.4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	61
3.3.1.2.5.5. Ortakların Sorumluluğu.....	64
3.3.1.2.5.6. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Sorumluluk	65

3.3.1.2.6. Sermayesi Paylara Bölünmemiş Şirketin Feshini İsteme.....	66
3.3.2. Vergi Alacağına Değerinin Korunmasına İlişkin Güvenlik Önlemleri	66
3.3.2.1. Gecikme Faizi	67
3.3.2.2. Gecikme Zammı.....	68
İKİNCİ BÖLÜM	70
VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN GÜVENCE ÖNLEMİ OLARAK İHTİYATİ HACİZ	70
1. İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	70
1.1.Genel İcra Hukuku Açısından İhtiyati Haciz	71
1.1.1.Tanımı	71
1.1.2.Hukuki Niteliği.....	71
1.2.Vergi İcra Hukuku Açısından İhtiyati Haciz.....	72
1.2.1.Tanımı	72
1.2.2.Hukuki Niteliği.....	73
1.2.2.1.İdari İşlem Teorisi Açısından	73
1.2.2.2. Vergi İcra Hukuku Kurumları Açısından.....	75
1.3.Genel İcra Hukuku ve Vergi İcra Hukuku Açısından İhtiyati Haczin Farkları	78
2.İHTİYATİ HACİZ SEBEPLERİ	79
2.1. 6183 Sayılı Kanun'un 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenilmesini Mucip Hallerin Bulunması.....	80
2.1.1.VUK Kapsamına Giren Haller	82
2.1.2. Türkiye'de İkametgahın Bulunmaması	84
2.2. Borçlunun Belli Yerleşim Yerinin Olmaması.....	85
2.3. Borçlu Kaçmışsa veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimali Varsa.....	87
2.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde, Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemiş veya Gösterdiği Kefil Kabul Görmemişse	88
2.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Noksan Bildirimde Bulunmuş Olması	91
2.6. Hüküm Sadır Olmuş Bulunsun Bulunmasın Para Cezasını Müstelzim Fiil Sebebiyle Kamu Davası Açılmışsa	92
2.7. İptali İstenen Muamele ve Tasarrufun Konusunu Teşkil Eden Mallar, Bu Mallar Elden Çıkarılmışsa Elden Çıkaranın Diğer Malları Hakkında Uygulanmak Üzere, Bu Kanunun 27, 29, 30'uncu Maddelerinin Tatbikini İcap Ettiren Hallerin Bulunması	93
3. İHTİYATİ HACZİN UYGULANMASI	95
3.1.İhtiyati Haczin Konusu.....	95
3.2.İhtiyati Haczin Tarafları	98

3.2.1. Karar Vermeye Yetkili Makam.....	98
3.2.2. İhtiyati Haciz Kararının Uygulanacağı Kişiler.....	100
3.3. İhtiyati Haczin Usulü	103
3.4. İhtiyati Haczin Süresi	105
3.5. İhtiyati Haczin Şekli.....	106
3.6. İhtiyati Hacizde Takdir Yetkisi	108
3.7. İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası	109
3.8.İhtiyati Hacizde Haciz Konusu Malların Bırakılması	110
3.8.1.Malların Borçluya Bırakılması.....	110
3.8.2. Malların Üçüncü Kişiye Bırakılması.....	112
4. İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI.....	113
4.1.Alacaklı Vergi Dairesi Açısından	113
4.2. Borçlu ve Üçüncü Kişi Açısından.....	114
5. İHTİYATİ HACZE İTİRAZ.....	115
5.1. İhtiyati Hacze Karşı İdari Başvuru.....	115
5.2. İhtiyati Hacze Karşı Dava	117
5.2.1. Dava Açmaya Yetkili Olanlar	117
5.2.2. Yetkili ve Görevli Mahkeme.....	118
5.2.3. Dava Açma Süresi.....	119
5.2.4. İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davada İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılıklar.....	123
5.2.5. İhtiyati Hacze Dava Açılmasının Sonuçları	127
5.2.6. İhtiyati Hacizle İlgili Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolu.....	127
6. İHTİYATİ HACZİN KALDIRILMASI	128
6.1. Teminat Karşılığında İhtiyati Haczin Kaldırılması.....	128
6.2. Diğer Haller.....	131
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	132
VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN GÜVENCE ÖNLEMİ OLARAK İHTİYATİ	
TAHAKKUK.....	132
1. İHTİYATİ TAHAKKUK TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	132
1.1.Tanımı	132
1.2.Hukuki Niteliği.....	133
1.2.1.İdari İşlem Teorisi Açısından	133
1.2.2.Vergi İcra Hukuku Kurumları Açısından.....	134

2.İHTİYATİ TAHAKKUKUN SEBEPLERİ	135
2.1.AATUHK'nın 13. Maddesinin 1, 2, 3 ve 5 Numaralı Bentlerinde Belirtilen Nedenlerden Birisinin Gerçekleşmesi	135
2.1.1. AATUHK'nın 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenilmesi Gereken Hallerin Bulunması.....	136
AATUHK'nın 9. maddesinde; VUK'un 344. maddesince vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiren haller veya VUK'un 359. maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı halleri nedeniyle vergi incelemesine başlanılmış olması ve Türkiye'de ikametgahı olmayan vergi borçlusunun durumunun alacağının tahsilini tehlikede olduğunu göstermesi olmak üzere üç durum teminat istenilmesi gereken neden olarak belirtilmiştir.	136
2.1.2. Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması	137
2.1.3. Borçlu Kaçmışsa veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ya da Hileli Yollara Sapması İhtimali Varsa	137
2.1.4.Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belirli Müddet İçerisinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Eksik Bildirimde Bulunmuş Olması	138
2.2.Mükellef Hakkında AATUHK'nın 110. Maddesi Uyarınca Takibata Girişilmesi	138
2.3.Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Konusunda Delillerin Elde Edilmesi	140
3.İHTİYATİ TAHAKKUKUN UYGULANMASI	142
3.1.İhtiyati Tahakkukun Konusu.....	142
3.2.İhtiyati Tahakkukun Tarafları	143
3.2.1.Yetkili Makam.....	143
3.2.2.Muhatap.....	144
3.3.İhtiyati Tahakkukun Usulü.....	145
3.4.İhtiyati Tahakkukta Takdir Yetkisi	146
3.5.İhtiyati Tahakkukta Süre	147
4.İHTİYATİ TAHAKKUKUN SONUÇLARI	147
4.1.Matrahı Belli Olan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkuk	148
4.2.Matrahı Belli Olmayan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkuk	149
4.3. Vergi Cezaları ve Vergi Zammı Açısından İhtiyati Tahakkuk	150
4.4. İhtiyati Tahakkukta Tahsilat.....	151
5. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ	151
5.1. Beyannameye Dayalı Tarhiyatlarda Düzeltme	152
5.2. Dava Konusu Olabilecek Tarhiyatlarda Düzeltme.....	154

6. İHTİYATİ TAHAKKUKA İTİRAZ	156
6.1. İdari İtiraz	156
6.2. Yargısal İtiraz	158
6.2.1. İhtiyati Tahakkukun Yargısal İtiraza Konu Edilebilirliği	158
6.2.2. Dava Açmaya Yetkili Olanlar	160
6.2.3. Yetkili ve Görevli Mahkeme	160
6.2.4. Dava Açma Süresi	161
6.2.5. İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davada İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılıklar.....	161
6.2.6. İhtiyati Tahakkuka Dava Açılmasının Sonuçları	162
6.2.7. İhtiyati Tahakkukla İlgili Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolu	163
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	164
İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ KONUSUNDA AATUHK'DA TESPİT EDİLEN EKSİKLİKLER VE GETİRİLEN ÖNERİLER	164
1. AATUHK'DA İHTİYATİ HACİZ KONUSUNDA TESPİT EDİLEN EKSİKLİKLER VE GETİRİLEN ÖNERİLER	165
1.1.İhtiyati Haczin Hukuki Niteliğine İlişkin Olarak	165
1.2.İhtiyati Haciz Sebeplerine İlişkin Olarak	167
1.2.1.6183 Sayılı Kanun'un 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenilmesini Mucip Hallerin Bulunması Nedenine İlişkin Olarak	168
1.2.2. Borçlunun Kaçması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimaline İlişkin Olarak	170
1.2.3. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde, Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Gösterdiği Kefilin Kabul Görmemesine İlişkin Olarak	170
1.2.4. Hüküm Sadır Olmuş Bulunsun Bulunmasın Para Cezasını Müstelzim Fiil Sebebiyle Kamu Davası Açılmasına İlişkin Olarak	172
1.3.İhtiyati Haczin Uygulanmasına İlişkin Olarak	172
1.3.1.İhtiyati Haczin Konusuna İlişkin Olarak.....	172
1.3.2.Yetkili Makama İlişkin Olarak.....	173
1.3.3.İhtiyati Haczin Uygulanma Süresine İlişkin Olarak	174
1.4.İhtiyati Hacze İtiraza İlişkin Olarak	176
2. AATUHK'DA İHTİYATİ TAHAKKUK KONUSUNDA TESPİT EDİLEN EKSİKLİKLER VE GETİRİLEN ÖNERİLER	179
2.1. İhtiyati Tahakkuk Sebebi Olarak Mükellef Hakkında AATUHK'nın 110. Maddesi Uyarınca Takibata Girişilmesi	179
2.2. İhtiyati Tahakkukun Uygulanmasına İlişkin Olarak	180
2.2.1. İhtiyati Tahakkukun Uygulanma Süresine İlişkin Olarak.....	180

2.2.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkukun Sonuçlarına İlişkin Olarak.....	181
2.2.3. Vergi Zammı Kavramına İlişkin Olarak	182
2.3. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesine İlişkin Olarak	182
2.4. İhtiyati Tahakkuka İtiraza İlişkin Olarak	184
SONUÇ	186
KAYNAKÇA	194



GİRİŞ

Borcun ifası bakımından hukuki ilişkiler incelendiğinde; eski dönemlerde borçtan sorumluluğun kapsamına malvarlığının yanında şahsi sorumluluğun da dahil olması ve hatta diğer aile bireylerinin dahi borçtan sorumlu tutulması, alacağın tahsilini sağlamak açısından harici bir tedbir alınmasına gerek bırakmamıştır. Ancak hukuk sistemlerinin gelişmesi sürecinde, başkasının borcundan sorumluluğun sona ermesi ve borçlunun şahsi sorumluluğuna son verilerek sadece malvarlığı ile sorumlu tutulması, alacağın tahsilinin güvence altına alınması için çeşitli önlemler alınması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Modern hukuk sistemlerinde borcunu gönüllü olarak ödemeyen borçludan alacağın tahsil edilmesi, alacaklının yanında borçlunun da menfaatlerinin korunduğu bir hukuki prosedür işletilmek suretiyle nihayete eren süreç sonunda gerçekleşmektedir. İşte bu süreç boyunca malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisini haiz borçlunun, alacağın tahsilini geciktirici veya imkansız hale getirici kötü niyetli davranışlarından alacaklıyı korumak üzere birtakım tedbirler alınması öngörülmüştür. Söz konusu önlemler hukukumuzda geçici hukuki koruma tedbirleri olarak adlandırılmaktadır. Borcun kaynağı ister kamu hukuku ister ise özel hukuk olsun, söz konusu geçici hukuki koruma tedbirlerinin uygulandığı görülmektedir. Bu durum modern hukuk sistemlerinde giriftleşen ekonomik ilişkilerin doğal sonucudur.

Devlet mekanizması kamu hizmetlerinin sunulmasından sorumludur. Kamu hizmetlerinin finansmanı kamu gelirleri ile sağlanmaktadır. Sosyal devlet ilkesinin ve üçüncü kuşak insan haklarının gelişmesi ile birlikte devletin sorumluluğunun daha da artması, görülmesi gereken kamu hizmetlerinin alanını genişletmiştir. Dolayısıyla kamu hizmetlerine finansman teşkil eden kamu gelirleri ve bu gelirlerin zamanında tahsili giderek daha büyük önem arz etmeye başlamıştır.

Devletin kamu gelirleri çok çeşitli olmakla birlikte bu gelirlerin büyük kısmını vergi gelirleri teşkil etmektedir. Vergi gelirlerinin diğer kamu gelirleri içerisinde ön plana çıkması nedeniyle kamu gelirlerinin tabi olduğu hukuk sistemi genel olarak vergi hukuku, yargılama hukuku vergi yargısı ve tahsil hukuku vergi icra hukuku olarak isimlendirilmektedir.

Kamu gelirlerinin en büyük finansman kaynağı olan vergilerin, kayıp yaşanmadan zamanında tahsilinin önemi çok büyüktür. Bu nedenle kanun koyucu, Türk vergi sisteminin beyan usulüne dayalı olmasını da göz önünde bulundurmak suretiyle, vergi gelirlerine ilişkin olarak

çeşitli güvence tedbirleri oluşturmuştur. Söz konusu güvence tedbirlerinin bir kısmı alacağı korumaya ilişkin iken diğer bazıları alacağın değerinin korunmasına ilişkindir.

Güvence tedbirlerine ilişkin düzenlemelere vergi icra hukukunun temel kaynağı olan AATUHK'da ve diğer mevzuat hükümlerinde yer verilmiştir. AATUHK'da yer verilen güvence tedbirleri teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma tedbirleri olmak üzere dört başlık altında düzenlenilmiştir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, kural olarak gizli yürütülmesi, baskın şeklinde uygulanması ve borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisine son vermesi nedeniyle etkili bir güvence teşkil etmektedir. İhtiyati haciz vergi alacaklarının da dahil olduğu tüm kamu alacaklarında uygulanabilir iken ihtiyati tahakkuk sadece Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen dar anlamda vergi ve resimlere ilişkin olarak tatbik edilebilmektedir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun nedenleri, uygulanma usulü, kaldırılması ve itirazı ile ilgili hükümlerin tamamı AATUHK'da düzenlenmiştir. AATUHK'un görece eski bir kanun oluşu ve yürürlüğe girişini müteakip vergi icra hukukunda kapsamlı değişikliklerin meydana gelmesi, güvence tedbirlerinin tatbiki ve çıkan uyuşmazlıkların çözümü sırasında birtakım sorunlara neden olmaktadır.

Vergi alacağına ilişkin güvence yöntemlerinden olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerine ilişkin olarak; uygulamada yaşanan sorunların tespiti ve sorunun çözümüne, yargı kararları ve öğretide ileri sürülen görüşler ışığında, katkı sunmak adına öneride bulunmak amacıyla işbu çalışma yapılmıştır. Çalışmanın konusu, vergi alacağına ilişkin güvence önlemlerinin çok çeşitli olması ve tüm güvence yöntemlerinin çalışma kapsamında ayrıntılı incelenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, vergi alacağına ilişkin güvence yöntemlerinden "ihtiyati haciz" ve "ihtiyati tahakkuk" olarak sınırlandırılmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi alacağının güvence altına alınması yöntemleri incelenmiştir. Bölüm içerisinde genel olarak alacağın korunması kavramına yer verilmiş ve vergi alacağına ilişkin güvence yöntemleri tasnif edilmek suretiyle genel açıklamalarda bulunulmuştur. İkinci bölümde ihtiyati haciz müessesesi, üçüncü bölümde ise ihtiyati tahakkuk kurumu ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda mezkur güvence önlemlerine ve önlemlerin uygulanmasına ilişkin olarak öğretideki farklı görüşlere ve yargı kararlarına yer vermek suretiyle değerlendirmelerde bulunulmuştur. Dördüncü bölümde ise ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun uygulanması esnasında yaşanan temel bazı

problemlerin tespiti yapılmış ve sorunun çözümüne ilişkin olarak yararlı olacağı düşünülen öneriler sunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI ÖNLEMLERİ

1. GENEL OLARAK ALACAĞIN GÜVENCE ALTINA ALINMASI

Herhangi bir hukuki ilişkiden doğan hakkın, hak sahibine teslimi ve teslim anına kadar hakkın gereği gibi korunması durumu geçmişten günümüze kadar hep problemlili olmuştur. Hukuk sisteminin tam olarak gelişmediği dönemlerde, hakkın tesliminden kişiler salt malvarlıkları ile değil şahsi olarak da sorumlu tutulmuşlardır.¹ Hatta aileleri veya kabileleri de kendileri ile birlikte sorumlu kabul edilmişlerdir.² Bu anlamda çocukların borca karşılık olarak rehin edilmesi olanaklı sayılmıştır. Yine alacaklı, ihkak-ı hak yetkisini haiz olduğu için hakkına ulaşma noktasında herhangi bir endişe yaşadığında, borçluya karşı doğrudan müdahale imkanına sahiptir. Belirtilen nedenlerle eski dönemlerde hakkın veya alacağın, hak sahibine teslimine kadar olan süreçte korunması amacıyla farklı bir kuruma ihtiyaç duyulmamıştır.³

Modern hukuk sisteminde kişilerin mal varlığı ile sorumluluğu prensibi kabul edilmiştir.⁴ Dolayısıyla borçlunun şahsi olarak sorumluluğu veya aile bireylerinin borçluya birlikte sorumluluğu gibi uygulamalara son verilmiştir. Öte yandan günümüz hukuk sistemlerinde ihkak-ı hak yetkisi sona ermiştir.⁵ Bu nedenle alacaklı hakkını alamadığında, şiddet kullanma tekeline sahip olan devletin cebri takip müesseselerine başvurarak hakkını elde etmeye çalışacaktır.⁶

Devlet mekanizması tüm vatandaşların menfaatini korumaya dönük ve eşit şekilde faaliyet göstermek zorundadır. Hal böyle olunca haklılık konusunda en ufak bir şüphe dahi bulunmayan alacaklının bile takip etmesi gereken bir prosedür olacaktır. Buna göre; alacaklı talebini yetkili kurumlara gerektiği şekilde ileticek, haklılığını ortaya koyacak, yetkili

¹ Rado, Türkan: Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku, Filiz Kitabevi, 2006, İstanbul, s. 28-31.

² Tahiroğlu, Bülent: Roma Borçlar Hukuku, Der Yayınları, 2005, İstanbul, s. 327-328.

³ Cin, Halil / Akyılmaz, Gül : Türk Hukuk Tarihi, Gözden Geçmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Sayram Yayınları, 2011, Konya, s. 38-39.

⁴ Kılıçoğlu, Ahmet M. : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Genişletilmiş 14. Bası, Turhan Kitabevi, 2011, Ankara, s. 30.

⁵ Yıldırım, M. Kamil / Deren-Yıldırım, Nevhis: İcra Hukuku, 3. Bası, Alkım Yayınları, 2005, İstanbul, s. 1.

⁶ Doehring, Karl: Genel Devlet Kuramı, (Çeviren: Ahmet Mumcu), İnkılap Kitabevi, 2002, İstanbul, s. 265.

makamlar tarafından borçlunun menfaatleri de gözetilerek alacaklı hakkında bir karar alınacak ve nihayetinde bu kararın uygulanması ile alacaklı hakkına kavuşacaktır. Her bir alacak türüne göre farklılık gösterse de alacağın cebri tahsilinde yaklaşık olarak benzer şekilde bir süreç işletilecektir.⁷

Modern toplumlarda, hak sahibinin hakkına kavuşmasına kadar geçen süre içerisinde, kötü niyetli borçluya karşı bir takım güvence önlemlerinin alınması gereği hasıl olmuştur. Zira tüm bu takip sürecinde alacağın bizatihi konusu veya alacağın karşılığı, borçlunun yedinde bulunmaktadır. Hal böyle olunca, eğer herhangi bir kısıtlama getirilmez ise borçlu malvarlığı üzerinde istediği gibi tasarrufta bulunabilmektedir. Buna göre borçlu dava konusunu elinden çıkarabilir, davaya konu eşyaya zarar verebilir veya mal varlığını alacaklının tahsil edemeyeceği şekilde azaltabilir. İşte kötü niyetli borçluya karşı hakkın korunması müessesesi, takip sisteminde işlemesi gereken süreç sonunda talebe konu hakkın elde edilmesinin bir garantisi olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu koruma müesseseleri önce doktrinde “geçici hukuki himaye” olarak adlandırılmış,⁸ ardından 6100 sayılı HMK’da ise “geçici hukuki koruma” olarak kendisine yer bulmuştur. İlk olarak doktrinde kabul gören sonra kanun koyucu tarafından kanunda yer verilen bu kavram, kamu hukuku ve özel hukukta uygulamaları olan bir üst kavramdır. HMK’daki düzenleniş biçimi de kanun koyucunun mezkur kavrama üst kavram niteliği tanıdığını ortaya koymaktadır. Çalışmamızın konusunu oluşturan kurumların, geçici hukuki koruma müessesesi içerisinde yer alması nedeniyle, bu konuya ilişkin açıklama yapma gereği ortaya çıkmıştır.

1.1.Geçici Hukuki Koruma Kavramı

Geçici hukuki koruma, dava yoluna başvuran kişinin, davaya konu ettiği hakkına dava süreci sonunda ulaşmasına güvence sağlayan bir müessesedir. Zira giriftleşen hukuk düzeninde, kişiler dava konusu ettikleri haklarının, davayı kazansalar bile kendilerine geçmeyeceği düşüncesine kapılmaktadırlar.⁹ Uygulamada kötü niyetli borçlular tarafından, fiili olarak dava konusuna zarar verme veya muvazaa, hileli devirler vb. hukuki yollara başvurmak suretiyle

⁷ Bulur, Alper: İcra ve İflas Hukuku, Güncellenmiş 2. Baskı, Barış Kitap, 2014, Ankara, s. 25.

⁸ Yılmaz, Ejder: Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri, C.1, Yetkin Yayınları, 2001, Ankara, s. 27-32.

⁹ Pekcanitez, Hakan / Atalay, Oğuz / Özekes, Muhammet: Medeni Usûl Hukuku, 12. Bası, Yetkin Yayınları, 2011, Ankara, s. 711.

hakkın hak sahibinin eline geçmesini engelleme gibi birçok yönteme başvurulduğu görülmektedir.

İşte geçici hukuki koruma; hakkını almak için ihkak-ı hak yerine hukuk yollarına başvuran modern insanın, yargılama sonucunda kazanmış olsa bile hakkını elde edemeyeceği endişesine son vermek amacıyla oluşturulmuş bir müessesedir.¹⁰

1.1.1.Tanımı

Geçici hukuki koruma, Yılmaz tarafından; *“her iki tarafça talep edilebilen, yargı merciilerince yaklaşık ispat seviyesinde ispat ölçüsü ile gerektiğinde hukuki dinlenilme hakkı ertelenerek basit ve çabuk bir inceleme ile karar verilebilen kararları bağlayıcı ve zorlayıcı bir hukuki konum”* olarak tanımlanmıştır.¹¹ Arslan’a göre ise; *“karşı tarafın kötü niyetli davranışlarını önlemek, dava sonucunu güvence altına almak ve hak arama özgürlüğünün kullanılabilmesi, hayata geçirilmesi için başvurulanan hukukî ve zorunlu bir çare; dava sonunda gerçekleşecek olan asıl (kesin) hukukî korumanın güvencesi”* olarak ifade edilmiştir.¹²

Geçici hukuki koruma ile yargılama konusu hakkın, yargılama sonuna kadar tehlikeye düşmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Burada verilecek karar, maddi hukuk bağlamında bir kesinlik ifade etmemekle birlikte, hüküm altına alınacak hakkın etkili bir şekilde korunmasına hizmet etmektedir.

HUMK döneminde ihtiyati tedbir kavramının, geçici hukuki koruma tedbirlerinin tamamını ifade edecek manada kullanıldığı kabul edilmiştir.¹³ Geçici hukuki koruma sağlayan diğer müesseseler ise ihtiyati tedbirin bir türü olarak ifade edilmiştir.¹⁴ Bu anlayışın gelişmesinde

¹⁰ Saldırım, Mustafa: “İhtiyati Tedbir ve İhtiyati Haciz Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, TBBD, Y: 1997/2, Ss: 203-222, s. 205, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/arama?d1=1997&d2=1997&s=0&k=0&w=>, (Erişim Tarihi: 13.09.2017).

¹¹ Yılmaz, s. 32.

¹² Arslan, Ramazan: “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Geçici Hukuki Korumalar Konusunda Getirdiği Yenilikler”, Bankacılar Dergisi, Özel Sayı, 2013, Ss: 7-28, s. 7.

¹³ Kuru, Baki / Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder: Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, (Medeni), Gözden Geçirilmiş 24. Baskı, Yetkin Yayınları, 2010, Ankara, s. 433.

¹⁴ Kuru, Baki / Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder: İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı, (İcra), Değiştirilmiş 20. Baskı, Yetkin Yayınları, 2009, Ankara, s. 613.

HUMK'da ihtiyati tedbir türlerinin sınırlı sayıda belirtilmemesinin de etkisinin olduğunu söylemek mümkündür.¹⁵

HMK'nın kabul edilmesi ve geçici hukuki korumaların kanun sistematığı içerisinde düzenleniş biçimi ile birlikte, ihtiyati tedbir müessesesinin geçici hukuki korumanın, hukuk yargılamasına ilişkin bir türü olduğu kabul edilmiştir.¹⁶

1.1.2. Hukuk Düzenindeki Yeri

6100 sayılı HMK'nın 389-404. maddeleri arasında düzenlenen, geçici hukuki koruma tedbirleri esasında medeni usul hukukuna ilişkin bir düzenlemedir. Bununla birlikte diğer hukuk dallarında da geçici hukuki korumaya ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu bağlamda, idare hukukunda; “Yürütmenin Durdurulması”, ceza hukukunda; “Tutuklama”, icra hukukunda; “İhtiyati Haciz”, vergi icra hukukunda; “İhtiyati Tahakkuk, Teminat, İhtiyati Haciz” müesseseleri, geçici hukuki korumanın birer türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kişiler arası ilişkileri düzenleyen özel hukuk kanunlarının yanında, bireye karşı yaptırım uygulama tekeline sahip devlet ile kişiler arası hukuku düzenleyen kamu hukuku dallarında da geçici hukuki koruma tedbirlerine yer verilmesi, mezkur müessesenin tüm hukuk düzenleri açısından ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.¹⁷

1.2. Geçici Hukuki Koruma Tedbirlerinin Özellikleri

1.2.1. Yetkili Organlar Tarafından Karar Verilmesi

Geçici hukuki koruma tedbirleri, kural olarak yargı makamları tarafından verilir. İstisnai olarak, yargı dışı makamlar tarafından da geçici hukuki koruma kararı verilebilir. Kanun

¹⁵ Alangoya, H. Yavuz / Yıldırım, M. Kamil / Deren-Yıldırım, Nevhis: Medeni Usul Hukuku Esasları, 6. Bası, Alkım Yayınevi, 2006, İstanbul, s. 436.

¹⁶ Erişir, Evrim: İhtiyati Tedbir Türleri, Doktora Tezi, 2010, İzmir, s. 1-2, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi:12.09.2017).

¹⁷ Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai: Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara, s. 261.

koyucu tarafından yetkilendirilen kurum veya kişiler tarafından, geçici hukuki koruma kararı verilebilmesi ve söz konusu tedbirlerin uygulanması mümkündür.

1.2.2. Uyuşmazlığın Taraflarınca İstenebilmesi

Kural olarak yargı makamları tarafından uygulanmasına karar verilen geçici hukuki koruma tedbirlerini, genellikle davacı istemektedir. Ancak davalı tarafın da hukuki menfaati bulunduğu takdirde, geçici hukuki koruma talep etmesi mümkündür. Örneğin dava konusu malı elinde bulunduran davalı, başkasına devri engellemek amacıyla ihtiyati tedbir talep edebilir.¹⁸

Çekişmeli uyuşmazlıklarda taraflar veya taraf olması mümkün kişiler tarafından istenilen geçici koruma tedbirleri, çekişmesiz yargılamada hukuki sorunun ilgilisi tarafından da istenebilir.¹⁹

Geçici hukuki koruma kural olarak talep üzerine yetkili makam tarafından karar verilmesiyle uygulanır. Ancak kanun koyucu tarafından yetki verildiği takdirde talep olmadan da geçici hukuki koruma tedbiri uygulanması mümkündür. Özellikle kamu hukukunda uygulanacak olan geçici hukuki korumalarda, kamu yararı gereği talep olmadan karar verilmesi ve uygulanması mümkündür. Aşağıda ayrıntılı olarak inceleneceği üzere, vergi icra hukukunda kabul edilen geçici hukuki korumalarda kurum dışından herhangi bir talep olmadan, geçici hukuki koruma tedbiri uygulanabilmektedir. Ancak kanun koyucu tarafından, kurum içerisinde talep etme ve karar verme yetkisinin farklı makamlar arasında dağıtılması yoluyla denge kurulmaya çalışılmıştır.

1.2.3. Geçici Nitelikte Olması

Geçici hukuki koruma tedbirleri, geçici nitelikte koruma sağlarlar. Bu bağlamda geçici hukuki koruma tedbirleri kesin koruma alınmasına yönelik birtakım işlemlerin yapılmasını zorunlu kılar. Gerekli tamamlayıcı işlemler yapıldığında ise geçici hukuki korumanın koruyuculuğu, kesin hukuki koruma sağlanıncaya kadar, yani dava sonuna kadar devam eder. Dava

¹⁸ Yılmaz, s. 35-36.

¹⁹ Arslan, s. 8.

sonunda ise söz konusu geçici hukuki koruma ya tam korumaya dönüşür ya da tamamen ortadan kalkar.

Burada ifade edilen geçicilik salt zaman anlamında “muvakkat”²⁰ olmayı değil, aynı zamanda ihtiyatı (sakınma²¹) da ifade eder. Yani geçici olmasının yanında koruyucu niteliği de bünyesinde barındırır.²² Bu yönüyle hak sahibine bir güvence teşkil eder.

1.2.4. Yaklaşık İspatın Yeterli Olması

Geçici hukuki koruma tedbirleri, niteliği gereği hızlı bir kanaate ulaşarak karar verilmesini gerekli ve zorunlu kılar. Uzun bir yargılama süreci neticesinde, tam bir kanaate dayalı olarak karar verilmesi geçici hukuki koruma kurumunun düzenlenme amacına aykırılık teşkil eder. Bu bağlamda basit ve hızlı yargılama yapılması gerekmektedir. Ancak basit ve hızlı yargılamadan kast edilen, alelade bir incelemeyle karar verilmesi değildir. Dosya kapsamında talep edenin ileri sürdüğü deliller kapsamında, mahkemenin yeterli kanaate ulaşması ve hakkın yargılama sonucuna kadar güvende olmasını sağlayacak nitelikte bir karar vermesidir.²³

Kanunda açıkça öngörülmemişse veya işin niteliği gereği zorunlu kılmıyorsa bir davada karar verilebilmesi için olay ve olguların tam ispatı aranır. Ancak bazen kanun koyucu bazı olaylarda hâkime ispat gücünü düşürme imkanı sağlamaktadır. Bu kapsamda hızlı yargılamanın bir gereği olarak geçici koruma tedbirlerine karar verilebilmesi için yaklaşık ispat yeterli kabul edilmiştir. Ancak bu durum ispat koşullarının hiç aranmayacağı anlamına gelmez. Taraflar kanundaki aranılan şartların oluştuğunu ve geçici koruma tedbirinin gerekliliğini yaklaşık ispat ölçüsünde ortaya koymak zorundadır.²⁴

Yaklaşık ispat; “*dış görünüm olarak; maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeye elverişli olmayan usuli bir takım taleplerin kabulündeki ara kararlarda, içerik açısından ise; hızlı*

²⁰ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, “geçici”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59b7b3150ca0d8.45538109, (Erişim Tarihi: 12.09.2017).

²¹ Güncel Türkçe Sözlük, “ihtiyat”.

²² Yılmaz, s. 37.

²³ Yılmaz, s. 38.

²⁴ Arslan, s. 9.

yargulamalarda, tehlikeli hal durumlarında ve geleceğe yönelik öngörülerin ispatında kullanılan, bütün delillerin incelenme fırsatının olmadığı, ispat ölçüsünün tam ispata göre düşük olan ağır basan ihtimal ölçüsünün kabul edildiği ancak geçici hukuki himaye tedbirlerinde menfaatler dengesine göre ispat ölçüsünün değişkenlik gösterebileceği, ispat yükünün de geçici hukuki himaye tedbirlerinde karşı tarafa savunma hakkının verilip verilmediğine göre değişkenlik gösterebildiği esnek bir ispat rejiminin adı²⁵ şeklinde tanımlanmaktadır.

Yaklaşık ispat ölçüsünün arandığı durumlarda hakim kararını verirken yüksek olasılıkla iddianın doğruluğuna kanaat getirecek ancak düşük ihtimal olarak da ileri sürülenin aksinin mümkün olduğunu göz önünde bulunduracaktır. Bu kapsamda geçici hukuki koruma tedbirlerinin uygulanması için tam ispat aranmayacak ancak basit iddialar da geçici hukuki koruma tedbirlerinin uygulanmasına karar verilmesi için yeterli kabul edilmeyecektir.²⁶

1.2.5. Yetkili Organlar Tarafından Verilen Geçici Hukuki Koruma Tedbirlerinin Taraflar ve Üçüncü Kişiler Açısından Bağlayıcılık Teşkil Etmesi

Yargı organları tarafından geçici hukuki koruma tedbirlerine ilişkin verilen kararlar, bir yargı kararıdır. Bu sebeple Anayasa'nın açık hükmü gereği (AY. m. 138) tarafları ve ilgili diğer üçüncü kişileri bağlayıcı niteliktedir. Öte yandan geçici hukuki korumanın tam ve eksiksiz sağlanması, tarafların ve diğer ilgililerin geçici koruma süresince alınan tedbirlere tam riayet etmeleri HMK tarafından zorunlu kılınmış ve yaptırıma bağlanmıştır. (HMK m. 393 ve 398)

Kanun koyucu tarafından verilen yetkiye istinaden yargı kararı olmaksızın verilen geçici hukuki koruma tedbirine ilişkin verilen kararlar da aynı şekilde taraflar ve üçüncü kişiler için bağlayıcı niteliktedir. Zira kanun koyucu, ilgili kişi veya kuruma gerekli koruma tedbirini alması ve uygulaması açısından bizzat yetki vermiştir.

²⁵ Albayrak, Hakan: Yaklaşık İspat, Doktora Tezi, 2012, Konya, s. 42, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi: 12.09.2017).

²⁶ Dinç, Mutlu: Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu, (390. madde gerekçesi), Seçkin Yayıncılık, 2011, Ankara, s. 319.

1.2.6. Geçici Hukuki Koruma İstemi Hakkında Karşı Taraf Dinlenilmeden de Karar Verilebilmesinin Mümkün Olması

Geçici hukuki korumanın istisnai niteliği, hukuk devletinin temel gereklerinden olan hukuki dinlenilme hakkı kapsamında da kendisini göstermektedir. Burada karşı tarafa haber verildiği takdirde hakkın zayi olacağı, dolayısıyla geçici hukuki korumanın işlevini yitireceği endişesi ile karşı tarafa haber verilmeden de geçici hukuki koruma tedbirine karar verilmesine imkan tanınmıştır. Ancak bu halde de hukuki dinlenilme hakkından tamamen vazgeçilmemekte, karar verme aşamasında mezkur hak kullanılmamakta fakat karar verildikten sonra ilgiliye itiraz hakkı tanınmak suretiyle, hukuki dinlenilme hakkı kısmen korunmaktadır. Bu yönüyle ilgilinin hukuki dinlenilme hakkı ötelenmiş olmaktadır.

Geçici hukuki koruma ile ilgili karar verilirken hakim, Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile güvence altına alınan hukuki dinlenilme hakkına büyük özen göstermelidir. Bu nedenle, hakkında geçici koruma tedbiri talep edilen hakkın karşı taraf dinlendiği takdirde zarar göreceğine güçlü bir kanaat getirilmesi halinde hukuki dinlenilme hakkından vazgeçilmelidir. Aksi halde geçici hukuki koruma tedbiri talepleri hakkında karşı tarafı dinledikten sonra karar vermelidir.²⁷

Özel hukuka ilişkin geçici hukuki koruma taleplerinde, hakime karşı tarafı dinlemeden istem hakkında karar verebilme yetkisi tanınmıştır. Bununla birlikte, kanun koyucu tarafından hakimden geçici hukuki koruma talep edilen hak ile karşı tarafın hukuki dinlenilme hakkı arasında denge kurması istenilmiş ve hakime hukuki dinlenilme hakkına öncelik vermesi salık verilmiştir.

Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, vergi icra hukukunda uygulanacak geçici hukuki koruma tedbirlerine gelindiğinde ise tedbir uygulanmadan önce, yani karar aşamasında vergi borçlusunun hukuki dinlenilme hakkı bulunmamaktadır. Ancak kanun koyucu tarafından geçici hukuki koruma tedbiri uygulandıktan sonra, tedbire karşı idari ve yargısal itiraz yollarına başvuru hakkı tanınmak suretiyle, hukuki dinlenilme hakkının sonradan kullanılması yoluna gidilmiştir.

²⁷ Dinç, (390. madde gerekçesi), s. 318.

2. KAMU ALACAĞI-VERGİ ALACAĞI VE KAMU İCRA HUKUKU-VERGİ İCRA HUKUKU

Vergi alacağının güvence altına alınmasına ilişkin önlemlere değinmeden önce, güvence önlemlerinin etkili olduğu hukuki kavramlara ve kurumlara ana hatlarıyla yer verilecektir. Bu durum konunun sistematüğini ortaya koyma adına gerekli görülmüştür. Akabinde vergi alacağına ilişkin güvence önlemlerine ilişkin olarak genel hatlarıyla açıklama yapılacaktır.

2.1. Kamu Alacağı - Vergi Alacağı Kavramları

2.1.1. Kamu Alacağı

Verginin ve diğer kamu gelirlerinin tahsiline ilişkin olarak; Osmanlı İmparatorluğu zamanında Tanzimat ve Islahat Dönemlerindeki çalışmalar ışığında 1909 yılında hazırlanarak yürürlüğe konulan Tahsili Emval Kanunu Cumhuriyet Döneminde de uygulanmaya devam edildi.²⁸ Hatta verginin tahsiline ilişkin düzenlemeler 1950 yılındaki reform ile düzenlenen VUK kapsamının dışında tutuldu. Bu uygulama 1953 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK'ya kadar devam etti. Dönemin siyasi iktidarının dil tercihi itibariyle ilk halinde “kamu alacağı” olarak hazırlanan ancak yapılan değişiklik ile “amme alacağı” olarak adlandırılan kavram²⁹ sonraları dilde Türkçeleşme hareketleri sonucunda “kamu alacağı” şeklini almış ve bu haliyle doktrin ve uygulamada yerleşik hale gelmiştir.

Kamu alacağı; devletin ya da diğer kamu otoritelerinin, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla, yüküm ya da borç ilişkisi sonucu doğuracak şekilde idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir.³⁰ Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı için kullanılan kamu geliri olduğuna göre, kamu hizmeti kavramına da açıklık getirmek gerekmektedir. Kamu hizmeti Türk idare hukukunda çok kullanılan bir kavram olmakla birlikte, ne Anayasa ve diğer kanunlarda ne de yargı kararlarında tanımlanmamıştır. Doktrinde çeşitli tanımlamalar

²⁸ Öncü, Kerem: Vergi Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları, Seçkin Yayınları, 2012, Ankara, s. 22.

²⁹ Küsmenoğlu, İlham: Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, 1.Kitap (Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Oluş Yayıncılık, 2010, Ankara, s. 460.

³⁰ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 25. Bası, Turhan Kitabevi, 2016, Ankara, s. 160.

ileri sürülmektedir. Organik ve maddi anlamda kamu hizmeti biçiminde ayrımlara gitmek suretiyle farklı tanımlamalar yapılmaktadır.³¹ Konuyu dağıtmama adına bu ayrımlara girmeden, günümüzdeki anlamda kamu hizmetini; siyasi makamlar tarafından kamuya yararlı olarak kabul edilen, bir kamu kuruluşunun ya bizzat kendisi ya da yakın gözetim ve denetimi altında özel hukuk kişileri tarafından yürütülen faaliyetler olarak tanımlayabilmek mümkündür.³² Diğer bir ifade ile kamu tüzel kişisi tarafından sağlanan ya da üstlenilen kamu yararı amacına yönelik faaliyetlere, kamu hizmeti denir.³³

Kamu gelirleri ile kamu alacağı kavramı sıklıkla aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak yukarıda da tanımlandığı üzere, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla kamu gücüne dayanılarak elde edilen parasal değerler, hazineye kaydedilmeleri bakımından gelir, talep edilme imkanı sunmaları bakımından ise bir alacak niteliği taşır. Diğer bir anlatımla, kamu alacağı açısından talep hakkı ön plandadır.³⁴

Kamu alacakları, devletin özel alacaklarına göre ayrı ve seri bir takip usulü getirilmesi amacıyla kabul edilen³⁵ AATUHK hükümleri uyarınca tahsil edilir. Bununla birlikte bir alacağın AATUHK uyarınca tahsil edilmesi, tek başına o alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır.³⁶ AATUHK'nın kapsamına hangi alacakların girdiği, 1. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; devlet, il özel idareleri ve belediyelerin vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama giderleri, vergi cezası, para cezası gibi asli alacakları ile gecikme zammı ve faizi gibi fer'i alacakları ile kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar ve bunların takip masraflarından oluşmaktadır.³⁷ Bununla birlikte, diğer kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacaklarda da AATUHK hükümleri uygulanacaktır. (AATUHK m. 2) Bu hüküm uyarınca, eski kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na yapılan atıflar nedeniyle, kamu alacağı niteliği olmasa bile AATUHK hükümleri uyarınca takip ve tahsil edilecektir.³⁸

³¹ Nohutçu, Ahmet: İdare Hukuku, 4. Baskı, Savaş Yayınevi, 2011, Ankara, s. 369.

³² Günday, Metin: İdare Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, 2011, Ankara, s. 332.

³³ Gözler, Kemal: İdare Hukuku Dersleri, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Ekin Yayınevi, 2008, Bursa, s. 509.

³⁴ Karakoç, Yusuf: Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar (Kamu Alacakları), Yetkin Yayınları, 2000, Ankara, s. 25.

³⁵ Küsmenoğlu, s. 460.

³⁶ Karakoç, (Kamu Alacakları), s. 37.

³⁷ Erol, Ahmet: Sigortacılar İçin Vergi Hukuku, (Sigortacılar İçin), Türk Sigorta Enstitüsü Vakfı, 2011, İstanbul, s. 201-202.

³⁸ Oktar, S. Ateş: Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2008, İstanbul, s. 320.

Kamunun, sözleşmeden, haksız fiilden ve haksız iktisaptan kaynaklı alacakları ise özel hukuk hükümlerine göre takip ve tahsil edilir. Bu yönüyle devlet kamu alacağı niteliği taşımayan, tabiri diğer ile özel hukuktan doğan alacaklarında, tıpkı bir özel hukuk tüzel kişisi gibi kabul edilmiştir.³⁹ Bu nedenle devlet belirtilen alacaklarını tahsile çalışırken özel, seri ve korunaklı takip ve tahsil sistemi öngören AATUHK kapsamından yararlanamayacaktır. Zira AATUHK kamu alacağının takip ve tahsilini kolaylaştırmak amacıyla kabul edilmiş ve kapsamı 1. maddesinde açıkça belirtilmiştir.⁴⁰

2.1.2. Vergi Alacağı

Kamu gelirlerinin büyük bir kısmını tek başına oluşturan ve hakkında çeşitli tanımlamalar bulunan vergi, “*genel ihtiyaçları karşılamak üzere, Devletin bireylerden ödeme güçleri ölçüsünde aldığı hissedir.*”⁴¹

Vergi alacağı kavramı Türk vergi hukukuna 1950 yılında VUK ile birlikte girmiştir. Böylelikle daha eski bir kavram olan ancak henüz yazılı halde bulunmayan kamu alacağı kavramı ile birlikte uygulamada yer almıştır. Daha sonra 1993 yılında 3946 sayılı GVK ile gelir vergisine mahsus kullanılmak üzere, vergi alacağı kavramı yer almıştır. Mevcut haliyle Türk vergi sisteminde iki ayrı vergi alacağı kavramı bulunmaktadır.

Asıl inceleme konumuz VUK'ta yer alan vergi alacağı kavramıdır. VUK kapsamında vergi alacağı ile “*mükellef bakımından vergi borcu*” (VUK m. 19) ifade edilmektedir. Vergi alacağı kavramı dar ve spesifik olarak vergiden kaynaklı kamu alacağını ifade etmek üzere kullanılır. Vergi devlet ve ilgili diğer kamu kişileri için alacak, mükellefler için ise borçtur. Özel hukuktaki borçlardan farkı ise; kanundan kaynaklı olarak doğması ve ödenmemesinin bir takım yaptırımlara tabi tutulmasıdır.⁴² Bu anlamda vergi alacağı, kamu alacağı kavramı içerisinde yer alır ve kamu alacağının en önemli kısmını oluşturan kamu geliridir.⁴³

³⁹ Yılmaz, Kazım: Türk Vergi Hukuku, (Vergi), Değiştirilmiş 4. Baskı, Ce-Ka Yayınları, 2005, Ankara, s. 123.

⁴⁰ Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 38. Baskı, Savaş Yayınevi, 2016, Ankara, s. 143

⁴¹ Onar, Siddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, 3. Baskı, C: 2, İsmail Akgün Matbaası, 1966, İstanbul s. 1404.

⁴² Tuncer, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 2003, Ankara, s. 254-255.

⁴³ Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, 2008, Ankara, s. 80.

GVK'da yer alan vergi alacağı kavramı ise; menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi için sonradan oluşturulan suni bir kavramdır. Kısaca kurumların gerçek kişilere dağıtmış oldukları kar paylarının 1/3'ü menkul sermaye iradı sayılmıştır. İşte GVK uyarınca menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi için oluşturulan ve teknik bir terim olan vergi alacağı kavramı, VUK anlamında vergi alacağından farklıdır ve bu yönüyle inceleme konumuz dışında kalmaktadır.⁴⁴

2.2. Kamu İcra Hukuku – Vergi İcra Hukuku Kavramları

Doktrinde kamu gelirlerinin ayrı bir icra hukuku ile takip ve tahsil edilmesi gerektiği yaygın olarak kabul edilmektedir. Bu icra hukukunun nasıl adlandırılacağı konusunda ise çeşitli tartışmalar yaşanmakta ve bazı isimler önerilmektedir. Kabul edilen isimlendirme bilinçli bir tercih sonucunda kullanılmakta ve tahsil sistematığı buna göre şekillenmektedir. Konunun inceleme konumuz dışında kalması nedeniyle, doktrinde en çok öne çıkan kamu icra hukuku ve vergi icra hukuku kavramları üzerinde genel hatlarıyla açıklama yapılacaktır.

2.2.1. Kamu İcra Hukuku

Kamu icra hukuku; devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin, mali yükümlerden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının, güvence önlemlerini, rıza ile ödenmesini ve hukuki zorlama yoluyla tahsilini düzenleyen bir hukuk dalıdır.⁴⁵

Mali hukukun bir alt dalı olarak kabul edilen kamu icra hukuku, AATUHK kapsamına giren tüm alacakları kapsadığından dolayı, bu şekilde isimlendirilmektedir. Diğer bir anlatım ile kamu icra hukuku, vergi alacaklarını içine alan ancak bunun yanında diğer kamu alacaklarını da bünyesinde bulunduran, daha geniş kapsamlı bir üst kavramdır. Bu yönüyle kamu icra hukukunun konusunu sadece kamusal mali yükümlerden kaynaklı kamu alacakları

⁴⁴ Tuncer, s. 256.

⁴⁵ Karakoç, (Kamu Alacakları), s. 24.

oluşturmamaktadır. İdari para cezaları gibi diğer bazı alacaklar da kamu icra hukuku kapsamında tahsil edilebilir.⁴⁶ Kamu icra hukukunun temel kaynağı AATUHK'dır.⁴⁷

2.2.2. Vergi İcra Hukuku

Hukuk, sistematik açıdan maddi hukuk ve şekli hukuk olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Maddi hukuk ile kişilere bir takım haklar verilir ve borçlar yüklenilir. Şekli hukuk ise maddi hukuktan kaynaklı hakların kullanılması ve korunması ile ilgilidir. Bu yönüyle şekli hukuk üst başlığının altında yargılama hukuku ve icra hukuku kavramları yer alır.

Vergi hukuku açısından da maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku ayrımı aynen geçerlidir. Maddi vergi hukuku ile kişilere, Anayasal esaslar çerçevesinde vergisel yükümler ve ödevler yüklenir. Şekli vergi hukuku ile bu ödev ve yükümlerin, takibi, tahsili ve ihtilafların çözümü düzenlenir. Bu bakımdan şekli vergi hukukunun kapsamını; vergi yargılama hukuku, vergi icra hukuku ve vergilendirme hukuku oluşturmaktadır. Vergilendirme hukuku, vergilendirme usulünü ve sürecini ilişkin iken; vergi yargılama hukuku ortaya çıkan ihtilafların çözümüne ilişkindir. Vergi icra hukuku ise alacakların cebren takibini, tahsilini ve güvence altına alınmasını düzenlemektedir.⁴⁸

Şekli vergi hukuku içerisinde yer alan ve vergi usul hukukunu tamamlayıcı nitelikte bulunan vergi icra hukuku; “Devletin (ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının) kamu gücüne dayanan gelirlerinin (zorla) tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır”⁴⁹

Hukuki anlamda icra kavramından, alacaklının hakkını devlet organları eliyle borçludan alması anlaşılır.⁵⁰ Bu anlamda özel hukuk alacaklarına ilişkin olan genel icra hukukunda; alacaklının borçludan hakkını tahsil etmek için, devletin kamu gücüne başvurması ve kamu gücünü kullanması söz konusudur. Kamu alacaklarında ise alacak ilişkisinin başından itibaren kamu gücünün kullanımı söz konusudur. Bu nitelik göz önüne alınca, vergi icra hukuku teriminin her türlü kamu alacağının tahsili için kullanılabileceği sonucuna ulaşılır. Çünkü

⁴⁶ Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, (Vergi), Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2007, Ankara, s. 548-549.

⁴⁷ Oktar, s. 319.

⁴⁸ Mutluer, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, İstanbul, s. 440.

⁴⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 157.

⁵⁰ Mutluer, s. 440.

vergi alacakları başından itibaren kamu gücünün kullanıldığı, kamu geliri türüdür. Dolayısıyla vergi icra hukukunun kapsamına vergi dışında kalan, vergiye benzeyen ve nitelik olarak vergiye yaklaşan kamu gelirleri de dahildir. Vergiye yaklaşmanın ölçütü ise; alacağın kamu gücüne dayanılarak alınmasıdır. Bu yönüyle vergi icra hukuku, vergi hukuku, idare hukuku ve icra hukukunu bünyesinde sentezleyen bir kavramdır. Burada ifade edilen vergi icra hukuku, kamu alacağının yalnızca zorla tahsili usulüne ilişkindir.⁵¹ Zira gönüllü ödemeye ilişkin usuller vergilendirme hukukunun kapsamına girmektedir.

Öğretide, vergi icra hukukunun salt “vergi”ye hasredildiği ve diğer “kamu alacakları”nı kapsam dışında bıraktığı ileri sürülmektedir. Bu nedenle vergi icra hukuku yerine “kamu icra hukuku” veya “kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku” gibi isimlendirmeler tercih edilmektedir. Ancak bu düşünceye katılmak mümkün değildir. Çünkü vergi hukuku kapsamına nasıl vergi dışındaki resim, harç ve diğer cebri mali yükümler giriyorsa; vergi icra hukukunun kapsamına da diğer kamu alacakları girer. Zira vergi alacakları diğer kamu alacakları içerisinde oldukça baskın ve geniş yer tutan bir alandır. Bu yönüyle diğer kamu alacaklarına göre ön plana çıkmakta ve onları kapsayıcı nitelik taşımaktadır. Aksi kabul halinde “vergi hukuku” yerine “kamu gelirleri hukuku” şeklinde bir adlandırma gerekecektir. “Kamu icra hukuku” cebri icranın konusunu tam olarak içermediği için yeterince açık değildir. “Kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku” ise konuyu yalnız takip ve tahsile indirgediği için yetersiz kalmaktadır. Oysa vergi icra hukukunun kapsamına borçlunun korunması, güvence önlemleri vb. de dahildir.⁵²

Kamu gelirlerine ilişkin yargılamayı yapacak makam, kanun koyucu tarafından vergi mahkemesi olarak isimlendirilmiştir. İdari yargı sistemi içerisinde faaliyet gösteren vergi mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Kanun’un⁵³ 6. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK’nın uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri” vergi mahkemeleri çözümler.

⁵¹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 156-157.

⁵² Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 263-264.

⁵³ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı RG’de yayımlanan Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, www.mevzuat.basbakanlik.gov.tr, (Erişim tarihi: 05.11.2017).

Yukarıda yer verilen kanun metninden anlaşıldığı üzere kanun koyucu tarafından dar anlamda vergi gelirleri dışındaki diğer kamu gelirlerine ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde de vergi mahkemeleri yetkili kılınmıştır. Uygulamada kamu gücünün kullanıldığı mali yükümlere karşı idare mahkemelerinde açılan davalarda, idare mahkemelerinin uyuşmazlığı “benzeri mali yüküm” kapsamında değerlendirilerek vergi mahkemelerini görevli gördüğü sıkça görülmektedir. Bu yönüyle kanun koyucu tarafından vergi dışındaki diğer kamu alacaklarından kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemelerinin yetkili kılındığı,⁵⁴ yargı kararları ile de bu alanın biraz daha genişletildiği ve kamu gücü kullanılan gelirlerden kaynaklı olarak meydana gelen ihtilafların çözümünde vergi mahkemelerinin görevli sayıldığı anlaşılmaktadır.

Netice itibariyle icra hukukunun şekli hukuk içerisinde yer aldığı tartışmasızdır. Vergi hukuku açısından bakıldığında, şekli vergi hukuku içerisinde yer alan vergilendirme hukukunun, vergi usul hukuku; yargılama hukukunun, vergi yargısı olarak adlandırıldığı ve kabul edildiği bir sistemde; vergi alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen icra hukukunun da vergi icra hukuku olarak nitelendirilmesi kanaatimizce de yerinde olacaktır.

2.3. Genel Hatlarıyla Vergi İcra Hukuku

Devletin varlığını devam ettirebilmesi açısından gelir elde etmesi elzemdir. Bu gelirler içerisinde en önemlisi vergi gelirleri olmuştur. Verginin gönüllü ödenmesi halinde devlet ile vatandaş arasında problem yaşanmayacaktır. Ancak gönüllü ödeme gerçekleştirilmediğinde, verginin cebren tahsili gündeme gelecektir. İşte vergi icra hukuku, kamu alacaklarının cebren takip ve tahsili ile tahsile kadar olan süreçte alacakların güvence altına alınmasını düzenleyen bir hukuk dalıdır.

Devletin büyük bir organizasyon olması ve bu organizasyonun idaresinin kesintisiz olması gerekliliği, kamu gelirlerinin ve bu gelirlerin tahsilinin önemini ortaya çıkarmıştır. Kamu gelirlerinin bu önemi nedeniyle kamu alacaklarının takip ve tahsilinde özel usuller benimsenmiştir.⁵⁵ Belirlenen bu usuller, özel hukuk alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen

⁵⁴ Başaran, Funda: “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, Vergi Sorunları Dergisi, Y: 1998, S: 118, Ss: 114-133, s. 114, www.vergisorunlari.com.tr, (Erişim Tarihi: 22.12.2017).

⁵⁵ Ömercioğlu, Abdullah: “Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları”, TBB Dergisi, Y: 2017, S: 128, Ss: 187-202, s. 187-188.

genel icra hukukundan farklı niteliktedir. Kamu gelirlerinin devlet mekanizması açısından olmazsa olmaz derecede önemli olması nedeniyle vergi icra hukuku, tarihsel süreç içerisinde genel icra hukukundan ayrılmış ve bu şekilde gelişimini sürdürmüştür.

2.3.1.Vergi İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi

Türk vergi sisteminin gelişimine bakıldığında, vergi icra hukukunu üç bölüme ayırarak incelemek mümkündür.

2.3.1.1. Tahsili Emval Kanunu Öncesi Dönem

Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe girinceye kadar olan dönemde, vergi alacaklarının tahsili açısından sırasıyla; iltizam usulü, ihale usulü ve halk temsilcileri yoluyla tahsil usulü olmak üzere üç yöntem kullanılmıştır.⁵⁶

Eski dönemlerde uygulanan iltizam usulü, kendisine Osmanlı Devleti vergi sisteminde de yer bulmuştur. İltizam, devlete ait mallardan bazılarının gelirlerinin tahsilinin, kefil göstermek veya bedelini ödemek üzere alınmasıdır.⁵⁷ Bu usul ile belirli vergilerin kanunlara göre tarh ve tahsil hakkı, devlet tarafından anlaşma yoluyla üçüncü bir şahsa devredilmiş, bu anlaşmanın karşılığında ise ilgili üçüncü şahıstan bedel alınmıştır. Bu yöntem özellikle verginin aynı olarak toplandığı dönemlerde kullanılmıştır. Bu yöntemde verginin tahsili için devlet ile anlaşma yapan kişiye mültezim denilmektedir. Mültezim artırma usulüyle belirlenir.⁵⁸ Mültezimin vergiler için ödediği anlaşma bedeli ile topladığı vergi arasındaki fark, kendi kazancını oluşturmaktadır. Burada risk mültezime aittir. Diğer bir anlatım ile verginin toplanılmasından elde edilecek karın mültezime ait olduğu gibi meydana gelecek olası bir zarar da mültezime aittir.⁵⁹

⁵⁶ Rençber, Altan: Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, XII Levha Yayınları, 2014, İstanbul, s. 33.

⁵⁷ Küçükcalay, A. Mesud / Çelikkaya, Ali: “Osmanlı Vergi Sistemi ve Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak İltizam”, <https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=382370&/Osmanli%C4%B1-Vergi-Sistemi-ve-Bir-Vergi-Tahsil-Y%C3%B6ntemi-Olarak-%C4%B0ltizam-/-Yrd.-Do%C3%A7.-Dr.-A.-Mesud-K%C3%BC%C3%A7%C3%BCkalay---Dr.-Ali-%C3%87elikkaya-> (Erişim Tarihi: 08.11.2017).

⁵⁸ Aktan, Coşkun Can: “Osmanlı İltizam Sistemi”, Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi, S: 71, Y: 1991, Ss: 73-79, s. 73-74.

⁵⁹ “Vergi Tahsil Usulleri”, <http://www.unibilgi.net/maliye/vergi-tahsil-usulleri/>, (Erişim tarihi:08.11.2017).

İhale usulünde, devlet adına tarh ve tahakkuku yapılan vergiler; devlet adına toplanır ve toplanan verginin belli bir kısmı verginin toplanılmasına aracılık eden kişiye verilir. Burada vergiyi tahsil yetkisi, toplanacak vergiden en düşük oranda pay alacağını taahhüt eden kişilere devredilir. Görüldüğü üzere ihale usulünde de devlet vergiyi toplarken aracı kullanmaktadır. Ancak iltizam usulünden farklı olarak, devlete önceden belirlenmiş olan bir bedel ödenmez. Yine verginin tarhi ve tahsili devlet adına yapılırdı.⁶⁰

Halk temsilcileri yoluyla tahsil usulünde ise; vergiler halk tarafından seçilen tahsildarlar tarafından (imam, muhtar) toplanılmaktadır. Fransa ve Osmanlı İmparatorluğu'nda kullanılan bu yöntemden, temsilcilerin halk üzerinde yeterli otoriteye kuramamaları nedeniyle vazgeçilmiştir. Zira bu kişiler görünüşte kamu otoritesini kullanıyor görünmekle birlikte, esasında kendilerinin kamu gücünü harekete geçirme imkanları bulunmamaktadır. Bu nedenle, verginin tahsili tamamıyla kendi şahsi güçleriyle alakalıdır. Böyle olunca vergi, sadece temsilcinin gücünün yettiği kimselerden tahsil edilebilmiştir. Bu nedenle bu yöntemin uygulanması uzun sürmemiştir.⁶¹

2.3.1.2. Tahsili Emval Kanunu Dönemi

1808 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesi, 1909 tarihine kadar yürürlükte kalmıştır. Meşruiyetin ilanı sonrasında, Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe girince uygulaması son bulmuştur.⁶²

1909 tarihinde yürürlüğe giren Tahsili Emval Kanunu, ilk başta dört fasıl halinde 23 maddeden oluşmuştur. Sonrasında mezkur kanun birkaç kez değişikliğe uğramış ve bunun yanında farklı kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na atıflar yapılması ile kanunun uygulanma alanı oldukça genişlemiştir.⁶³ Cumhuriyet döneminde de tahsil zamaşımı, ihtiyati haciz gibi birtakım eklemeler yapılarak adı geçen kanunun uygulanmasına devam edilmiştir.⁶⁴

⁶⁰ Çakır, Tufan / Aydın, Ufuk / Kartal Ali / Aydın, Nurhan, (Ed: Benligiray, Yılmaz) : Ticari Bilgiler ve Belgeler, Anadolu Üniversitesi yayınları, 2005, Eskişehir, s. 10.

⁶¹ Çakır / Aydın / Kartal /Aydın, (Ed: Benligiray), s. 11.

⁶² Özer, İlhan: Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, TODAİE Yayınları, 1979, Ankara, s. 126.

⁶³ Serim, Nilgün: 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, Türkmen Kitabevi, 2007, İstanbul, s. 4.

⁶⁴ Rençber, s. 34-35.

Tahsili Emval Kanunu kapsamına giren borçların tahsili konusunda iki yöntem kullanılması kabul edilmiştir. Bunlardan ilki cebri icradır. Bu yönteme göre, borcunu süresinde ödemeyen borçlu hakkında ihtarname düzenlenir ve ihtarname askı yoluyla ilan edilirdi. İlan edilen ihtarnameye rağmen 10 gün içinde borcunu ödemeyen borçlu hakkında, köylerde ihtiyar heyetleri, il ve ilçelerde ise tahsilat komisyonları tarafından haciz kararı alınır. Bu şekilde borca karşılık olarak borçlunun öncelikle ev eşyalarına el konulur, eğer borcu karşılamaz ise diğer taşınır mallarına haciz uygulanır, yine borca karşılık gelmez ise borçlunun taşınmazlarına el konulurdu. İkinci yöntem ise borçlunun hapis yoluyla zorlanmasıdır. Borçlunun hapis yoluyla zorlanabilmesi için, öncelikle borçlu hakkında cebri icra yoluyla başlatılan takibin mal varlığı bulunmaması nedeniyle sonuçsuz kalması gerekirdi. Ayrıca görünürde mal varlığı bulunmayan borçlu hakkında, borcunu nakden ödeyebileceğine ilişkin ihtiyar heyeti tutanağı olması şartı aranıyordu. Bu şekilde esasında kamu borcunu ödeyebileceği sabit olduğu halde, borcunu ödemeyen kişi hakkında bir ay süreli hapis cezası uygulanmaktaydı.⁶⁵

2.3.1.3. AATUHK Dönemi

Kanun koyucu tarafından, Tahsili Emval Kanunu hazırlanırken kapsamının oldukça dar tutulmuş olması, sonrasında mezkur kanunda yapılan değişiklikler ve farklı kanunlardan adı geçen kanuna yapılan atıflar, vergi icra hukukunda dağınık bir mevzuatın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca kamu borçlusunun cebri icra öncesinde uyarılmasına ilişkin yöntemlerin yetersiz olması, borçtan habersiz olan kamu borçlusunun birden bire haciz ile muhatap olması sonucunu doğurmuş, bu durum ise halk nezdinde rahatsızlık meydana getirmiştir.⁶⁶

Öte yandan borçluyu ekonomik faaliyetlerden alıkoyan borç için hapis müessesesi, kamu alacağının tahsil açısından bir fayda sağlamamaktaydı. Bu nedenle vazgeçilmesi gerekiyordu.⁶⁷ Bunun yanında teminat istenmesi, üçüncü kişilerin sorumluluğu vb.

⁶⁵ Özer, s. 128.

⁶⁶ Çelik, Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, İstanbul, s. 35

⁶⁷ Özer, s. 136.

müesseselerin düzenlenmemiş olması, Tahsili Emval Kanunu'nun dönemin şartlarının gerisinde kaldığını ortaya koymuştur.⁶⁸

Yetersizliklerine rağmen Cumhuriyet döneminde de uzunca bir süre uygulanan Tahsili Emval Kanunu yerine 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı AATUHK kabul edilmiştir. AATUHK'da kamu alacaklarının ödenmesinde ve cebren tahsilinde uyulması gereken ilkeler iki noktada toplanmıştır. Bunlar; kamu borçlularına ödeme bakımından her türlü kolaylığı göstermek ve kamu alacağını emniyet altında bulundurarak hızlı şekilde tahsil etmek. Bu anlamda kamu alacağının güvence altına alınması açısından teminat, ihtiyati haciz vb. güvenlik önlemleri kabul edilmiştir. Bunun yanında borçluyu korumak amacıyla tecil imkânı sağlanılmıştır.⁶⁹ Gerçekten de biri diğerinin zıddı gibi görünen iki düşüncüyü bünyesinde barındıran kamu alacağı takip ve tahsil sistemini uygulamak, kamu gelirleri açısından büyük bir önem arz etmektedir.⁷⁰

AATUHK ile birlikte modern hukuka uygun düşmeyen borç için hapis müessesine son verilmiştir. Ancak burada son verilen borcunu ödeyemeyen borçlunun hapsedilmesi uygulamasıdır. Bu bağlamda öngörülen bir takım yükümleri yerine getirmeyen borçlu için hapis uygulanması mümkündür. Örneğin mal bildiriminde bulunmayan borçlunun bildirimde bulunmasını sağlamak amacıyla tazyik hapsi uygulanması imkan dahilindedir.⁷¹

2.3.2. Vergi İcra Hukuku ile Genel İcra Hukuku İlişkisi

Borcun doğumuna ilişkin olarak özel hukuk ile kamu hukuku arasında farklılıklar mevcuttur. Aynı durum meydana gelen alacağın tahsiline ilişkin olarak da söz konusudur. Özel hukukta borcunu ödemeyen borçlu kural olarak hemen temerrüde düşmez. Borçluya ihtarname gönderilmek suretiyle, borçlunun temerrüde düşmesi sağlanır. Kamu alacaklarında ise durum farklıdır. Ödeme zamanı gelen borçlu otomatik olarak temerrüde düşer. İşte ödenecek aşamaya gelen kamu alacağının tahsili konusunda, yani vergi icra hukuku hakkında değişik sistemler ileri sürülmüştür. Bunlardan birincisi, kamu alacaklarının özel hukuk alacakları ile birlikte genel icra hukuku sistemi içerisinde tahsil edilmesini öngören sistemdir. Bu sistem

⁶⁸ Rençber, s. 36.

⁶⁹ Küsmenoğlu, s. 460.

⁷⁰ Mutluer, s. 444.

⁷¹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 262.

özellikle Anglo-Sakson hukuk sisteminde kabul görmektedir. Kabul edilen ikinci sistem, kamu alacaklarının tahsili sisteminin ayrı bir icra hukuku sistemi içerisinde yürütülmesidir. Bu sistemin tipik örneği Türkiye uygulamasıdır. Üçüncü yöntem ise karma yöntemdir. Bu yöntemde verginin olağan ödenmesi ve cebri tahsil yöntemi aynı kanun içerisinde düzenlenmektedir. Almanya örneği karma uygulamanın tipik örneğini teşkil etmektedir.⁷²

Gerçekten de kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak kamu alacaklarının hızlı ve kolay şekilde tahsilinin yapılması ile kamu borçlusuna gerekli kolaylığın sağlanması amacıyla, İİK ile düzenlenen genel icra hukukundan ayrı bir icra hukuku dalının oluşturulması gerekmektedir.⁷³ Vergi icra hukuku olarak adlandırılan ve şekli vergi hukukunun alt dalı olan bu hukuk dalının genel icra hukuku ile olan ilişkisini ortaya koymak, uygulanacak hukuku belirlemek ve sınırlarını çizmek açısından büyük önem arz etmektedir.

2.3.2.1. Vergi İcra Hukuku ile Genel İcra Hukukunun Benzerlikleri

Özel hukuktan kaynaklı alacakların takibini ve tahsilini düzenleyen İİK ile kamu alacaklarının takibini ve tahsilini düzenleyen AATUHK arasında işlev bakımından önemli benzerlikler bulunmaktadır. Bu benzerliğin temelinde her iki kanunun da aynı konuyu, yani bir alacağın tahsilini düzenlemesi yatmaktadır.⁷⁴

İİK ve AATUHK hükümleri incelendiğinde; ödeme emri, mal bildirim, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı, aciz hali gibi kurumlar her iki kanunda da ortak olarak yer almaktadır.⁷⁵

Her iki takip kolunda da alacak, kamu gücü kullanılmak suretiyle resmi kanallar ile takip edilmektedir. Yine her iki takip türünde de alacaklının hakkını almasını sağlamaya ve borçlunun borcunu ifaya zorlamaya dönük tedbirler yer almaktadır. Her iki takip şeklinde de

⁷² Tuncer, s. 258-260.

⁷³ Mutluer, s. 444

⁷⁴ Öncü, s. 24.

⁷⁵ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 265.

uyuşmazlığın son safhası icra takibidir.⁷⁶ Her iki icra sisteminde de mal bildiriminde bulunmayan borçlunun hapisle tazyiki kabul edilmektedir.⁷⁷

Alacağın iflas yoluyla takibi konusunda ise tam bir aynılık söz konusudur. Her iki takip kolunda da alacaklının borçlunun takip sistemini seçme konusunda bir hakkı vardır. Haciz yoluyla takip yönteminde bir takım farklılıklar mevcuttur. Ancak iflas yoluyla takip sistemi seçildiğinde, kamu alacağı genel icra hukukunun iflasa ilişkin hükümleri doğrultusunda tahsil edilecektir. (AATUHK m. 100)⁷⁸

2.3.2.2. Vergi İcra Hukuku ile Genel İcra Hukukunun Farklılıkları

Kamu alacağının icra hükümleri uyarınca takibi yolu tercih edildiği takdirde, genel icra hukuku ile bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Daha net ifade etmek adına farklılıkları maddeler halinde belirtmek daha faydalı olacaktır.

-Anayasal Dayanak Bakımından: Vergi icra hukuku vergi hukukunun bir alt dalı olması hasebiyle vergi hukukuna hakim olan, AY'nın 73. maddesinde yer verilen "kanunilik" ilkesine tabidir.⁷⁹ Bu anlamda devlet kanuni olarak konulmuş olan bir verginin tahsilini sağlamak ile mükelleftir. Yani devlet yasal olarak toplamak zorunda olduğu verginin tahsilinden vazgeçemez. Dolayısıyla vergi icra hukukunun doğrudan anayasal dayanağı ve anayasal bir zorlayıcılığı vardır. Genel icra hukuku açısından bakıldığında ise; özel hukukta irade serbestisi hakim olduğundan, alacaklı alacağının tahsilinden vazgeçebilir. Bu sebeple genel icra hukukunda, vergi icra hukukunda olduğu gibi anayasal bir dayanak ve zorlama söz konusu değildir.

-Kaynak Bakımından: Genel icra hukukunun konusunu kural olarak, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacak ya da talepler oluşturmaktadır. Vergi icra hukukunun konusunu ise kamu hizmetinin finansmanının sağlanması amacına dönük kamu alacaklarının tahsili

⁷⁶ Serim, s. 8-9.

⁷⁷ Karakoç, (Vergi), s. 559.

⁷⁸ Tombaloğlu, Mustafa Lütfi: Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayıncılık, 2011, Ankara, s. 39.

⁷⁹ Rençber, s. 36-37.

oluşturmaktadır. Bu anlamda genel icra hukukuna tabi alacaklar özel hukuktan kaynaklı iken vergi icra hukukuna tabi alacaklar ise kamu hukukundan kaynaklanmaktadır.⁸⁰

-Tarafların Durumu Bakımından: Genel icra hukukunda takip talebinde bulunan alacaklı ile hakkında takip yapılan borçlu eşit statüdedir. Vergi icra hukukunda ise devlet ve diğer kamu tüzel kişileri, kamu gücünü kullanmakta ve özel hukuk kişilerinden üstün duruma geçmektedirler. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsilinde özel ve seri bir takip usulü kabul edilmiştir.⁸¹

-Talebe Gereksinim Bakımından: Genel icra hukukunda borçlunun takibi ancak alacaklının yetkili icra dairesinde takip talebinde bulunması ile başlar. Bunun dışında yetkili icra dairelerinin kendiliğinden harekete geçmesi mümkün değildir. Vergi icra hukukunda ise herhangi bir talebe ihtiyaç bulunmamaktadır. Devlet kendi alacağını doğrudan takibe başlama yeteneğini haizdir. İdare re'sen icra yetkisi bağlamında, kamu alacağının tahsili için gerekli işlemleri gerçekleştirir.⁸²

-Tabi Olunan Yargı Düzeni Bakımından: Vergi icra hukuku idari işlemler ile yürütülen ve bu yönüyle idare hukukunun etkili olduğu bir takip usulüdür. Bundan dolayı takip sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari yargı sisteminde yer alan vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir. Genel icra hukuku ise adli yargı sisteminin içerisinde yer alan icra daireleri tarafından yürütülmektedir. Takip sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise yine adli yargı düzeni içerisinde yer alan adli mahkemeler tarafından çözümlenmektedir.⁸³

-Takibin Konusu Bakımından: Genel icra hukukunun konusunu yalnız para alacakları oluşturmaz. Para dışındaki diğer alacaklar ve edimler için de ilam alınmak suretiyle takip yoluna başvurulabilir.⁸⁴ Vergi icra hukukunun konusunu ise borcun kaynağı ne olursa olsun her zaman para alacağı oluşturur.⁸⁵

-Geçici Hukuki Korumalar Bakımından: Her iki icra hukuku açısından da geçici hukuki koruma tedbirleri kabul edilmiştir. Bununla birlikte vergi icra hukuku, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak olan kamu alacaklarının tahsiline ilişkin olduğundan vergi icra

⁸⁰ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 265-266.

⁸¹ Gerçek, Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, 2017, Bursa, s. 19.

⁸² Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 159-160.

⁸³ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 266.

⁸⁴ Yıldırım / Deren-Yıldırım, s. 213.

⁸⁵ Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 1989, İstanbul, s. 4.

hukukundaki geçici hukuki koruma tedbirleri daha özel niteliktedir. Bu anlamda kamu alacakları daha nitelikli bir korumaya alınmıştır.⁸⁶

Bazı geçici hukuki koruma tedbirlerine hem genel icra hukukunda hem de vergi icra hukukunda yer verilmiştir. Ancak söz konusu tedbirlerin uygulanma şeklinde farklılıklar mevcuttur. Bazı geçici hukuki koruma tedbirleri ise sadece vergi icra hukukuna mahsustur. Örneğin ihtiyati haciz her iki hukuk dalında da düzenlenmiştir. Ancak uygulanma usulü farklıdır. Buna göre ihtiyati haciz uygulanabilmesi için genel icra hukukunda mahkeme kararına ihtiyaç duyulmakta iken, vergi icra hukukunda salt idari bir karar ile ihtiyati haciz uygulanabilir.⁸⁷ İhtiyati tahakkuk ise sadece kamu alacakları için kabul edilmiştir.⁸⁸

-Borçlunun Tahsilden Sonraki Durumunu Gözetme Zorunluluğu Açısından: Vergi icra hukukunda tahsil dairesi, alacaklı idare ile borçlunun menfaatleri arasında bir denge gözetmek zorundadır.⁸⁹ Yani devlet alacağını tahsil ettikten sonra, borçlunun içine düşeceği durumu gözetmek zorundadır. Aksi halde kendi gelir kaynağını kurutmuş olacaktır.⁹⁰ Bu anlamda vergi kaynağının korunması ve sürekliliğinin sağlanması ilkesi sadece vergi teorisi alanında değil, vergi icra hukuku alanında da kendisini hissettiren temel bir ilkedir. Kamu borçlusu açısından kabul edilen “tecil” müessesesi bu ilkenin vergi icra hukukundaki bir yansımasıdır.⁹¹ Genel icra hukukunda ise borçluyu koruyucu düzenlemeler kısmen yer almakla birlikte⁹², borçlunun tahsilden sonraki durumunun gözetilmesine ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır.⁹³

2.3.2.3. Vergi İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Arasında Kıyas Uygulaması

Niteliği itibariyle farklılıklar bulunmakla birlikte birçok ortak müessesesinin bulunması nedeniyle AATUHK’da boşluk bulunması halinde İİK hükümlerinin kıyasen uygulanabileceği akla gelebilmektedir. Ancak vergi hukukuna hakim olan kıyas yasağı, vergi

⁸⁶ Mutluer, s. 446.

⁸⁷ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 266-267.

⁸⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 159.

⁸⁹ Öncü, s. 25.

⁹⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 160.

⁹¹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 267.

⁹² Mutluer, s. 446.

⁹³ Öncü, s. 25.

icra hukukunda da aynen geçerlidir. Bu nedenle açıkça atıfta bulunulmayan hallerde İİK hükümlerinin kıyasen vergi icra hukukunda uygulanması mümkün değildir.⁹⁴

Uygulama ise aksi yönde gelişmiştir. Buna göre, Yargıtay uygulamalarında AATUHK hükümlerinde boşluk bulunması halinde, İİK hükümlerinin kıyasen uygulanacağı kabul edilmiştir.⁹⁵ Ancak her durumda İİK'nın ilgili hükümlerinin uygulanabileceğini kabul etmek mümkün değildir. Zira yukarıda ifade edildiği üzere, vergi icra hukuku ile genel icra hukuku arasında oldukça büyük farklar bulunmaktadır. Eğer bu farklılıklara dikkat edilmez ise kamu alacaklarının niteliğinden kaynaklı sıkıntılar yaşanabilmektedir. Zaten her halde İİK başvuru düşüncesi kabul edilecek olursa, kanun koyucunun AATUHK'nın kamu alacakları için getirmeye çalıştığı özel ve seri takip sisteminin bir anlamı kalmayacak, bu yönüyle kanun koyucunun iradesi ile çelişki meydana gelecektir. Bu nedenle vergi icra hukukunda asıl olan AATUHK'nın uygulanmasıdır.⁹⁶ Kanaatimizce sadece belli kavramların açıklanması açısından genel icra hukukundan istifade edilebilir. Ancak gerçek anlamda kıyas yapılması mümkün değildir. Çünkü vergi hukukuna hakim olan kanunilik ilkesi, İİK hükümlerinin vergi icra hukukunda kıyas yoluyla uygulanmasına engel teşkil etmektedir.⁹⁷

2.3.2.4. Vergi İcra Hukukuna Hakim Olan İlkeler

2.3.2.4.1. Mal Varlığı ile Sorumluluk İlkesi

Borçlu, kamu alacaklarına karşı yalnız malvarlığı ile sorumludur. Buna göre devlet kamu alacakları için sadece borçlunun mal varlığı üzerinde cebir uygulayabilir.⁹⁸ Borcunu ödemeyen veya ödeyemeyen borçlunun, şahsen cebre tabi tutulması uygulamasına AATUHK ile birlikte son verilmiştir. Mal bildiriminde bulunmama nedeniyle tazyik hapsine maruz kalınması bu ilkeye aykırılık teşkil etmez.⁹⁹

⁹⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 159.

⁹⁵ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 01.07.2002 Tarih ve E:2002/3149, K:2002/3582 sayılı kararı, (Öncü, s. 25, Dipnot: 37).

⁹⁶ Öncü, s. 26.

⁹⁷ Karakoç, (Vergi), s. 566.

⁹⁸ Karakoç, (Vergi), s. 567.

⁹⁹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 264-265.

2.3.2.4.2. Değer İtibariyle Sorumluluk İlkesi

Genel icra hukukunda olduğu gibi vergi icra hukukunda da kamu alacağının karşılanması amacıyla borçlunun yeteri kadar malı haczedilir ve satılarak kamu alacağı ödenir. Yani kamu alacağı, borçlunun malları paraya çevrildikten sonra tahsil edilir. Borca karşılık olarak borçlunun mallarının ayın olarak alınması kural olarak mümkün değildir.¹⁰⁰

Borçlu, malvarlığı ile sorumlu durumdadır. Ancak borçlunun malvarlığı ile sorumlu olmasının da bir sınırı bulunmaktadır. Yani kamu borcuna karşılık olarak, borçlu malvarlığı bitinceye kadar sorumlu değildir. Sorumluluğa insani ya da sosyal gerekçelerle bir sınır getirilmiş ve bazı mal varlığı değerlerinin haczedilemeyeceği kabul edilmiştir. Vergi icra hukukunda kabul edilen bu uygulama (AATUHK m. 70)¹⁰¹, genel icra hukukunda da yer almaktadır.

Değer itibariyle sorumluluk ilkesi, vergi icra hukukunda genel icra hukukunda olduğu kadar katı uygulanmaz. Buna göre; AATUHK'nın 98. maddesine göre, bir gayrimenkul ikinci artırma tarihinden itibaren başlamak üzere bir yıl içinde en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkan bulunmadığı durumda, alacaklı kamu idaresinin talebi ve satış komisyonu kararıyla gayrimenkul, biçilen rayiç bedelin %50'si üzerinden kamu idaresinin mülkiyetine geçer.¹⁰²

2.3.2.4.3. Şahsi Sorumluluk İlkesi

Vergi icra hukukunda sorumluluk şahsidir. Buna göre kamu alacaklarından yalnız borçlu sorumludur. Borçlu dışındaki üçüncü kişilerin sorumluluğu kabul edilmez. Bununla birlikte vergi icra hukukunda bu kural, genel icra hukukunda olduğu gibi mutlak olarak uygulanmamaktadır. Belirli kanuni şartların sağlanması halinde kanuni temsilci veya limited şirket ortaklarının da sorumluluğuna gidilebilmektedir.¹⁰³

¹⁰⁰ Karakoç, (Vergi), s. 608.

¹⁰¹ Karakoç, (Vergi), s. 567.

¹⁰² Rençber, s. 42.

¹⁰³ Rençber, s. 42.

2.3.2.4.4. Borçluya Kolaylık Sağlanması İlkesi

Vergi icra hukukunda temel amaç; var olan alacağı her durumda tahsil etmek değil, aynı kaynaktan sürekli gelir elde edebilmektir. Bu nedenle vergi icra hukukunda, her ne pahasına olursa olsun kamu alacağı tahsil edilsin şeklinde bir anlayış sergilemek mümkün değildir.¹⁰⁴

Kamu hizmetlerinin finansmanının sürekli sağlanması düşüncesiyle, vergi icra hukukunda borçlunun tahsilden sonraki durumu da mutlak olarak göz önünde bulundurulur. Aksi halde kamu geliri kaynağının kurutulması söz konusu olacaktır. AATUHK'da yer verilen tecil ve terkin gibi uygulamalar ile borçluya kolaylık sağlanması ilkesinin bir sonucudur.¹⁰⁵

2.3.2.4.5. Kamu Alacağının Önceliği İlkesi

Kamu alacağı ile özel hukuk alacağı aynı mal varlığı üzerinde çatışır ise, kamu alacağına öncelik tanınmıştır. Burada kamu alacaklarına, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak olması nedeniyle tanınan bir öncelik söz konusudur. Dolayısıyla alacaklının devlet ya da diğer kamu tüzel kişisi olmasının, öncelik hakkı açısından bir önemi yoktur. Bu nedenle alacak özel hukuka ilişkin ise borçlunun diğer özel hukuk alacaklılarına göre bir önceliği olmayacaktır. Zira özel alacaklar yönünden devlet ile birey eşit durumdadır.¹⁰⁶

AATUHK ve İİK'da kamu alacağına öncelik tanındığı düzenlemelere yer verilmiştir. İİK'nın 206. maddesi uyarınca; rehinli bir malın paraya çevrilmesi durumunda öncelikle gümrük ve emlak vergisi gibi alacağın aynından doğan vergiler, diğer tüm alacaklara göre öncelikle tahsil edilir. Yine AATUHK'nın 21. maddesine göre; üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde kamu alacağı için de haciz konulur ise kamu alacağı da hacze iştirak eder ve satış bedeli aralarında gariyeten paylaşılır.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Karakoç, (Vergi), s. 568.

¹⁰⁵ Mutluer, s. 444.

¹⁰⁶ Dinç, s. 321 (392. madde gerekçesi).

¹⁰⁷ Rençber, s. 43.

2.3.2.4.6. Kamu Alacağıın Güvenceye Alınması İlkesi

Vergi icra hukuku yalnız kamu alacaklarının tahsili ile ilgilenmez. Kamu alacaklarının korunması için gerekli güvence önlemlerinin alınması da vergi icra hukukunun kapsamındadır. Bu anlamda kamu alacağıın takip öncesinde ve takip süresince kötü niyetli borçluya karşı korunması vergi icra hukukunun kapsamındadır. Alacağıın, tahsilinden önce kötü niyetli borçlu davranışlarına karşı korunmasına ilişkin hükümler, genel icra hukukunda da söz konusudur.¹⁰⁸

Kamu alacakları, önemi nedeniyle özel ve seri bir takip usulüne tabi tutulmuştur. Bunun yanında, kamu alacaklarına özel geçici hukuki koruma tedbirleri kabul edilmiş veya genel icra hukukunda var olan geçici hukuki tedbirlerin uygulanması vergi icra hukukunda daha da kolaylaştırılmıştır.¹⁰⁹

2.3.2.4.7. Tahsilatta İktisadilik İlkesi

Kamu alacaklarının en az masrafla ve en kısa sürede hazineye girmesini sağlamayı öngören ilkeye, tahsilatta iktisadilik ilkesi denir.¹¹⁰ Buna göre, vergi icra hukukunda tahsilat olabildiğince çabuk yapılmalı, takip ve tahsil masrafları ise mümkün olduğunca düşük tutulmalıdır.¹¹¹

AATUHK'nın 106. maddesi uyarınca kabul edilen “terkin” müessesesi tahsilatta iktisadilik ilkesinin bir sonucudur. Buna göre kamu alacağıın tahsili için yapılacak giderlerin, alacaktan fazla olduğu durumlarda, kamu alacağıı terkin edilmektedir.¹¹²

¹⁰⁸ Karakoç, (Vergi), s. 568.

¹⁰⁹ Gerçek, s. 15.

¹¹⁰ Gerçek, s. 17.

¹¹¹ Karakoç, (Vergi), s. 568.

¹¹² Rençber, s. 44.

3. VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN GÜVENCE ÖNLEMLERİ

3.1. Genel Olarak Vergi Alacağına Korunmasına İlişkin Güvence Önlemleri ve Hukuki Niteliği

Çalışmamızın konusunu kamu gelirleri içerisinde yer alan vergi gelirleri oluşturduğundan dolayı, açıklamalarımızda terim olarak kamu alacağı yerine vergi alacağını kullanmayı tercih edeceğiz. Ancak yukarıda da izah edildiği üzere vergi gelirleri kamu alacaklarının çok büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu sebeple burada yaptığımız açıklamalar, sadece vergi alacağına ilişkin olduğunu açıkça vurgulamadığımız hallerde, niteliğine uygun düştüğü ölçüde diğer kamu alacaklarına da teşmil edilebilir niteliktedir.

Vergilendirme süreci içerisinde verginin beyanı, tarhi, tebliği ve tahakkuku önemlidir. Ancak vergilendirme sürecindeki en önemli safha verginin tahsili aşamasıdır. Eğer devlet mekanizması vergi gelirlerini tahsil etmekte zorlanıyorsa büyük bir yapısal sorunla baş başa demektir.¹¹³ Zira sosyal devlet anlayışı, artan nüfus vb. birçok etkene bağlı olarak sürekli artan kamu harcamaları ve bütçe açıkları, kamu gelirlerinin ve kamu gelirleri içerisinde büyük bir yer tutan vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli tahsilini çok önemli kılmaktadır.

Vergi alacağının borçlu tarafından zamanında ve gereği gibi ödenmediği durumlarda, borçlu hakkında cebren tahsil süreci başlar. Ancak vergi alacağının vergi dairesi tarafından cebren tahsili oldukça uzun bir süreçtir. Bu zaman zarfında vergi borçlusu, malvarlığı üzerinde fiili ve hukuki tasarruf yetkisini haizdir. Bu yetkisini kötüye kullanmak isteyen borçlu, malvarlığını azaltıcı bir takım eylemlerde bulunabilir ve vergi alacağının tahsilini engelleyebilir. İşte vergi alacağının ileride tahsilinin zor veya imkansız hale gelmesini engellemek amacıyla bazı koruma müesseseleri oluşturulmuştur.¹¹⁴

Koruma müesseselerinin temel amacı; zamanında tahakkuk ettirilemeyen veya zamanında ödenmeyen vergi alacağının tahakkukunun ve ödenmesinin cebren garanti altına alınmasıdır.¹¹⁵ Vergi alacağının korunması demek, alacağın tahsilinin tehlikeye düşmesinin önlenmesi demektir. Ancak bu durum, borçlu aleyhinde her türlü tedbirin alınacağı anlamına

¹¹³ Erol, (Sigortacılar İçin), s. 209.

¹¹⁴ Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2015, Bursa, s. 312-313.

¹¹⁵ Çomaklı, Şafak / Ak, Ahmet / Ayrangöl, Zülküf: Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 2014, Ankara, s. 175.

gelmez. Burada kanun koyucu tarafından, borçlunun menfaati ile kamunun menfaati gözetilerek adil bir denge kurulmaya çalışılmıştır. Vergi alacağının korunması amacına matuf olarak tesis edilen müesseseler, kamu borçlusu ve alacaklısının durumu gözetilerek oluşturulmuştur.¹¹⁶

Vergi alacağının korunmasına ilişkin önlemler, ağırlıklı olarak AATUHK kapsamında düzenlenmiştir.¹¹⁷ Bu nedenle vergi alacağının tehlikeye düştüğü durumlarda çoğunlukla AATUHK hükümleri uygulama alanı bulacaktır. AATUHK vergi alacaklarının cebren tahsilini sağlayan çok güçlü bir kanundur. İçerisinde alacağın korunmasına ve tahsiline ilişkin çok güçlü hükümler mevcuttur. Ancak söz konusu hükümlerin uygulanmasının, kanunların öngördüğü güç ile aynı doğrultuda olmadığı görülmektedir.¹¹⁸

Vergi alacağının güvence altına alınmasına ilişkin önlemler, niteliği itibariyle geçici hukuki koruma tedbirleridir. Vergi alacağına ilişkin güvence tedbiri kararlarının alınmasında ve uygulanmasında, kanun koyucu genellikle idareyi doğrudan yetkili kılmıştır. İstisnai olarak bazı güvence önlemlerinin alınması açısından ise yargı yoluna başvurulması gerekliliği öngörülmüştür.

3.2. Vergi Alacağının Korunmasına İlişkin Güvence Önlemlerinin Sınırları

Vergi alacağını tahsile yetkili vergi daireleri, vergi alacağının korunması için sınırsız yetki kullanma hakkını haiz değillerdir. Vergi alacaklarının korunmasına ilişkin güvence önlemlerini uygulayacak vergi idareleri en başta idare hukuku, vergi hukuku ve vergi icra hukukuna ilişkin temel ilkeler ile sınırlandırılmıştır. Bu ilkelere göre hareket etmek zorundadır.¹¹⁹

Vergi alacağının korunmasına ilişkin güvence önlemleri, vergi alacağının miktarını korumaya yöneliktir ve bu miktar ile sınırlıdır. Dolayısıyla devlet bu miktarı aşmak suretiyle, vergi borçlusunun tüm malvarlığını el koyamaz. Bu anlamda vergi borcu miktarı, vergi alacağının korunmasına ilişkin güvenlik önlemlerinin ekonomik sınırını teşkil eder.

¹¹⁶ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 313.

¹¹⁷ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 283.

¹¹⁸ Erol, (Sigortacılar İçin), s. 209.

¹¹⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 165.

Türk vergi sisteminde vergilendirmeye ilişkin esaslar anayasal güvence altındadır. Anayasanın “Temel Haklar ve Ödevler” başlığını taşıyan ikinci kısmının, “Siyasi Haklar ve Ödevler” alt başlığının dördüncü bölümünde yer alan “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde: “(1)Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. (2)Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. (3)Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. (4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükmüne yer verilmiştir. Maddede yer verilen “Bakanlar Kuruluna” ifadesi 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun¹²⁰,un 16. maddesinin B bendi uyarınca “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

Vergi icra hukuku, vergi hukukunun alt dalıdır. Bu nedenle vergi icra hukuku, anayasada vergi hukukuna ilişkin getirilen sınırlamalara ve sağlanılan güvencele tabidir. Bu bağlamda, vergi alacağının korunmasına ilişkin uygulanacak güvence önlemleri de aynı şekilde anayasal sınırlamaya tabidir. İşte bu sınır, güvence önlemlerinin anayasal sınırını teşkil eder.

Vergi daireleri, vergi alacağının korunmasına ilişkin güvence önlemlerini uygular iken anayasal ve ekonomik sınırlamalara uymak zorundadır. Yargı mercileri de önüne gelen uyuşmazlıklarda, bu sınırlamalara uygun davranılıp davranılmadığını re’sen denetlemek mecburiyetindedir. Zira bu sınırlamalar anayasal olarak güvence altına alınmıştır. Bu nedenle bu sınırlamalara uyulmaması halinde, mahkemelerce işlemin iptali yönünde hüküm kurulmalıdır.

3.3.Vergi Alacağının Korunmasına İlişkin Güvence Önlemlerinin Sınıflandırılması

Vergi alacağının korunmasına ilişkin güvence önlemlerini, vergi alacağına ilişkin güvence önlemleri ve vergi alacağının değerinin korunmasına ilişkin önlemler olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür.¹²¹

¹²⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

¹²¹ Çomaklı / Ak / Ayrangöl, s. 175.

Vergi alacağına ilişkin güvence önlemlerinde temel amaç, vergi alacağının tahsilinin sağlanmasıdır. Vergi alacağına ilişkin güvence önlemleri kendi içerisinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası güvence önlemleri olmak üzere ikiye ayrılabilir. Tarhiyat öncesi güvence önlemlerinin bir kısmı VUK'ta, bir kısmı ise AATUHK'da düzenlenmiştir. VUK'ta düzenlenenler; vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama vb. şeklinde sıralanabilir. AATUHK'da düzenlenen tarhiyat öncesi güvence önlemleri ise; teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuktur. Tarhiyat sonrası güvence önlemlerine ise yalnız AATUHK'da yer verilmiştir. Tarhiyat sonrası güvence önlemleri; rüçhan hakkı, iptal davası, sorumluluk müessesesi, ortaklığın feshini isteme ve mal bildiriminde bulunmadır.¹²²

Vergi alacağının değerinin korunmasına ilişkin güvence önlemleri; zamanında ödenmeyen veya yanlış ya da eksik ödenen vergi alacaklarının değerinin, alacağın tahsiline kadar geçen sürede korunmasına dönük olarak öngörülen önlemlerdir. Vergi alacağının değerinin korunmasına ilişkin bu önlemler; gecikme zammı ve gecikme faizidir.¹²³

3.3.1. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasına İlişkin Önlemler

Vergi alacağına ilişkin güvence önlemleri devlete, vergi alacağının tahsilini daha az masrafla, daha kısa sürede ve eksiksiz sağlaması noktasında avantaj sağlamaktadır. Vergi borçlusu açısından ise; vergi alacağının bir takım güvence önlemleri ile korunduğunu bilmek ve devlet tarafından vergi alacağının tahsilinin tehlikeye girdiğinin düşünüldüğü hallerde mal varlığına müdahale edilebileceğinin farkında olmak, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesine yönlendirici bir etki doğurmaktadır.¹²⁴ Bu yönüyle güvence önlemleri; kötü niyetli vergi borçlusu açısından alacağın tahsilinin tehlikeye düşmesinin önlenmesi ve müdahale hakkı bakımından, koruyucu ve zorlayıcı bir etki doğurur. İyi niyetli vergi borçlusu açısından ise; vergi borcunu ödemekten kaçınacak kötü niyetli mükelleflere karşı vergi alacağının korunmasına matuf müesseselerin olduğunu bilmek, kendisini aldatılmış hissetmesini engelleyecek ve verginin rıza ile ödenmesini kolaylaştıracaktır.

¹²² Erol, Ahmet: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, (Vergi Sistemi), Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara, s. 151.

¹²³ Bilici, s. 103.

¹²⁴ Çelik, s. 47.

3.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Güvence Yöntemleri

Vergi borcunun doğabilmesi için öncelikle, vergi hukukuna hakim olan ve anayasal olarak güvence altına alınan kanunilik ilkesi gereği, verginin ilgili kanunlarda yer alması gerekir. Ayrıca, kanuni olarak var olan verginin tahsili için bütçe kanunu ile izin verilmelidir. Bu şartlar mevcut ise; vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda vergi borcu doğar.¹²⁵

Somut olarak, vergi ilişkisi kanunlarda yer verilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. Vergiyi doğuran olay, VUK'ta; *“(1)Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. (2) Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”* (m. 19) şeklinde ifade edilmiştir. Bu anlamda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte, devlet için alacak, mükellef için borç demek olan vergi, somut olarak ortaya çıkmıştır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte vergilendirme sürecinin ilk aşaması başlamış olmaktadır.

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu teşkil eder. Sebep unsurunun tam olarak meydana gelmesi için hukuki sebep olan vergi kanunları ile maddi sebep olan olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması birlikte gerçekleşmelidir. Bu şekilde vergilendirme süreci başlamış olacaktır.¹²⁶

Vergilendirme sürecinin ikinci aşamasını matrahın belirlenmesi oluşturmaktadır. Matrah, gerekli istisna, muafiyet ve indirimler uygulandıktan sonra bakiye kalan ve üzerinden salınacak verginin hesaplandığı değerdir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi tek başına yeterli değildir. Sağlıklı bir vergi sürecinin işletilmesi açısından hukuka uygun şekilde matrahın belirlenmesi gerekmektedir.¹²⁷

Vergilendirme sürecinde üçüncü aşamayı ise tarh işlemi oluşturmaktadır. VUK'a göre tarh; *“vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.”* (m. 20) Bu anlamda tarh; matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun hesaplanması işlemidir.¹²⁸

¹²⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 99.

¹²⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 100.

¹²⁷ Tosuner, Mehmet / Arıkan, Zeynep: Vergi Usul Kanunu, Kanyılmaz Matbaacılık, 2011, İzmir, s. 82.

¹²⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 101.

Tarh aşamasından sonra hesaplanan vergi, ilgisine tebliğ edilir. VUK'a göre tebliğ; *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* (m. 21)

Tarh işleminin tebliği üzerine, tarhiyata karşı süresinde dava açılmaması veya açılan davanın reddedilmesi ile verginin tahakkuku gerçekleşir. Tahakkuk; *“tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir”* (VUK m. 22)

Usulüne uygun şekilde devam eden olağan vergilendirme süreci, tahsil ile sona erer. Tahsil; *“Verginin, kanuna uygun surette ödenmesidir.”* (VUK m. 23) Ana hatlarıyla vergilendirme sürecinin aşamaları belirtilen şekilde olmakla birlikte, verginin türüne göre bu aşamalarda değişiklik olması veya bazı aşamaların kalkması mümkündür.

Türk vergi sisteminde esas olan beyan esasına dayalı olarak tarhiyat yapılmasıdır. Beyana dayalı tarhiyat sisteminde, vergi mükellefi ödeyeceği vergiyi kendisi hesaplamakta ve vergi dairesine bildirmektedir. Vergi dairesi de beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir.¹²⁹ Olağan usul olan beyana dayalı tarh sisteminde borçlu kendi borcunu ortaya koymaktadır. Ortaya koymuş olduğu bu borç mal varlığının pasif kısmında yer alacak ve zamanı geldiğinde tahsilat ile birlikte malvarlığından çıkacaktır. Kimi zaman salt malvarlığının azalmasını engelleme saikiyle kimi zaman da devlete aidiyet duyguların zayıflığı, ödediği verginin karşılığını göremeyeceği düşüncesi vb. gibi özel bir takım nedene bağlı olarak, vergiyi gerektiği gibi beyan etmeme durumu meydana gelmektedir. İşte Türk vergi sisteminin aslını oluşturan beyana dayalı tarh sisteminin güvencelerini oluşturmak, gelir kaybını engellemek açısından büyük önem taşımaktadır. Konumuzun kapsamı dışına çıkmama adına bu konuya genel hatlarıyla değinmekle yetineceğiz.

Tarhiyat öncesi güvence önlemlerini üç başlık halinde sınıflandırabilmek mümkündür. Bunlar; vergi denetimi yoluyla vergi güvenliğinin sağlanması, vergi mükellefi veya sorumlusunun faaliyetlerinin takibi yoluyla vergi güvenliğinin sağlanması, AATUHK kapsamında yer alan vergi güvence yöntemleri şeklindedir.

Tarhiyat öncesi güvence önlemleri VUK ve AATUHK içerisinde yer almaktadır. Gümrük vergileri açısından VUK hükümleri uygulanmayacağından (VUK m. 2), VUK'ta yer alan güvence önlemlerinin gümrük vergileri hakkında uygulanması mümkün değildir.

¹²⁹ Tosuner / Arıkan, s. 165.

3.3.1.1.1. Vergi Denetimi Yoluyla Vergi Güvencesinin Sağlanması

Mükellef ile vergi dairesi arasındaki ilişkinin temelinde vergilendirme yer almaktadır. Ancak vergilendirmenin niteliği itibariyle, aradaki ilişki çeşitli boyutlar kazanabilmektedir. İşte mükellefin vergisel ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediğinin tespiti, mükellef ile vergi dairesi arasındaki ilişkinin büyük kısmını oluşturmaktadır. Söz konusu tespit, vergi denetimi ile sağlanılmaktadır. Vergi denetimi en çok beyana dayalı vergilerde önem arz etmektedir. Zira idare ancak vergi denetim yoluyla elde ettiği bilgiler ile beyanda bulunmayan veya yanlış beyanda bulunan mükellefin gerçek vergisel yükümlülüğünü tespit edebilir.¹³⁰

Beyan esasına dayalı vergilendirmenin temelinde, vergi borçlusunun kendi mükellefiyetlerini herkesten daha iyi bildiği düşüncesi ve vergi borçlusuna duyulan güven yer almaktadır.¹³¹ Beyana dayalı sistemin iyi işlemesi, toplumdaki vergi zihniyetin gelişmiş olmasına bağlıdır. Bu sebeple verginin alacaklısı olan devlet, vergi sisteminin eksiksiz olarak toplanabilmesi için bilinçlendirme, takip gibi birçok uygulama yapmaktadır. Bu uygulamaların tamamı vergi denetimi olarak adlandırılır. Bu bağlamda vergi denetiminin amacı; vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergilendirmeye ilişkin gerekli eğitim ve bilinçlendirmenin yapılarak vergilendirmeye ilişkin yükümlerin vergi borçlusu tarafından gönüllü olarak yerine getirilmesinin sağlanmasıdır.¹³²

Vergi denetimi çoğu zaman vergi incelemesi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak vergi denetimi, vergi incelemesini de kapsayan daha geniş bir kavramdır. Vergi incelemesi dışında, arama, bilgi toplama, yoklama da vergi denetimi kavramı içerisinde yer almaktadır.¹³³ Yine iç denetim (teftiş) de vergi denetim türlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³⁴

Vergi denetim türlerine ilişkin olarak idare tarafından gerçekleştirilen işlem ve eylemler, hukuki niteliği itibariyle hazırlık işlemidir. Bu işlemler üzerine idare tarafından re'sen,

¹³⁰ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 139.

¹³¹ Akdoğan, s. 60.

¹³² Tekin, Fazıl / Çelikkaya, Ali: Vergi Denetimi, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2011, Ankara, s. 46.

¹³³ Nas, Adil: "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", AÜHFD, Y: 2012, C: 61, S: 4, Ss: 1307-1336, s. 1308-1309.

¹³⁴ Oğuztürk, Bekir Sami / Ünal, Ertuğrul Kutay: "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Y: 2015, C: 7, S: 13, Ss: 207-237, s. 212.

ikmalen veya idarece tarhiyat gerçekleştirilir. Dolayısıyla vergi denetimine ilişkin işlem ve eylemler, idari işlem niteliğini haiz tarhiyat işleminin hazırlayıcısıdır.¹³⁵

Vergi sisteminin iyi işlemesi ve adil olarak uygulanması açısından vergi denetim mekanizmalarının etkili şekilde kullanılmasının önemi yadsınamaz. Bununla birlikte vergi denetim usulleri kullanılırken mükellef hakları görmezden gelinmemelidir. Özellikle AY'nın 20. maddesinde koruma altına alınan özel hayatın gizliliğine riayet edilmelidir. Zira vergi denetim usullerinin uygulanması esnasında mükelleflerin özel hayatına ilişkin birçok veri elde edilebilmektedir. Söz konusu bilgilerin yasalara uygun şekilde kullanılmaması ve saklanmaması halinde ise ilgililerin TCK hükümleri uyarınca sorumluluğu gündeme gelecektir.¹³⁶

3.3.1.1.1. Vergi İncelemesi

VUK'un 134 vd. maddelerinde düzenlenen vergi incelemesi¹³⁷; içinde bulunulan döneme ve kapanmış hesap dönemlerine ilişkin vergilerin ilgilerce beyanı sonrasında her türlü hesap, defter, belge ve kayıtlara uygunluğunun araştırılması; varsa eksik, hata ve hilelerin ortaya konularak ödenmesi gereken verginin doğruluğunun belirlenmesine ilişkin denetim faaliyetlerinin bütünüdür.¹³⁸

Vergi incelemesinin amacı; “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” (VUK m. 134) Diğer bir anlatımla, mükellefin beyanlarının doğruluğunu teyit etmektir.¹³⁹ Bununla birlikte mükelleflerin vergilerini doğru şekilde ödenmesinin sağlanması, yani önleyici tedbirlerin alınması da vergi incelemesinin amacını oluşturmaktadır. Beyana dayalı vergilendirme sisteminde etkin bir vergi incelemesi yapılması kaçınılmaz bir gerekliliktir.¹⁴⁰

¹³⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 99.

¹³⁶ Ömercioğlu, Abdullah: “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, AÜHFD, Y: 2016, S: 65(4), Ss: 2277-2304, s. 2302.

¹³⁷ Ayrıntılı bilgi için bk: Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

¹³⁸ Tekin / Çelikkaya, s. 155.

¹³⁹ Kaneti, s. 142.

¹⁴⁰ Uysal, Ali / Eroğlu, Nurettin: Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, 4. Baskı, Sözkesen Matbaacılık, 2009, Ankara, s. 273.

Vergi incelemesinde verginin doğruluğu araştırıldığından dolayı, eksik ödenen vergilerin tespitinin yanında, fazla ödenen vergilerin iadesi de vergi incelemesi kapsamındadır. Ayrıca vergi incelemesi salt verginin doğruluğunu belirlemek demek değildir. Bunun yanında verginin doğruluğunun sağlanması açısından gerekli tüm tedbirlerin alınması da vergi incelemesine dahildir. Bu sebeple mükellefi doğru vergi beyanına yönlendiren faaliyetler de vergi incelemesi kapsamındadır (uzlaşma, adli makamlara suç duyurusu vb.).¹⁴¹

Bir güvence yöntemi olarak vergi incelemesi; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki fonksiyonlara hizmet etmektedir. Vergi kaçakçılığının oluşturduğu gelir kaybını önlemek, vergi incelemesinin mali fonksiyonuna hizmet eder. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmek suretiyle bütçe açıklarının oluşmasını engellemek ise vergi incelemesinin ekonomik fonksiyonunu gösterir. Anayasal güvence altında alınan mali güce göre vergilendirme ancak etkili bir vergi incelemesi ile mümkündür. Bu durum vergi incelemesinin sosyal yönünü ortaya koymaktadır. Vergi kurallarına herkesin uymasını sağlamak ve uymayanlara gerekli yaptırımları uygulamak da yine etkili bir vergi incelemesi ile mümkündür. Bu durum ise vergi incelemesinin hukuki fonksiyonunu ortaya koymaktadır.¹⁴²

Vergi incelemesi vergi denetim türleri içerisinde geniş bir uygulama alanına sahiptir. Bu nedenle VUK'ta yer alan hükümlerin yanında, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile de vergi incelemesi hakkında düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu mevzuat hükümleri ile vergi incelemesine yetkili makamlar, incelemenin yapılacağı yerler vb. düzenlenmiştir. Vergi incelemeleri ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde yerine getirilmelidir.

VUK veya diğer kanunlara göre defter, belge veya hesap tutmak ve ibraz etmek ile yükümlü kılınan kişiler, vergi incelemesine tabidirler. Vergi incelemesi yapılmasına ilişkin olarak belirli bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle tarih zamanaşımı süresi içerisinde, her zaman vergi incelemesi yapılabilir. Bir konu hakkında daha önce vergi incelemesi yapılmış olması veya tarhiyat gerçekleştirilmiş olması sonradan aynı konuya ilişkin olarak vergi incelemesi yapılmasına engel teşkil etmez. Vergi incelemesi kural olarak, ilgilinin işyerinde yapılır. Ölüm, işin terk edilmesi, işyerinin incelemeye uygun olmadığına idarece tespit edilmesi gibi belirli hallerde işyeri dışında da vergi incelemesi yapılabilir. Ancak gerekmediği halde işyeri dışında vergi incelemesi yapılması, bu vergi incelemesine dayanılarak tesis edilen tarhiyatın

¹⁴¹ Nas, s. 1309.

¹⁴² Tekin / Çelikkaya, s. 46.

iptali sonucunu doğurur.¹⁴³ Vergi incelemesine ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, vergi incelemesi yapmaya yetkili memurların VUK'ta sayma suretiyle belirlendiğidir. Bu nedenle VUK'ta belirtilenler dışında diğer bir kişi tarafından (murakıp, iç denetçi vb.) tanzim olunan rapor, ne kadar elverişli olursa olsun vergi inceleme raporu olarak değerlendirilemez ve tarhiyata esas alınmaz.¹⁴⁴

Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, inceleme sonunda tespit olunan ve yapılacak değerlendirmede delil olarak kullanılacak hususlara ilişkin olarak tutanak tutulur. Hakkında inceleme yapılan kişinin, düzenlenen tutanağa imzası alınır. İncelemeye tabi tutulan mükellef, somut bir isnatta bulunmak kaydıyla, tutanağı ihtirazi kayıt koyarak imza edebilir. İncelemeye ilişkin genel olgular ileri sürmesi, tutanağa ihtirazi kayıt koymak için yeterli değildir. Tutanak maddi olgulara ilişkin olduğu ve değerlendirme belgesi olmadığı için ihtirazi kayıt konulmadan imza edilse dahi itiraz hakkına hanel gelmez. İtiraz hakkının kaybolmayacağı mükellefe açıklanmasına rağmen mükellef tutanağı imzalamaktan imtina eder ise bu durumda, mükellefin defter ve belgeleri rızasına bakılmaksızın vergi dairesine teslim edilir. İnceleme sonuçlanıncaya kadar defter ve belgeler vergi dairesinde muhafaza edilir.¹⁴⁵

Vergi incelemesine yetkili makam tarafından yapılan vergi incelemesi neticesinde vergi inceleme raporu tanzim olunur. Vergi inceleme raporu hazırlık işlemi niteliğinde olması nedeniyle kural olarak, tek başına davaya konu edilebilmesi mümkün değildir. Ancak dayanak teşkil ettikleri kesin ve yürütülebilir işlem niteliğinde olan tarhiyatlar ile birlikte dava konusu edilebilirler. Bununla birlikte tanzim edildikleri dönem itibariyle tarhiyat yapılmasını gerektirmese bile gelecekte ilgilinin ekonomik menfaatini etkileyecek, aleyhinde hukuki işlem tesisine sebep olabilecek türdeki vergi inceleme raporları tek başına da dava konusu edilebilir.¹⁴⁶ Bu nevi raporlara KDV'ye ilişkin olarak tanzim olunan ve mükellefin gelecek döneme devreden zararlarını veya indirilecek KDV'lerini azaltan vergi inceleme raporları örnek olarak gösterilebilir.¹⁴⁷

¹⁴³ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 142-143.

¹⁴⁴ Uysal / Eroğlu, s. 273-274.

¹⁴⁵ Özbacı, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (VUK), Oluş Yayıncılık, 2006, Ankara, s. 438.

¹⁴⁶ Nas, s. 1312.

¹⁴⁷ Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Güncellenmiş 13. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara, s. 316.

3.3.1.1.1.2. Vergi Yoklaması

Beyana dayalı vergi sisteminde vergi kaçacağını önleme yollarından bir tanesi yoklamadır. VUK 127 vd. maddelerinde düzenlenen yoklamanın amacı; “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*” (VUK m. 127)

Yoklama, doğrudan mükellef ve mükellefiyetle ilgili olguların tespitine yönelik olması ve kısa sürede sonuç alınması sebebiyle caydırıcılık yönü ön planda olan bir denetim türüdür.¹⁴⁸ Zira yoklama ile gizlenen veya eksik yerine getirilen mükellefiyeti ve mükellefiyete ilişkin hususları ortaya çıkarmaya dönük faaliyetlerde bulunulur. Bu yönüyle yoklama, vergi adaletine ve sosyal adalete katkı sağlayan bir denetim şeklidir.¹⁴⁹

Yoklamanın zamanlaması ile ilgili olarak mükellefe bilgi verilmez. Yoklama her zaman yapılabilir. Özellikle gece vakti faaliyet gösteren bar, pavyon vb. işletmelerde gece vaktinde de yoklama yapılabilir.¹⁵⁰ Yoklama neticesindeki durum, tutanak niteliğini haiz yoklama fişine yazılmak ve altı imzalatılmak suretiyle ilgilisine verilir.¹⁵¹ Eğer ilgili mükellef veya yetkilisi yoklama fişinin tanzim olunduğu esnada hazır bulunmuyorsa veya imzadan imtina ediyor ise bu durum yoklama fişine yazılır ve altına resmi memurun imzası alınır. (VUK m. 131) Yoklama fişinin geçerli olabilmesi için maddede belirtilen kişiler tarafından imza edilmesi gerekir. Eğer belirtilen kişilerin imzası bulunmuyorsa veya sadece yoklama yapan memurun imzası bulunuyor ise yoklama fişi geçersizdir. Bu nedenle geçersiz yoklama fişi esas alınarak yapılan işlemler de hukuken sakattır. Yoklama fişi iki nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası vergi dairesinde kalır. Diğer nüshası ise yoklama esnasında hazır bulunuluyor ise mükellefin kendisine veya yetkili temsilcisine verilir. Eğer mükellef veya yetkili temsilcisi yoklama esnasında hazır bulunmuyor ise yoklamadan itibaren 7 gün içerisinde bilinen adresine posta yoluyla gönderilir. (VUK m. 132) Kanun koyucu vergi dairesine, yoklama fişinin 7 gün içerisinde postaya verilmesi yükümlülüğünü getirmiştir. Bu nedenle süresi içerisinde bilinen adrese gönderilmek üzere postaya verilen yoklama fişinin tebliğ edilmemiş olması, yoklama fişinin geçerliliğine halel getirmez.¹⁵²

¹⁴⁸ Tekin / Çelikkaya, s. 109.

¹⁴⁹ Somuncu, Ahmet: “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y: 2014, S: 43, Ss: 133-173, s. 143.

¹⁵⁰ Özbalcı, (VUK), s. 432.

¹⁵¹ Oğuztürk / Ünal, s. 215.

¹⁵² Uysal / Eroğlu, s. 271-272.

Vergi suçu oluşturan fiillerin anında tespit edilmesi ve ilgililerin gerekli ceza ile tecziyesi amacıyla, yaygın ve yoğun vergi denetimi kabul edilmiştir. Yoklama müessesinin içerisinde düzenlenmiş maddi bir denetim türü olan yaygın ve yoğun vergi denetimi KDV'nin yaygınlaşması ile önem ve süreklilik kazanmıştır.¹⁵³

Bilinmeyen bir verginin takibi ve incelenmesi mümkün olmadığından, verginin ve mükellefiyetin tespiti açısından, yoklama ve yoklama içerisinde tanzim olunan yaygın ve yoğun vergi denetimi büyük bir öneme sahiptir.¹⁵⁴ Bu nedenle yaygın ve yoğun vergi denetimi yapmakla görevli memurlar, mükellefiyeti ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, konuları tespit etmenin yanında; günlük hasılatı takip etmek, yol denetimi yapmak, kanuni defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak, belge ve kayıt düzeni ile levha asmaya ilişkin kurallara uymak, ödeme kaydedici cihazların kullanılıp kullanılmadığını araştırmakla da yetkilidir. Ancak bu denetim türlerinden yol denetimleri ile kanuni defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak şeklinde gerçekleştirilen denetimin, anayasa aykırılığı olduğu ve vergi tahsilatına olumlu yönde bir katkı sunmadığı ileri sürülmektedir.¹⁵⁵

3.3.1.1.1.3. Arama

Vergi kaçakçılığı ile mücadele konusunda etkili olan diğer bir denetim türü aramadır. Arama VUK 142 vd. maddelerinde tanzim olunmuştur. Ayrıca VUK m. 147'deki yollama sebebiyle aramaya ilişkin olarak açık hüküm olmayan hallerde, CMK'nın arama ile ilgili hükümleri de uygulanabilecektir.

Vergi hukuku açısından arama, vergi kaçakçılığına ilişkin defter, belge, yazı ve gerektiği takdirde malların elde edilmesi amacıyla eylemsel olarak araştırma yapılması ve tedbir alınmasıdır.¹⁵⁶

Arama yapılabilmesi için, ihbar olması veya vergi dairesi tarafından yapılan incelemeler neticesinde bir mükellefin vergi kaçırıldığına dair emareler bulunması gerekmektedir. Bu

¹⁵³ Tekin / Çelikkaya, s. 117.

¹⁵⁴ Yurteri, İsmet: "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", TBB, Y: 2012, S: 100, Ss: 255-270, s. 264.

¹⁵⁵ Somuncu, s. 168.

¹⁵⁶ Uysal / Eroğlu, s. 279.

şartlar mevcut ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yetkili sulh ceza hakimliğinden gerekçeli yazı ile arama kararı talep etmesi ve sulh ceza hakiminin arama kararı vermesi üzerine arama gerçekleştirilebilir. Aramanın hakim kararına tabi tutulması vergi mahremiyetinin korunmasının bir yansımasıdır.¹⁵⁷ Hukuki niteliği itibariyle önleme araması olan vergisel aramanın yetkili hakim kararı olmadan yapılması halinde duruma göre TCK uyarınca “konut dokunulmazlığını ihlal” veya “haksız arama” suçu oluşabilir.¹⁵⁸

Arama yapmaya yetkili makamlar, vergi incelemesine yetkili olan kişilerdir. Bu kişiler aramanın sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi açısından, emniyet güçlerinden yardım alabilirler. Arama kararı verilmesi neticesinde vergi kaçırın mükellefler ile bunlarla ilgisi görülen diğer kişilerin ev ve işyerleri gibi yerlerinde ve üzerlerinde arama yapılabilir. (VUK m.142)¹⁵⁹

Arama, yoklama ve vergi incelemesinden yöntem olarak farklıdır. Bu yöntem farklılığının sebebi, aramada amacın gizlenen bilgi ve belgelerin elde edilmeye çalışılmasıdır.¹⁶⁰ Vergi kaçakçılığına ilişkin her türlü defter, belge ve kayda ivedilikle ulaşma amacına matuf olan arama, vergi hukukunun yanında anayasal olarak güvence altına alınan özel hayatın gizliliği gibi birçok hakka temas eden bir müessesedir. Diğer denetim türlerinden farklı olarak, VUK’un 359. maddesinde düzenlenilen hapis cezası gerektiren vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak yapılabilen arama, mükellefin rızasına bağlı olmaksızın hakim kararı ile gerçekleştirilir ve el koyma dahil birçok yetkiyi bünyesinde barındırır. Bu nedenle arama öncelikli işlerdendir. Dolayısıyla aramanın bir an önce tamamlanması ve el konulan defter ve belgelerin sahibine derhal iadesi gerekir.¹⁶¹

Arama sırasında vergi suçu oluşturabilecek nitelikte deliller elde edilmiş ise aramayı gerçekleştirmeye yetkili kişiler tarafından durum cumhuriyet savcılığına intikal ettirilir. Eğer arama sırasında adli nitelikteki diğer suçlara ilişkin deliller elde edilmiş ise durumun adli mercilere intikali konusunda, TCK ve ilgili diğer mevzuat hükümleri uygulanır.¹⁶²

¹⁵⁷ Ömercioğlu, Abdullah: “Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Hukuku Açısından Sınırı: Vergi Mahremiyeti”, Terazi Hukuk Dergisi, Y: 2016, C: 11, S: 115, Ss: 104-110, s. 107.

¹⁵⁸ Ömercioğlu, Abdullah: “Vergisel Aramada Önemli Hususlar”, Maliye Postası Dergisi, Y: 2015 (36), S: 836, Ss: 106-108, s. 106.

¹⁵⁹ Uysal / Eroğlu, s. 285.

¹⁶⁰ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 145.

¹⁶¹ Karaboyacı, Abdullah: “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, TBBBD, Y: 2014, S: 115, Ss: 211-242, s. 232-236.

¹⁶² Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 101.

3.3.1.1.4. Bilgi Toplama

Vergi denetiminin sağlanılmasına etki edecek ve denetimin gücünü artıracak diğer bir vergi denetimi türü de bilgi toplama türüdür. Bilgi toplama müessesesi VUK'un 148 vd. maddelerinde düzenlenmiştir.

Devlet açısından hak, muhatabı açısından ise bir yükümlülük olan bilgi toplamanın, istek üzerine ve sürekli olmak üzere iki şekilde uygulaması söz konusudur. Vergi dairesinin isteği üzerine bilgi toplamada kamu ve özel tüzel kişileri ile gerçek kişiler, yazılı veya sözlü olarak istenilen belgeleri süresi içerisinde vermeye mecbur tutulmuştur. Hatta meşruhatlı olması kaydıyla, süresi içerisinde bilgi vermemek yaptırıma bağlanmıştır. (VUK mük. m. 355) Sadece VUK 151. maddesinde saymak suretiyle belirtilen kişi veya kurumlara istek üzerine bilgi vermektan imtina edebilme imkanı tanınmıştır. Maddede sayılanlar dışındaki kişi veya kurumların, bilgi vermektan imtina etmesi mümkün değildir. Bununla birlikte bilgi vermektan yükümlü kişilerin bilgi vermek üzere zorla vergi dairesine getirilmesi şeklinde bir uygulama yapılması da mümkün değildir. Bazı kişi ve kurumlar ise sürekli bilgi verme yükümlülüğüne tabi tutulmuşlardır. Bunlara örnek olarak; servet değişimlerinin takibi açısından VUK 150. maddesinde sayılanların (sulh ceza hakimleri, tapu memurları vb.) ölüm tarihini takip eden ayın 15. gününe kadar ilgili vergi dairesine bildirme zorunluluğu gösterilebilir.¹⁶³

Bilgi toplamanın temel amacı, çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerden yola çıkarak, mükellefin gerçek matrahını tespit etmek ve ortaya koymaktır.¹⁶⁴ Gerçekten de son dönemde vergi daireleri tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlanılan bilgi toplama müessesesi, çok çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgileri toplama, bir araya getirme ve bu bilgileri karşılaştırmak suretiyle, mükellefin gerçek matrahını tespit etmeye çalışmakta ve bu amaca ulaşmakta oldukça etkili olmaktadır.¹⁶⁵

VUK'ta vergi denetimi türü olarak yer verilen bilgi toplama ile bilgi verme mükellefin isteğine bağlı olmasından çıkartılmış, bu yönüyle mükellefi gerçek matrahı beyan etmeye zorlayan bir etki doğurmuştur. Bu anlamda vergi denetim türü olarak bilgi toplamanın, vergi

¹⁶³ Dumlupınar, Serdar: "Vergi Denetimi", <http://vergialgi.net/makaleler/vergi-denetim-turleri>, (Erişim Tarihi: 17.11.2017).

¹⁶⁴ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 131.

¹⁶⁵ Karaboyacı, s. 237.

kaybını tespit etme ve gönüllü vergi beyanına zorlama olmak üzere iki işlevi yerine getirdiği görülmektedir.¹⁶⁶

3.3.1.1.2. Vergi mükellefi veya sorumlusunun faaliyetlerinin takibi yoluyla vergi güvenliğinin sağlanması

Vergi güvencesinin sağlanması açısından, vergi denetimi mekanizmalarının yanında vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergisel yükümlülüklerini takibini kolaylaştırıcı faaliyet ve önlemlerde bulunmak da büyük önem arz etmektedir. Bu yöntemler ile verginin tahsili kolaylaştırıldığı gibi mükellefiyete ilişkin bilgiler de tasniflenerek depo edilmektedir. Ayrıca mükellefe ve mükellefiyete ilişkin işlemler ayrı ayrı tasnif edilmekte ve böylece vergisel işlemlerin sağlıklı şekilde takibi sağlanılmaktadır. Netice itibariyle vergi dairesi tarafından uygulanacak işlemler güncel ve sağlam verilere dayalı olarak gerçekleştirildiği takdirde; hukuka uygun, hızlı ve güvenli sonuçlar elde edilecektir. Vergi kimlik numarası, elektronik vergi dairesi otomasyonu (E-VDO, eski adı vergi dairesi tam otomasyon projesi- VEDOP'tur.), KDV iadesi risk analizi projesi (KDVİRA), vergi dairesi başkanlığı / defterdarlık otomasyon projesi (DEFGEL), e-beyanname, kredi kartıyla tahsilat, vergilerin açıklanması uygulaması, vergi istihbarat arşivi oluşturma gibi yöntemler vergi mükellef veya sorumluların takibi yoluyla vergiler için güvence teşkil etmektedir.¹⁶⁷

Beyan esasına dayalı vergi sisteminde vergi idaresi; vergiyi doğuran olay, hukuki işlem, mükellefiyete ilişkin hususlar ile mükellef hakkında bilgi toplamak ve bu bilgileri uygun şekilde değerlendirmek zorundadır. Bu nedenle hızlı ve güncel veri elde edilmesi ve elde edilen bilgilerin gerektiğinde kolaylıkla kullanılacak şekilde tasnif edilmesi şarttır. Vergi idaresi tarafından mükellef davranışlarının sürekli takip edildiğinin ve güncel bilgi edinildiğinin bilinmesi halinde, mükellefler vergisel yükümlülükleri gönüllü olarak yerine getirecektir. Bu anlamda mükellef ve vergi sorumlusu davranışlarının aktif olarak denetimi, vergi gelirleri açısından bir güvence teşkil etmiş olmaktadır.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Tekin / Çelikkaya, s. 91.

¹⁶⁷ Soner, s. 28-31.

¹⁶⁸ Uysal / Eroğlu, s. 287.

3.3.1.1.3. AATUHK'da Düzenlenen Güvence Yöntemleri

3.3.1.1.3.1. Teminat ve Kefalet

Kelime anlamı olarak güvenceyi ifade eden teminat, vergi hukukunda iki farklı anlamda kullanılmaktadır. İlki vergi alacağına ilişkin güvence yöntemi olarak kullanılan teminattır. İkincisi ise mükellefin bazı haklardan yararlandırılması için öngörülen teminattır.¹⁶⁹ İnceleme konumuz kapsamına giren teminat, vergi alacağı için güvence yöntemi olarak öngörülen teminattır. Bu konuyla ilgili düzenlemelere AATUHK'da yer verilmiştir.

Teminat genel olarak, tahsil edilememe tehlikesi taşıyan bir alacak için alınan güvence önlemi şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi icra hukukunda ise teminat; vergi alacağının tahsili riskinin olduğu kabul edilen belirli sebepler olduğunda, vergi alacaklısının talebi üzerine, vergi borçlusunun, borcuna karşılık olarak kanunda öngörülen ekonomik değerleri güvence olarak göstermesini ifade etmektedir.¹⁷⁰ Burada teminatı vergi dairesi istemekte ancak teminat olarak gösterilecek değeri kişi yasal sınırlar içerisinde kendisi seçmektedir.¹⁷¹

Teminat uygulamasını gerektiren haller AATUHK'nın 9. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; VUK'un 244. maddesinde belirtilen vergi ziyayı suçu veya 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçu nedeniyle vergi alacağının salınması için işlemlere başlanması ya da Türkiye'de ikametgahı olmayan vergi borçlusunun durumunun vergi alacağının tehlikede olduğunu göstermesi halinde vergi borçlusundan teminat istenilebilir.

Teminat istenilmesi için gerekli sebeplerden vergi ziyayı veya kaçakçılık suçları işlendiğine ilişkin kanaat olduğu takdirde; vergi dairesi ilk hesaplamalara göre belirleyeceği miktar üzerinden, yani henüz vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapılmadan önce, vergi borçlusundan tahmini tutar üzerinden teminat göstermesini isteyecektir. Türkiye'de ikametini bulunmaması halinde ise vergi dairesi takdiren belirleyeceği miktar üzerinden teminat

¹⁶⁹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 323.

¹⁷⁰ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 313.

¹⁷¹ Özbacı, Yılmaz: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, (AATUHK), Oluş Yayıncılık, 2008, Ankara, s. 162.

isteyecektir.¹⁷² Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere birinci halde teminat istenilmesi zorunlu iken, ikinci halde teminat istenilmesi ihtiyaridir.¹⁷³

Teminat istenilmesi halinde, borçluya teminat göstermesi için tanınacak süre konusunda AATUHK'da açıklık bulunmamaktadır. Öyleyse gerekli süre idarece takdir edilecektir. İdare tarafından belirlenecek olan sürenin kaç gün olması gerektiği hususu tartışmalıdır. Bizim de katıldığımız çoğunluk görüşüne göre; sürelerle ilişkin genel kural gereğince (VUK m. 14) idarenin vereceği süre 15 günden az olamaz.¹⁷⁴ Diğer görüşe göre ise; vergi alacağına güvence sağlanması işinin niteliği gereği acil olması ve vergi icra hukukunda sürelerin genel anlamda 7 gün olarak belirlenmiş olması sebebiyle, teminat gösterilmesi için borçluya verilecek sürenin de 7 gün olması gerekmektedir.¹⁷⁵

Teminat istenilmesi vergi borçlusunun menfaatini doğrudan etkileyecek nitelikte olması nedeniyle, iptal davasına konu edilebilir. Burada davanın konusunu, doğrudan teminat isteme yazısı oluşturmaktadır.¹⁷⁶ Teminat göstermesi için vergi borçlusuna tanınacak sürenin miktarı konusunda doktrinde ihtilaf bulunsa da borçluya teminat göstermesi için hiç süre tanınmaması halinin, teminat istenilmesi işlemini hukuka aykırı kılacağı konusunda tartışma bulunmamaktadır.¹⁷⁷

Teminat olarak gösterilecek değerlerin neler olabileceği, AATUHK'nın 10. maddesinde sayma yoluyla belirlenmiştir. Gösterilen teminat sonradan değerini kısmen veya tamamen kaybederse ya da borç miktarı artarsa, borçludan teminatın tamamlanması veya başka bir teminat gösterilmesi istenir. Borçlu da gösterdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başka bir malvarlığı ile değiştirebilir.¹⁷⁸ Burada borçlunun önceden gösterdiği malvarlığını değiştirmek istediği değer de AATUHK'da sayma yoluyla belirtilenlerden olması gerektiği açıktır.

Yukarıda aktarılan şekilde teminat gösteremeyenler, muteber bir şahsı müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilir. (AATUHK m. 11) Kefili kabul konusunda

¹⁷² Bilici, s. 103-104.

¹⁷³ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 167.

¹⁷⁴ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s.323, Özbalcı, (AATUHK), s. 168.

¹⁷⁵ Karakoç, s. 585-587.

¹⁷⁶ Kızılot / Kızılot, s. 313.

¹⁷⁷ Karakoç, s. 586.

¹⁷⁸ Çomaklı / Ak / Ayrangöl, s. 176.

vergi dairesinin takdir yetkisi vardır. Eğer kefil vergi dairesi tarafından kabule uygun görülürse, durum kefalete ilişkin olarak imzalanan sözleşmenin noterde tasdik ettirilmesi suretiyle kayıt altına alınır. Borç kefil tarafından ödenir ise kefile borcu ödendiğinde dair belge verilir. Bu şekilde kefile asıl borçluya rücu etmesi imkanı tanınmaktadır.¹⁷⁹

3.3.1.1.3.2. İhtiyati Tahakkuk

AATUHK'nın 17 vd. maddelerinde düzenlenen ihtiyati tahakkuk müessesesine göre, tahsili tehlikede görülen henüz tahakkuk etmemiş olan vergi borçlarının, elde edilen verilere göre ihtiyaten tahakkuku vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir. İhtiyaten tahakkuk ettirilen vergiler ile bunların zam ve cezaları vadesi gelmeden ödenmez. Ancak tahakkuk ettirilen miktar üzerinden ihtiyati haciz tedbiri uygulanabilir.¹⁸⁰

İhtiyati tahakkuk diğer güvence önlemlerinden farklı olarak, yalnızca vergi ve resimler için uygulanabilir. Bu bağlamda vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları ihtiyati tahakkukun kapsamını teşkil eder. İlk aşamada tespit edilen değere göre gerçekleştirilen ihtiyati tahakkuk, sonradan elde edilen verilere göre düzeltilir.¹⁸¹

3.3.1.1.3.3. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, alacağın zamanında ödenmesini sağlamak üzere borçlunun mallarına el konulması müessesesidir.¹⁸² İhtiyati haczin amacı; ileride tahakkuk edecek ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir vergi alacağının, tahsil güvenliğini sağlamaktır. Bu amaçla, ihtiyati haciz ile vergi borçlusunun malvarlığını azaltması yoluyla cebri icrayı etkisiz kılacak davranışlarına engel olunmaktadır. İhtiyati haciz süreyle sınırlı olmadığından ve derhal uygulandığından son derece etkili bir güvence önlemdir.¹⁸³

AATUHK'nın 13 ila 16. maddelerinde ihtiyati haciz müessesesi düzenlenmiş ve nedenleri 13. maddede sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Sebeplere ilişkin olarak genelleme yapmak gerekir

¹⁷⁹ Mutluer, s. 449-450.

¹⁸⁰ Akdoğan, s. 83.

¹⁸¹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 169.

¹⁸² Oktar, s. 322.

¹⁸³ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 315.

ise; vergi borçlusunun durumu değerlendirildiğinde, vergi alacağının güvenceye alınmasına ilişkin tedbirlerin uygulanmadığı halde, alacağın tahsilinin zorlaşacağı ya da en azından gecikeceği endişesine düşülürse ihtiyati haciz nedeni oluşmuş demektir. Söz konusu ihtiyati haciz nedeninin oluşması için vergi borçlusunun kastının ya da cezai yaptırım gerektirecek fiilinin olması gerekmez.¹⁸⁴ Sebepler meydana geldiğinde yetkili makamlar tarafından derhal ihtiyati haciz kararı alınır ve uygulanır. Görüldüğü üzere vergi alacağının kamusal niteliği göz önünde bulundurularak, vergi icra hukukunda uygulanacak ihtiyati hacizde yargısal bir süreç öngörülmemiştir. İdari işlemler ile borçlu hakkında doğrudan ihtiyati haciz kararı alınabilmekte ve uygulanabilmektedir.

3.3.1.2. Tarhiyat Sonrası Güvence Yöntemleri

Vergi tarh edildikten sonra verginin tahsilinin tehlikeye girmesi halinde, vergi tahsilatının güvence altına alınmasına ilişkin bir takım güvence yöntemleri öngörülmüştür. Tahsilat aşamasında uygulanacak güvence yöntemleri sadece AATUHK’da düzenlenilmiştir. Bu yöntemler; rüçhan hakkı, geri verilecek paralarda mahsup esası, vergi ödenmeden yapılamayacak işlemler, hükümsüz sayılan işlemler (iptal davası), sorumluluk düzenlemeleri, ortaklığın feshini isteme ve mal bildirimini şeklinde sıralanabilir.

3.3.1.2.1. Rüçhan Hakkı

Vergi alacağının tahsili açısından, vergi alacaklısına diğer haciz ya da iflas alacaklısına nazaran bir ayrıcalık ve öncelik tanınmaktadır. Bu hak rüçhan hakkı olarak ifade edilmektedir.

Rüçhan hakkı AATUHK’nın 21. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal, paraya çevrilmeden önce vergi alacaklısının aynı malı haczetmesi halinde, vergi alacaklısı hacze iştirak etmekte ve satış bedeli özel alacak ile vergi alacağı arasında garameten paylaşılır. Burada sözü edilen garameten paylaşımından maksat, satılan malın bedelinin aynı derecede kayıtlı alacaklıların tamamını ödemeye yetmediği halde, malın satış bedeli değerinin alacaklıların alacakları oranında bir paylaşımına tabi

¹⁸⁴ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 286.

tutulmasıdır.¹⁸⁵ Buna karşılık vergi alacağı için haczedilen bir mal paraya çevrilmeden önce üçüncü kişi aynı mala haciz koydurursa, önce vergi alacağının ödenmesi gerekmektedir.¹⁸⁶

Ayrıca genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi¹⁸⁷ hükmü uygulanmaz. (AATUHK m. 21/I) Bu madde uyarınca, maddede tahdidi olarak belirtilen alacaklar yönünden rehinden önceki hacze iştirak edilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Ancak madde kapsamı genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler ile sınırlandırıldığından; il özel idareleri ve belediyelere ilişkin vergi alacaklarında, rehinden önceki hacze iştirak mümkün değildir.¹⁸⁸

Rüçhan hakkı açısından, üçüncü kişinin uyguladığı haczin ihtiyati ya da kesin haciz olmasının bir önemi yoktur. Her iki halde de idare haciz kararı ile alacak ve haciz bildirisini icra dairesine gönderebilir. Bu şekilde vergi alacaklısı hacze ve satış bedeline katılır. Ancak satış gerçekleştikten sonra haciz uyguladığından bahisle icra dairesine başvurulması halinde artık vergi dairesinin paylaşımından pay alması mümkün değildir.¹⁸⁹

Vergi alacağının rüçhan hakkı kural olarak, rehin hakkı karşısında geçerli değildir. Bu kuralın istisnasını ise gümrük ve emlak vergisi gibi haciz konusu malın aynından doğan vergi alacakları teşkil etmektedir. Dolayısıyla hacizli malın aynından kaynaklı vergi alacakları, rehinli alacaklar karşısında da rüçhan hakkına sahiptir ve dolayısıyla öncelikle tahsil edilir. (AATUHK m.21/II)

Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tutulması hallerinde; kamu alacaklılarının imtiyazlı alacak olarak İİK'nın 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulması gerekmektedir. (AATUHK m. 21/III)

¹⁸⁵ Karakoç, s. 594-595.

¹⁸⁶ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 318.

¹⁸⁷ İİK madde 268/I: "261 inci maddeye göre ihtiyaten haczedilen mallar, ihtiyatî haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından bu Kanuna veya diğer kanunlara göre haczedilirse, ihtiyatî haciz sahibi alacaklı, bu hacze 100 üncü maddedeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder. **Rehinden önce ihtiyatî veya icrai haciz bulunması hâlinde âmme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez.**"

¹⁸⁸ Candan, Turgut: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Ankara, s. 136.

¹⁸⁹ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 319.

3.3.1.2.2. Geri Verilecek Paralarda Mahsup Esası

Vergi borçlusuna yapılacak geri ödemelerde mahsup esası, AATUHK'nın 23. maddesinde tanzim olunmuştur. Buna göre tahsil edilip de kanunen iade edilmesi gereken paralar, söz konusu idareye olan muaccel hale gelmiş vergi alacağına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Bu hüküm ile kanun koyucu kamu borçlusuna iadesi gereken herhangi bir para söz konusu olduğunda; kamu alacaklısının, ilgilinin muaccel kamu borcu bulunup bulunmadığını araştırmasını ve muaccel bir borç varsa geri ödeme yapma yerine mahsup yapmasını istemektedir.¹⁹⁰

Mahsup yönteminin uygulanabilmesi için kanunen kamu borçlusuna iade edilecek bir para olması ve geri verilecek paranın da kamu alacağı niteliğinde olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir. Bu anlamda kamu alacağı niteliğinde olmayan ya da kamu alacağı niteliğini taşımakla birlikte iadesi kanuni sebeplere dayanmayan bir alacağın mahsubu mümkün değildir. Buna göre fazla tahsil edilmiş olan vekalet ücreti, aynı kişinin muaccel hale gelmiş olan vergi alacaklarından mahsup edilemez.¹⁹¹

Mahsup esası ile kamu borçlusuna iadesi gereken paranın, kamu borçlusunun bu işlemi yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarıyla takas edilmesi düzenlenmiştir.¹⁹² Bu anlamda mahsup yöntemi, bir çeşit tahsilat yöntemi haline gelmiştir.¹⁹³

Kanun koyucu mahsup esası ile mükellefin zamanında fazla ödemiş olduğu ve kanunen iadesi gereken tutarı, mükellefin muaccel hale gelmiş diğer borçlarına karşı teminat olarak kabul etmiştir. Çoğunlukla gelir vergisi ve kurumlar vergisinde uygulanan mahsup esası, tamamı ile vergi alacağının korunması için öngörülen bir müessesedir. Zira mahsup müessesesi ile mükellefe herhangi bir hak tanınmamıştır.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Karakoç, s. 595-596.

¹⁹¹ Candan, s. 140-141.

¹⁹² Mutluer, s. 455.

¹⁹³ Danıştay 3. Dairesi'nin 03.03.1993 tarih ve E:1992/2733, K:1993/1046 sayılı kararı, (Candan, s. 140, Dipnot: 153).

¹⁹⁴ Özbalcı, (AATUHK), s. 290-293.

3.3.1.2.3. Vergi Ödenmeden Yapılamayacak İşlemler

Ülkemizde ekonomik ve teknolojik gelişmelere uygun olarak yeni bir güvenlik tedbiri olarak “vergi ödenmeden yapılamayacak işlemler” uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda vergi dairesinden “vadesi geçmiş borcu yoktur” yazısı almadan yapılamayacak işlemler belirlenmiş ve işlem yapanlar için yaptırım öngörülmüştür.¹⁹⁵

AATUHK'nın 22/A maddesi ile düzenlenen vergi ödenmeden yapılacak işlemler müessesesi ile; Kamu İhale Kanunu kapsamındaki ödemeler, Harçlar Kanunu kapsamındaki ödemeler ile Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki ödemeler için öncelikle ödeme alacak kişinin “geçmiş dönem vergi borcu yoktur” yazısı alması gerekmektedir.

Hangi vergi alacaklarının AATUHK'nın 22/A maddesi kapsamında tanzim olunan güvence önleminin kapsamına girdiği konusunda belirleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar, geçici vergiler ile vergi ziyai cezaları, gecikme faizi ve gecikme zammı “vadesi geçmiş borcu yoktur” kapsamında araştırılması gerekenler arasına alınmıştır.¹⁹⁶

3.3.1.2.4. Hükümsüz Sayılan İşlemler

AATUHK'nın 24 ila 30. maddeleri arasında gerekli şartlar oluştuğunda vergi borçlusunun birtakım işlemlerinin hükümsüz sayılması için iptal davası açılması gerektiği düzenlenmiştir. İptal davası; borçlunun alacaklısını zarara sokmak kastı ile malvarlığından çıkarmış olduğu ekonomik değerlerin, tekrar kötü niyetli borçlunun malvarlığına geçmesi amacıyla, söz konusu kötü niyetli tasarruftan etkilenen alacaklı tarafından açılan davadır.¹⁹⁷

İptal davasının amacı; borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin kısıtlanmadığı dönemde alacaklıdan mal kaçırmak maksadıyla yapmış olduğu hukuki işlemleri, alacaklı

¹⁹⁵ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 319.

¹⁹⁶ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 319.

¹⁹⁷ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin 08.07.2010 tarih ve E:2010/2481, K:2010/6636 sayılı kararı, <http://app.e-uyar.com/makale/list>, (Erişim Tarihi: 16.10.2017).

açısından geçersiz kılmak ve iptal davasına konu mal sanki borçluya aitmiş gibi alacaklının cebri icra yoluyla alacağını tahsil etmektir.¹⁹⁸

Vergi alacağına ilişkin öngörülen güvence önlemlerine bakıldığında, genel olarak idarenin tek taraflı işlemleri ile karar alma ve uygulama yetkisine haiz olduğu görülmektedir. Ancak borçlunun belirli işlemlerinin hükümsüz sayılması için getirilen iptal davasında, idare tek başına karar alamaz. Yetkili yargı merciinden talepte bulunması gerekir. Yargı yerine başvurmadan gerçekleştireceği işlemler ise fonksiyon gaspı nedeniyle yok hükmünde olacaktır. Öte yandan madde düzenlemesine bakıldığında “*dava açılır*” denilmektedir. Dolayısıyla gerekli şartlar oluştuğunda idare iptal davası açmak zorundadır. Bu anlamda idarenin iptal davası açıp açmama konusunda takdir yetkisi yoktur.¹⁹⁹

AATUHK’da iptal davası açılabilmesi açısından kanun koyucu farklı olasılıkları hüküm altına almıştır. Ancak tüm olasılıklar açısından temel koşul; kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığı ve alacağın kısmen ya da tamamen tahsil edilememiş olmasıdır.²⁰⁰ Bu bağlamda kesinleşmiş kamu alacağının varlığı ve alacağın tahsil imkanının kalmamış olması iptal davasının bir nevi ön koşulu olarak kabul edilmiştir.²⁰¹ Belirtilen şartları sağlayan bir kamu alacağı olduğu takdirde, borçlunun ivazsız tasarrufları (m. 27), bağışlama sayılan işlemleri (m. 28) ile ivazsız sayılan diğer tasarrufları hükümsüz sayılmıştır. Bu haller açısından sayılan tasarruflara bağlı olarak mal varlığı elde eden kişinin borçlunun durumundan haberdar olmayan iyi niyetli kişi olmasının da bir önemi bulunmamaktadır. Ancak borçlunun salt alacağın tahsilini engellemek amacıyla iyi niyetli üçüncü kişilerle yapmış olduğu işlemlerde; iyi niyetli üçüncü kişinin kazanımları korunmuştur. Borçlunun kötü niyetli olarak gerçekleştirdiği tek taraflı işlemleri ise hükümsüzdür. (m. 30)

AATUHK uyarınca açılacak iptal davası adli yargıda açılır. Yetkili ve görevli mahkeme HMK hükümleri uyarınca belirlenecektir. İptal davası alacaklı idare tarafından tek başına açılabileceği gibi karşı dava şeklinde de açılabilir. İptal davasının muhatabı, borçlu tarafından kendisine ödeme yapılan veya borçluyla hukuki muamelede bulunan kişiler ile bu kişiler ölmüş ise bunların mirasçılaridir. Bu hüküm İİK’nın 282. maddesi hükmüne karşılık gelmektedir. Ancak İİK’den farklı olarak, kazanımda bulunan kişinin iyi niyetli olması

¹⁹⁸ Uyar, Talih: Tasarrufların İptali Davaları, (İptal), Bilge Yayınevi, 2017, Ankara, s. 11.

¹⁹⁹ Candan, s. 153.

²⁰⁰ Karakoç, s. 600.

²⁰¹ Saraçoğlu, Fatih / Engin, İsmail / Arslan, Cem Barlas: “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C: 9, Y: 2017, S: 2, Ss: 59-67, s. 64, www.sobiad.org, (Erişim Tarihi: 15.02.2018).

işlemin iptaline engel teşkil etmemektedir.²⁰² Ancak AATUHK'nın 30. maddesi nedeniyle açılacak iptal davalarında, işlemin hükümsüz sayılması için borçlu ile hukuki ilişkide bulunan kişinin kötü niyetli olması gerekir. Burada kötü niyeti ispat yükü idarededir. Piyasa koşulları ve olağan ekonomik ilişkiler göz önünde bulundurulmak suretiyle objektif olarak değerlendirilme yapıldığında vergi borçlusuna ait malı devralan kişinin borçlunun durumunu bilmesi veya bilebilecek durumda olması gerektiği anlaşılıyor ise kötü niyet var demektir.²⁰³ AATUHK'nın 30. maddesinin lafzına bakıldığında, diğer maddelerden farklı olarak borçlu ile kötü niyetli olarak hukuki ilişkide bulunan kişilerin mirasçılarının madde kapsamı dışında tutulduğu görülmektedir. Bu sebeple kanaatimizce miras bırakan kötü niyetli olsa bile, mirasçılara karşı iptal davası açılmaz. Zira kötü niyet kişinin şahsına ilişkindir ve mirasçılara geçmesi mümkün değildir.

AATUHK'da iptal davasına ilişkin olarak, iptal davası sebeplerine göre ayrı ayrı özel süreler ve tüm sebeplere ilişkin genel süre düzenlenmiştir. Buna göre; AATUHK'nın 27. ve 28. maddesinde öngörülen tasarruflarda, ödeme müddetinin başlamasından itibaren geriye dönük olarak iki yıllık tasarruflar ile ödeme zamanından sonra yapılan tasarruflar iptal davasının konusu teşkil edebilir. 29. maddede öngörülen tasarruflar ise ödeme müddetinden sonra yapılmış olması halinde iptal davasına konu edilebilir. Öte yandan 30. maddede öngörülen tasarruflar ise hak düşürücü süre içerisinde her zaman iptal davası yoluyla hükümsüz kılınabilir.²⁰⁴ İptal davasına ilişkin olarak öngörülen genel süre, iptale konu işlemin meydana geldiği tarihten itibaren 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda hangi sebebe ilişkin olursa olsun iptal davasının, tasarruf tarihinden itibaren 5 yıl içinde açılması şarttır. Her ne kadar madde başlığı kanun koyucu tarafından "*Hükümsüz sayılmada zamanaşımı*" olarak belirlenmiş olsa da iptal davası için öngörülen beş yıllık süre, hak düşürücü süredir. Bu nedenle yargı makamları tarafından re'sen dikkate alınır.²⁰⁵

İptal davası malın aynını ele geçirme yetkisi vermez. Sadece iptale tabi tasarrufa konu mal varlığının paraya çevrilmesinden elde edilecek değer ile vergi borcunun ödenmesi amacına hizmet eder. Diğer bir anlatım ile vergi dairesi iptale konu malvarlığının mülkiyetini ele geçiremez. Mal iptal davası öncesinde kimin malvarlığında ise o kişinin mülkiyetinde kalmaya devam eder. Ancak iptal davası neticesinde vergi dairesi, mal sanki vergi borçlusuna

²⁰² Özbacı, (AATUHK), s. 315.

²⁰³ Karakoç, s. 599.

²⁰⁴ Candan, s. 147-150.

²⁰⁵ Karakoç, s. 600.

aitmiş gibi haczettirmek ve sattırmak suretiyle paraya çevirmek yetkisini haiz olur. Bu anlamda iptal davasının sınırı, tahsil edilemeyen alacak miktarıdır.²⁰⁶

İptal davasına konu edilen tasarruf ve işlemlerden faydalananlar; elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini AATUHK kapsamında vermek zorundadır. Bununla birlikte, verdikleri şeylerden dolayı alacaklı vergi dairesinden herhangi bir talepte bulunamazlar. (AATUHK m. 31)

3.3.1.2.5. Sorumluluk Düzenlemeleri

Hukukun birçok alanında karşımıza çıkan sorumluluk kavramı, vergi hukukunun en önemli müesseselerinden birini oluşturmaktadır. Vergi hukukunda sorumluluk; vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla vergiye ilişkin maddi veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmaları, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder. Kanunlarla şekli veya maddi ödevi yerine getirmekle yükümlü kılınan kişilere ise vergi sorumlusu denir.²⁰⁷ VUK'ta vergi sorumlusu; “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmış ve kanundaki “mükellef” lafzının, “vergi sorumlusu”nu da kapsamına aldığı ifade edilmiştir.(VUK m. 8)

Vergi alacağının önemi dikkate alınarak, vergi borcunun yerine getirilmesi bakımından vergi borçlusu dışındaki kişilerin de sorumlu olması sağlanılmıştır. Bu anlamda sorumluluk müessesesi aynı zamanda, vergi alacağının tahsili açısından bir güvence teşkil etmektedir.

3.3.1.2.5.1. Mirasçıların Sorumluluğu

Asıl vergi borçlusunun ölümü halinde, mirasçılarının sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler VUK'un 12. maddesi ile AATUHK'nın 7. maddesinde hüküm altına alınmıştır. VUK'daki düzenlemeler vergi borcu ile birlikte vergi ödevlerine ilişkin sorumlulukların da mirasçılara geçtiğini düzenlemektedir. AATUHK'daki düzenlemeler ise vergi borcuna ilişkindir.

²⁰⁶ Uyar, (İptal), s. 42.

²⁰⁷ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 75.

Vergi borcuna ilişkin olarak her iki kanunda da yer alan hükme göre; mirasçılar murisin vergi borçlarından kendilerine düşen miras payı oranında sorumludur. Vergi borçlarından sorumluluk açısından önemli olan mirasçı olmaktır. Bu sebeple yasal ya da atanmış mirasçı olmanın, vergi borcundan sorumlu olmaya bir etkisi yoktur. Her iki tür mirasçı da vergi borcundan mesuldür. Ancak belirli bir mal vasiyet edilen kişi mirasçı olmadığından, vergi borcundan sorumlu tutulması da mümkün değildir.²⁰⁸

Mirasçılarının sorumluluğu vergi borçlarıyla sınırlıdır. Bu sebeple ölüm ile birlikte sona eren vergi cezalarından (VUK m. 372) mirasçılarının sorumlu tutulmaları mümkün değildir.²⁰⁹ Ancak murise ait olan ve vergi cezası niteliği taşımayan, bu yönüyle VUK 372. maddesi kapsamında da yer almayan gecikme faizi ve zammından, mirasçılarının sorumluluğu devam etmektedir.²¹⁰

Vergi alacağının tahsili açısından, miras bırakanın sağlığında yapılan işlemlerin, ölüm halinde mirasçılar hakkında tekrar yapılmasına gerek yoktur. Murisin sağlığında başlanılan işlemlere ölüm halinde devam olunur.²¹¹ Bu kuralın istisnasını terekenin mahkeme kararıyla veya iflas dairesi ile tasfiyesi teşkil eder. Zira bu halde mirasçılarının tereke üzerinde tasarruf yetkisi bulunmadığından, vergi sorumlusu olarak takibi mümkün değildir. (AATUHK m. 7)

Mirasçılarının vergi borcundan sorumlu tutulması miras hukukunun bir sonucudur. Miras hukukuna göre, mirasçılar murisin tüm borçlarından müteselsilen sorumludur. (TMK m. 599) Yani alacaklı tüm alacağını sadece mirasçılarının birinden de isteyebilir. Ancak vergi borcundan miras payı oranında sorumluluk söz konusudur. Bu sebeple miras bırakanın tüm vergi borcu için mirasçılardan birine ödeme emri tebliğ edilmesi halinde, mirasçının talebi üzerine miras payından artan kısmının yetkili yargı yeri tarafından iptali gerekir.²¹² Bununla birlikte hatalı olarak tüm vergi borcu için mirasçılardan birine yapılan tebligat, sadece kendi borcu için olmak üzere geçerli bir tebligattır ve hukuki sonuç doğurur.²¹³

²⁰⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 75.

²⁰⁹ Özbalcı, (VUK), s. 155.

²¹⁰ Bilici, s. 58.

²¹¹ Danıştay 3. Dairesi'nin 04.06.1992 tarih ve E:1991/3403, K:1992/2179 sayılı kararı, (Candan, AATUHK, s. 52, Dipnot: 48).

²¹² Karakoç, s. 602.

²¹³ Uysal / Eroğlu, s. 87.

Öte yandan mirasçılarının vergi borcundan sorumlu olmaları için mirası reddetmemiş olmaları şarttır.²¹⁴ Bu bağlamda mirası reddetme süresi dolmadan mirasçılar adına ödeme emri çıkartılamaz. Ancak kayıtsız ve şartsız mirası kabul ettiğini beyan eden ya da süresi içinde mirası reddetmeyen mirasçılar, vergi icra hukukuna göre takip edilebilir.²¹⁵

Miras hukukuna göre mirası tutulan defter uyarınca kabul eden mirasçı, kural olarak deftere yazılı olmayan borçlardan sorumlu değildir. (TMK m. 607) Vergi alacakları bu kuralın istisnasını teşkil etmektedir. Buna göre; deftere yazılmayan vergi alacaklarından, mirası kabul eden mirasçı, kendisine düşen miras payı ile sınırlı olmak üzere sorumludur. (AATUHK m. 7/III) Deftere yazılı olan vergi alacakları açısından ise mirasçı, tüm mal varlığı ile sorumludur.²¹⁶

3.3.1.2.5.2. Kesinti Yapanların Sorumluluğu

Kazanç ve iratların sahibinin tasarrufuna girdiği esnada, bir kısmının alikonularak ileride bu kazancın veya iradın beyanı üzerine tarh olunacak vergiden mahsup edilmek üzere vergi dairesine yatırılmasına, “vergi kesintisi” veya “vergi tevkifatı” ya da “vergi stopajı” denir.²¹⁷

Vergi kesenlerin sorumluluğu VUK 11. maddesi ve AATUHK’nın 22. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Her iki düzenleme de vergi alacağı için güvence teşkil etmektedir. Zira vergiler daha mükellefin eline geçmeden kesilmekte ve tahsil edilmektedir.²¹⁸ Öte yandan aynı vergi alacağı açısından asıl borçlunun yanında mükellefin de sorumlu tutulması, vergi alacağının tahsili açısından ayrıca bir güvence teşkil etmektedir.

VUK yanında AATUHK’da da kesinti yapanların sorumluluğuna ilişkin düzenleme yer almasının iki işlevi bulunmaktadır. Birincisi, vergi alacağı dışındaki diğer kamu alacakları açısından da kesinti yapanların sorumlu tutulabilmesidir. İkincisi ise vergi kesintisi yapmakla

²¹⁴ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 102.

²¹⁵ Karakoç, s. 601.

²¹⁶ Kaneti, s. 429.

²¹⁷ Uysal / Eroğlu, s. 85.

²¹⁸ Bilici, s. 53.

yükümlü tutulan kişilerin, sorumluluklarını yerine getirmedikleri takdirde, vergi icra hukuku kapsamında takibinin yapılmasının mümkün olmasıdır.²¹⁹

Hangi kazanç ve iratlar hakkında kesinti yapılacağı kanunlar ile belirlenmiştir. Buna göre; gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisinde kesinti yapılması gerekmektedir.²²⁰ Kanun koyucu tarafından, idareye vergi kesenlerin sorumluluğunu belirleme konusunda oldukça geniş yetkiler tanınmıştır. Buna göre; “*Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.*” (VUK m. 11/VII) Vergi kesmekle yükümlü tutulanlar gerçek ya da tüzel kişi olabilirler.

Vergi kesenlerin sorumluluğu, hem vergiyi kesme hem de kesilen vergiyi vergi dairesine ödemeyi kapsamaktadır.²²¹ Vergi kesmekle yükümlü kılınan sorumlular, vergi kesmeye ilişkin şekli ödevleri kendileri yerine getirirler. Ödedikleri para ise kendi hesaplarından çıkmadıkları için vergi kesenlerin sorumluluğu maddi ödev teşkil etmez.²²²

Vergi kesenler, sorumluluklarını yerine getirmedikleri takdirde tahsil edilemeyen vergiler, kendilerinden AATUHK hükümlerine göre tahsil olunur. (AATUHK m. 22) Kanun koyucu alacağın tahsilini aramış olduğuna göre, vergi sorumlusu ödevini yerine getirmemesine rağmen, asıl mükellef vergisini ödemiş ise vergi sorumlusunun tekrar ödeme yapmasına gerek yoktur. Zira kanun metninde sonuç olarak borcun ödenmesinin aradığı açıkça ifade edilmiştir. Yerleşik Danıştay içtihatlarına göre asıl borçlunun vergi borcunu ödemiş olduğu halde, vergi sorumlusu hakkında ödevlerini yerine getirmediğinden dolayı vergi cezası kesilir ve gecikme faizi alınır. Bu durumda vergi sorumlusu hakkında yapılacak takibin konusunu vergi cezası ve gecikme faizi oluşturur. Ancak asıl borçlu hiç ödemede bulunmamış ise gecikme faizi ve ceza

²¹⁹ Karakoç, s. 603.

²²⁰ Özbalcı, (VUK), s. 116.

²²¹ Mutluer, s. 455.

²²² Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 98.

ile birlikte vergi aslı da vergi icra hukuku hükümleri uyarınca kesinti yapmakla yükümlü olandan tahsil edilecektir.²²³

Vergi sorumlusu kesmekle yükümlü olduğu vergi açısından, mükellefin sahip olduğu; uzlaşmaya başvurma, dava açma, düzeltme talep etme, takas beyanında bulunma ve zamanaşımı defeni ileri sürebilme haklarını haizdir.²²⁴

Vergi sorumlusu ödemiş olduğu vergiler için asıl mükellefe rücu edebilir. (VUK m. 11/II) Asıl mükellefe sadece vergi aslı için rücu edilebilir. Diğer bir anlatım ile sorumluluğun zamanında ve gereği gibi yerine getirilmemesinden kaynaklı vergi cezaları ile zam ve faizleri rücu hakkının kapsamı dışındadır.²²⁵ Vergi sorumlusunun asıl mükellefe rücu etmesine ilişkin talepleri, vergi yargısının değil adli yargının görev alanındadır.²²⁶

3.3.1.2.5.3. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Şirketler çeşitli nedenlerle faaliyetlerine son vermeye karar verebilirler. Şirketlerin faaliyetlerine son vermeleri hususunda tamamlanması gereken sürece tasfiye denir. Tasfiye süreci tasfiye memurları eliyle yürütülür.²²⁷ Tasfiye sürecinin en önemli sonucu şirketin yetkililerinin görevlerinin sona ermesidir. Bu bağlamda şirkete ilişkin tüm yetki tasfiye memurlarına geçer. Tasfiye iç ve dış tasfiye şeklinde ayrılır. Dış tasfiye, şirketin alacak ve borçlarının hesaplanması sürecidir. İç tasfiye ise şirketin iç ilişkide bağların çözülmesidir. Öncelikle dış tasfiye gerçekleştirilir akabinde iç tasfiye yapılır.²²⁸ İflas halinde ise tasfiye işlemleri, iflas masası tarafından yürütülür. Yani iflas masası, tasfiye memurlarının hak ve yükümlülüklerine tabidir.²²⁹

Tasfiye halinde tüzel kişilerin vergi borçlarını ödeme ve diğer yükümlülükleri yerine getirme zorunluluğu tasfiye memurlarına aittir. Tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar ile yabancı

²²³ Özbalcı, (AATUHK), s. 116.

²²⁴ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 98.

²²⁵ Bilici, s. 53.

²²⁶ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 98.

²²⁷ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 100.

²²⁸ Bozkurt, Tamer: Şirketler Hukuku, Güncellenmiş 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, 2012, İstanbul, s. 36.

²²⁹ Uysal / Eroğlu, s. 89.

kurumların Türkiye'deki temsilciliklerinin tasfiyesinde ise sorumluluk, bu kurum veya ortaklıkların tasfiyesini yerine getirenlerdedir. (AATUHK m. 32)

Tasfiye memurları veya tasfiyeye başlayanlar, tasfiyenin başladığını 3 gün içerisinde ilgili tahsil dairesine bildirmek zorundadır. Tasfiye işlemlerini yapanlar vergi alacağını ödemedi veya ödemek üzere kaynak ayırmadan, tasfiye sonucunda elde edilen değeri dağıtamazlar ve üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Sorumluluklarının üst sınırını dağıtım yaptıkları miktar teşkil eder. Vergi alacaklarını ödemedi dağıttıkları miktar için kendilerine dağıtım yaptıkları kişilere rücu hakları vardır. (AATUHK m. 33)

Tasfiye memurları ile tasfiye yürütenlerin, tasfiye işlemlerinden sorumlu tutulmaları vergi alacakları için bir güvence teşkil etmektedir.²³⁰ Tasfiye işlemlerini yürütenler öncelikle ilgili kurum veya ortaklığın vergi borçlarını ödemek zorundadırlar. Eğer vergi borcunu ödemedi ortaklara veya alacaklılara ödeme yapmışlar ise, tahsil edilemeyen tutar tasfiye memurundan istenebilir.²³¹ Tasfiye memuru şahsen ve müteselsilen sorumlu olduğu miktarı kendisi öder ise ödeme yaptığı kişilere vergi aslı bakımından rücu edebilir. Ancak gecikme faizi ve zamları ile vergi cezalarından tasfiye memuru şahsen sorumludur. Tasfiye memurlarının sorumluluğu dağıtım yaptıkları para miktarı ile sınırlıdır.²³² Kanaatimizce bu üst sınır vergi aslı için geçerlidir. Tasfiye memurlarının kendi fiilleri nedeniyle sorumlu tutuldukları gecikme faizi ve zamları ile vergi cezalarından sorumlulukları açısından, herhangi bir üst sınır bulunmamaktadır.

Tahsil edilemeyen veya geç tahsil edilen vergi alacağı için işletilen faiz ve zam ile kesilen vergi cezalarının tamamından, tasfiye memurları şahsen sorumludurlar. Elbette tasfiye memurlarının buradaki sorumluluğu, vergi borcunu ödemedi dağıttıkları miktara ilişkin faiz ve zam ile ceza içindir. Yani kendi fiillerinden sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre; tasfiye süreci öncesinde işlemiş olan gecikme faizi ve zammı ile kesilen vergi cezaları açısından rücu hakları vardır.

Tasfiye memuru ödediği vergi aslını asıl borçlulara rücu etmek istediğinde; tasfiyeye tabi tutulan şirket ya da ortaklığın ortaklarının sorumluluğu, ödenmeden dağıtılan vergi asılları ve

²³⁰ Karakoç, s. 603.

²³¹ Bilici, s. 57.

²³² Özbalcı, (AATUHK), s. 156.

bunlara ait cezalara ilişkindir. Bu miktarla sınırlı olmak üzere, tasfiye memurları tarafından kendilerine rücu edilebilir. Ancak ortakların kendileri tarafından ödenen vergiler için tasfiye işlemlerini yürütenlere rücu hakkı yoktur. Bu anlamda tasfiyede rücu ilişkisi tek taraflıdır. Ortaklardan bir şekilde tahsil edilen vergiler için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulamaz. (KVK m. 17/VII-a)²³³

3.3.1.2.5.4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Temsil, bir kişinin bir başkası hakkında işlem yapabilme yetkisidir.²³⁴ Kişilerin hukuki işlemleri bizzat kendileri yerine başkaları aracılığıyla yapmalarının; gizli kalma, işin uzmanlık gerektirmesi vb. birçok sebebi bulunabilir. Temsil ilişkisi kanuni temsil ve iradi temsil şeklinde ayrıma tabi tutulur. Kanuni temsil; yetkinin kanundan kaynaklandığı ve kapsamının kanunlarca belirlendiği, ilişkinin kurulmasında tarafların iradesinin söz konusu olmadığı temsil türüdür. İradi temsil ise; tarafların iradesine dayanan ve rızaya bağlı olarak tesis edilen, sınırlarının ve sorumluluğun taraflarca belirlendiği temsil türüdür.²³⁵

Vergi hukuku açısından kanuni temsille ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Ancak iradi temsile ilişkin düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte vergi hukukunda iradi temsili sınırlayıcı bir düzenleme de yer almamaktadır. Dolayısı ile vergi hukukunda, iradi temsile ilişkin olarak borçlar hukukunda genel düzenlemeler aynen geçerlidir. Bu anlamda bir kişiye tüm işlemleri yapabilmesi için genel yetki verilebileceği gibi belirli bazı işlemleri yürütmek üzere sınırlı yetki de verilebilir. Yargı makamları açısından temsil yetkisinin ise sadece avukatlara verilebileceği tabiidir. Bu nedenle yargılama esnasında mali müşavir ya da muhasebecinin dinlenilmesi, bu kişileri yargılama açısından temsilci konumuna sokmaz.²³⁶ Buna göre; iradi olarak belirlenen kişilere vergi tebligatları yapılabilir, bu kişiler uzlaşma görüşmelerini gerçekleştirebilir, beyanname verebilir. Tüm sorumluluk ise temsil olunan kişidedir.²³⁷

²³³ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 100.

²³⁴ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 98.

²³⁵ Kılıçoğlu, s. 216-219.

²³⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 75.

²³⁷ Bilici, s. 56.

İradi temsilci belirli işlemleri yapmakla yetkilendirilebilir. Ancak VUK 8. maddesinin açık hükmü karşısında, temsil yetkisi yoluyla mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin hükümlerden kurtulma imkanı yoktur. Aynı sebeple sözleşme ile açıkça vergisel yükümleri üstlenen temsilcinin de vergi dairesine karşı bir sorumluluğu oluşmaz. Yani temsilci vergi dairesi tarafından takip edilemez. Temsilcinin yerine getirmediği tüm vergisel yükümlerden, temsil olunan sorumludur. Aksi yönde sözleşme mevcut olsa bile, bu sözleşme hükümleri vergi dairesi tarafından temsil olunana ileri sürülemez. Eğer temsil ilişkisi nedeniyle zarar meydana gelmiş ise temsil olunan doğan zararlarının tazminini temsilciden özel hukuk hükümlerine göre isteyebilir. İradi temsilcinin vergi dairesi nezdinde gerçekleştirdiği hukuki işlemlerinden sorumluluk temsil olunandadır. Ancak iradi olarak atanan temsilcinin eylemi adli nitelikte suç teşkil ediyor ise; “cezaların şahsiliği ilkesi gereği” bu halde sorumluluk temsilcidedir.²³⁸

Kanuni temsilcinin sorumluluğu, VUK’un 10. maddesi ile AATUHK’nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan vakıf cemaat gibi teşekküllerin, küçükler ve kısıtlılar ile Türkiye’de bulunmayan kurumların vergisel yükümlülüklerini, kanuni temsilcileri veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller için ortakları ve varsa temsilcileri yerine getirir. (VUK m. 10) Bu kişi, kurum veya teşekküllerden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi alacakları, kanuni temsilci veya ortakların şahsi malvarlıklarından vergi icra hukuku kapsamında tahsil olunur. Tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeden önceki sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Kanuni temsilciler, şahsi malvarlıklarından ödedikleri vergi miktarı için asıl borçluya rücu edebilir. (AATUHK mük. m. 35)

VUK 10. maddesinde tanzim olunan kanuni temsilcilerin sorumluluğu maddesi, yürürlüğe girdiği tarihten 1989 tarihine kadar hiçbir değişiklik yapılmamış, 01.01.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanunla iki önemli değişiklik gerçekleştirilmiştir. Birincisi, kanuni temsilcilerin vergi aslı ile birlikte vergi aslına bağlı alacaklardan da sorumlu tutulmasıdır. İkinci husus ise kanuni temsilcinin sorumlu tutulması için aranan “kasıt ve ihmal” unsurunun artık aranmamasıdır.²³⁹ Kanaatimizce burada kanun koyucu temsilciye objektif sorumluluk yüklemiştir. Dolayısıyla kanuni temsilci oluşan vergisel zararın tazmininden, eyleminin kasıt veya ihmal içermediği savunması ile kurtulamaz. Ancak mükellefin sorumlu tutulamayacağı objektif durumların gerçekleştiği hallerde, kanuni temsilci

²³⁸ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 113.

²³⁹ Özbacı, (VUK), s. 136.

de sorumlu tutulamaz. Bu bağlamda VUK'un 13. maddesinde tanzim olunan mücbir sebep halleri, kanuni temsilci için de aynen geçerlidir. Öte yandan mükellefin sorumlu tutulması için kasıt veya ihmalinin arandığı hallerde kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinin olmadan sorumlu tutulamayacağı ileri sürülemez. Belirtmek gerekir ki kanuni temsilcinin kasıt veya ihmal olmadan sorumlu tutulması vergisel yükümlülüklerle ilişkindir. Adli suç kapsamında yapılan soruşturma ve yargılamada kasıt unsurunun dikkate alınacağı, objektif sorumluluğun geçerli olmadığı tabiidir.

Hak ve yükümlülüklerle sahip olabilmek için medeni hukukta gerekli olan kanuni ehliyet kavramı vergi hukukunda şart değildir. (VUK m. 10) Tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar ile küçük veya kısıtlılar da vergi yükümlüsü olabilir. Bu kişi ya da toplulukların iradi veya gayri iradi olarak vergisel sonuç doğuran bir ilişki kurmaları kafidir. Bu kişiler hakkında meydana gelen vergisel yükümlülüklerini kanuni temsilcileri yerine getirir.²⁴⁰

Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların vergisel ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeniyle bu kişilerden tahsil edilemeyen vergi aslı ile vergi aslına bağlı alacaklardan (gecikme faizi ve zammı) kanuni temsilci sorumludur. Ödedikleri bu miktar için kanuni temsilciler asıl mükellefe rücu edebilir. Vergi idaresinin hatası nedeniyle asıl mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar açısından ise kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulamaz. Kanuni temsilci eğer bir şekilde bu vergi borçlarını ödemiş ise asıl mükellefe rücu hakkı vardır.²⁴¹

Vergi cezaları açısından ise asıl mükellefin bir sorumluluğu yoktur. Bu nedenle asıl mükelleften tahsil edilip edilmemesine bakılmaksızın, doğrudan kanuni temsilciden tahsil edilir. Kanuni temsilcinin vergi cezaları için asıl mükellefe rücu hakkı yoktur. Hapis cezasını gerektiren vergi suçlarının müeyyidesi de kanuni temsilci hakkında uygulanacaktır.²⁴²

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu zamanla sınırlandırılmıştır. Tüzel kişilik için tasfiye süreci başlatılmış ise artık yönetim tasfiye memurlarına bırakıldığından, vergi ve cezalar tasfiye memurlarına tebliğ edilecek ve tasfiye memurları tarafından şirketin malvarlığından ödeme gerçekleştirilecektir. Ancak tasfiye halindeki şirkete ilişkin vergi ve

²⁴⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 75.

²⁴¹ Uysal / Eroğlu, s. 81.

²⁴² Özbalcı, (VUK), s. 137-138.

cezalar tasfiye dönemi öncesine ait ise ve şirketten tahsil edilemiyorsa, bu vergi ve cezalar ilgili dönemde şirketin kanuni temsilcisi olan kişiden tahsil edilir.

Tüzel kişiliğin tasfiyesi tamamlandıktan sonra tespit edilen vergi ve cezalar, eğer tasfiye öncesi döneme ilişkin ise ilgili dönemin kanuni temsilcisi bu vergi ve cezalardan sorumludur. Eğer tespit edilen vergi ve cezalar tasfiye dönemine ilişkin ise iki olasılık söz konusu olabilir. Birincisi, tasfiye beyannamesi vergi dairesi tarafından incelenmiş ve kabul edilmiş ise tasfiye memurunun sorumluluğu yoktur. Bu durumda vergi daireleri vergi aslını ve buna bağlı alacakları ortaklardan alma yoluna gitmekte ancak ortaklara ceza kesmemektedir. İkinci olasılık tasfiye beyannamesi henüz kabul edilmemiş olması halidir. Bu durumda vergi ve cezalardan tasfiye memuru sorumludur. Ancak ödemiş olduğu vergi aslı için ilgililere rücu hakkı vardır.²⁴³

Temsil süresi içerisinde kanuni temsilcinin değişmesi durumu söz konusu olabilir. Bu durumda görevi sona eren kanuni temsilcinin vergi ve cezalardan sorumluluğu da sona erecektir. Kanuni temsilcinin değişmesi vergi dönemi içerisinde olmuş ise; yeni temsilcinin sorumluluğu görevi devraldığı ilgili dönemin başından başlar. Yani eski temsilcinin ayrıldığı dönemde hesap döneminin kapatılması ve yeni temsilciye yeni bir hesap dönemi açılması söz konusu olmaz. Vergi dönemi içerisinde ayrılan eski kanuni temsilci, yeni kanuni temsilciye karşı sorumludur. Mevcut kanuni temsilci kendi malvarlığından ödediği miktar için eski kanuni temsilciye rücu edebilir. Ancak bu iç ilişkidir. Vergi dairesine karşı tek sorumlu, görevi devralan yeni kanuni temsilcidir. Geçmiş dönemlere ilişkin olan ancak sonradan tespit edilen vergi ve cezalar açısından ise sorumluluk, görevi devreden kanuni temsilcidedir.²⁴⁴

3.3.1.2.5.5. Ortakların Sorumluluğu

Adi ortaklıklarda, ortakların vergi ve cezalardan sorumluluğu ortaklık hissesi oranındadır. Buna göre gerek vergi aslı ve gerek cezalar bakımından, her bir ortak hissesine düşen miktar açısından sorumludur. Ortaklardan birisi, diğer ortağın payına isabet eden vergi ve cezadan sorumlu tutulamaz.²⁴⁵

²⁴³ Uysal / Eroğlu, s. 83-84.

²⁴⁴ Özbacı, s. 144.

²⁴⁵ Uysal / Eroğlu, s. 82.

Limited şirket ortakları, şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi alacaklarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumludur. Bu sorumlulukları sebebiyle vergi icra hukuku hükümlerine göre takip edilirler. Şirket ortağının payını devretmesi halinde payını devreden ve devralan kişiler, devir öncesi vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olurlar. Vergi borcunun doğduğu an ile ödenmesi gereken zamanda şirket ortakları farklı kişiler ise bunlar da yine doğan vergi borcundan müteselsilen sorumludurlar. (AATUHK m. 35)

Limited şirketlerde ortaklar kural olarak taahhüt ettikleri sermaye paylarıyla sınırlı olarak sorumludurlar. Bu bağlamda ortaklar taahhüt ettikleri sermayeyi ödemişler ise şirketin borçlarından sorumlulukları söz konusu değildir. Bu kurala yukarıda yer verilen AATUHK 35. maddesi ile kamu alacağını korumak üzere önemli bir istisna getirilmiştir. Buna göre, limited şirket ortağı şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları nedeniyle, sermaye hissesi oranında sınırsız sorumludur. Taahhüt ettiği tüm sermayeyi ödemiş olması limited şirket ortağının borçtan kurtarmamaktadır.²⁴⁶

Anonim şirketlerde ise ortakların sorumluluğu, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Bu nedenle şirkete vermeyi taahhüt eden anonim şirket ortağının özel ya da kamu hukukundan kaynaklı herhangi bir borçtan sorumlu tutulması mümkün değildir. Dolayısıyla şirketten tahsil edilemeyen vergi borcunun tahsili amacıyla, taahhüdünü yerine getirmiş anonim şirket ortağına başvurulması mümkün değildir.²⁴⁷

3.3.1.2.5.6. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Sorumluluk

Tüzel kişilerin birleşme, devralma, bölünme veya şekil değiştirme gibi yapısal değişiklik hallerinde; varlığını devam ettiren şirket, vergi borçlarının ödenmesi bakımından önceki şirket veya şirketlerin yerine geçer ve ödenmeyen vergi borçlarından sorumlu olur. Buna göre; birden fazla şirketin birleşmesi halinde yeni oluşturulan şirket, devir halinde devralan tüzel kişi, bölünme halinde varlığını devam ettiren şirket, şekil değiştirme halinde yeni tür halini alan şirket, eski şirketin yerine geçerek vergi borcundan sorumlu olur. (AATUHK m. 36)

²⁴⁶ Karakoç, s. 604-605.

²⁴⁷ Uyar, (İptal), s. 70.

3.3.1.2.6. Sermayesi Paylara Bölünmemiş Şirketin Feshini İsteme

Borçluya ait mal bulunmadığı veya vergi alacağını karşılamaya yetmediği ya da borçlu veya ortaklık tarafından yeterli teminat gösterilmediği hallerde, alacaklı vergi dairesi borçlunun hissesinin bulunduğu sermayesi paylara bölünmüş olmayan şirketin genel hükümler çerçevesinde feshini talep ve dava edebilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının borçları için bu madde hükmü bu şirketler hakkında da uygulanmaktadır. (AATUHK m. 34)

Herhangi bir şirketteki ortaklık payı sahibinin mal varlığına dahildir. Bu nedenle diğer malvarlığı değerleriyle birlikte, herhangi bir sıra gözetmeksizin takibe konu edilebilir. İşte AATUHK'nın 34. maddesi ile bu kurala istisna getirilmiştir. Buna göre; borçlunun sermayesi paylara bölünmemiş şirket hisselerinin vergi icra hükümleri uyarınca takibinin istenilebilmesi için öncelikle borçlunun mal varlığının, vergi borcunu karşılamayacak durumda olması şarttır. Ayrıca şirketten ve borçlu ortaktan ayrı ayrı istenilmesine rağmen, her ikisinin de vergi borcuna karşılık olarak teminat göstermemesi gerekir. Eğer bu iki koşul birlikte gerçekleşmiş ise ancak bu halde, adli yargı mercilerinden sermayesi paylara bölünmemiş ortaklığın feshi istenebilir.²⁴⁸

Sermayesi paylara bölünmüş olan anonim ve limited şirket ortaklarının vergi borçları nedeniyle, bu şirketlerin feshinin istenilmesi mümkün değildir. Öte yandan buna gerek de yoktur. Zira bu şirketlerin ortaklarının alacaklıları, borçluya ait sermaye hissesinin tek başına haczini ve satışını isteyebilir.²⁴⁹

3.3.2. Vergi Alacağının Değerinin Korunmasına İlişkin Güvenlik Önlemleri

Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi halinde, paranın değerinin korunması amacıyla gecikme faizi ve gecikme zammı gibi güvence yöntemleri düzenlenmiştir. Bu yöntemler ile zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya ödenmeyen vergi borcu bir miktar daha artmış olmaktadır.

²⁴⁸ Candan, s. 160.

²⁴⁹ Karakoç, s. 604.

Gecikme faizi VUK'ta gecikme zammı ise AATUHK'da düzenlenilmiştir. Gecikme faizi tarhiyat aşamasına ilişkin olduğundan daha çok tarhiyata ilişkin düzenleme bulunan VUK'ta, gecikme faizi ise tahsilata ilişkin olduğundan, tahsilatın düzenlendiği AATUHK'ta hüküm altına alınmıştır. Bu farklılığın sonucu olarak, gecikme faizi salt VUK kapsamında yer alan vergilere uygulanabilecek iken, gecikme zammı AATUHK kapsamında vergi alacaklarının da dahil olduğu tüm kamu alacaklarında uygulanacaktır.²⁵⁰

Gecikme faizi ve gecikme zammı oranları, piyasa koşullarından bir miktar yüksek belirlenmektedir. Bu durum vergi alacağının zamanında ve etkin olarak tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi açısından güvence teşkil etmesi yönüyle bir gereklilik arz etmektedir. Aksi halde mükelleflerce vergi borcunun zamanında ödenmemesi bir çeşit kredi kullanımı gibi değerlendirilebilecektir.²⁵¹

Vergi borcunun değerinin korunmasına ilişkin gecikme faizi ve zammı uygulamaları, vergi alacağına güvence teşkil etmelerinin yanında, vergi borcunu zamanında tahakkuk ettiren veya ödeyen mükellefler ile eşitliğin sağlanması açısından da önemli ve gereklidir.²⁵²

3.3.2.1. Gecikme Faizi

VUK'un 112. maddesi uyarınca, zamanında tarh edilmeyen vergilerin; ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunması halinde, zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmemiş olan vergilerin kendi kanunlarındaki tarhiyatın vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için hesaplanacak faize, gecikme faizi denir.

Gecikme faizi sadece vergi alacakları için istenebilir. Bu nedenle sadece vergi asılları için gecikme faizi işlemektedir. Dolayısıyla vergi cezalarına gecikme faizi uygulanması söz konusu değildir. Gecikme faizinin oranı ise gecikme zammı oranıdır. Burada esas alınacak gecikme zammı oranı, geçmiş olan ilgili dönemlerde yürürlükte bulunan orandır. Gecikme faizi hesaplanır iken ayı aşan günler dikkate alınmaz.²⁵³

²⁵⁰ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 113.

²⁵¹ Erol, (Vergi Sistemi), s. 157.

²⁵² Bilici, s. 107.

²⁵³ Çomaklı / Ak / Ayrağöl, s. 182.

Gecikme faizi ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatın dava konusu yapılmaması halinde normal vade tarihinden bu tarhiyatın kesinleşmesine tarihine kadar; dava konusu yapılması halinde yargı kararının tebliğ tarihine kadar işlemeye devam eder.²⁵⁴

Gecikme faizinin uygulanabilmesi için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi alacağının olması ve bu verginin idarece, re'sen veya ikmalen tarh edilmesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay, zamanından sonra pişmanlık talebi olmaksızın verilen beyannamelerde, re'sen takdir nedeni olmadığı için gecikme faizi işletilemeyeceğine hükmetmiştir.²⁵⁵ Süresinden sonra verilen beyannamenin, 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde re'sen takdir nedeni sayılması ile problem çözülmüştür. Ancak belirtilen içtihat yargı makamlarının vergi alacağının re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilmesi şartını sıkı olarak uyguladığını göstermesi açısından önem arz etmektedir.²⁵⁶

3.3.2.2. Gecikme Zammı

Kamu alacağının zamanında ödenmemesi halinde, vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı uygulanan faize, gecikme zammı denir. Gecikme zammının hesabında ayı aşan günler hesaba katılır ve gecikme zammı günlük olarak hesaplanır. (AATUHK m. 51/I)

Gecikme zammı, kesinleşen ve tahsil aşamasına gelen tüm kamu alacakları için işletilir. Gecikme zammı, vergi alacakları açısından her verginin kendi kanunlarına göre ödenmesi gereken zamandan itibaren başlar ve ödeninceye kadar işlemeye devam eder.²⁵⁷

Ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarında kural olarak gecikme zammı işletilmez. Bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Birincisi, mahkemeler tarafından hüküm altına alınan ve ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarıdır. Bu halde gecikme zammı, normal oranın yarısı olarak uygulanır. İkincisi ise vergi ziyayı cezalarıdır. Bu halde gecikme zammı tam oran üzerinden uygulanır. Açık mevzuat hükmü karşısında vergi cezalarından yalnızca vergi ziyayı cezasına gecikme zammı uygulanabilecektir. Dolayısıyla usulsüzlük cezaları vb. kapsam dışındadır. (AATUHK m. 51/III) Kesilen vergi ziyayı cezasına karşı yargı yoluna başvurulması halinde

²⁵⁴ Özbalcı, (VUK), s. 346.

²⁵⁵ Danıştay VDDGK'nın 07.04.1994 tarih ve E:1993/4119, K:1994/2004 sayılı kararı, (Özbalcı, VUK, s. 350).

²⁵⁶ Özbalcı, (VUK), s. 350.

²⁵⁷ Çomaklı / Ak / Ayrağöl, s. 182.

gecikme zammı, mahkeme kararının tebliğinden itibaren bir ay sonra başlar. Eğer ilgili mahkeme kararının tebliğinden itibaren bir ay için de ödeme yaparsa, vergi ziyai cezasına gecikme zammı işletilmez.²⁵⁸

Gecikme zammı borç ödeninceye kadar devam eder. Kısmi yapılan ödemelerde, asıl alacağın ödenmek suretiyle gecikme zammı işletilmesinin durdurulmasını engellemek amacıyla, yapılan ödeme asıl alacak ve gecikme zammı arasında orantılı olarak mahsup edilir. Alacağın tahsili için cebri icra yoluna başvurulması halinde, borçlunun mallarının haczedilmesi gecikme zammını durdurmaz. Haczedilen malların satışının yapılarak borcun ödenmesine kadar gecikme zammı işlemeye devam eder. Eğer alacağın teciline karar verilmiş ise, tecil tarihine kadar gecikme zammı işlemeye devam eder. Tecil tarihinden sonra daha düşük oranlı olan tecil faizi işlemeye başlar. Öte yandan borçlu iflas etmiş ise iflasın açıldığı tarihe kadar; borç ödemekten aciz hale gelmiş ise aciz halinin sabit olduğu güne kadar gecikme zammı işlemeye devam eder.²⁵⁹

²⁵⁸ Bilici, s. 108.

²⁵⁹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 314.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN GÜVENCE ÖNLEMİ OLARAK İHTİYATİ HACİZ

1. İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

İhtiyati haciz, hukukumuzda hem özel hukuk hem de kamu hukukunda başvurulan bir güvence tedbiridir. Nitekim kanun koyucu ihtiyati haciz tedbirini özel borç ilişkilerinin takip ve tahsilini düzenleyen İİK'nın 257 vd. maddelerinde ve kamu hukuku alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen AATUHK'nın 13 vd. maddelerinde yer vermiştir.²⁶⁰

Özel hukuka ve kamu hukukuna ilişkin ayrı kanunlarda, aynı isimle düzenlenilen ihtiyati haciz kurumu; yer verilen düzenlemeler ve uygulama yönünden bir takım benzerlikler içerse de esasında birbirinden oldukça farklıdır. Bu farklılığın temelinde güvence altına alınmak istenilen alacağın farklı olması ve dolayısıyla uygulanacak hukukun da farklı olması yatmaktadır. Bununla birlikte uygulamada özel hukuk alacakları için öngörülen ihtiyati haciz kurumu ile kamu alacakları için öngörülen ihtiyati haciz müessesesi arasında ciddi bir etkileşim söz konusu olmaktadır. Hatta vergi icra hukuku hükümlerinde boşluk bulunduğu durumlarda, boşluğun genel icra hukukundan kıyas yoluyla doldurulması gündeme gelmektedir. Bu etkileşim özellikle kamu ve özel hukuka ilişkin yapılan uygulamaların aynı yargılama mercii tarafından denetlendiği hallerde daha çok yaşanmaktadır. İşte her iki hukuk dalında düzenlenilen ihtiyati haciz kurumunu genel hatlarıyla incelemek, benzerliklerini ve farklılıklarını ortaya koymak, asıl inceleme konumuz olan vergi icra hukukundaki ihtiyati haciz kavramının daha iyi açıklanmasına ve sınırlarının çizilmesine faydalı olacağı kanaatindeyiz.

²⁶⁰ Beyazkılıç, Recep / Kaya, Suriye / Sever, Murat /Güler, Ali / Yiğit, Ümit: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Arıkan Yayınları, 2006, İstanbul, s. 67.

1.1.Genel İcra Hukuku Açısından İhtiyati Haciz

1.1.1.Tanımı

Para alacağına ilişkin mevcut ya da başlatılacak bir takibin sonucunun güvence altına alınması için, mahkeme kararıyla borçlunun malvarlığına el konulmasına cevaz veren geçici hukuki korumaya ihtiyati haciz denir.²⁶¹ İhtiyati haciz, bir para veya teminat alacağının, zamanında ifasının güvence altına alınması amacıyla, kesin haciz aşamasından önce mahkeme kararıyla borçlunun mal varlığına tebligat yapılmadan²⁶² el konulması şeklinde de tanımlanabilir.²⁶³

1.1.2.Hukuki Niteliği

İhtiyati hacze ilişkin olarak yargı kararlarında ve doktrinde, ihtiyati tedbirin özel türü, teminat tedbiri vb. isimlendirmeler yapılmıştır.²⁶⁴ Ancak kanaatimizce, 6100 sayılı HMK'nın kabulüyle “geçici hukuki koruma” teriminin kanunda yer alması, ihtiyati tedbirin ise geçici hukuki koruma tedbirleri içerisinde alt başlık olarak düzenlenmesi ve sınırlarının belirlenmesi ile ihtiyati tedbirin geçici hukuki koruma tedbirlerinden birisi olduğu ortaya konulmuştur. Bu anlamda ihtiyati tedbirin, diğer koruma tedbirlerini ifade edecek şekilde kullanılması uygulamasına bizzat kanun koyucu tarafından son verilmiştir. Bu durumun doğal sonucu olarak, ihtiyati haczin ihtiyati tedbirin bir türü değil, ayrı bir geçici hukuki tedbiri olduğu ortaya çıkmıştır. Netice itibariyle ihtiyati haciz, para alacakları için öngörülen bağımsız bir geçici hukuki koruma tedbiri türüdür.

İhtiyati haczin hukuki niteliğine ilişkin bir diğer tartışma konusu, ihtiyati haczin bir icra takip işlemi olup olmadığı yönündedir. İcra takip işlemi; icra organları tarafından borçluya karşı yapılan ve cebri icranın devamını sağlayan işlemler olarak tanımlanır. Bu tartışmanın önemi, icra takip işlemlerinin zamanaşımını kesmesi ve kural olarak tatil – talik hallerinde icra takip

²⁶¹ Özkes, Muhammet.: İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz, Seçkin Yayınevi, 1999, Ankara, s. 12.

²⁶² İpekçi, Nizam: İcra ve İflas Kanunu Tatbikatı (Şerh), 5. Bası, Adil Yayınevi, 2005, Ankara, s. 1301.

²⁶³ Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder / Taşpınar Ayvaz, Sema : İcra ve İflas Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, 2017, Ankara, s. 433.

²⁶⁴ Kuru, Baki / Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder: İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı (İcra), Değiştirilmiş 20. Baskı, Yetkin Yayınları, 2009, Ankara, s. 433.

işlemlerinin yapılamamasından kaynaklanmaktadır.²⁶⁵ Öğretide bu konu tartışılmış ve baskın görüş, ihtiyati haczi icra takip işlemi olarak kabul etmiştir. Yargıtay kararlarına göre ise; ihtiyati haciz icra takip işlemi değildir.²⁶⁶ Bu sebeple ihtiyati haczin, zamanaşımını kesen takip talebi niteliği bulunmamaktadır.²⁶⁷ Yargıtay'a göre ihtiyati haciz; asıl icra takip işlemine yardımcı olan, güvence sağlayan, koruyucu nitelikte bir düzenleme olup açılacak takip veya davadan önce uygulanan bir tür tedbir işlemidir.²⁶⁸ Kanaatimizce, ihtiyati haciz müessesesinin tamamı icra takip işlemi olmamakla birlikte, ihtiyati haciz kararı icra takip işleminin tüm unsurlarını haizdir. Bu yönüyle ihtiyati haciz kararı bir icra takip işlemidir ve icra takip işlemlerinin meydana getirdiği tüm sonuçları da sağlamalıdır. Bu anlamda ihtiyati haciz, alacağın takibi iradesini ortaya koyduğundan zamanaşımını keser.²⁶⁹ Öte yandan ihtiyati haciz müessesesi alacaklının haklarını teminat altına alan bir tedbir olması sebebiyle, tatil ve talik hallerinde (İİK m. 51-56), şartları mevcutsa (İİK m. 257/II) ihtiyati haciz kararı uygulanmalıdır.²⁷⁰

1.2.Vergi İcra Hukuku Açısından İhtiyati Haciz

1.2.1.Tanımı

AATUHK'da vergi alacağının korunması için; borçlunun gelecekte yapılacak cebri icra takibi neticesinde alacağın tahsilini imkansız kılmasını ya da zorlaştırılmasını engellemek amacıyla ihtiyati haciz müessesesi kabul edilmiştir.²⁷¹ İhtiyati haciz vergi alacağının tahsilinin tehlikede olduğu durumlarda vergi borçlusunun taşınır ve taşınmaz malları ile hak ve alacaklarına geçici olarak el konulmasını sağlayan etkili bir güvence yöntemidir.²⁷²

²⁶⁵ Boran Güneysu, Nilüfer: "İcra Takip İşlemleri", TBBD, S: 101, Y: 2012, Ss: 31-60, s. 31-36.

²⁶⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 16.02.2000 tarih ve E:2000/12-49, K:2000/94 sayılı kararı, <https://kararara.com/forum/viewtopic.php?f=193&t=27744>, (Erişim tarihi: 17.09.2017).

²⁶⁷ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 23.01.2008 tarih ve E:2008/12-25, K:2008/3 sayılı kararı, <http://www.turkhukukusitesi.com/showthread.php?t=33758>, (Erişim tarihi: 17.09.2017).

²⁶⁸ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 16.11.2015 tarih ve E:2015/25807, K:2015/28301 sayılı kararı, <http://www.hukukmedeniyeti.org/ictihat/7024/ihiyati-haciz-bir-icra-takip-islemi-olmayip-ik-1/>, (Erişim tarihi:17.09.2017).

²⁶⁹ Akdeniz, Umur: "İhtiyati Haciz Müessesesi", GÜHFD, C: 10, S: 1-2, Y: 2006, Ss: 197-226, s. 201.

²⁷⁰ Özekes, s. 275.

²⁷¹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 284.

²⁷² Karakoç, s. 587.

Tanımlama yapmak gerekirse, “ihtiyati haciz; kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için yasada öngörülen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır.”²⁷³ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nde ise ihtiyati haciz; “ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze denir” şeklinde tanımlanmaktadır.²⁷⁴ Bu anlamda ihtiyati haciz ile vergi alacağının korunması için vergi borçlusunun mal varlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin sınırlandırılması söz konusu olmaktadır.²⁷⁵

İhtiyati haczin amacı; ileride tahakkuk edecek ve vadesi gelecek veya ödeme emri gönderilecek bir vergi alacağının tahsil güvenliğini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda vergi borçlusunun mal varlığına ilişkin aktiflerinin azaltılması veya pasiflerinin artırılması şeklinde hareketlerine engel olunmaktadır. Netice itibariyle vergi borçlusu hakkında yürütülecek cebri icranın etkisiz veya sonuçsuz kalması önlenmek istenilmektedir.²⁷⁶

1.2.2.Hukuki Niteliği

1.2.2.1.İdari İşlem Teorisi Açısından

“Hukuki sonuç doğurmaya dönük irade açıklamalarına hukuki işlem denir.”²⁷⁷ Hukuki işlemi oluşturan irade açıklamasının bir hukuki sonuç doğurabilmesi için hukuki güce sahip olması gerekir. Özel hukukta bu gücün kaynağı subjektif haktır. Kamu hukuku işlemleri söz konusu olduğunda ise bu gücün kaynağı kamu gücü ya da devlet yetkisidir.²⁷⁸ Bu anlamda hukuki işlemin alt dalı olan idari işlem; “idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması”

²⁷³ Dönmez, Recai: Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Anadolu Üniversitesi Yayını, 1998, Eskişehir, s. 13.

²⁷⁴ Vergi Dairesi İşlem Yönergesi, madde 126, www.geliruzmani.com/dosya/VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf, (Erişim tarihi: 02.12.2017).

²⁷⁵ Akdoğan, s. 81.

²⁷⁶ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 315.

²⁷⁷ Güriz, Adnan: Hukuk Başlangıcı, Siyasal Kitabevi, 2006, Ankara, s. 164.

²⁷⁸ Günday, s. 121.

olarak tanımlanabilir.²⁷⁹ Ancak idarenin her işlemi idari işlem değildir. İdari işlemi, idarenin diğer işlemlerinden ayıran temel özellik kamu gücü ayrıcalıklarının kullanılmasıdır.²⁸⁰ Dolayısıyla idarenin tüzel kişi olarak diğer kişilerle gerçekleştirmiş olduğu özel hukuk işlemleri, kamu gücü ayrıcalığı kullanılmadığından idari işlem kategorisinde değildir. Öte yandan idari fonksiyonun yerine getirilmesine hizmet eden ancak genellikle iradeden soyutlanan idari eylemler de idari işlem niteliğini haiz değildir.²⁸¹

İdari işlemler; tek yanlı işlemler ve iki yanlı işlemler olarak ikiye ayrılır. İki taraflı işlemleri idari sözleşmeler oluşturur. Tek yanlı işlemler kendi içerisinde bireysel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler olmak üzere ayrıma tabi tutulur. Bireysel idari işlemler de doktrinde çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır. Buna göre idari işlemler; 1-Maddi açıdan: Şart ve subjektif işlem, 2-İçeriklerine göre: Emredici, inşai ve tespit edici işlemler, 3-Muhatapları üzerindeki etkilerine göre: Yararlandırıcı ve yükümlendirici işlem, 4-Açıklanan iradenin sayısı ve usulüne göre: Basit, kolektif ve karma işlemler, 5-Açıklanan iradenin şekline göre: Açık ve zımni işlem, 7-İsteğe bağlı olup olmamalarına göre: İsteğe bağlı olan ve isteğe bağlı olmayan işlemler, 8-İcrai olup olmamalarına göre: İcrai ve icrai olmayan işlemler olmak üzere tasnif edilmektedir.²⁸²

İhtiyati haciz kamu gücü kullanılarak tesis edilen bir idari işlemdir.²⁸³ İdari işlem türleri açısından, vergi borçlusunu kapsamını idarenin belirlediği hukuki duruma soktuğundan subjektif²⁸⁴; vergi borçlusunun malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisini kaldırdığı ve bu yönüyle yeni bir hukuki durum oluşturduğundan emredici; belirli yükümlülükler getirdiğinden yükümlendirici; birden fazla iradenin belirli sırayla açıklanmasıyla ortaya çıktığından karma; iradenin ortaya konulması sarih olarak ortaya konulduğundan açık; vergi borçlusunun talebi ve rızası dışında uygulandığından isteğe bağlı olmayan; uygulanabilme özelliğine sahip olduğundan icrai işlem özelliklerini gösterir.²⁸⁵

²⁷⁹ Gözler, s. 249.

²⁸⁰ Nohutçu, s. 253.

²⁸¹ Günday, s. 122.

²⁸² Gözler, s. 271.

²⁸³ Danıştay 4. Dairesi'nin 19.01.1993 tarih ve E:1990/3260, K:1993/196 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

²⁸⁴ Günday, s. 127.

²⁸⁵ Gözler, s. 273-289.

İdari işlem niteliğini haiz olan ihtiyati haciz, idari işlemlerin hukuki rejimine tabidir. Bu nedenle idari işlemlerin tek yanlılık, icrailik, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve yargı denetimine tabi olma özelliklerine sahiptir.²⁸⁶

1.2.2.2. Vergi İcra Hukuku Kurumları Açısından

AATUHK’da vergi ve diğer kamu alacaklarının güvence altına alınmasına ilişkin öngörülen müesseseler “Amme Alacaklarının Korunması” başlıklı ikinci bölümde düzenlenmiştir. 9 ila 36. maddeler arasında yer verilen bu bölümde teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümleri şeklinde bir ayırım yapılmıştır. Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk arasında çok sıkı bir ilişki söz konusudur. Zira bazı hallere hem teminat hem ihtiyati haciz hem de ihtiyati tahakkuk sebebi olarak yer verilmiştir.

AATUHK’daki hükümler incelendiğinde, kanun koyucunun ihtiyati hacze cebri teminat niteliği verdiği görülmektedir. Kanunun vergi borçlusu tarafından teminat gösterildiği takdirde ihtiyati haczin kaldırılacağını kabul etmesi (AATUHK m. 14), ihtiyaten haczedilen malların değerinin depo edilmesi halinde ya da vergi alacaklısının kabul edeceği müteselsil kefil göstermesi durumunda (AATUHK m. 16) malın borçluya bırakılmasını kabul edilmesi bu durumu destekler niteliktedir.²⁸⁷ Yine VUK’un 376. maddesi uyarınca teminat gösterilmesi gereken hallerde ihtiyaten haczedilen değerler varsa ayrıca teminat istenmemesi, AATUHK’nın 48. maddesi uyarınca tecil yapılacak hallerde ihtiyati haciz var ise teminat istenilmesine gerek olmaması, kanun koyucunun ihtiyati haczi teminat niteliğinde kabul ettiğini açıkça ortaya koymaktadır.²⁸⁸ Bu anlamda teminat ile ihtiyati haciz arasındaki fark; teminatta güvence olarak verilecek malvarlığını borçlunun kendisi belirlerken, ihtiyati hacizde idarenin re’sen belirlemesidir. Ancak netice olarak her iki durumda da alacağın teminatlı alacak sayılması gerekmektedir.²⁸⁹

İhtiyati haczin hukuki niteliğini belirlemek, uygulanacak takip sistemi açısından önem arz etmektedir. Çünkü kanun koyucu teminatlı alacaklar ile teminatsız alacaklara ayrı bir tahsil sistemi öngörmüştür. Genel kural alacakların teminatsız alacaklar için öngörülen usule göre

²⁸⁶ Günday, s. 123.

²⁸⁷ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 324-325

²⁸⁸ Özbacı, (AATUHK), s. 220-221.

²⁸⁹ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 324-325.

takip ve tahsil edilmesidir. Buna göre; alacağın ödeme vadesi geldiği halde ödeme yapılmaması halinde ödeme emri çıkarılmakta, ödeme emrine rağmen ödeme yapılmaması halinde, haciz yapılmakta ve hacizli malların paraya çevrilmesi yoluyla alacak tahsil edilmektedir. (AATUHK m. 54 vd.) Teminatlı alacaklar için ise özel bir takip sistemi öngörülmüştür. Bu sisteme göre; teminatlı alacak vadesinde ödenmediği takdirde borcun yedi gün içerisinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrilmesi yoluyla veya diğer yollarla alacağın tahsil edileceği borçluya bildirilir. Borçlu buna rağmen ödeme yapmaz ise teminat paraya çevrilerek alacağın tahsili gerçekleştirilir. (AATUHK m. 56)

Uygulamada ihtiyati hacizli alacaklar, teminatsız alacaklar gibi takip edilmektedir. Buna göre; ödeme vadesi geldiği halde ödeme yapılmadığında ödeme emri çıkarılmakta, ödeme emrine rağmen ödeme yapılmaması veya dava açılmaması halinde, yedi günlük dava açma süresinin akabinde ihtiyati haciz kesin hacze çevrilmekte ve bundan sonra hacizli malların paraya çevrilmesi sağlanılarak alacak tahsil edilmektedir. Ancak kanun koyucu tarafından birçok madde de teminat olarak sayılan ihtiyati haczin, takip sisteminde de teminatlı alacak olarak değerlendirilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay 13. Dairesi E:1978/4288, K:1980/1325 sayılı kararında ihtiyati haczin uygulandığı bir durumda, takibin teminatlı alacak olarak yapılması gerektiği yönünde hüküm kurmuştur.²⁹⁰

İhtiyati haczin hukuki nitelendirmesinin diğer bir önemli sonucu, ihtiyati haciz uygulamasının tahsil zamanaşımı süresine etkisinden kaynaklanmaktadır. Tahsil zamanaşımını kesen sebepler AATUHK'nın 103. maddesinde sayma yoluyla belirtilmiştir. Madde “*amme alacağının teminata bağlanması*” tahsil zamanaşımını kesen sebep olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla hukuki niteliği itibariyle cebri teminat olarak kabul edildiği takdirde, ihtiyati haciz zamanaşımını keser.²⁹¹

Doktrinde ihtiyati haczin cebri teminat niteliğini taşıdığı ileri sürmekle birlikte, tahsil zamanaşımını kesmediğini ileri süren görüşler mevcuttur. Bu görüşün temelinde tahsil zamanaşımı sürecinin başlaması için vadenin belli olması gerektiği ancak koruma tedbiri olarak teminatın istenildiği hallerde henüz alacağın tarh edilmediği, tarh edilse bile henüz tahakkuk etmediği, yani alacağın henüz vadesi gelmediği için tahsilinin kabil olmadığı düşüncesi yer almaktadır. Bu görüşe göre; alacağa ilişkin olarak iradi veya cebri teminatın

²⁹⁰ Özbalcı, (AATUHK), s. 221.

²⁹¹ Dönmez, s. 17.

alınmış olması veya diğer güvence önlemlerinin uygulanmış olması tahsil zamanaşımını kesmez.²⁹²

İhtiyati haczin geçici nitelikte olması dolayısıyla tahsil zamanaşımını kesen sebeplerden olan “*haciz tatbiki*” kapsamında olmadığı açıktır.²⁹³ Ancak niteliği itibariyle cebri teminat olan ihtiyati haczin zamanaşımını kesen sebepler arasında saymak icap eder. Çünkü ihtiyati haciz sadece tarh ve tahakkuktan önce değil, kimi zaman da tahakkuktan sonra uygulanmaktadır. Bu nedenle ihtiyati haczi sadece alacağın vadesinin belli olmadığı dönemlerde uygulanıyor kabul etmek ve bu yönüyle zamanaşımını kesmeyeceğini ileri sürmek zamanaşımı kurumunun mahiyeti ile bağdaşmaz.

Kanaatimizce ihtiyati haczin hukuki niteliği, kanun koyucunun açık iradesi ile ortaya koyduğu üzere cebri teminattır. Teminat niteliği verildiğinden dolayı ihtiyati haciz, tahsil zamanaşımını keser. Zira zamanaşımını kesen sebepler çeşitli olmakla birlikte incelendiğinde, vadesi gelmiş olan alacağın takip edilmesi iradesinin gösterilmesi halinde zamanaşımı kesilmektedir. Bu iradenin kanuni şartlar içinde ortaya konulması icap eder. İhtiyati haczin uygulanması ise alacağın tahsilinin güvence altına alınmasına ilişkindir. Alacağın tahsil edilmesi için takip sürecinin işletilmesi şarttır. Dolayısıyla ihtiyati haciz açıkça alacağın takip edilmesi iradesini ortaya koyduğundan, tahsil zamanaşımını keser. Bununla birlikte ihtiyati haczin teminat sayılarak zamanaşımını kesmesi için, ihtiyaten haczedilen malların AATUHK’nın 10. maddesinde sayılanlardan olması şarttır.²⁹⁴

Zamanaşımının kesilmesi ile ilgili bir diğer sorun da ihtiyati haciz kararı alındığı anda mı, yoksa ihtiyati haciz uygulandığında mı zamanaşımının kesildiği noktasındadır. Madde metninde alacağın teminata bağlanması ifadesine yer verildiğinden, ihtiyati haciz uygulanıp alacak fiilen teminata bağlandıktan sonra zamanaşımı kesilecektir. Tek başına ihtiyati haciz kararı alınması alacağın teminata bağlanması sonucunu doğurmayacaktır.²⁹⁵ Öte yandan zamanaşımının kesilmesi için ihtiyati haciz kararının usulüne uygun olarak alınması gerekir. Dolayısıyla ihtiyati haciz kararı alınmadan ya da yetkisiz makam tarafından alınarak ihtiyati haciz uygulandığında tahsil zamanaşımını kesilmez.²⁹⁶

²⁹² Özbalcı, (AATUHK), s. 867-868.

²⁹³ Candan, s. 567.

²⁹⁴ Candan, (AATUHK), s. 570.

²⁹⁵ Dönmez, s. 18.

²⁹⁶ Candan, (AATUHK), s. 567.

1.3.Genel İcra Hukuku ve Vergi İcra Hukuku Açısından İhtiyati Haczin Farkları

İki ihtiyati haciz türü arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Daha net ifade etmek açısından maddeler halinde sıralayacak olursak:

a-Karar veren makam açısından: Genel icra hukukunda ihtiyati haciz kararını vermeye yetkili makam, adli mahkemelerdir. Bu yönüyle genel icra hukuku açısından ihtiyati haciz, yargısal bir işlemdir ve yargısal sürece tabidir. Vergi icra hukukunda ise ihtiyati haciz kararını idare organları verir. Bu yönüyle vergi icra hukuku açısından ihtiyati haciz, idari işlemdir ve idari işlemlerin hukuki rejimine tabidir.²⁹⁷

b-Karar veren ve uygulayan merci açısından: Genel icra hukukunda ihtiyati haciz kararını veren makam ile uygulayan makam farklıdır. Vergi icra hukukunda ise kararı veren makam ile uygulamayı gerçekleştiren makam aynı idari teşkilat içerisinde faaliyet gösterir.²⁹⁸

c-Alacağın varlığı açısından: Genel icra hukuku açısından ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için belirli bir alacağın varlığı gereklidir. Ancak vergi icra hukukunda ileride tahakkuk edecek olan ancak henüz tarh edilmemiş alacaklar hakkında bile ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir.²⁹⁹

d-Sebep açısından: Genel icra hukukunda borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması halinde veya mal kaçırma ihtimalinin olduğu hallerde ihtiyati haciz istenebilir. Ancak vergi icra hukukunda ihtiyati haciz sebepleri daha geniş belirtilmiştir. Belirtilen iki sebebin de içinde bulunduğu yedi farklı durum, vergi icra hukukunda ihtiyati haciz nedeni olarak belirlenmiştir.³⁰⁰

e- Zorunluluk açısından: Genel icra hukukunda ihtiyati haciz sebepleri mevcut olsa bile alacaklının ihtiyati haciz talep etme veya verilmiş olan ihtiyati haciz kararını uygulanmasını isteme zorunluluğu yoktur. Ancak vergi icra hukukunda ihtiyati haciz sebepleri mevcut ise

²⁹⁷ Açar, Serkan: Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, Ankara, s. 176.

²⁹⁸ Yılmaz, Kazım: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, (6183), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, İstanbul, s. 122.

²⁹⁹ Coşkun, Mahmut: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, 2016, Ankara, s. 184.

³⁰⁰ Kumkale, Rüknettin: Vergi Sözlüğü, As yayınları, 2001, Ankara, s. 95.

ihtiyati haciz kararı alınması ve alınan kararın uygulanması zorunludur. Bu bağlamda vergi icra hukuku açısından bağlı yetki hali söz konusudur.³⁰¹

f-Teminatın gerekliliği bakımından: Genel icra hukukunda ihtiyati haciz kural olarak teminat karşılığında verilir. Bu şekilde alacaklının ileride dava ya da takip neticesinde haksız çıkması halinde, hakkında ihtiyati haciz kararı uygulanacak kişilerin zararının tazmin edilmesi amaçlanır. Vergi icra hukukunda ise ihtiyati haciz kararı alınması ve uygulanması için teminat alınmasına gerek yoktur. Ancak vergi borçlusunun uygulanacak ihtiyati hacizden etkileneceği, maddi ve manevi olarak zarar göreceği açık olduğundan; hukuka uygun idarenin hatalı uygulamadan kaynaklı zararları tazmin etmesi gerekmektedir.³⁰²

g-Süre bakımından: Genel icra hukukunda ihtiyati haczin belirli süre içerisinde kesin hacze çevrilmesi gerekir. Bu yönüyle genel icra hukukunda alacaklıyı ihtiyati haczi belirli süre içerisinde uygulaması yönünde zorlayıcı bir hüküm bulunmaktadır. Ancak vergi icra hukukunda ihtiyati haciz herhangi bir süreyle sınırlı olmaksızın uygulanabilir.³⁰³

2.İHTİYATİ HACİZ SEBEPLERİ

İhtiyati haciz sebepleri AATUHK 13. maddesinde sayılmak suretiyle belirlenmiştir.³⁰⁴ Madde gerekçesinde ihtiyati haciz sebeplerine ilişkin olarak “*ihtiyati haciz sebepleri muayyendir ve maddedeki haller tadadidir*” ifadesine yer verilmiştir.³⁰⁵ Madde metni ve gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde anlaşılması gereken; ihtiyati haciz sebeplerinin sınırlı sayıda olduğu ancak sebepleri oluşturacak durumların farklı farklı olduğudur. Zira sebepleri oluşturan hallerin önceden sayma yoluyla belirlenebilmesi mümkün değildir.³⁰⁶ Örneğin mal kaçırma ihtimali bir ihtiyati haciz sebebi olarak sayılabilir iken hangi hallerin mal kaçırma olarak kabul edileceğini sayma yoluyla belirlemek mümkün değildir.

³⁰¹ Özbacı, (AATUHK), s. 218.

³⁰² Kumkale, s. 96.

³⁰³ Ünlü, M. Cengiz: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, 1995, Ankara, s. 175.

³⁰⁴ Geçer, Ahmet Emrah: “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Durumu”, SÜHFD, C: 25, S: 1, Y: 2017, Ss: 205-235, s. 213.

³⁰⁵ 13. Madde Gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 67).

³⁰⁶ Kuru, S. Murat: “Disiplin Suç ve Cezalarına İlişkin Anayasal İlkeler”, Adana Barosu Dergisi, Y: 2017, S: 12, Ss: 149-170, s. 154-155.

İhtiyati haciz nedenleri aşağıda maddeler halinde incelenecektir. Ancak bir genelleme yapmak gerekirse; vergi borçlusunun içinde bulunduğu haller objektif olarak değerlendirildiğinde vergi alacağının acilen güvenceye kavuşturulmaması halinde alacağın tahsilinin zorlaşacağı veya imkansız hale geleceği endişesi oluşuyorsa ihtiyati haciz sebebi oluşmuş demektir. İhtiyati haciz sebebinin oluşması için, vergi borçlusunun kastı ya da cezai müeyyideyi gerektirir bir davranışının bulunması gerekmez.³⁰⁷

2.1. 6183 Sayılı Kanun'un 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenilmesini Mucip Hallerin Bulunması

AATUHK'nın 9. maddesinde üç halde teminat istenilebilmesi öngörülmüştür. Bu haller aynı zamanda teminata göre daha ağır nitelikte olan ihtiyati haciz uygulanması sebebi sayılmıştır. Bu anlamda teminat istenilmesi şartları oluştuğunda idareye takdir yetkisi tanınmış durumdadır. Zira bu sebep gerçekleştiğinde vergi alacağının tahsilini güvence altına almak açısından idare iki güvence yönteminden birisini tercih etme yetkisini haizdir. Maddenin düzenleniş biçimi sorunludur ve bu nedenle uygulama yapılırken dikkatli olunması gerekmektedir. Çünkü teminat istenilmesi gereken hallerin genişlemesi neticesinde birçok hal madde kapsamına girmiştir. Örneğin hata ile vergi kaybına neden olunmuşsa daha ağır sonuçları olan ihtiyati haciz doğrudan uygulanabilmektedir.³⁰⁸ Bu nedenle ihtiyati haczin borçlunun ekonomik hayatına ciddi manada olumsuz etki doğuracağı açık olduğundan, idarenin vergi borçlusunun tahsilden sonraki ekonomik durumunu göz önünde bulundurması yükümlülüğü de dikkate alınarak, mal kaçırmaya dönük hileli davranışlarda bulunmayan borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulamasından kaçınılmalıdır.³⁰⁹

Bu bent uyarınca teminat istenilmesi gereken hallerin varlığı halinde doğrudan ihtiyati haciz uygulanabilmekte veya 4 numaralı bent uyarınca süre verilmekte ve süresi içinde teminat gösterilmez ise bu halde yine ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. İki ayrı sebep olarak düzenlenen bu haller arasında mantıki bir değerlendirme yapmak icap eder.³¹⁰ Sağlıklı bir değerlendirme yapmak için maddenin ilk haline bakıldığında sadece hile veya hile oranındaki

³⁰⁷ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 325-326.

³⁰⁸ Yılmaz, (6183), s. 123.

³⁰⁹ Ünlü, s. 176.

³¹⁰ Danıştay 9. Dairesi'nin 10.04.2002 tarih ve E:2001/3100, K:2002/1344 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

kasıt ile işlenebilen vergi ziyarı ile sebebiyet verilen kaçakçılık suçu nedeniyle teminat istenilmekte ve bu durum aynı zamanda ihtiyati haciz sebebi teşkil etmekteydi. Bugünkü halinde ise maddenin kapsamı genişletilmiş ve basit hatalar sonucunda bile maddenin ihlal edilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu durumda teminat istenilmesi gereken hangi halde 1 numaralı bendin hangi halde 4 numaralı bendin uygulanacağı sorunu gündeme gelmektedir. Kanun koyucu abesle iştigal etmeyeceğine göre maddenin sadece teminat istenilmesi gereken borca ilişkin olarak uygulanması yapılacak ise 4 numaralı bende göre, vergi borçlusunun teminat kapsamındaki diğer borçları hakkında uygulanması isteniliyor ise 1 numaralı bende göre ihtiyati haciz uygulaması yapılması gerekmektedir. Yani 1 numaralı bent teminat göstermesi istenilen borç için değil, borçlunun diğer borçları için bir ihtiyati haciz nedenidir. Ancak uygulama sadece teminat istenilen borca ilişkin ihtiyati haciz uygulanması şeklindedir.³¹¹

Yapılan inceleme neticesinde vergi borçlusundan teminat istenilmiş ise artık süre dolmadan ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir.³¹² Ancak doktrinde teminat istenilmesi için yapılacak tebligatlarda geçecek süre vergi alacağı açısından tehlike oluşturacak ise verilen sürenin dolması beklenilmeden ihtiyati haciz uygulanabileceği görüşü ileri sürülmektedir.³¹³ Kanaatimizce bu görüşe itibar edilmesi mümkün değildir. Zira teminat istenilmesi için borçluya süre verildiğinde artık bu bent kapsamı dışına çıkılmaktadır. Bu aşamada verilen sürenin sonu beklenilmelidir.³¹⁴ Bu nedenle borçluya süre verilirken vergi alacağının ve borçlunun durumu iyi analiz edilmeli, neticesinde içinde bulunulan duruma uygun olan güvence tedbiri türü tercih edilmelidir. Bir güvence türü tercih edildikten sonra bu güvencenin tebligatların gecikeceği düşüncesiyle değiştirilmesi kabul edilemez. Başlangıçta karar verilen güvence tedbirinden farklı bir güvence yönteminin uygulanabilmesi için; borçlunun durumunda esaslı değişiklikler olması ve bu durumun farklı bir güvence tedbirinin uygulanmasına sebep teşkil etmesi gerekir.

İhtiyati haciz kararı alınmasına sebep teşkil eden teminat gösterme zorunluluğu sadece AATUHK'nın 9. maddesine mahsustur. Bu bağlamda diğer kanunlarda gösterilen teminat gösterme zorunluluğu yerine getirilmediğinden dolayı ihtiyati haciz uygulanması mümkün

³¹¹ Özbalcı, (AATUHK), s. 209-214.

³¹² Yılmaz, (6183), s. 123.

³¹³ Coşkun, s. 186.

³¹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.01.2011 tarih ve E:2008/9413, K:2011/342 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

değildir. Örneğin Gümrük Kanunu uyarınca dahilde işleme rejimi uyarınca ithal olunan eşyanın vergisi girişte tahakkuk ettirilerek teminata bağlanır. Eğer ithalatçı tahakkuk eden gümrük vergisi için geçerli bir teminat göstermez ise dahilde işleme rejiminden yararlandırılmaz. Burada teminat göstermemenin sonucu ilgili kanunda belirtilmiştir. Ancak buna rağmen ilgili hakkında ihtiyati haciz kararı alınmak suretiyle dahilde işleme rejiminin uygulanması mümkün değildir.³¹⁵

AATUHK'nın 9. maddesinde teminat istenilme nedenleri iki bent halinde sayılmış ve üç sebep belirtilmiştir. Bu nedenlerden birincisi VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller; ikincisi VUK'un 359. maddesinde sayılan haller ve üçüncüsü Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumunun kamu borçlusunun alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halidir. Bu nedenler incelenirken madde sistematığına uygun olarak birinci ve ikinci hal bir başlık altında, Türkiye'de ikametgahın bulunmaması hali ise ayrı bir başlık altında incelenecektir.

2.1.1.VUK Kapsamına Giren Haller

Vergi ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. (VUK m. 341/I) VUK'a göre; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. (VUK m. 341/II) İşte VUK'un 341. maddesinde belirtilen haller sebebiyle vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, ilgili hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı oranında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyayı VUK 359. madde kapsamındaki fiiller ile işlenilmiş ise vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanır. (VUK m. 344)

VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suç ve cezaları hüküm altına alınmıştır. Kaçakçılık suçu kapsamına giren fiiller vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, bu kapsamda saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belgelerde; hesap ve muhasebe hilesi yapılması, vergi matrahını azaltacak şekilde farklı yerlere kaydedilmesi, sahte veya yanıltıcı düzenleme yapılması ve kullanılması, ilgili defter ve belgelerin tahrif veya yok edilmesi vb. şeklinde

³¹⁵ Candan, s. 97.

belirtilmiştir. Madde kapsamında gerçek bir işlem ya da durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen her türlü belgenin sahte belge olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu sebebiyle teminat ancak VUK kapsamındaki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler için istenebilir. Diğer kamu alacakları bu madde kapsamında ihtiyati haciz istenemez.

VUK 344. ve 359. maddeler uyarınca teminat istenebilmesi için öncelikle bu maddelerin ihlal edildiğinin vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından tespit edilmiş olması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar VUK'un 135. maddesinde belirtilmiştir. VUK'un 72. maddesi uyarınca kurulan takdir komisyonlarının da vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmaktadır. Öte yandan vergi dairesi görevlisi olmamasına rağmen bankalar yeminli murakıplarının da görevleri ile sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmaktadır. Madde metninde açıkça vergi incelemesine yetkili memurca yapılan tespit arandığından, vergi incelemesi yapmaya yetkisi olmayanlar tarafından yapılan tespit uyarınca teminat istenilmesi nedenlerinin belirlenmesi üzerine alınan ihtiyati haciz kararı hukuka aykırılık teşkil edecektir.³¹⁶ Zira teminat isteme bir idari işlemdir ve idari işlemlerin hukuka uygunluk şartların birisi de yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilmesidir.³¹⁷

Vergi ziyayı ve kaçakçılık fiilleri nedeniyle teminat istenilmesi için diğer şart verginin salınması için gerekli işlemlere başlanılmış olmasıdır. Yani vergi incelemesinin başlanılmış olmasıdır.³¹⁸ Uygulamada genellikle vergi inceleme elemanları tarafından ön inceleme raporu hazırlanarak durum ilgili vergi dairesine bildirilmektedir.³¹⁹ Ancak belirtilen şekilde bir rapor tanzim olunmadan, vergi inceleme elemanının salt sebeplerini ortaya koyan bir yazıyla borçludan teminat istenilmesinin vergi dairesine teklif etmesi de mümkündür.³²⁰ Ayrıca başlanılan vergi inceleme işlemleri sonuçlanmış ise artık bu madde uyarınca teminat istenemez ve dolayısıyla ihtiyati haciz kararı alınamaz. Bu nedenle inceleme tamamlanmış ve

³¹⁶ Candan, s. 79-80.

³¹⁷ Şentürk, Akın Gencer: Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları, Etki Yayınları, 2010, İzmir, s. 161-162.

³¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.04.2010 tarih ve E:2008/526, K:2010/183 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³¹⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 27.11.2000 tarih ve E:2000/947, K:2000/3478 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³²⁰ Danıştay 3. Dairesi'nin 23.02.1993 tarih ve E:1992/1898, K:1993/862 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

neticesinde tarhiyat gerçekleştirilmiş ise artık bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir.³²¹

Vergi borçlusunun ölmesi teminat istenilmesi gereken halin meydana getirdiği sonuçları ortadan kaldırmaz. Burada vergi ziyayı veya kaçakçılık suçu kapsamındaki fiillerin işlenilmesi, bir ceza sonucu doğurmaz. Sadece vergi alacağı açısından ihtiyati haciz sebebi teşkil eder. Dolayısıyla bu fiiller nedeniyle kesilecek cezaların failinin ölmesi sebebiyle düşecek olması, güvence tedbiri açısından ortaya çıkan sonucu değiştirmeyecektir. Muris teminat istenilmesine gerektirir fiili işler ve ölür ise mirasçılardan yine de teminat istenebilir veya bu sebeplere istinaden ihtiyati haciz uygulanabilir.³²²

VUK 344. ve 359. madde uyarınca vergi inceleme elemanlarınca ilk belirlemelere göre tespit edilen matrah üzerinden teminat istenilmektedir. Teminat miktarı belirlenirken teminatın istenilme anına kadar işlemiş olan gecikme faizi de dahil edilir.³²³ Eğer teminat yerine doğrudan ihtiyati haciz uygulanacak ise ihtiyati haciz de bu miktar üzerinden uygulanacaktır.³²⁴

Madde lafzında vergi ziyayı ve kaçakçılık fiilleri nedeniyle vergi incelemeye yetkili memurlar tarafından “*teminat istenir*” ifadesine yer vermiştir. Bu açık hüküm nedeniyle belirtilen fiiller tespit edildiğinde işlem yapma konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Güvence önlemini uygulamak zorundadır.³²⁵

2.1.2. Türkiye’de İkametgahın Bulunmaması

Türkiye’de ikametgahın bulunmaması hali, vergi alacaklarının yanında diğer kamu alacakları için de uygulanabilen bir hükümdür. Bu hüküm nedeniyle teminat istenilebilmesi dolayısıyla ihtiyati haciz uygulanabilmesi için borçlunun Türkiye’de ikametgahının olmaması ve bu durumun vergi alacağının tehlikede olduğunu ortaya koyması şartlarının birlikte

³²¹ Danıştay 9. Dairesi’nin 17.12.2013 tarih ve E:2010/7036, K:2013/12263 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³²² Candan, s. 81.

³²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 29.11.2002 Tarih ve E:2002/360, K:2002/418 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³²⁴ Özbalcı, (AATUHK), s. 167.

³²⁵ Candan, s. 81.

gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin idare Türkiye’de ikameti olmayan borçlunun tüm mal varlığını nakde çevirme vb. davranışlarından vergi alacağının tahsilinin tehlikede olduğu sonucuna ulaştığı takdirde, aranan iki koşul birlikte gerçekleşmiş olduğundan bu madde uyarınca ihtiyati haciz kararı verebilir.³²⁶

Vergi ziyayı ve kaçakçılık fiilleri nedeniyle teminat istenilmesinden farklı olarak burada madde metninde “teminat istenebilir” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu madde uygulamasında idareye takdir yetkisi tanınmıştır.³²⁷

2.2. Borçlunun Belli Yerleşim Yerinin Olmaması

Bir kişinin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yere, yerleşim yeri denir. (TMK m. 19) Yerleşim yeri, kişinin hukuki adresidir ve maddi hukuk veya usul hukuku açısından pratik önemi haizdir.³²⁸ Yerleşim yeri kişiyi toplum içinde bireyselleştirir. Bu sebeple hukukumuzda yerleşim yerinin zorunluluğu ve tekliği prensibi benimsenmiştir. Asıl olan kişinin iradi olarak yerleşim yerini seçmesidir. Ancak kendisi seçmez ise kendisine yasal yerleşim yeri tayin olunur.³²⁹

Tüzel kişilerin yerleşim yeri kural olarak tüzük, sözleşme vb. kuruluş belgesinde belirtilir. Eğer ilgili kuruluş belgesinde yerleşim yeri belirtilmemiş ise kanun gereği işlerin yürütüldüğü yer yerleşim yeri sayılır. (TMK m. 51)

Kanun koyucu tarafından borçlunun yerleşim yerinin belli olmaması, borcun ödenmeyeceğini ilişkin bir karine olarak kabul edilmiştir. Belirli bir yerleşim yeri olmayan vergi borçlusunun henüz vadesi gelmeyen borçlarının tahsilinin tehlikede olduğu düşüncesi olağandır. Nitekim bu sebep genel icra hukuku açısından da ihtiyati haciz nedeni kabul edilmiştir.³³⁰ Kanun metninde “belirli yerleşim yeri” ifadesine yer verilmiştir. Bu bağlamda yerleşim yerinin hiç olmaması madde kapsamına dahildir. Bunun yanında kanaatimizce vergi borçlusunun yerleşim yerini sık sık değiştirmesi veya mevcut yerleşim yerinde ikamet etmiyor olması da

³²⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 163.

³²⁷ Candan, s. 82.

³²⁸ Serozan, Rona: Medeni Hukuk Genel Bölüm, Genişletilmiş 2. Bası, Vedat Kitapçılık, 2008, İstanbul, s. 191-192.

³²⁹ Zevkliler, Aydın / Ertaş, Şeref / Havutçu, Ayşe / Gürpınar, Damla: Medeni Hukuk, 8. Bası, Turhan Kitabevi, 2013, Ankara, s. 121-124.

³³⁰ Yılmaz, (6183), s. 124.

madde kapsamına dahildir. Zira burada var olan yerleşim yeri borçluya ulaşma amacına hizmet etmemektedir.³³¹

Borçlunun belirli yerleşim yeri olmaması, yukarıda aktarılan Türkiye’de yerleşim yeri olmama halinden farklıdır. Burada kişinin Türkiye’de ya da yurt dışında yerleşim yerinin bilinmemesi hali söz konusudur. Dolayısıyla vergi borçlusunun yurt dışında belirli yerleşim yeri olduğu biliniyorsa bu madde uyarınca hakkında ihtiyati haciz kararı verilemez. Öte yandan bu madde uyarınca ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için borçlunun belirli yerleşim yeri olmaması kafidir. Ayrıca alacağın tahsilinin tehlikede olduğunun tespiti aranmaz. Bu halde vergi alacağının tehlikede olduğuna ilişkin kanuni karine söz konusudur.³³²

Yerleşim yerinin belli olmaması nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için vergi dairesinin tüm gayretlerine rağmen vergi borçlusunun yerleşim yerini tespit edememesi ve bu durumu belgelendirmesi gerekir. Borçlunun kanunen yerleşim yerini bildirme zorunluluğunun olduğu hallerde dahi bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanması için vergi dairesinin borçlunun yerleşim yeri hakkında araştırma yapmakla yükümlü bulunmaktadır. Bu bağlamda vergi borçlusunun belirli bir yerleşim yeri olmadığına ispatı idarededir.³³³ Bununla birlikte, borçlu belirli bir yerleşim yeri olduğu iddiasında bulunuyor ise o yerin ikametgahı olduğunu ispat yükü ise borçludur.³³⁴

Bu hüküm özellikle dar mükellefiyete tabi olarak Türkiye’de faaliyette bulunanlar açısından önem arz eder. İlgili tarafından yurt dışında olduğu bildirilen adresin yapılan soruşturma sonucunda gerçek olmadığı anlaşılırsa başka hiçbir sebebe ihtiyaç duyulmaksızın bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanabilir.³³⁵

³³¹ Uyar, Talih: “İhtiyati Haciz Kararı Verilebilmesinin Bağlı Olduğu Koşullar”, <http://app.e-uyar.com/makale/list>, (Erişim Tarihi: 16.10.2017).

³³² Özbalcı, (AATUHK), s. 215.

³³³ Candan, s. 97.

³³⁴ Ünlü, s. 177.

³³⁵ Özbalcı, (AATUHK), s. 215.

2.3. Borçlu Kaçmışsa veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimali Varsa

Madde kapsamında iki ayrı durum ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır. Birincisi fiilen tespit edilebilen borçlunun kaçması hali, ikincisi ise tespiti çok zor olan borçlunun kaçması, mal kaçırması veya hileli yollara sapması ihtimalidir. Bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanabilmesi için borçlunun belirtilen davranışları işlediği, idare tarafından somut olarak tespit edilmiş olmalıdır.³³⁶

Borçlunun kaçması; borçlunun bulunmasını güç ya da imkansız kılacak şekilde adresini değiştirmesidir. Bu durum borçlunun bilinen adresini yenisini tespit edilemeyecek şekilde değiştirdiğinde gerçekleşmiş olur. Borçlunun kaçmış olduğu vergi dairesi tarafından adres yoklamaları, çıkartılan tebligatların adresin terk edildiği ve yeni adresin bilinmediği şerhiyle geri dönmesi vb. belgelerle tespit edilmelidir.³³⁷ Zira borçlunun kaçması hali objektif olarak tespit edilebilir niteliktedir. Dolayısıyla kaçma hali tespit edildiğinde ihtiyati haciz uygulanması konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.³³⁸

Borçlunun kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara sapması ihtimalinin tespiti ise oldukça güçtür.³³⁹ Burada borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanması için ihtimal yeterli görülmüştür. Madde kapsamında idareye oldukça geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır. Özellikle ihtiyati haczin çok ağır sonuçlar doğuran etkileri göz önüne alındığında idarenin bu kararı verirken çok dikkatli olması gerekmektedir. Nitekim idare tarafından uygulamada doğru olarak bu madde kapsamında ihtiyati haciz uygulanması yoluna sık başvurulmamaktadır.³⁴⁰

Borçlunun hangi davranışlarının kaçma, mal kaçırma veya hileli yollara sapma ihtimali kapsamında olduğuna ilişkin olarak madde içeriğinde belirleme yoktur. Esasında önceden bir belirleme yapmak da mümkün değildir. Ancak uygulanan ve yargı denetiminden geçmiş kimi olaylar bu konuda fikir oluşturabilir. Bu kapsamda Danıştay tarafından vergi borçlusu şirketin bünyesinde faaliyet gösterilen eğitim kurumunun tüm haklarıyla birlikte yeni kurulan şirkete

³³⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 13.10.2011 tarih ve E:2008/3635, K:2011/7432 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³³⁷ Candan, s. 98.

³³⁸ Ünlü, s. 178.

³³⁹ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 69.

³⁴⁰ Yılmaz, (6183), s. 125.

devredilmesi borçlunun mal kaçırma ihtimalinin bulunduğu şeklinde değerlendirilmiştir.³⁴¹ Yine asıl borçlu şirket tarafından gösterilen teminatın yetersiz kalması ve şirket hakkında ihtiyati haciz uygulanması, asıl borçlu şirketin yöneticilerinin bir kısmının yurt dışına kaçmış olması hali diğer yöneticiler açısından kaçma ihtimallerinin bulunduğu şeklinde değerlendirilmiştir.³⁴²

Genel icra hukukunda bu maddeye benzer bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre: “*Borçlu taahhütlerinden kurtulmak maksadıyla mallarını gizlemeğe, kaçırmağa veya kendisi kaçmağa hazırlanır yahut kaçar ya da bu maksatla alacaklının haklarını ihlâl eden hileli işlemlerde bulunursa*” hakkında ihtiyati haciz kararı verilebileceği hüküm altına alınmıştır. (İİK m. 257/II) Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere genel icra hukukunda ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için borçlunun kaçma veya mal kaçırma şeklindeki eylemlerini taahhütlerinden kurtulma amacıyla yapması gerekmektedir. Vergi icra hukukunda ise borçlunun kaçma veya mal kaçırma ya da hileli davranışlarda bulunma ihtimali ihtiyati haciz kararı alınması için yeterli görülmüştür. Bu bağlamda ayrıca borçlunun söz konusu eylemleri taahhütlerinden kurtulma amacıyla yapması aranmamıştır. Burada esasında kanun koyucunun vergi borçlusu hakkında söz konusu davranışları, vergi borcunu ödememek için yaptığı ön kabulünün olduğunu söylemek mümkündür.

2.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde, Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemiş veya Gösterdiği Kefil Kabul Görmemişse

Vergi borçlusundan AATUHK kapsamında teminat istenildiği takdirde, süresi içerisinde teminat veya kefil göstermez ya da gösterilen kefil vergi dairesi tarafından kabul edilmez ise ilgili hakkında bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanması gerekmektedir.

Vergi alacağının güvence altına alınması için yukarıda yer verilen teminat istenilmesi sebepleri oluştuğunda ilgiliye teminat göstermesi için süre verilir. Süre verildiği takdirde hakkında sürenin sonuna kadar idarenin beklemesi gerekmektedir.³⁴³ Verilen süre içerisinde

³⁴¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 22.12.2005 tarih ve E:2005/1452, K:2005/2538 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁴² Danıştay 4. Dairesi'nin 28.06.2006 tarih ve E:2005/836, K:2006/1453 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁴³ Coşkun, s. 187.

teminat gösterilmez veya gösterilen teminat ya da kefil kabul edilmez ise ihtiyati haciz sebebi gerçekleşmiş olur. Ancak borçlu verilen süre içerisinde açıkça teminat veya kefil göstermeyeceğini ifade etmiş ise kanaatimizce artık ihtiyati haciz uygulanması için verilen sürenin sonuna kadar beklenilmesine gerek yoktur.

Teminat istenilmesine rağmen gösterilmemesi veya açıkça teminat göstermeyeceğinin belirtilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması zorunludur. Bu bağlamda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır.³⁴⁴

Teminat gösterilmesi için borçluya verilecek sürenin miktarı konusunda madde metninde bir belirleme yapılmamıştır. Öğretide VUK'un 14. maddesinde belirtilen 15 günlük genel sürenin uygulanması gerektiği görüşü kabul edilmektedir.³⁴⁵ Kimi yazarlara göre ise borçluya makul süre verilmesi gerektiği ve 15 günlük genel sürenin ise makul olduğu ileri sürülmektedir.³⁴⁶ Kimi yazarlara göre ise; borçluya teminat göstermesi için 7 günlük süre tanınması gerekli ve yeterlidir.³⁴⁷ Kanaatimizce VUK'un 14. maddesinin açık hükmü karşısında teminat gösterilmesi için borçluya asgari 15 gün olmak üzere, olayın durumuna ve borcun miktarına göre makul bir süre verilmelidir. Süre verilirken borçlunun içinde bulunduğu durum ve vergi alacağının güvence altına alınması gerekliliği arasında adil bir denge gözetilmelidir. Uygulamada teminat göstermesi için borçluya 7 gün süre verildiği³⁴⁸ ve verilen 7 günlük sürenin Danıştay tarafından hukuka uygun kabul edildiği görülmektedir.³⁴⁹

Vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar tarafından yapılan inceleme neticesinde kendisinden teminat istenilen borçlu süresi içinde AATUHK'nın 10. maddesinde belirtilen teminatlardan birisini göstermek zorundadır. Süresi içerisinde teminat olarak kabul edilebilen değerler teminat olarak gösterilir ise vergi dairesinin bunları kabul etmeme ihtimali

³⁴⁴ Danıştay 3. Dairesi'nin 11.03.1998 tarih ve E:1997/361, K:1998/849 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁴⁵ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 323.

³⁴⁶ Candan, s. 83.

³⁴⁷ Karakoç, s. 587.

³⁴⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 25.01.1989 tarih ve E:1988/382, K:1989/122 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁴⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.11.2005 tarih ve E:2005/148, K:2005/255 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

bulunmamaktadır. Gösterilen teminatı kabule mecburdur ve artık bu sebebe bağı olarak ihtiyati haciz uygulayamaz.³⁵⁰

AATUHK'nın 10. maddesi kapsamında teminat gösteremeyen vergi borçlusunu, muteber bir şahsı müşterek kefil ve müşterek borçlu olarak gösterebilir. Kanun koyucu şahsi kefaleti sadece "teminat gösteremeyen" borçluya özgü olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla 10. madde kapsamında teminat gösterebilecek mal varlığına sahip olan borçlunun şahsi kefil gösterme talebinin kabulü hukuka uygun değildir.³⁵¹ Borçlunun bir takım mal varlığının olduğu ancak istenilen teminata yetmediği halde nasıl hareket edileceği sorun olarak karşımıza çıkabilir. Bu durumda kanaatimizce borçlunun 10. maddede sayılanlardan olan malvarlığı borcuna karşılık olarak teminat kabul edilmeli, bakiye kalan miktar için şahsi kefalet başvurulmalıdır. Zira kanun koyucu tarafından şahsi kefalet ikinci planda tutulmuştur.

Şahsi kefaletin kabul edilebilmesi için şahsın muteber olması aranmıştır. Muteber olması ile kastedilen şahsın ekonomik durumunun vergi alacağını yetecek durumda olması, banka ve finans kurumları nezdinde kredisinin bulunması, çevresinde güvenilir olarak tanınmasıdır. Vergi alacağı açısından şahsın müşterek kefil veya müşterek müteselsil borçlu olması gerekir. Salt adi kefalet yeterli değildir. Öte yandan şahsi kefaletle ilişkin olarak şekil şartı belirlenmiştir. Bu nedenle şahsi kefaletin noterden tasdikli mukavele ile tesis edilmiş olması gerekir. Burada mukavelenin noter tarafından düzenlenmesi değil onaylanması aranmıştır. Dolayısıyla tarafların arasında hazırladıkları sözleşmeyi noterde onaylatması yeterlidir.³⁵²

Şahsi kefaletle ilişkin olarak, idarenin kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi vardır. İdare şartları oluşmuş olsa bile şahsi kefaleti kabule zorunlu değildir. Burada kanun koyucu tarafından vergi borçlusuna belirli şartlar altında şahsi kefil teminata denk tutarak bir kolaylık sağlamıştır. Bunun karşılığında vergi dairesine gösterilen şahsi kefaleti kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi tanınmıştır. İdarenin takdir yetkisini kamu yararı doğrultusunda kullanacağı kabulüyle vergi alacağının korunması aşamasında doğabilecek zafiyetler konusunda karşılıklı bir denge kurulmuştur.³⁵³

³⁵⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.11.2002 tarih ve E:2002/3598, K:2002/3661 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁵¹ Candan, s. 87.

³⁵² Candan, s. 87-88.

³⁵³ Özbacı, (AATUHK), s. 189.

Teminat istenilmesine rağmen teminat veya kefil gösterilmemesi ya da gösterilen kefilin kabul edilmemesi hali ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılmamıştır. Bu durumda kanun koyucu tarafından idareye, ayrıca ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek olmaksızın doğrudan ihtiyati haciz uygulanması imkanı sağlanılmıştır.³⁵⁴

2.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Noksan Bildirimde Bulunmuş Olması

Vadesi gelmiş olduğu halde ödenmeyen borcu bulunan vergi borçlusuna AATUHK'nın 55. maddesi uyarınca ödeme emri tebliğ olunur. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan borçlu ödeme yapmadığı veya ödeme emrine karşı dava açmadığı takdirde, mal bildiriminde bulunmak zorundadır.³⁵⁵ Mal bildiriminde bulunmaması veya bildirdiği malların vergi alacağını karşılamaya yetmediği takdirde, tahakkuk etmiş olan veya ileride tahakkuk edecek olan vergi alacaklarının tahsilinin de tehlikede olduğu sonucuna ulaştırmaktadır. Bu düşünceden hareketle, borçlunun mal kaçırmayı ihtimalini önlemek amacıyla mal bildiriminde bulunmama veya eksik bildirimde bulunma hali ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir.³⁵⁶

Mal bildiriminde bulunmama veya eksik mal bildiriminde bulunma nedeniyle ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için usulüne uygun şekilde borçluya tebligat yapılması ve mal bildiriminde bulunulmasının istenilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu nedene dayanılarak ihtiyati haciz kararı verilmesi hukuka aykırılık teşkil edecektir. Zira madde metninde aranılan ön koşul sağlanılamamış olacaktır.³⁵⁷ Bununla birlikte usule uygun şekilde yapılan tebligata rağmen mal bildiriminde bulunulmaması veya eksik bildirimde bulunulması ihtiyati haciz uygulanması için yeterlidir. Ayrıca incelemeye başlanması veya hesaplama yapılması aranmaz.³⁵⁸

Süresi içerisinde mal bildiriminde bulunmama veya eksik bildirimde bulunma halinde ihtiyati haciz, borçlunun tebliğ edilen ödeme emri dışındaki tahakkuk etmiş ancak ödenmesi

³⁵⁴ Yılmaz, (6183), s. 126.

³⁵⁵ Ünlü, s. 179.

³⁵⁶ Yılmaz, (6183), s. 126.

³⁵⁷ Candan, s. 99.

³⁵⁸ Özbalcı, (AATUHK), s. 217.

istenilmemiş veya tahakkuk etmemiş borçları için uygulanır. Vadesi gelip de ödeme emri tebliğ edilen borçlar kesinleştiği için artık bu borçlar hakkında kesin haciz yoluna başvurulmalıdır.³⁵⁹

2.6. Hüküm Sadır Olmuş Bulunsun Bulunmasın Para Cezasını Müstelzim Fiil Sebebiyle Kamu Davası Açılmışsa

İlgili hakkında para cezasını gerektiren fiil nedeniyle kamu davası açılması ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır. Kamu davasının açılmasından kasıt cumhuriyet başsavcılığı tarafından düzenlenen iddianamenin mahkemesince kabul edilmesi,³⁶⁰ yani soruşturma aşamasından kovuşturma aşamasına geçilmesidir.³⁶¹ Dolayısıyla henüz soruşturma aşamasındayken bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanamaz. Bununla birlikte kovuşturma aşamasına geçilmesi ihtiyati haciz nedenini oluşturur. Yargılamanın sona ermesi ve kişinin para cezasına mahkum olması aranmaz.

Kural olarak ceza mahkemeleri tarafından hükmolunacak para cezası, adli para cezasıdır.³⁶² Ancak kanun koyucu tarafından idari nitelikte para cezaları uygulanması görevi ceza mahkemelerine verildiği takdirde, idari nitelikteki para cezaları için kamu davası açılması halinde idari para cezası için de ihtiyati haciz kararı verilebilir. Zira maddede kamu davasının açılması sebep olarak belirtilmiş, uygulanacak cezanın adli nitelikte olması aranmamıştır.³⁶³

Kamu davası açılması nedeniyle uygulanacak olan ihtiyati haczin hangi alacaklar için uygulanacağı konusunda madde metninde açıklık yoktur. Bu nedenle hakkında kamu davası açılanın tüm kamu borçları için mi ihtiyati haciz uygulanacağı, yoksa sadece kamu davası açılan miktara ilişkin mi uygulanacağı sorusu akla gelebilir. Bir kişi hakkında para cezasını gerektirir bir fiil nedeniyle kamu davasının açılmış olması, ilgilinin diğer borçlarının tahsilinin de tehlikede olduğunu ortaya koymaz. Bu nedenle sadece kamu davası açılan para

³⁵⁹ Coşkun, s. 187.

³⁶⁰ Centel, Nur / Zafer, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku, Yeniden ve Gözden Geçirilmiş 8. Bası, Beta Yayınları, 2011, İstanbul, s. 497.

³⁶¹ Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun / Nuhoğlu, Ayşe: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 16. Baskı, Beta Yayınları, 2008, İstanbul, s. 211.

³⁶² Polat, Halil / Arslan Polat, Aynur: Ceza Hakiminin Başvuru Kitabı, C.I, Adalet Yayınevi, 2010, Ankara, s. 7.

³⁶³ Candan, s. 102.

cezasına ilişkin olarak ihtiyati haciz uygulanacağı sonucunu ulaşmak mümkündür.³⁶⁴ Nitekim doktrinde yaygın görüş de bu yönde gelişmiştir.³⁶⁵

Ceza mahkemesi tarafından hüküm altına alınacak para cezası miktarı alt ve üst sınır olarak belirtildiği takdirde, ihtiyati haciz miktarını kamu alacağının tahsil güvenliği göz önünde bulundurarak üst sınıra göre belirlemek, kanun koyucunun amacına uygun olacaktır. Zira yargılama neticesinde hükmolunacak para cezasının önceden belirlenmesi mümkün değildir.³⁶⁶

Kamu davası açılması nedeniyle ihtiyati haciz uygulanabilmesi için dava açıldıktan sonra cumhuriyet başsavcılığı tarafından vergi dairesine bilgi verilmesi gerekir ve yeterlidir. Vergi dairesine bilgi verilmeden olaydan haberdar olamayacağı için ihtiyati haciz uygulaması mümkün değildir. Bununla birlikte bir şekilde vergi dairesinin kamu davası açıldığından haberi olmuş ise ihtiyati haciz uygulaması yapmasına yasal bir engel bulunmaktadır.³⁶⁷

Yeni TCK'nın yürürlüğe girmesiyle kamu davası açılması nedeniyle ihtiyati haciz uygulamasının alanı oldukça daraltılmıştır. Zira yeni TCK'da sadece hapis ve adli para cezasını gerektirir eylemler suç olarak tanımlanmaktadır. Adli para cezalarının tahsili ise ilgili cumhuriyet başsavcılıkları tarafından yerine getirilmektedir.³⁶⁸ Dolayısıyla bu madde kapsamında ihtiyati haciz uygulamasının sadece AATUHK kapsamına göre tahsili gereken para cezaları için söz konusu olduğunu söylemek mümkündür.³⁶⁹

2.7. İptali İstenen Muamele ve Tasarrufun Konusunu Teşkil Eden Mallar, Bu Mallar Elden Çıkarılmışsa Elden Çıkaranın Diğer Malları Hakkında Uygulanmak Üzere, Bu Kanunun 27, 29, 30. Maddelerinin Tatbikini İcap Ettiren Hallerin Bulunması

AATUHK'nın 27, 29 ve 30. maddelerinde vergi borçlusunun hükümsüz sayılan tasarrufları ile vergi alacağının tahsilini imkansız kılmaya dönük tasarrufları düzenlenilmektedir. Bu

³⁶⁴ Yılmaz, (6183), s. 127.

³⁶⁵ Ünlü, s.180, Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 70, Özbalcı, s. 218.

³⁶⁶ Candan, s. 102.

³⁶⁷ Daniştay 7. Dairesi'nin 12.03.1996 tarih ve E:1994/2479, K:1996/883 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁶⁸ Coşkun, s. 188.

³⁶⁹ Yılmaz, (6183), s. 127.

tasarrufların iptalini sağlamak üzere AATUHK'nın 24. maddesi ile iptal davası açılma imkanı getirilmiştir. İşte açılacak olan iptal davasına konu edilecek malların korunması için bu madde uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması mümkündür. Dolayısıyla iptal davasının konusu, bu madde uyarınca uygulanacak ihtiyati haczin konusunu teşkil etmektedir. Zira burada vergi alacağı iptal davası ile korunmaktadır.³⁷⁰ Bu anlamda burada uygulanacak olan ihtiyati haciz, ihtiyati tedbir niteliğindedir.³⁷¹

İptal davası açılması için gerekli şartlar oluştuğu takdirde durumun alacaklı vergi dairesinin dava açmaya yetkili birimlerine bildirilmesi ve dava açılması halinde ihtiyati haciz kararı verilmesi mümkündür.³⁷² İhtiyati haciz kararı verilmesi üzerine iptal davasına konu mal üzerinde ihtiyati haciz uygulanacaktır.³⁷³ Eğer vergi borçlusundan malı devralan kişi, bir başkasına devir yapmış ise bu durumda devreden diğer malları hakkında uygulanacaktır. Bu durumda malı elden çıkarmanın mal varlığına uygulanacak olan ihtiyati haciz, devredilen malın değeri ile eşit olmalıdır.³⁷⁴ Bununla birlikte doktrinde malın değeri ile vergi alacağının değerinin hangisi düşük ise düşük olan tutar üzerinden ihtiyati haciz uygulanması gerektiği görüşü ileri sürülmektedir. Bu görüşün temelinde maddenin amacının malı değil kamu alacağını korumak olduğu düşüncesi yer almaktadır.³⁷⁵ Adli mahkemelerde açılacak iptal davasının değerinin ve harç miktarının alacak miktarı veya iptal davasına konu malın değerinden daha az olanına göre hesaplanması gerektiği düşüncesi³⁷⁶ de bahsedilen görüşü destekler niteliktedir. Kanaatimizce bu görüşe katılmak mümkün değildir. Zira madde metninde yer verilen “iptali istenen muamele ve tasarrufun konusunu teşkil eden mallar” ifadesinden, bu madde uyarınca verilecek ihtiyati haciz kararlarında iptal davasına konu malın esas olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla malın elden çıkmış olması halinde ihtiyati haciz kararında yine malın değerinin esas alınması gereklidir.

Tahsil dairesinin alacağı ihtiyati haciz kararında, miktar belirtilmesi şarttır.³⁷⁷ Ancak miktarın nasıl belirleneceği konusunda bir düzenleme yer almamaktadır. İşin aciliyeti göz önüne

³⁷⁰ Özbalcı, (AATUHK), s. 218.

³⁷¹ Açar, s. 181.

³⁷² Coşkun, s. 189.

³⁷³ Danıştay 3. Dairesi'nin 15.11.2012 tarih ve E:2010/2952, K:2012/3741 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁷⁴ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 70.

³⁷⁵ Yılmaz, (6183), s. 128.

³⁷⁶ Uyar, (İptal), s. 17.

³⁷⁷ Ünlü, s. 180.

alındığında malın değerinin tam olarak tespitinin yapılması beklenemez. Emsal malın piyasa değeri göz önünde bulundurulmak suretiyle yaklaşık bedel belirlenmesi yeterlidir. Bu bağlamda malın değerinin belirtilmemesi bir idari işlem olan ihtiyati haciz kararının şekil unsuruna aykırılık teşkil eder iken malın değerinin hatalı belirtilmesi tek başına ihtiyati haciz kararını hukuka aykırı hale getirmez. Nitekim adli mahkemelerde görülecek iptal davalarında malın değerinin yaklaşık olarak belirlenmesi ihtiyati haciz için yeterli görülmüştür.³⁷⁸

İptal davasına konu malı vergi borçlusundan devralıp elinde bulunduran ya da elden çıkararak kişi hakkında, bu madde uyarınca ihtiyati haciz uygulanabilmesi için ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek bulunmamaktadır. İptal davasına konu malın değeri üzerinden doğrudan ihtiyati haciz uygulanabilir.³⁷⁹

3. İHTİYATİ HACZİN UYGULANMASI

3.1.İhtiyati Haciz Konusu

İhtiyati haciz tüm kamu alacakları için uygulanabilen bir güvence tedbiridir. Bu bağlamda vergi alacakları ve diğer kamu alacakları hakkında güvence yöntemi olarak ihtiyati hacze başvurulması mümkündür. İhtiyati haciz borçlunun satılıp paraya çevrilebilir, devredilebilir nitelikteki malvarlığı üzerinde uygulanır. Bu bağlamda ihtiyati haciz ile kesin haciz aynı mal varlığı değerleri üzerinde uygulanır. Ancak alacağın tahsiline güvence teşkil eden ihtiyati haciz, kesin hacizden farklı olarak ihtiyati haciz konusunun satılarak paraya çevrilmesi imkanı vermez. Sadece takip süreci sonuna kadar malların elden çıkarılmasını engeller.

Kural olarak ihtiyati haciz, tahakkuk etmiş ancak ödeme vadesi gelmemiş ya da ödeme emri tebliğ edilmemiş alacaklarda uygulanır. Bununla birlikte henüz tahakkuk etmemiş alacaklarda, ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmesi şartıyla ihtiyati haciz uygulanması mümkündür.³⁸⁰ Tahakkuk etmemiş vergi alacakları hakkında ihtiyati haciz uygulanmasında genel kural ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmesi olmakla birlikte, yukarıda nedenler kısmında

³⁷⁸ Uyar, (İptal), s. 26.

³⁷⁹ Coşkun, s. 189.

³⁸⁰ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 68.

belirtildiği üzere, AATUHK'nın 13. maddesinin 4, 6, ve 7. bentlerine bağlı olarak uygulanacak ihtiyati hacizlerde ayrıca ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek yoktur.³⁸¹

İhtiyati haciz uygulanacak olan vergi alacağına ilişkin olarak ödeme emrinin tebliğ olunup borcun kesinleşmemesi gerekir. Dolayısıyla vadesi gelmesine rağmen ödeme emri tebliğ olunamayan vergi borçları açısından, ihtiyati haciz uygulanabileceği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Yine ödeme emri tebliğ edilip dava açma süresi dolan alacaklar hakkında ihtiyati haciz uygulanamayacağı konusunda da tartışma yoktur. Ancak ödeme emrinin tebliğ olunup kesinleşmediği dönemde, yani borçlunun ödeme emrine 7 gün içinde dava açma imkanının bulunduğu süre içerisinde nasıl davranılacağı sorusu akla gelebilir. Çünkü dava açma süresi içerisinde ödeme emri kesinleşmediği için alacaklı vergi dairesinin borçlunun malları üzerinde kesin haciz uygulama imkanı bulunmamaktadır. Borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisi ise devam eder ve dolayısıyla kötü niyetli borçluya karşı vergi alacağı güvencesizdir. Bu nedenle ödeme emrinin tebliğinden sonra, henüz borcun kesinleşmesinden önceki süreçte vergi alacağı hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkündür.³⁸²

Ödeme emri tebliğ olunduktan sonra süresi içinde dava açılmış ise salt dava açılması ödeme emrinin uygulamasını durdurmaz. Ancak ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada borçlunun yürütmenin durdurulmasını talep etmesi mümkündür. Mahkemece yürütmenin durdurulması talebi reddolunduğunda sorun yoktur. Zira başlamış olan cebri takibe devam olunacaktır. Yani borçlu hakkında kesin haciz kararı alınacak veya alınmış bir kesin haciz kararı varsa uygulanacaktır. Eğer yürütmenin durdurulması talebi mahkemece kabul edilir ise bu durumda takip duracaktır. Mahkeme tarafından ileride kararın iptal edilmesi halinde idarenin yürütmenin durdurulması kararından doğacak zararın tazmini için yürütmenin durdurulması kararına teminat karşılığında hükmedebilir. Akçalı işlerde genel olarak teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verilmekle birlikte, bu yasal bir zorunluluk değildir. Dolayısıyla ödeme emrine karşı açılan davada teminat olmadan da yürütmenin durdurulması kararı verilebilir. Öte yandan davacı vergi borçlusu adli yardımdan yararlanıyor

³⁸¹ Yılmaz, (6183), s. 126.

³⁸² Coşkun, s. 185.

ise yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde, borçludan teminat alınmasına hükmedilemez.³⁸³

İdari yargı merci tarafından teminat aranmaksızın yürütmenin durdurulması kararı verilmiş ise kararın verilmesiyle; teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verilmiş ise belirlenen teminatın yatırılmasıyla takip durur. Teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verildiği takdirde, mahkemece hükmedilen teminatın gösterilmemesi halinde yapılacak uygulama doktrinde tartışmalıdır. Bir kısım yazarlara göre teminat gösterilmediği takdirde AATUHK'nın 13. maddesi uyarınca ihtiyati haciz nedeni oluşur ve ihtiyati haciz kararı uygulanmalıdır.³⁸⁴ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise; ödeme emrine karşı açılan davada teminat karşılığında verilen yürütmenin durdurulması kararının sonuç doğurabilmesi, mahkemece teminat yatırılması şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla teminat gösterilmedikçe verilen yürütmenin durdurulması kararı hukuki sonuç doğurmaz. Yani yürütmenin durdurulması kararı verilmemiş gibi takip devam eder. Bu nedenle ihtiyati haciz değil kesin haciz kararı alınmalı ve uygulanmalıdır.³⁸⁵

İhtiyati haciz kararının tahakkuk etmemiş, tahakkuk etmiş ancak ödeme vadesi gelmemiş ya da ödeme vadesi gelmiş olduğu halde cebri icra aşamasına geçilmemiş borçlar hakkında uygulanması mümkündür. Bir vergi borçlusunun, her üç grupta da olan vergi alacağının olması ihtimali söz konusu olabilir. Bu durumda ihtiyati haciz nedenlerinin tüm alacaklar için mi uygulanacağı yoksa sadece ilgili alacak hakkında mı uygulanacağı sorusu gündeme gelir. Vergi dairesi uygulaması her bir alacak nedeni için ayrı ayrı ihtiyati haciz uygulanması şeklinde gelişmiştir. Ancak oluşan ihtiyati haciz nedeni, borçlunun tüm alacakları için tehlike oluşturacak nitelikteyse tüm alacaklar için ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Özellikle borçlunun ikametgahının olmaması, kaçması ya da kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimali söz konusu ise tüm alacaklar için tehlike olduğundan tüm alacaklar için ihtiyati haciz uygulanması mümkündür.³⁸⁶

³⁸³ Gözübüyük, Şeref / Tan Turgut: İdare Hukuku, C: II, Güncelleştirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, 2014, Ankara, s. 934-935.

³⁸⁴ Özbacı, (AATUHK), s. 204, Coşkun, s. 185.

³⁸⁵ Candan, s. 95, Yılmaz, (6183), s. 122-123.

³⁸⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 205.

3.2.İhtiyati Haczin Tarafları

Vergi alacağının güvence altına alınması açısından uygulanacak olan ihtiyati haczin tarafları; kural olarak yetkili vergi dairesi ile hakkında ihtiyati haciz uygulanacak olan vergi mükellefidir. Bununla birlikte kimi zaman yetkili olmayan makamlar ihtiyati haciz kararı almakta iken kimi zaman da ihtiyati haczin muhatabı olamayacak kişilere ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. Bu nedenle ihtiyati haciz kararı vermeye yetkili makamın net olarak belirlenmesi ve kimler hakkında ihtiyati haciz uygulanabileceğini ortaya konulması büyük önem arz etmektedir.

3.2.1. Karar Vermeye Yetkili Makam

AATUHK'nın 13. maddesinde “*alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla*” ihtiyati haciz kararının uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Alacaklı kamu idareleri AATUHK'nın 3. maddesinde devlet, il özel idaresi ve belediye olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda devletin mahalli en büyük memurları illerde vali, ilçelerde ise kaymakamdır ve ihtiyati haciz kararı almaya yetkilidir. Yine il özel idarelerinde vali, belediyelerde ise belediye başkanı ihtiyati haciz kararı almakla yetkili kılınmıştır.

Devlete ait alacaklar yönünden Maliye Bakanlığı ihtiyati haciz uygulamalarında 1968 yılına kadar mahalli en büyük memurdan; illerde defterdarı, ilçelerde ise mal müdürünü anlamıştır. Daha sonra çıkan 28.08.1968 tarih ve 327 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile bu uygulamasını Danıştay içtihadı doğrultusunda değiştirmiştir. Dolayısıyla devlete ait alacaklara ilişkin ihtiyati haciz uygulamalarında, kaymakam ve valileri yetkili kabul etmiştir.³⁸⁷

Kanun koyucu alacaklı ihtiyati haciz yetkisini mahallin en büyük memuruna vermek suretiyle bir çeşit idari denetim öngörmüştür. Zira her ikisi de idari makam olmakla birlikte ağır bir güvence yöntemi olan ihtiyati haciz uygulamasını, kurum dışında bulunan bir üst makama anlatma ve onaylatma zorunluluğu getirmiştir.³⁸⁸

³⁸⁷ Candan, s. 103.

³⁸⁸ Özbacı, (AATUHK), s. 212.

Devlete ait alacaklar yönünden ihtiyati hacze yetkili makamda değişiklik meydana gelmiştir. Buna göre 5345³⁸⁹ sayılı Kanun’la kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’na doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde, mezkur Kanun’un 33. maddesi uyarınca gelir idaresine bağlı tahsil daireleri (bağlı vergi daireleri dahil) tarafından takip ve tahsil edilen vergi alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi vergi dairesi başkanlarına aittir. Vergi dairesi başkanlığının olmadığı yerlerde bu yetki vergi dairesi müdürüne geçmektedir.³⁹⁰ Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı’nın 1968 öncesi uygulamasına dönüldüğü açıktır. Öte yandan AATUHK’nın maddedeki kuruluş amacı olan idari denetim, bu düzenleme ile kanaatimizce rafa kalkmıştır. Çünkü idari denetim, kurumun kaygılarını taşımayan bir diğer makam tarafından gerçekleştirildiğinde anlam ifade edecektir. Aynı kurum içerisinde denetim olduğunda, işlemin salt üst makam onayına tabi tutulması arzulanan idari denetimi sağlamayacaktır.

İhtiyati haciz konusunda kanunla açıkça yetkili kılınan mahallin en büyük memurun, bu yetkisini bir başka kişi ya da kuruma devri konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre yetki devri mümkündür.³⁹¹ Çünkü AATUHK’nın 64. maddesinde “mahalli en büyük memur veya tevkil edeceği memur” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla valilik veya kaymakamlık mührü ile yetkili kılınacak bir memur vasıtasıyla, ihtiyati haciz kararının onaylanması mümkündür.³⁹² Öğretideki diğer görüşe göre ise ihtiyati haciz kararı verilmesinde, yetkili makamın yetkisini devretmesi mümkün değildir.³⁹³ Çünkü ihtiyati haciz kararı verme yetkisi, geçici olma ve sebeplerinin özelliği dikkate alınarak yetki devrine olanak vermeden doğrudan mahalli en büyük memur öngörülerek düzenlenmiştir.³⁹⁴ Bu bağlamda yetkili makamın yetkisini bizzat kullanmayıp bir başkasına devretmesiyle kullandığı durumlarda, ihtiyati haciz kararı yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır.³⁹⁵ Kanaatimizce de ihtiyati haciz yetkisi, kanunen yetkili makam tarafından bizzat kullanılmalıdır. Zira kanunla kamu düzenine ilişkin verilen yetkinin, ilgili kanun yetki devrini öngörmediği müddetçe başka makamlara devri mümkün değildir.³⁹⁶ Nitekim Danıştay kararları da geçmişten³⁹⁷ bu

³⁸⁹ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

³⁹⁰ Yılmaz, (6183), s. 132.

³⁹¹ Ünlü, s. 175.

³⁹² Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 68.

³⁹³ Özbacı, (AATUHK), s. 209.

³⁹⁴ Candan, s. 104.

³⁹⁵ Coşkun, s. 193.

³⁹⁶ Günay, s. 140.

yana istikrarlı şekilde ihtiyati haciz kararı verme yetkisinin bizzat kullanılması gerektiği yönünde oluşmuştur.³⁹⁸ 5345 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme AATUHK'nın 13. maddesini aynen koruduğundan, yeni düzenlemeye göre de ihtiyati haciz kararını verme yetkisinin bir başka kişi ya da makama devri mümkün değildir.³⁹⁹ Yargı uygulamalarında da istikrar kazanmış içtihatlar, 5345 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra da aynen devam etmektedir.⁴⁰⁰

3.2.2. İhtiyati Haciz Kararının Uygulanacağı Kişiler

İhtiyati haciz, genellikle vergi mükellefiyet ve sorumluluğundan dolayı uygulanmaktadır. Bununla birlikte diğer kamu alacakları hakkında da ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Bu anlamda VUK ve AATUHK hükümleri uyarınca borçlu kabul edilen ve asıl borç yönünden sorumlu tutulan kişiler hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir.⁴⁰¹ Buna göre; hakkında vergi tarh olunan veya vergi cezası kesilen kişiler asıl borçlu olarak sorumludur. Asıl borçlu yanında; kanuni temsilciler, limited şirket ortakları, kefiller, yabancı şahıs ve kurum temsilcileri, mirasçılar, şahıs şirketi ortakları, VUK'un 11. maddesi uyarınca vergi kesmek zorunda olanlar, AATUHK'nın 24. maddesi kapsamında iptal davasına konu işlemin tarafı olanlar ihtiyati haczin muhatabı olabilirler. Bununla birlikte asıl borçlunun iradi temsilcileri hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir.⁴⁰²

İhtiyati haczin muhatabının asıl borçlu dışındaki diğer kişiler olduğu durumlarda, asıl borçlu için alınan ihtiyati haciz kararının diğer muhatap hakkında uygulanması söz konusu değildir. Her bir muhatap hakkında uygulanacak ihtiyati haciz kararı ayrı bir işlem olduğu için, farklı kişilere uygulanacak olan ihtiyati hacizlerde ayrıca o kişi için de ihtiyati haciz kararı alınması gereklidir. Buna göre ihtiyati haciz kararı kimin hakkında alınmış ise onun hakkında

³⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 04.04.1991 tarih ve E:1990/3150, K:1991/1229 sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesi'nin E:1994/3487, K:1994/5272 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁹⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 01.10.2002 tarih ve E:2001/3170, K:2002/3032 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

³⁹⁹ Yılmaz, (6183), s. 132.

⁴⁰⁰ Danıştay 9. Dairesi'nin 29.01.2009 tarih ve E:2007/4659, K:2009/321 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁰¹ Özbalcı, (AATUHK), s. 205-206.

⁴⁰² Danıştay 4. Dairesi'nin 02.03.1994 tarih ve E:1993/1302, K:1994/1296 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

uygulanabilir. Örneğin şirket ortaklarından birisi hakkında alınan ihtiyati haciz kararı diğer ortaklar hakkında uygulanamaz.⁴⁰³ Yine anonim şirket hakkında alınan ihtiyati haciz kararının şirket yöneticisi hakkında uygulanması⁴⁰⁴ veya limited şirket hakkında alınan ihtiyati haciz kararının şirket ortağı ve yöneticisi hakkında tatbiki mümkün değildir.⁴⁰⁵

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu AATUHK'nın 35. maddesinde tanzim olunmuştur. Buna göre ortaklar kanuni temsilci sıfatı taşımaları bile maddede belirtilen sorumluluk şartları oluşmuş ise limited şirketin ortağı hakkında ihtiyati haciz kararı uygulanabilir.⁴⁰⁶ Burada ihtiyati haczin sınırını, ortakların AATUHK'nın 35. maddesine göre sorumlu oldukları tutar teşkil eder.⁴⁰⁷

Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Kanuni temsilcinin ihtiyati hacze muhatap olabilmesi için ilgili kanundaki gerekli şartların gerçekleşmesinin aranıp aranmayacağı konusunda tartışma söz konusudur. Bir görüşe göre; ihtiyati haciz bir güvence önlemi olduğundan dolayı kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için VUK'un 10. maddesindeki şartların gerçekleşmesi gerekmez.⁴⁰⁸ Çünkü AATUHK'nın 4. maddesinde kamu borçlularına başvuruya ilişkin olarak herhangi bir sıralama yapılmamıştır.⁴⁰⁹ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise; kanuni temsilcilerin sorumlu tutulma şartları ilgili kanun maddesinde belirtilmiştir. Bu nedenle ilgili kanun maddesiyle aranılan şartlar gerçekleşmeden kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınamaz. Zira esasında sorumlu olmayacağı bir borç nedeniyle güvence önlemine muhatap olmak kabul edilebilir değildir. Danıştay uygulamalarına bakıldığında, eski tarihli kararlarda kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz uygulanması için öncelikle asıl borçluya gidilmesi şartı aranmamış⁴¹⁰ ve kanuni temsilci hakkında doğrudan ihtiyati haciz uygulanması kabul

⁴⁰³ Candan, s. 104.

⁴⁰⁴ Danıştay 3. Dairesi'nin 05.04.2010 tarih ve E:2008/1135, K:2010/1035 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁰⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 20.03.1990 tarih ve E:1989/2593, K:1990/939 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁰⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 23.02.2011 tarih ve E:2009/1195, K:2011/623 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁰⁷ Yılmaz, (6183), s. 129.

⁴⁰⁸ Candan, s. 105.

⁴⁰⁹ Geçer, s. 225.

⁴¹⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 13.01.2003 tarih ve E:2002/4389, K:2003/17 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

edilmiştir.⁴¹¹ Ancak son dönem içtihatlarında haklı olarak bu uygulamadan dönülmüştür. Buna göre; asıl borçluya gidilmesi ve asıl borçludan alacağın tahsil edilememesi ya da edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz uygulanabilmektedir.⁴¹²

Asıl borçlu hakkında alınan ihtiyati haciz kararının kanuni temsilciye uygulanamayacağı, kanuni temsilci hakkında ayrıca ihtiyati haciz kararı alınması gerektiği konusunda öğretide görüş birliği mevcuttur.⁴¹³ Bununla birlikte bazı Danıştay kararlarında birden fazla borçlunun borcundan dolayı müteselsilen borçlu olan kanuni temsilcinin malvarlığına aynı kararlarla ihtiyati haciz uygulanabilmesi hukuka uygun kabul edilmiştir.⁴¹⁴ Böyle bir durum özellikle kanuni temsilcinin şahsından kaynaklı tahsilin zor ya da imkansız hale gelmesi durumlarında gündeme gelebilir. Kanuni temsilcinin kaçması, belirli ikametgahının olmaması gibi haller bu duruma örnek olarak gösterilebilir.⁴¹⁵ Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri vergi cezası bakımından, kendi malvarlıkları ile sorumlu olduklarından asıl borçlu statüsündedir ve doğrudan sorumludurlar. Dolayısıyla ihtiyati haczin doğrudan muhatabı olabilirler.⁴¹⁶

Şirket hisselerini veya yönetim yetkisini usulüne uygun şekilde devreden kişi sorumluluktan kurtulmuş olacağından, devirden sonraki işlemler nedeniyle devreden ortak ya da kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir.⁴¹⁷ Ancak kanuni temsilci veya ortağın sorumluluktan kurtulabilmesi için, devrin usulüne uygun şekilde ilan edilmesi gerekir.⁴¹⁸ Zira vergi dairesi şirket ilişkileri yönünden üçüncü kişi konumundadır. Bu nedenle devir usulüne uygun şekilde ilan edilinceye veya vergi dairesine bildirilinceye kadar, kanuni temsilci veya ortağın sorumluluğu devam eder.⁴¹⁹

⁴¹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 27.01.2004 tarih ve E:2002/372, K:2004/161 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴¹² Danıştay 4. Dairesi'nin 28.04.2008 tarih ve E:2007/4821, K:2008/1577 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴¹³ Yılmaz, (6183), s. 129.

⁴¹⁴ Danıştay 3. Dairesi'nin 07.03.1993 tarih ve E:1991/1738, K:1993/1324 sayılı kararı, (Candan, s. 105, Dipnot: 125).

⁴¹⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 04.05.1994 tarih ve E:1993/2828, K:1994/1455 sayılı kararı, (Coşkun, s. 192, Dipnot: 47).

⁴¹⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 207.

⁴¹⁷ Candan, s. 105.

⁴¹⁸ Danıştay 3. Dairesi'nin 20.02.2004 tarih ve E:2002/662, K:2004/411 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴¹⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 13.10.2011 tarih ve E:2008/7216, K:2011/7431 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

Ölen vergi borçlusunun objektif olarak malvarlığını kaçırma ihtimali bulunmamaktadır. Ancak mirası reddetmemiş yasal veya atanmış mirasçılarının bu yönde hareketlerde bulunması mümkündür. Bu nedenle ölen hakkında yapılan vergi incelemesinde ihtiyati haczi gerektiren sebeplerin olduğu anlaşılır ise mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir. Ölen kişi hakkında kesilecek vergi cezaları düşeceğinden vergi cezaları yönünden ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Ancak vergi aslı ve gecikme faizleri için ihtiyati haciz uygulanabilir.⁴²⁰ Mirasçılarının sorumluluğu, miras hisseleri oranında olduğundan,⁴²¹ uygulanacak ihtiyati haciz de bu nispette olmalıdır.

Kefiller ile yabancı şahıs ve kurum temsilcileri asıl borçlular gibi ihtiyati hacze muhatap olabilirler. Kollektif ve adi şirketler ile komandit şirketlerin komandite ortakları ortaklık borçlarından dolayı sınırsız sorumludurlar. Bu nedenle ortaklıktan alınacak olan vergi alacakları için kişisel malvarlıkları üzerinde ihtiyati haciz uygulanması mümkündür.⁴²²

Öte yandan vergi mükellef ve sorumlusunu vergi kaçırmaya azmettirenler ve kaçakçılık olayına karışanlar hakkında da ihtiyati haciz kararı uygulanabilmesi mümkündür.⁴²³ Asıl borçlu ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan yeminli mali müşavirler hakkında da ihtiyati haciz tatbik edilebilir.⁴²⁴ Ayrıca Danıştay bir kararında; kamu borçlusunun çocuklarının, esasında alacaklı kamu idaresinin AATUHK'nın 24. maddesi uyarınca iptal davası açma hakkı olan banka hesaplarına ihtiyati haciz konulmasını hukuka uygun kabul etmiştir.⁴²⁵

3.3. İhtiyati Haczin Usulü

İhtiyati haciz usulü, ihtiyati haciz kararının alınması ve uygulanması olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Ancak tahakkuk etmemiş alacaklarda ihtiyati haciz uygulanabilmesi

⁴²⁰ Yılmaz, (6183), s. 130.

⁴²¹ Özbalcı, (AATUHK), s. 207.

⁴²² Yılmaz, (6183), s. 129.

⁴²³ Coşkun, s. 192.

⁴²⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.11.2002 tarih ve E:2002/3598, K:2002/3661 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴²⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin (7. Daire ile müşterek) 25.03.2002 tarih ve E:2001/4429, K:2002/1234 sayılı kararı, (Candan, s. 106, Dipnot: 130).

için öncelikle ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmesi gerekir. Bu tür alacaklarda ise ihtiyati haciz üç aşamada uygulanabilmektedir.

İhtiyati haciz kural olarak tahakkuk etmiş kamu alacakları için uygulanır. Bu nedenle tahakkuk etmemiş alacaklarda öncelikle ihtiyati tahakkuk yapıp akabinde ihtiyati haciz uygulanır. İstisnai olarak AATUHK'nın 13. maddesinin 4., 6. ve 7. hallerinde ise ayrıca ihtiyati tahakkuka gerek kalmadan, ihtiyati haciz uygulanabilmesi mümkündür. Ancak uygulamada idare bu hallerde de ihtiyati tahakkuk kararı almakta akabinde ihtiyati haciz uygulamaktadır. İhtiyati tahakkuk kararının alınması gereken hallerde, güvence altına alınmak istenilen alacak için bir kere ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmesi gerekli ve yeterlidir. Sonrasında her bir borçlu için ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına gerek yoktur. Buna göre asıl borçlu için ihtiyati tahakkuk gerçekleştirildiğinde, sonrasında kanuni temsilci için ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına gerek olmadan ihtiyati haciz uygulanabilir.⁴²⁶

İhtiyati haciz usulünün ikinci aşamasını ihtiyati haciz kararı alınması teşkil eder. İhtiyati haciz kararı, yukarıda izah edildiği üzere yetkili makam tarafından bizzat alınır. Başka makama tevkili mümkün değildir. Ayrıca ihtiyati haciz kararı, ihtiyati tahakkuktan farklı olarak kim hakkında uygulanacak ise onun hakkında alınmalıdır. Aynı borca ilişkin olarak, bir borçlu hakkında alınan ihtiyati haciz kararının diğer bir borçlu hakkında uygulanması mümkün değildir.⁴²⁷

İhtiyati haciz kararı talep üzerine verilir. Bu anlamda yetkili makamın kendisine sunulan ihtiyati haciz uygulanması talebini değerlendirmesi ve uygun ise ihtiyati hacze karar vermesi gerekir. Dolayısıyla ihtiyati haciz kararının, talep tarihinden önce verilmesi mümkün değildir. Aksi halde yargı makamları tarafından iptali gerekir.⁴²⁸

İhtiyati haciz usulünün üçüncü aşamasını, ihtiyati haciz varakasının düzenlenip onaylanması oluşturur. İhtiyati haciz kararının verilmesi ile haciz varakasının onaylanması ayrı işlemlerdir.⁴²⁹ Bu bağlamda öncelikle ihtiyati haciz kararı verilir. Akabinde ihtiyati haciz kararı uygulanır ve ihtiyati haciz varakası düzenlenir. Sonrasında tanzim olunan ihtiyati haciz

⁴²⁶ Yılmaz, (6183), s. 130.

⁴²⁷ Candan, s. 104-105.

⁴²⁸ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.01.2011 tarih ve E:2008/9413, K:2011/342 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴²⁹ Danıştay 9. Dairesi'nin 23.11.1998 tarih ve E:1997/5041, K:1998/4443 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

varakası mahallin en büyük memuruna onaylatılır. Mahallin en büyük memuruna ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar burada da aynen geçerlidir. Ancak haciz varakasının onaylanması açısından farklı olarak, yetki devri mümkündür. Mahallin en büyük memuru tarafından ihtiyati haciz varakasının bizzat onaylanması zorunluluğu yoktur.⁴³⁰

3.4. İhtiyati Haczin Süresi

İhtiyati hacizde süre hususu iki noktada önem arz eder. Birincisi; ihtiyati haciz kararı verildikten sonra ne zaman ihtiyati haciz uygulanacaktır. İkincisi ise ihtiyati haciz kararı, uygulandıktan sonra ne zamana kadar yürürlükte kalacaktır.

Yetkili makamlar tarafından ihtiyati haciz kararı verildikten sonra ihtiyati haczin “derhal” uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Burada net bir süre belirtmemekle birlikte, güvence sağlanması niteliğinin aciliyeti göz önünde bulundurularak, idarenin derhal harekete geçmesi istenilmiştir.⁴³¹ Bize göre burada “derhal” sözcüğü ile kastedilen süreden, ihtiyati haczin en geç VUK’un 14. maddesinde belirtilen 15 günlük süre içerisinde uygulanması anlaşılmalıdır. Çünkü ihtiyati haciz kararı alınırken ve uygulanırken işin aciliyeti ve alacağın niteliği gereği idareye birçok ayrıcalık tanınmaktadır. Nitekim idare ihtiyati haciz kararını yargı makamına başvurmadan bizzat kendisi alabilmekte ve herhangi bir kişi ya da kurumu aracı kılmadan doğrudan kendisi icra edebilmektedir. Bunun karşılığında idareden, en geç 15 günlük genel süre içerisinde alınmış olan ihtiyati haciz kararını uygulamasını beklemek yerinde olacaktır.

Kanunda ihtiyati haciz kararı üzerine idarenin derhal harekete geçmemesi herhangi bir yaptırıma bağlanmamış, bu yönüyle idarenin “derhal” harekete geçmesi temenni edilmiştir. Dolayısıyla idarenin ihtiyati haciz kararı verildikten bir süre sonra uygulanması, ihtiyati haciz kararının geçerliliğini yitirmez.⁴³² Kanaatimizce ihtiyati haciz kararının aradan bir süre geçtikten sonra uygulanması, ihtiyati haczi kendiliğinden geçersiz hale getirmez. Ancak ihtiyati hacze karşı açılacak davada, başka bir nedene ihtiyaç duyulmaksızın salt bu gerekçeyle ihtiyati haczin iptaline karar verilebilir. Çünkü ihtiyati haciz acil bir iştir ve derhal uygulanmalıdır. İhtiyati haczin aciliyetle uygulanmamış olması, alacağın tehlikede olmadığı dolayısıyla ihtiyati haciz sebeplerinin mevcut olmadığı kanıtıdır. Nitekim

⁴³⁰ Özbalcı, (AATUHK), s. 209.

⁴³¹ Candan, s. 107.

⁴³² Yılmaz, (6183), s. 136.

genel icra hukukunda ihtiyati haczin aciliyetinden kaynaklı bir süre öngörölmüş ve aleyhine ihtiyati haciz kararı verilen borçlunun sürekli ihtiyati haciz tehdidinde maruz kalması engellenmek istenmiştir. Aynı durum vergi borçlusunu açısından da geçerlidir. Hatta borçlunun takipten sonraki durumunu gözetme yükümü açısından bakıldığında bir zorunluluktur. Bu nedenle vergi borçlusunu sürekli ihtiyati haciz tehdidi altında tutmak doğru değildir. Kanunun açık lafzı karşısında ihtiyati haciz derhal uygulanmalıdır. Derhal uygulanmayan ihtiyati hacizde vergi alacağının tahsilinin tehlikede olması durumu yoktur. Dolayısıyla idareye başvuru üzerine veya mahkemece uygulanmayan ihtiyati haciz kararı kaldırılmalıdır.

İhtiyati haciz kararı belirli bir süreye bağlı kalmaksızın uygulanabilir. (AATUHK m. 13/I) Bu bağlamda ihtiyati haczin yürürlükte kalacağına ilişkin bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla borç ödeninceye kadar veya yargı makamları borçlu lehine karar verinceye kadar ihtiyati haciz uygulanmaya devam eder.⁴³³ İYUK'un 28. maddesinde Anayasa Mahkemesi kararı sonrası yapılan değişiklik ile artık ihtiyati hacze ilişkin açılan davada verilen ilk derece mahkemesi kararının uygulanması için kararın kesinleşmesini bekleme yükümlülüğü ortadan kalkmıştır. Bu nedenle ilk derece mahkemesi tarafından iptal kararı verildiğinde, ihtiyati haciz kararı hemen kaldırılacaktır. Yine alacaklı idare tarafından ihtiyati haciz kararının geri alınması⁴³⁴ veya kaldırılması yoluyla ihtiyati haciz uygulamasına son vermesi mümkündür.

Öte yandan ihtiyati haczin tarh zamanaşımını durdurucu ya da kesici bir etkisi olmadığından, ihtiyati haciz uygulanan vergi alacağına karşı tarh zamanaşımı işlemeye devam eder. Bu durumda ihtiyati haciz uygulanan vergi alacağı süresi içerisinde usulüne uygun şekilde borçluya tebliğ edilmek suretiyle tahakkuk ettirilmez ise tarh zamanaşımına uğrar. Böyle bir alacak için ihtiyati haciz uygulanmasına ise gerek kalmaz. Dolayısıyla idarenin başvuru üzerine veya re'sen ihtiyati haciz kararını kaldırması gerekmektedir.⁴³⁵

3.5. İhtiyati Haciz Şekli

İhtiyati haciz kesin haczin yapıldığı şekle göre tatbik olunur. (AATUHK m. 13/I) Genel icra hukukundan farklı olarak vergi icra hukukunda tahsile yetkili idarenin bizzat kendisi, vadesi geldiği halde ödenmeyen alacağı için haciz kararı alır ve uygular. Haciz işlemi yapılırken

⁴³³ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 68.

⁴³⁴ Çağlayan, Ramazan: "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine", AÜEHFD, C: IV, S: 1-2, Y: 2000, Ss. 43-58, s. 44.

⁴³⁵ Candan, s. 107.

haciz varakası tanzim olunur. (AATUHK m. 64) Haczin kapsamına borçlunun menkul ve gayrimenkul malları ile para ve alacakları dahildir. (AATUHK m. 62) Bu bağlamda kesin hacze göre uygulanacak olan ihtiyati haczin şekline ilişkin olarak birkaç hususa ayrıca değinmekte yarar vardır.

İhtiyati haciz, borçlunun karar esnasında mevcut olan mallarına uygulanabilir. Karar esnasında mevcut olmayan ancak ileride meydana gelebileceği düşünülen malvarlığı değerlerine ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Aksi tutum haczin, borçlunun malvarlığını hedef tutması ilkesine aykırılık teşkil edecektir.⁴³⁶

Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan 1 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile Danıştay içtihatlarına uygun olarak⁴³⁷ vergi borçlusunun başka bankalarda bulunan hesaplarına haciz ya da ihtiyati haciz uygulaması yapılamayacağı ifade edilmiştir. Ancak pos hesapları açısından her zaman bu hesaplara para yatırılabilme imkanı düşünülerek, haciz ya da ihtiyati haciz uygulaması yapılabileceği kabul edilmiştir. Esasında normal banka hesapları ile pos cihazının bağlı olduğu hesap arasında dışarıdan para gelme ihtimali açısından bir fark yoktur. Çünkü ticaretle uğraşan bir kişinin açık olan hesabına her zaman para yatabilir. Pos cihazı hesabında da neticede alış veriş yapılma ihtimalinde hesaba para yatırılacaktır. Pos cihazı hesaplarında ikili bir sistem mevcuttur. Birincisi hesapta biriken paranın belirli süre banka hesabında tutulması ve bunun karşılığında bankaya komisyon ödenmemesi; ikincisi ise bankaya komisyon ödenmesi ancak hesaba paranın aynı gün geçmesi şeklindedir. Birinci sistemde eğer ihtiyati haciz kararı anında birikmiş olan bir para var ise bu hesaptaki paraya ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Ancak ihtiyati haciz kararı esnasında herhangi bir para yoksa ikinci sistemden veya herhangi bir cari hesaptan bir farkı yoktur. Gelecekte gelme ihtimali olan bir hesabın kesin ya da ihtiyati olarak haczi, haczin belirli bir malvarlığını hedef tutması ilkesine aykırılık teşkil eder. Öte yandan bankaların sürekli aynı hesabı denetim altında tutmaları ve hesaba para girdiği anda haczetmeleri, bankalardan imkansız istemek olacaktır.⁴³⁸ Bu bağlamda ihtiyati haczin muhtemel alacaklara uygulanması mümkün değildir.⁴³⁹

İhtiyati haczin taşınmazlar üzerinde uygulanmaları halinde, kamu alacağının miktarı mutlaka belirtilmelidir. Bu durum söz konusu gayrimenkul üzerine daha sonra aynı ya da farklı bir

⁴³⁶ Ağar, s. 181.

⁴³⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve E:1997/6158, K:1998/4331 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve E:1997/6088, K:1998/4329 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴³⁸ Yılmaz, (6183), s. 136.

⁴³⁹ Coşkun, s. 192.

vergi dairesi tarafından konulan ihtiyati hacizlerin birbirinden ayrılması, hacizli taşınmazın üzerindeki kısıtlamaların tapu idaresi tarafından bilinmesi ve haczedilen mal bir başkasına rehinli ise rehin alacaklısının hacizden haberdar edilmesi açısından gereklidir.⁴⁴⁰

3.6. İhtiyati Hacizde Takdir Yetkisi

Takdir yetkisi “*idarenin yetkili olduğu alanlarda önceden bir hukuk kuralı ile belirli bir yönde karar verme veya davranışta bulunma konusunda sınırlandırma getirilmediğinden, birden çok karar veya davranış arasından uygun gördüğü birini tercih etme veya uygulama serbestisi*” olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda takdir yetkisi idare hukukuna hakim olan bağlı yetkinin zıddı olarak da ifade edilebilir. Çünkü bağlı yetki halinde nasıl hareket edileceği ve sonuçları önceden belirlenmiş, idareye farklı şekilde hareket etme serbestisi tanınmamıştır.⁴⁴¹

AATUHK'nın 13. maddesinde ihtiyati haczin hangi sebeplere bağlı olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle idari işlem niteliğinde olan ihtiyati haciz; sebepleri AATUHK'da açıkça belirtildiğinden sebebe bağlı idari işlem kategorisindedir.⁴⁴²

AATUHK'da belirtilen sebepler mevcut ise idare, ihtiyati haczi uygulamak zorundadır.⁴⁴³ Bu nedenle ihtiyati haciz sebepleri meydana geldiğinde, yetkili makamın derhal ihtiyati haciz talep etmesi gerekir. Dolayısıyla ihtiyati haciz talep etmeye yetkili makama takdir yetkisi tanınmamıştır.

Karar vermeye yetkili makamın takdir yetkisi hususuna gelindiğinde; ihtiyati haciz kararı vermeye yetkili mahallin en büyük memuru, ihtiyati haciz sebeplerin mevcut olduğunu araştırmak ve sebepler bulunmuyor ise ihtiyati haciz kararı vermemek yetkisini haizdir. Bu nedenle sebeplerin gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleme konusunda karar vermeye yetkili makama takdir yetkisi verildiğini söylemek mümkündür.⁴⁴⁴

⁴⁴⁰ Yılmaz, (6183), s. 135.

⁴⁴¹ Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Takdir), Yaklaşım Yayıncılık, 2006, Ankara, s. 9-13.

⁴⁴² Onar, s. 1655.

⁴⁴³ Danıştay 9. Dairesi'nin 15.02.2006 tarih ve E:2004/770, K:2006/333 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁴⁴ Özbalcı, (AATUHK), s. 219.

Kararı uygulayacak makamın takdir yetkisine gelindiğinde ise; eğer yetkili makam, ihtiyati haciz kararı verir ise kararı uygulayacak merciin, herhangi bir gerekçeyle ihtiyati haciz kararını uygulamama konusunda takdir kullanması söz konusu değildir. Bu noktada “derhal uygulanır” ifadesine yer verilmek suretiyle, idareye takdir yetkisi tanınmadığı açıkça vurgulanmıştır.⁴⁴⁵

3.7. İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası

Vergi alacağı için asıl borçlu adına alınan ihtiyati haciz kararının uygulandığı mal varlığı üzerinde üçüncü kişinin korunmaya değer hak iddiasına, istihkak iddiası denir. Üçüncü kişi tarafından ileri sürülebilecek haklar ise mülkiyet ve rehin hakkıdır. Maddenin düzenleniş biçiminden diğer hakların istihkak iddiasının dışında tutulduğu anlaşılmaktadır.⁴⁴⁶

Kesin hacze ilişkin istihkak iddiaları AATUHK'nın 66. ila 68. maddeleri arasında düzenlenilmiştir. Ancak ihtiyati hacze ilişkin istihkak iddiasının nerede ileri sürülebileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle geçmişte ihtiyati hacizde istihkak iddialarının hangi yargı kolunda çözümleneceği tartışılmıştır. Yargıtay ve Danıştay'ın ilgili daireleri tarafından ihtiyati hacze ilişkin istihkak iddialarının, kendi görevlerinde olmadığına ilişkin kararlar verilmiştir.⁴⁴⁷ Ancak sonradan ortaya çıkan bir görev uyuşmazlığında, konunun Uyuşmazlık Mahkemesi'nce ihtiyati haciz kararlarına karşı ileri sürülen istihkak iddialarına ilişkin davanın görüm ve çözümünde adli yargı yerlerinin görevli olduğuna karar verilmiştir.⁴⁴⁸ Bu şekilde ihtiyati hacizde ileri sürülen istihkak iddialarında hangi yargı kolunun görevli olduğu konusundaki anlaşmazlıklara kesin olarak son verilmiştir.⁴⁴⁹ Mezkur karara göre; hakkında ihtiyati haciz uygulananlar, ihtiyati haczin sebepleri oluşmadığına ilişkin iddialar ileri sürüyor ise idari işlemin hukuka aykırılığı ileri sürüldüğünden, idari yargı mercilerinde dava açabileceklerdir. Ancak ihtiyati haciz konusu mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı bulunduğu iddiası ileri sürülüyor ise; bu halde bir istihkak iddiası söz konusu olduğundan, görevli mahkeme adli yargı mercileri olacaktır.⁴⁵⁰

⁴⁴⁵ Yılmaz, (6183), s. 135.

⁴⁴⁶ Candan, s. 382-383.

⁴⁴⁷ Özbacı, (AATUHK), s. 223.

⁴⁴⁸ Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 23.10.2000 tarih ve E:2000/46, K:2000/46 sayılı kararı.

⁴⁴⁹ Yılmaz, (6183), s. 137.

⁴⁵⁰ Ünlü, s. 181.

3.8.İhtiyati Hacizde Haciz Konusu Malların Bırakılması

AATUHK'nın 14. maddesinde belirli şartların oluşması halinde, ihtiyati haciz konusu malın borçluya veya ilgili üçüncü kişiye bırakılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile idare açısından ihtiyaten haczedilen malların korunması külfetinden kurtulma şeklinde bir yarar gerçekleşmektedir. Borçlu ve üçüncü kişi açısından sağlanan fayda ise ihtiyati haciz konusu maldan yararlanmaya devam edilmesidir. Bu yönüyle malın semerelerinden yararlanılmaktadır. İdare bu maddenin uygulanması açısından takdir yetkisini haizdir.⁴⁵¹ Bu maddenin uygulanabilme zamanı, malın ihtiyaten haczi ile başlar ve ihtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi ile sona erer. Kesin haciz aşamasından sonra malın borçluya veya üçüncü kişiye bırakılma imkanı yoktur.⁴⁵² Benzeri bir düzenleme İİK'nın 263. maddesinde de yer almaktadır.

3.8.1.Malların Borçluya Bırakılması

Madde gerekçesinde; maddenin amacının borçluya kolaylık sağlamaya dönük olduğu ancak eğer borçlunun gerekli şartları yerine getirmemesi halinde kesin hacizde olduğu gibi gerekli koruma tedbirlerinin alınacağı ifade edilmiştir.⁴⁵³ Kanun koyucunun bu maddeyi getirmekteki temel amacının borçluya kolaylık sağlamak olduğu açıktır. Bu nedenle idarenin takdir yetkisini kullanırken maddenin öngörülüş amacına uygun olarak hareket etmesi ve şartları yerine getiren borçluya, ihtiyaten haczedilen malları bırakması gerekir.

İhtiyati haciz uygulanan malları borçluya bırakma konusunda yetkili idare, ihtiyati haczi yapan tahsil dairesidir. Eğer ihtiyati haciz niyabeten yapılmış ise bu durumda yetkili makam, haczi fiilen gerçekleştiren makamdır.⁴⁵⁴ Yetkili makamın malları bırakması için borçlunun ihtiyaten haciz olunan malları istenildiği zaman para veya ayın olarak vermek ve bu durumun teminatı olarak malların kıymetlerini tahsil dairesinde depo etmek ya da tahsil dairesinin bulunduğu mahalde oturan bir kişiyi müteselsil kefil göstermek zorundadır. (AATUHK m.14)

⁴⁵¹ Ünlü, s. 198.

⁴⁵² Coşkun, s. 218.

⁴⁵³ 14. Madde Gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 82).

⁴⁵⁴ Özbacı, (AATUHK), s. 237.

Kanun metninde geçen depo etmek lafzını, AATUHK anlamında teminat olarak kabul etmek mümkün değildir. Çünkü burada borcun tamamının teminat altına alacak bir depo etme söz konusu değildir. Sadece ihtiyaten haciz edilen malın zamanında aynen veya bedel olarak iade edilmesi garanti altına alınmak istenilmektedir. Bu nedenle sadece ihtiyati haciz konusu malın değeri kadar bir kıymeti depo etmek kafidir.

Hangi malvarlığı değerlerinin depo edileceği net olarak ifade edilmemiştir. Bu nedenle hangi değerlerin bu madde kapsamında teminat olabileceği konusunda doktrinde farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bazı yazarlar tarafından, AATUHK'nın 10. maddesi uyarınca teminat olarak gösterilebilecek değerlerin bu madde kapsamında tahsil dairesine verilebileceği ancak tahsil dairesinin kabul etmemesi halinde borçlunun itiraz etme hakkının bulunmadığı görüşü ileri sürülmektedir.⁴⁵⁵ Diğer bir görüşe göre ise sadece ihtiyaten haczedilen malın para olarak değeri, bu madde kapsamında tahsil dairesine teminat olarak verilebilir.⁴⁵⁶ Kanaatimizce AATUHK'nın 10. maddesinde sayılan taşınır mallar hariç olmak üzere, belirtilen diğer değerler bu madde uyarınca teminat olarak gösterilebilir. İhtiyati haczin teminata göre daha ağır bir tedbir olması ve ne zaman biteceğinin net olmaması taşınır malların bu madde uyarınca teminat olarak kabulünü uygun kılmaz.⁴⁵⁷ Madde başlığının teminat olması ve AATUHK'nın bütünü içerisinde teminat lafzının geçtiği hallerde, 10. maddenin referans olarak alınması görüşümüzü destekler niteliktedir.

Şahsi kefilin ihtiyati haciz konusu malın borçluya bırakılmasında kabulü için; kefilin tahsil dairesinin olduğu yerde ikamet etmesi ve ihtiyati haciz konusu malın değeri için müteselsil kefil olması gerekir.

İhtiyati haciz konusu malın borçluya bırakılmasında amaç; vergi alacağının tahsil güvenliğinin sağlanması ile borçlunun menfaatleri arasında denge kurmaktır. Eğer ihtiyati haciz taşınmazlarda olduğu gibi sicile şerh verilmek suretiyle uygulanmış ise mal zaten borçlunun zilyetliğinde olduğundan, ayrıca bu müessesenin işletilmesine gerek yoktur. Ancak tahsil dairesinin taşınırlarda olduğu gibi mala fiilen el koyduğu durumlarda, malların tekrar borçlunun kullanımına açılması için bu kurumun işletilmesi şarttır.⁴⁵⁸

⁴⁵⁵ Yılmaz, (6183), s. 146-147, Coşkun, s. 218.

⁴⁵⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 238.

⁴⁵⁷ 14. Madde Gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 82).

⁴⁵⁸ Yılmaz, (6183), s. 146.

İhtiyati haciz konusu mal bu madde uyarınca gerekli teminat karşılığında borçlunun kullanımına bırakıldığında, mal üzerindeki ihtiyati haciz kalkmaz.⁴⁵⁹ Madde lafzında aynen veya para olarak iade edilmesi kabul edildiğinden; bu madde kapsamında malları kendisine bırakılan borçlu, malları üzerinde tasarrufta bulunma yetkisini haizdir.⁴⁶⁰ Eğer ihtiyati haciz konusu para olarak veya aynen iade edilmez ise teminat olarak gösterilen değer veya kefil, borçluya bırakılan ihtiyati haciz konusu malın yerine geçer.⁴⁶¹

3.8.2. Malların Üçüncü Kişiye Bırakılması

İhtiyati haciz konusu mal, borçlu dışındaki bir üçüncü kişinin elinde haciz olunmuş ise bu şahıstan bir taahhüt senedi alınmak suretiyle mal kendisine bırakılabilir. (AATUHK m. 14)

Bu madde uyarınca borçlu dışındaki üçüncü kişiye ihtiyati haciz konusu malın bırakılabilmesi için temel şart; malın bu kişinin zilyetliğinde iken haczedilmesidir. Kanun koyucu malın üçüncü kişiye bırakılabilmesi için bu kişiden taahhüt senedi alınmasını şart koşmuştur. Ancak taahhüt senedinin içeriği ve şekli hakkında bir düzenleme yapmamıştır. Bu anlamda taraflara bir serbesti tanınmıştır. Taahhüt senedine ilişkin olarak şekil şartı öngörülmediğinden, taahhüt senedi resmi ya da adi yazılı olarak yapılabilir. Ancak senet ifadesine yer verildiğinden yazılı yapılması şarttır. Sözlü taahhüt yeterli değildir. Taahhüt senedinin içeriğine ilişkin olarak da belirleme yapılmamıştır. Madde metnine uygun olarak üçüncü kişinin ihtiyati haciz konusu malı aynen veya para olarak iade edeceğini taahhüt etmesi gerekir.⁴⁶²

Uygulamada Maliye Bakanlığı tarafından 242 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile taahhüt senedinin şekli ve içeriği belirlenmiştir. Tebliğin 3 numaralı ekinde yer verilen şekli örnekte, malın aynen teslim edileceği kabul ve taahhüt edilmekte ancak aksi halde değer olarak ödeneceği belirtilmemektedir.⁴⁶³ Bu durumda borçlunun ihtiyati haciz konusu malı kullanımında sınırlama olup olmadığı veya mal üzerinde tasarrufta bulunup bulunamayacağı konusunda bir tereddüt yaşanabilir. Mal kendisine bırakılan borçlu malı serbestçe kullanabilir. Zira üçüncü kişi malı aynen iade ile yükümlü değildir.⁴⁶⁴ Tasarruf konusuna gelince; Maliye

⁴⁵⁹ Özbacı, (AATUHK), s. 238.

⁴⁶⁰ Coşkun, s. 218.

⁴⁶¹ Özbacı, (AATUHK), s. 237.

⁴⁶² Özbacı, (AATUHK), s. 237.

⁴⁶³ Yılmaz, (6183), s. 147.

⁴⁶⁴ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 82.

Bakanlığı tarafından içeriği belirlenen taahhüt senedi ile üçüncü kişinin kendisine bırakılan mal üzerindeki tasarruf yetkisinin kısıtlanması, bize göre mümkün değildir. Çünkü malı ayın olarak iade etmemenin doğal sonucu, malın değerini para olarak iade etmektir.⁴⁶⁵ Öte yandan madde lafzında malın önce para olarak iade edileceği zikredilmiştir. Bu nedenle taahhüt senedinde yazmasa bile borçlu kendisine bırakılan mal üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilir ve zamanı geldiğinde para olarak ödemeyi gerçekleştirebilir. Nitekim asıl borçluya tanınan para veya ayın olarak iade imkanının, borçla alakası olmayan üçüncü kişiye tanınmadığı düşünülemez.

Üçüncü kişi, alacaklı idareye taahhüt senedi vermekle borca kefil durumuna geçmez veya bir alacağın tahsilini garanti etmez. Mal kendisine bırakılan üçüncü kişi taahhüt senedi vermekle, sadece kendisine bırakılan malın para veya ayın olarak alacaklı idareye iade edileceğini taahhüt etmektedir.⁴⁶⁶

4. İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI

4.1. Alacaklı Vergi Dairesi Açısından

İhtiyati haciz alacaklı vergi dairesine ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde, aynı hak tesis etmez. İhtiyaten haczedilen mallar, borcun vadesi gelip gerekli işlemler yapıldıktan sonra, paraya çevrilmek suretiyle alacağın tahsili imkanı sunar.⁴⁶⁷

Vergi dairesinin borcun vadesi gelmeden önce ihtiyaten haczedilen malların satışını isteme yetkisi yoktur. Vergi dairesi alacağın vadesi gelinceye kadar hacizli malları aynen koruma yükümü altındadır. Ancak ihtiyaten haczedilen malların çürümesi, bozulması gibi nedenlerle korunması mümkün değilse veya beklediği zaman önemli ölçüde değer kaybına uğrayacaksa, bu mallar hemen paraya çevrilir ve elde edilen satış bedeli teminat olarak muhafaza edilir.⁴⁶⁸

⁴⁶⁵ Yılmaz, (6183), s. 148.

⁴⁶⁶ Yılmaz, (6183), s. 147.

⁴⁶⁷ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 326.

⁴⁶⁸ Açar, s. 180.

Uygulama ve doktrindeki baskın görüşe göre, ihtiyati haciz tarh ve tahsil zamanasını kesmez⁴⁶⁹. Bu nedenle borç hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olsa bile zamanında tahakkuk etmeyen alacak için gecikme faizi⁴⁷⁰ ve zamanından tahsil edilmeyen alacak için gecikme zammı⁴⁷¹ işlemeye devam eder. Dolayısıyla işleyecek olan gecikme faizinin ve gecikme zammının vergi dairesi tarafından tahsil edilmesi gerekir.

4.2. Borçlu ve Üçüncü Kişi Açısından

İhtiyati haczin mal ve hakları üzerinde ihtiyati haciz uygulanan borçlu açısından etkileri oldukça ağırdır. Öyle ki borçlu ihtiyati haciz uygulanan malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini kaybeder. Alacaklı vergi dairesinin onayı olmadan borçlunun hacizli mal varlığı üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunması mümkün değildir.⁴⁷² Bu durumun ticaretle uğraşan kişinin ticari ilişkilerini olumsuz yönde etkileyeceği ortadadır. Bu anlamda borçlunun ekonomik yaşamının olumsuz yönde etkilenmesi, ihtiyati haczin tali sonucudur.

İyi niyetli üçüncü kişinin, ihtiyaten haczedilen mal üzerinde zilyetlik hükümlerine göre elde etmiş olduğu haklar korunur. (AATUHK m. 73/II) Bu durum, ihtiyati haczin kesin haciz hükümlerine göre tesis ediliyor olmasının sonucudur.

Borçlu veya üçüncü kişinin AATUHK'nın 14. maddesi hükümleri uyarınca ihtiyaten haczedilen malları; para olarak veya aynen verilmek üzere, değeri depo edilmek veya müteselsil kefil göstermek kaydıyla ya da üçüncü şahıs açısından taahhüt senedi vermek şartıyla, kendi zilyetliklerinde tutmaları mümkündür. İdarenin bu konuda geniş bir takdir yetkisi vardır. Ancak bu halde mal üzerinde ihtiyati haciz devam eder. Gerekli şartları yerine getiren borçlu veya üçüncü kişi mal üzerinden yararlanma yetkisini elde eder.⁴⁷³

Borçlu ihtiyati haciz uygulandıktan sonra herhangi bir süreyle sınırlı olmaksızın teminat göstermek suretiyle mal ve hakları üzerindeki ihtiyati haczi kaldırabilir. Bununla birlikte henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş olsa bile vadesi gelmemiş borç için, vadesinden

⁴⁶⁹ Candan, s. 107.

⁴⁷⁰ Uysal / Eroğlu, s. 209.

⁴⁷¹ Özbalcı, (AATUHK), s. 403.

⁴⁷² Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 316.

⁴⁷³ Serim, s. 54.

önce kabul edilebilir teminat göstermesi borçlu için oldukça büyük güçlük doğuracağı açıktır.⁴⁷⁴

5. İHTİYATİ HACZE İTİRAZ

AATUHK'nın 15. maddesinin başlığı “ihtiyati hacze itiraz” olarak tanzim olunmuştur. Ancak madde içerisinde sadece ihtiyati hacze karşı yargı yoluna başvuru imkanı düzenlenmiştir. Bu durum ihtiyati hacze idari başvuru yolunu ortadan kaldırmamaktadır. İhtiyati hacze karşı genel hükümler uyarınca idari başvuru yoluna başvurmak ve idareden ihtiyati haczin kaldırılmasını istemek mümkündür.

5.1. İhtiyati Hacze Karşı İdari Başvuru

Vergi hukukunda vergilendirmeye ilişkin hataların VUK'un 116 ila 126. maddeleri arasında tanzim olunan “vergi hatalarının düzeltilmesi” yoluyla ıslah edilmesi mümkündür. Bu yol izlenerek vergi dairesi ya da mükellef lehine yapılan vergilendirme hatalarının her zaman düzeltilebilir. Vergi cezalarında yapılan hatalar da yine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla ortadan kaldırılabilir.⁴⁷⁵ Ancak ihtiyati haciz vergi icra hukukuna ait bir müessesedir ve asıl dayanağı mevzuat AATUHK'dır. AATUHK'da açıkça yollama olmadığı sürece, VUK'taki düzenlemelerin vergi icra hukukunda uygulanma imkanı yoktur. Bu nedenle, vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesinin ihtiyati hacizde kullanılması mümkün değildir.

İhtiyati haciz yukarıda ayrıntılı olarak izaha çalışıldığı üzere, hukuki niteliği itibariyle bir idari işlemdir. Bu nedenle tesis edilmiş olan ihtiyati hacze karşı, genel hükümler uyarınca idari başvuru yapılabilir.⁴⁷⁶ Öte yandan Danıştay tarafından düzenleyici işlemlere ve 4054 sayılı Kanun'un 55. maddesindeki işlemlere karşı idari başvuru imkanının olmadığına hükmetmiştir.⁴⁷⁷ Ancak ihtiyati haciz için bu şekilde verilmiş bir karar yoktur. Dolayısıyla

⁴⁷⁴ Çelik, s. 80.

⁴⁷⁵ Uysal / Eroğlu, s. 244-245.

⁴⁷⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.10.2008 tarih ve E:2007/547, K:2008/715 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁷⁷ Gözübüyük / Tan, s. 883-884.

genel hükümler kapsamında idari başvuru yolunun kullanılmasını mani bir durum bulunmamaktadır.⁴⁷⁸

Tesis edilmiş bir idari işleme karşı idari başvuru yolunu düzenleyen 2577 sayılı İYUK'un 11. maddesine göre; hakkında idari işlem tesis olunanlar, dava açma süresi içerisinde işlemi tesis etmiş olan makamın üst makamından yoksa kendisinden, işlemin geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını isteyebilir. İdari işleme karşı idari başvuru yoluna gidilmesi halinde, başlamış olan dava açma süresi durur.

İhtiyati hacze karşı yapılacak başvuru İYUK'un 11. maddesi kapsamındadır.⁴⁷⁹ Bu madde kapsamında yapılan başvurunun doğal sonucu olarak; başvuru neticesinde işlemeye başlamış olan dava açma süresi durur. Başvuru üzerine idarece ya başvuru kabul edilir ve gereği yapılır ya da başvuru reddedilir. Eğer başvurudan itibaren 60 gün içerisinde cevap verilmez ise istek zımnen reddedilmiş sayılır. Açık ya da zımni ret kararından sonra başvuru ile durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlar.

İhtiyati haciz kapsamında dava açma süresi 15 gündür. Bu nedenle işlemin öğrenildiği tarihi izleyen günden itibaren 15 gün içerisinde idari başvuruda bulunmak gerekir. Dava açma süresi 15 gün olmakla birlikte, başvurudan itibaren idarenin karar vermesi için 60 gün beklenilir. Başvurudan itibaren 60 gün içerisinde idare talebi açıkça reddetmiş ise durmuş olan dava açma süresi ret kararının tebliğinden itibaren yeniden başlayacaktır. Eğer talep 60 gün içerisinde açıkça ret ya da kabul edilmemiş ise; 60 günün sonunda talep zımnen reddolunmuş olacaktır. Bu durumda ayrıca bir tebligat olmayacağından, başvurunun ulaşmasından itibaren 61. gün durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır.

İdari başvurunun geçerli olması için varsa işlemi tesis eden makamın üst makamına yoksa bizzat kendisine yapılmalıdır.⁴⁸⁰ İhtiyati haczi tesis etmeye yetkili makam, mahallin en büyük memurudur. Bu anlamda illerde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde ise belediye başkanı en üst makamdır. Ancak sonradan yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile yeniden teşkilatlanma yapılmış ve vergi dairesi başkanları veya müdürleri devlet alacakları açısından yetkili hale gelmiştir. Bu noktada vergi dairesi başkanlığı veya müdürlüğü işlemleri ile

⁴⁷⁸ Kuru, S. Murat: "Vergi Alacağına İlişkin Güvence Tedbiri Olarak İhtiyati Haciz Müessesesinde İdari Başvuru Yolu", E-Yaklaşım Dergisi, Y: 2018, S: 302, www.yaklasim.com, (Erişim Tarihi: 16.02.2018).

⁴⁷⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 08.11.2000 tarih ve E:2000/2801, K:2000/3131 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁸⁰ Gözübüyük / Tan, s. 881.

valilerin işlemlerine karşı Maliye Bakanlığı'na, kaymakamların işlemlerine karşı ise valilere başvuru yapılabilir. Belediye başkanları açısından üst makam olmadığından bizzat kendisine başvuru yapılır.⁴⁸¹

5.2. İhtiyati Hacze Karşı Dava

AATUHK'nın 15. maddesinde; “(1) Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün⁴⁸² içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. (2) İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir.” hükmüne yer verilmiştir.

İdari davalarda İYUK'ta öngörülen yargılama usulü uygulandığından, yukarıda yer verilen hükmün 2. fıkrasındaki itirazın şekli ve incelenmesi konusunda VUK hükümlerinin uygulanacağı; bu hükümlerin itiraz komisyonlarınca öncelikle inceleneceği ve karara bağlanacağı; itiraz komisyonları tarafından bu konuda verilen kararların kesin olduğu şeklinde mevcut olan düzenlemelerin uygulanma imkanı kalmamıştır.⁴⁸³

5.2.1. Dava Açmaya Yetkili Olanlar

Hakkında ihtiyati haciz uygulanan kişiler ihtiyati haciz işlemine karşı dava yoluna başvurabilir. Bu anlamda asıl borçlu, kefil, mirasçı gibi hakkında bizzat işlem tesis olanlar veya asıl borçlu adına kanuni temsilciler tesis olunan ihtiyati haciz kararına karşı yargı yoluna başvurabilirler. Bununla birlikte vergi hukuku açısından aynı kişinin birden fazla görevinin bulunduğu durumlarda, ihtiyati haczin hangi sıfatla uygulandığına bakılıp dava açma yetkisi ona göre belirlenmelidir. Bu anlamda şirket adına yapılan ihtiyati hacze karşı şirketin yetkili

⁴⁸¹ Dönmez, s. 114.

⁴⁸² 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanun'un 9.maddesi ile bu fıkrada yer alan “7” ibaresi “15” olarak değiştirilmiş olup aynı Kanun'un 123.maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁴⁸³ Candan, s. 112.

organları dava yoluna başvurabilir. Dolayısıyla şirket ortağının, şirket adına uygulanan ihtiyati haciz kararına karşı ortak sıfatı ile dava açma yetkisi yoktur.⁴⁸⁴

Dava yoluna başvuracak kişilerin dava ve taraf olma ehliyetine haiz olması gerekmektedir. Öte yandan ihtiyati hacze karşı açılacak davanın netice itibariyle bir iptal davası olması nedeniyle, iptal davası açılması için gerekli olan menfaat ihlalinin davacının şahsında gerçekleşmiş olması şarttır.⁴⁸⁵ Kanun koyucu ihtiyati hacze karşı açılacak davalarda menfaat ihlalinin, hakkında ihtiyati haciz uygulanma şartına bağlamıştır. Dolayısıyla ihtiyati haciz kimin şahsında uygulanmış ise o kişi ihtiyati hacze karşı dava açabilir.

5.2.2. Yetkili ve Görevli Mahkeme

AATUHK 1953 tarihli bir kanundur. Bu kanun yürürlükteyken uygulanmakta olan vergi yargısı sistemi, sonrasında tamamıyla değişmiştir. Buna rağmen AATUHK’da gerekli düzeltmeler yapılmamış ve eski haliyle kalmıştır. Vergi yargısı ilk başta vergi itiraz komisyonları ve temyiz komisyonları ile faaliyet yürütmüştür. Ancak 1982 yılında 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunların yürürlüğe girmesiyle vergi inceleme ve temyiz komisyonlarının görevlerine son verilmiştir. Yürürlüğe giren 2577 sayılı İYUK ile vergi davalarının idari yargı sisteminde yer alan vergi mahkemelerinin görev kapsamına girdiği düzenlenmiştir. 2576 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle diğer kanunlarda yer alan itiraz komisyonu, temyiz komisyonu, gümrük hakem kurulu deyimlerinden, vergi mahkemesinin; itiraz deyiminden ise vergi mahkemesinde dava açılmasının anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. (m. 13)

2576 sayılı Kanun’un 13. maddesi hükmünün lafzından olsa gerek, öğretilerde bazı yazarlar ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak davaların görüm ve çözümünde sadece vergi mahkemesinin görevli olduğu yönünde görüş belirtmektedirler.⁴⁸⁶ Ancak 2576 sayılı Kanun’un 6. maddesinde vergi mahkemesinin görevleri belirtilmiştir. Buna göre; genel bütçeye, il özel idaresine, belediyeye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümden kaynaklı anlaşmazlıklar ile AATUHK’nın belirtilen durumlardaki uygulamasından kaynaklı uyuşmazlıkların görüm ve çözümünde vergi mahkemeleri görevlidir. Bunun dışındaki diğer idari nitelikteki uyuşmazlıklar ise idare mahkemesinde çözümlenir. (2576

⁴⁸⁴ Yılmaz, (6183), s. 149.

⁴⁸⁵ Gözübüyük / Tan, s. 326.

⁴⁸⁶ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 83, Ünlü, s. 201, Özbacı, (AATUHK), s. 240.

sayılı kanun m. 5) Dolayısıyla maddede belirtilen kurumlara ilişkin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarını güvence altına almak amacıyla alınan ihtiyati haciz kararlarına ilişkin uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri; diğer alacaklar için gerçekleştirilen ihtiyati haciz uygulamalarında ise idare mahkemeleri görevlidir.⁴⁸⁷

İhtiyati hacze ilişkin davalarda AATUHK'da "alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan" denilmek suretiyle özel yetki hükmü öngörülmüştür. Bu hüküm, İYUK'un 32. maddesinde düzenlenen genel yetki kuralı ile örtüşmektedir. Buna göre; yetkili mahkeme ihtiyati haciz kararını alan mahallin en büyük memurunun görev bölgesindeki uyuşmazlıkları çözmekle yetkili idari yargı merciidir.⁴⁸⁸ Genel durum bu olmakla birlikte kararı veren mercii ile uygulayan mercii farklı olduğu durumlarda, mahkemeler arasında yetki uyuşmazlığı ortaya çıkabilir. Çünkü ihtiyati haciz kararını alan ve uygulayan makamlar farklı olacaktır. Bu durumda İYUK'un 37. maddesi uyarınca ihtiyati haciz işlemini uygulayan yerin yetkili olduğu akla gelebilir. İşte bu durumda AATUHK'da ihtiyati haciz için belirlenen özel yetki düzenlemesinin önemi karşımıza çıkmaktadır. Zira idari yargılama usulünde hukuk yargılamasından farklı olarak, birden fazla mahkeme aynı anda yetkili kılınmamıştır. Bu nedenle özel yetkinin söz konusu olduğu halde aynı zamanda genel yetki kuralının uygulanması mümkün değildir.⁴⁸⁹ Dolayısıyla madde lafzında açıkça alacaklı tahsil dairesine yer verilerek, ihtiyati haciz kararını alan makam vurgulanmıştır. Bu nedenle yetkili idari yargı mercii, her durumda ihtiyati haciz kararını alan makama göre belirlenecektir.⁴⁹⁰

5.2.3. Dava Açma Süresi

İdari yargı sisteminde dava konusu işlemin ya da eylemin belirli bir süre içerisinde dava konusu edilmesi gerekir. Bu idari yargı sisteminde davanın görülebilmesi için ön koşuldur. Zira hukuk yargılamasında dava açma süresi zamanaşımı olarak öngörülmüş iken; idari yargı sisteminde hak düşürücü süre olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle taraflar dava açma süresinin

⁴⁸⁷ Candan, s. 108, Yılmaz, (6183), s. 150, Coşkun, s. 221.

⁴⁸⁸ Candan, s. 109.

⁴⁸⁹ Gözübüyük / Tan, s. 757.

⁴⁹⁰ Özbacı, (AATUHK), s. 240.

geçtiğini her zaman ileri sürebileceği gibi mahkeme de davanın her aşamasında süre hususunu re'sen değerlendirebilir.⁴⁹¹

İYUK'a göre genel dava açma süresi vergi mahkemelerinde 30 gün iken idare mahkemeleri ve Danıştay'da ise 60 gündür. Ancak özel kanunlarda ayrı süreler belirtilmesi hali ayrı tutulmuştur. (m. 7)

AATUHK ihtiyati hacze ilişkin olarak 15 günlük özel dava açma süresi öngörmüştür. 15 günlük özel süre, haczin uygulanmasından veya uygulama esnasında hazır bulunmayıp hacizden sonra haberdar olunmuş ise haczin uygulandığının tebliğinden tarihinden itibaren başlar. (AATUHK m. 15)

Bir güvence önlemi olarak ihtiyati haciz, niteliği gereği gizli yürütülür. Borçlunun önceden haberdar olmamasını sağlamak amacıyla borçlu kural olarak ihtiyati haczin tatbiki ile ihtiyati haciz kararından haberdar olur. Yani kendisine önceden hakkında ihtiyati haciz kararı alındığı tebliğ edilmez. Bu nedenle kanun koyucu borçluyu korumak amacıyla dava açma süresini, haczin uygulanmasından itibaren başlatmıştır.⁴⁹²

Uygulamada ihtiyati haczin henüz uygulanmadan öğrenilmesi halinde, ihtiyati haciz kararına karşı dava açılabileceği kabul edilmektedir.⁴⁹³ Bu durumda ihtiyati hacze karşı uygulamadan önce açılan davada, idarenin borçluya karşı ihtiyati hacizden önceden bir şekilde haberdar olduğu ve dava açma süresini kaçırdığı iddiasını ileri sürebilir mi sorusu akla gelebilir. Kanaatimizce kanun koyucu ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak davalarda, dava açma süresinin başlangıcı için uygulama tarihini esas almıştır. Bu nedenle bize göre henüz uygulanmayan bir işlemde idarenin dava açma süresinin geçirildiği iddiasını ileri sürmesi mümkün değildir. Dolayısıyla uygulanmayan ihtiyati haciz kararına, uygulanıncaya kadar her zaman; uygulandıktan sonra ise 15 gün içinde dava açılabilir.

İhtiyati hacze karşı dava açma süresi, kural olarak ihtiyati haczin uygulanması ile başlar. Eğer ihtiyati haczin uygulanması sırasında borçlu orada bulunuyor ise; dava açma süresi haczi izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Eğer ihtiyati haciz esnasında borçlu bizzat orada

⁴⁹¹ Gözübüyük / Tan, s. 812-813.

⁴⁹² Candan, s. 109.

⁴⁹³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 27.10.2000 tarih ve E:2000/71, K:2000/341 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

değil ise bu durumda ihtiyati haciz kararı kendisine usulüne uygun şekilde tebliğ olunur. Dava açma süresi de tebliğ tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.⁴⁹⁴

İhtiyati haczin uygulandığına ilişkin tebligatın dava açma süresini başlatması için, tebliğin usulüne uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu anlamda tebligat içerisinde hiçbir tereddüte yer vermeyecek şekilde ihtiyati haciz kararı alındığı ve uygulandığı ortaya konulmalıdır.⁴⁹⁵ Eğer tebligat usulüne uygun şekilde gerçekleşmez ise dava açma süresi, öğrenme tarihinden itibaren başlar.⁴⁹⁶

Hukuka aykırılık iddiaları sebep, miktar gibi ihtiyati haciz işlemine karşı ise dava açma süresi 15 gündür. Ancak ihtiyati haczin uygulanmasına ilişkin olarak yanlış kişiye ihtiyati haciz uygulandığı⁴⁹⁷ veya ihtiyati haczin kaldırılması dilekçesinin işleme konulmadığı⁴⁹⁸ gibi hukuka aykırılıklar ileri sürülüyor ise bu durumda dava açma süresi görevli mahkemenin durumuna göre 30 ya da 60 günlük genel süredir.⁴⁹⁹

Resmi tatil günleri dava süresine dahildir fakat dava açma süresinin son gününün resmi tatil gününe denk gelmesi halinde, dava açma süresi izleyen ilk çalışma gününe kadar uzar. (İYUK m. 8) Eğer son gün idari izine denk gelir ise bu konuda netlik yoktur. Ancak genel kabul, dava açma süresinin uzamayacağı ve idari izin gününde davanın açılması gerektiği şeklindedir.⁵⁰⁰

Dava açma süresinin adli tatile denk gelmesi durumunda idari yargılama sistemindeki genel kurala göre; dava açma süresi adli tatilin bitiminden itibaren 7 gün uzar. (İYUK m. 8) Çalışmaya ara verme süresi 20 Temmuz ile 31 Ağustos tarihleri arasındadır. İdare ve vergi mahkemeleri 1 Eylül itibariyle çalışmaya başlar. (İYUK m. 61) Burada dikkat edilecek husus, dava açma süresinin son gününün adli tatile denk geldiği takdirde dava açma süresinin uzayacağıdır. Dolayısıyla sürenin son günü, adli tatilin bitiminden sonraya denk geliyor ise

⁴⁹⁴ Özbacı, (AATUHK), s. 239.

⁴⁹⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 05.10.2005 tarih ve E:2005/216, K:2005/2080 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁹⁶ Danıştay 7. Dairesi'nin 03.06.2002 tarih ve E:2000/2637, K:2002/2185 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 02.03.1994 tarih ve E:1993/1302, K:1994/1296 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.10.2008 tarih ve E:2007/547, K:2008/715 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁴⁹⁹ Coşkun, s. 221.

⁵⁰⁰ Gözübüyük / Tan, s. 869.

sürenin uzaması söz konusu değildir. Ayrıca adli tatil süresi içerisinde de dava süresi işlemeye devam eder.

İhtiyati hacze karşı açılacak davada dava açma süresinin son gününün çalışmaya ara verme dönemine denk gelmesi halinde, sürenin uzayıp uzamayacağı hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre; İYUK genel bir kanundur ve 7. maddesinde özel kanunlara göre belirlenen süreler saklı tutulmuştur. İYUK'un 8. maddesinde ise "bu kanunda yer alan süreler" ifadesine yer verilmek suretiyle İYUK'ta yer alan süreler kastedilmiştir. Dolayısıyla özel kanunlar ile belirlenen süreler çalışmaya ara vermeden etkilenmez. Ayrıca ihtiyati haczin niteliği gereği 15 günlük özel süre belirlenmiştir. Bu nedenle çalışmaya ara verme süresi içerisinde ihtiyati hacze karşı açılacak davada, dava açma süresinin durması ve çalışmaya ara verme sonunda 7 gün uzaması kabul edilemez.⁵⁰¹ Öğretide bizim de katıldığımız çoğunluk görüşüne göre ise; ihtiyati hacze karşı açılacak davada, dava açma süresinin çalışmaya ara verme dönemine denk gelmesi halinde dava açma süresi uzar.⁵⁰² Çünkü İYUK'ta özel dava açma sürelerinin saklı tutulması ile özel süreler de İYUK kapsamına alınmıştır. Bu nedenle dava açma süreleri uzar ve bu durum İYUK'un 8. maddesine aykırılık teşkil etmez.

İhtiyati hacze ilişkin davalarda süre hususunu etkileyecek bir diğer nokta, 15.03.2007 tarih ve 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'dur. Zira adı geçen kanun ile 1 – 20 Temmuz tarihleri arası mali tatil olarak kabul edilmiş ve mezkur kanunun 1. maddesinin 3. fıkrasında, vergiyle ilgili işlemlerde dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre mali tatil süresince vergi davalarına ilişkin dava süreleri duracak, mali tatilin akabinde tekrar kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Öte yandan dava açma süresinin son gününün mali tatile denk gelmesi halinde, dava açma süresi mali tatili izleyen günden itibaren 5 gün uzayacaktır (5604 sayılı Kanun m. 1/VI).

İhtiyati haciz vergi alacakları ve diğer kamu alacaklarında uygulanabilen bir güvence yöntemidir. Bu nedenle mali tatilin sadece vergi alacaklarına ilişkin ihtiyati haciz uyuşmazlıklarında dava açma süresine etki ettiğini, diğer kamu alacakları açısından ise dava açma süresine bir etkisi olmadığını göz önünde bulundurmak gerekir. Öte yandan mali tatil, sadece vergi davalarına ilişkin uyuşmazlıklarda ilk dava açma tarihi açısından önem arz eder. Dolayısıyla vergi davalarına karşı kanun yoluna başvuru süresine bir etkisi bulunmamaktadır.

⁵⁰¹ Yılmaz, (6183), s. 150-151.

⁵⁰² Özbacı, (AATUHK), s. 240, Candan, s. 110, Coşkun, s. 221, Uysal / Eroğlu, s. 113.

Dava açma süresi ile alakalı bir diğer önemli husus ise mücbir sebep hallerinin ihtiyati hacze karşı açılacak dava açma süresine etkisidir. İhtiyati hacze karşı açılacak davada süre AATUHK ile belirlenmiştir. AATUHK sürelerle ilişkin hususlarda ise VUK'a atıf yapmaktadır. VUK'ta ise 13. madde ile vergi ödevinin yerine getirilmesine ilişkin mücbir sebep halleri belirlenmiş ve 15. maddede mücbir sebep hallerinde sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak yargılamaya ilişkin hususlar İYUK'ta düzenlenmiştir. Dava açma ise vergisel bir ödev değildir. Bu nedenle mücbir sebep hallerinin meydana gelmesi ihtiyati hacze ilişkin dava açma süresine etki etmez.⁵⁰³ Danıştay uygulamasına bakıldığında müstakar hale gelmiş içtihatlar; mücbir sebep hallerine ilişkin olarak İYUK'ta ve atıfta bulunduğu HMK'da hüküm bulunmadığı, dolayısıyla mücbir sebep nedeniyle dava açma süresinin durmasına ilişkin VUK hükümlerinin idari yargılama usulünde uygulanmasının mümkün olmadığı şeklindedir. Bununla birlikte Danıştay, özellikle doğal afet gibi kişi iradesinin tamamıyla ortadan kalktığı durumlarda, dava açma süresinin mücbir sebep nedeniyle durmasının genel hukuk kuralı olduğunu kabul etmiştir. Nitekim yaşanan bir depremin ardından olağan dava açma süresi geçtikten 7 gün sonra açılan davada; davanın mücbir sebep halleri ortadan kalktıktan sonra makul sürede açılmış olduğuna ve davanın görülmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁵⁰⁴

5.2.4. İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davada İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılıklar

İhtiyati haciz, hukuki niteliği itibarıyla idari işlemdir. Bu nedenle ihtiyati hacze karşı açılacak idari davanın türü, iptal davasıdır. İptal davası idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri veya birkaçı yönünden hukuka aykırılığı ileri sürülerek açılan davadır. (İYUK m. 2)

AATUHK'da ihtiyati hacze karşı "*ihtiyati haciz sebeplerine*" dava açılabileceği hüküm altına alınmıştır. (m. 15) İhtiyati haciz sebepleri ise AATUHK'nın 13. maddesinde düzenlenilmiştir. Kanun metninde açıkça sebeplerin belirtildiği hallerde, bu sebeplere uyulmadan işlem tesis edilmemesi doğrudan bir iptal sebebi teşkil etmektedir.⁵⁰⁵

⁵⁰³ Özbalcı, (AATUHK), s. 146.

⁵⁰⁴ Candan, (İYUK), s. 395.

⁵⁰⁵ Çağlayan, Ramazan: "İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebep İkame Yetkisi", (İkame Yetkisi), Danıştay Dergisi, Y: 2016, S: 141, Ss: 9-39, s. 10.

İhtiyati hacze karşı açılacak davada ileri sürülebilecek hukuka aykırılık hallerinde doktrinde bir tartışma söz konusudur. Bir görüşe göre; AATUHK'nın 15. maddesi hükmünden hareketle, ihtiyati haciz işlemine karşı sadece sebep unsuru yönünden hukuka aykırılık ileri sürülebilir. İdari işlemin diğer unsurları yönünden hukuka aykırılık iddiasında bulunulamaz.⁵⁰⁶ Diğer bir görüşe göre ise; hukuka aykırılık halleri usule ve esasa ilişkin iddialar olmak üzere ayrılmaktadır. Bu bağlamda usule ilişkin hususlar yönünden her türlü hukuka aykırılık halinin ileri sürülebilmesi mümkündür. Ancak esasa ilişkin olarak sadece ihtiyati haciz sebeplerine aykırılık iddiasında bulunulabilir.⁵⁰⁷ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise; AATUHK'da yazılanın aksine hukuka aykırılık iddiasının sebep unsuru ile sınırlanması mümkün değildir. İhtiyati haciz idari işlemin tüm unsurlarını taşır. Bu nedenle hukuka aykırılık denetimi de tüm unsurlar yönünden yapılmalıdır.⁵⁰⁸ Nitekim Danıştay uygulamaları da bu yönde gelişmiştir.⁵⁰⁹

İhtiyati hacze karşı açılacak davada sebep unsuru yönünden bir sınırlama getirilmesinin temelinde, ihtiyati haciz konusu alacağın varlığına yapılacak itirazların önüne geçme düşüncesi yer almaktadır. Zira ihtiyati haciz tahakkuk etmiş alacaklara uygulanabildiği gibi henüz net olarak belirlenmemiş alacaklara da uygulanabilir.⁵¹⁰

Sebecp unsuru yönünden denetim yapılırken, ihtiyati haciz kararının AATUHK'nın 13. maddesinde belirtilen sebeplere uygun olarak alınıp alınmadığı ve vergi dairesinin bu sebeplere göre işlem tesis edip etmediği incelenir. Bu noktada sebebin gerçekten varlığı, örneğin vergi ziyanının gerçekten işlenip işlenmediğinin kesin olarak ispat edilmesi gerekmez. Zira ihtiyati haciz yukarıda ifade edildiği üzere, bir geçici hukuki koruma tedbiridir. Bu nedenle ihtiyati haciz uygulanabilmesi için sebebin gerçekleştiği konusunda yaklaşık ispat kafidir.⁵¹¹ Bununla birlikte sadece sebebin gerçekleşmesi ihtiyati haczi hukuka uygun hale getirmez. Ayrıca söz konusu sebebin, vergi alacağını tehlikeye düşürdüğü de ortaya

⁵⁰⁶ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 84, Ünlü, s. 202.

⁵⁰⁷ Özbalcı, (AATUHK), s. 241.

⁵⁰⁸ Yılmaz, (6183), s. 151, Coşkun, s. 221, Candan, s. 110.

⁵⁰⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 14.05.1992 tarih ve E:1991/1439, K:1992/1888 sayılı kararı ve 14.09.1995 tarih ve E:1995/1312, K:1995/3495 sayılı kararı, (Candan, s. 110, Dipnot: 136).

⁵¹⁰ Yılmaz, (6183), s. 152.

⁵¹¹ Danıştay 3. Dairesi'nin 23.02.1993 tarih ve E:1992/1898, K:1993/862 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

konulmalıdır. Çünkü ihtiyati haczin özel amacı alacağın tahsiline güvence teşkil etmektir.⁵¹² Bu bağlamda belirtilen iki şart birlikte gerçekleşmiş ise ayrıca mutlak kesinlik aranmayacak, örneğin vergi incelemesinin sonuçlanması beklenilmeyecektir.⁵¹³ Bununla birlikte Danıştay bir kararında AATUHK'nın 13/6. maddesi nedeniyle yapılan ihtiyati hacze karşı açılan davada, ceza yargılamasının sonucunun beklenilmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁵¹⁴

İhtiyati hacze karşı açılacak davada yetkili makamın işlemi gerçekleştirmemesi ve gerekli şekil şartlarına uyulmaması bir hukuka aykırılık halidir. Yargı makamları da bu noktada denetim yapmakta ve hukuka aykırılık tespit ettiklerinde ihtiyati haciz işleminin iptaline karar vermektedir.⁵¹⁵ İdari işlemlerin genel amacı kamu yararını gerçekleştirmektir. İhtiyati haciz açısından özel amaç ise kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Bu amaç dışında kişisel kin, garez vb. farklı bir amaçla ihtiyati haciz işlemi gerçekleştirilir ise bu durumda işlemin hukuka aykırı olacağı tabiidir.

İhtiyati haczin tahakkuk etmemiş, tahakkuk etmiş ancak vadesi gelmemiş ya da tahakkuk etmiş vadesi de gelmiş fakat ödenmemiş alacaklara uygulanması mümkündür. Tahakkuk etmiş alacaklar, miktar yönünden kesinleşmiş olduğu için bir problem yoktur. Ancak tahakkuk etmemiş alacaklarda ilk inceleme üzerinden belirlenen miktara göre işlem gerçekleştirileceğinden net miktarın belirlenmesi imkanı yoktur. Bu nedenle bu durumda ihtiyati haciz miktarına karşı hukuka aykırılık iddiasında bulunulamaz. Ancak ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmiş ise ihtiyati tahakkuka karşı açılan davada miktarın yüksek olduğu ileri sürülebilir.⁵¹⁶ İhtiyati hacizdeki miktara karşı ileri sürülecek hukuka aykırılıkta şu hususun ayrımı yapılmalıdır. İhtiyati haciz kararı içerisindeki miktara karşı hukuka aykırılık iddiası ileri sürülemez ancak ihtiyati haciz kararı içerisinde belirtilen miktardan fazla değerdeki malvarlığı için ihtiyati haciz uygulandığı iddiası ileri sürülebilir ve fazla konulan haczin kaldırılması istenilebilir.⁵¹⁷

⁵¹² Danıştay 4. Dairesi'nin 13.10.2011 tarih ve E:2008/7216, K:2011/7431 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵¹³ Candan, s. 110-111.

⁵¹⁴ Danıştay 10. Dairesi'nin 14.04.1989 tarih ve E:1988/1239, K:1989/765 sayılı kararı, (Candan, s. 111, Dipnot: 138).

⁵¹⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.01.2011 tarih ve E:2008/9413, K:2011/342 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵¹⁶ Özbalcı, (AATUHK), s. 241-242.

⁵¹⁷ Danıştay 3. Dairesi'nin 10.04.1991 tarih ve E:1990/1987, K:1991/1566 sayılı kararı, (Yılmaz, (6183), s. 151-152).

Uygulamada borçluya ihtiyati haciz nedenine ilişkin bir açıklama yapılmamaktadır. Sadece ihtiyati haciz gerçekleştirildiği bildirilmektedir. Bu nedenle borçlunun ihtiyati hacze karşı açtığı davada genel olarak ihtiyati haciz nedenlerinin hakkında gerçekleşmediğini ileri sürmesi gerekir. Alacaklı vergi dairesi ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin olarak davada açıklama yaptığında, gerçek sebep öğrenilecek ve bu hususa ilişkin açıklama ancak bu aşamada yapılabilecektir.⁵¹⁸

İhtiyati hacze karşı dava açıldığında, yargı makamları tarafından kural olarak karar tarihindeki şartlara göre değerlendirme yapılır.⁵¹⁹ Buna göre; ihtiyati haczin uygulandığı koşullara göre değerlendirme yapıldığında, işlem hukuka uygun ise davanın reddi gerekir.⁵²⁰ Ancak ihtiyati haciz ile güvence sağlanılmaya çalışılan alacağa ilişkin olarak gerçekleştirilen tarhiyat, dava konusu edilmiş ve davacı lehine sonuçlanmış ise ihtiyati haczin de başkaca hiçbir şart aranmaksızın kaldırılması gerekir.⁵²¹ Zira asıl alacak konusuna ilişkin davanın, geçici hukuki koruma tedbirini etkilememesi düşünülemez.⁵²² Bu anlamda asıl alacağa ilişkin tarhiyatın hukuka aykırılığının tespit edildiği hallerde, ihtiyati haczin de hukuka aykırı olduğu yargı makamlarınca kabul edilmekte ve bu durum ihtiyati haczin karar tarihindeki şartlara göre değerlendirileceği kuralına istisna teşkil etmektedir. İhtiyati haciz kararı verildiği tarihteki şartlara göre hukuka uygunluk denetimi yapılacağı kuralının diğer bir istisnası ise asıl borçlu hakkında uygulanan ihtiyati haczin sonradan kaldırılması halidir. Buna göre bir vergi alacağı için asıl borçlu ve kanuni temsilcisi hakkında ihtiyati haciz uygulandığında, sonradan asıl borçlu hakkındaki ihtiyati haciz kaldırılır ise kanuni temsilci hakkında uygulanan ihtiyati haczin de kaldırılması gerekir.⁵²³

İhtiyati hacze karşı ileri sürülebilecek hukuka aykırılıklar açısından bir diğer önemli husus ise yargı makamlarının sebep ikamesi yetkisinin olup olmadığı konusundadır.⁵²⁴ Danıştay

⁵¹⁸ Özbalcı, (AATUHK), s. 241.

⁵¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.04.2010 tarih ve E:2008/526, K:2010/183 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.04.2006 tarih ve E:2005/211, K:2006/102 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵²¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 29.11.2002 Tarih ve E:2002/360, K:2002/418 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵²² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 22.10.1999 tarih E:1999/111, K:1999/452 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵²³ Danıştay 4. Dairesi'nin 28.06.2006 tarih ve E:2005/836, K:2006/1453 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵²⁴ Sebep ikamesi konusunda kapsamlı bilgi için, bk: Çağlayan, (İkame Yetkisi).

uygulamalarına bakıldığında, yargı makamlarının sebep ikamesi yapabileceği genel olarak kabul edilmektedir.⁵²⁵ Ancak ihtiyati haciz özelinde sebep ikamesi yapılması kabul edilmemiştir. Zira Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta sebep ikamesi yapılması hususu tartışılmış ve ihtiyati hacizde sebep ikamesinin mümkün olmadığı yönünde karar çıkmıştır.⁵²⁶

5.2.5. İhtiyati Hacze Dava Açılmasının Sonuçları

İhtiyati haciz kararına karşı salt yargı yoluna başvurulmuş olması, kararın uygulanmasına bir etkisi olmayacaktır.⁵²⁷ Ancak dava süresince yürütmenin durdurulması istenilmesi ve mahkemece kabul edilmesi halinde, ihtiyati haciz kararının yürütmesinin durdurulması mümkündür.

İYUK'un "Kararların Sonuçları" başlıklı 28. maddesinde önceden yer alan ihtiyati hacze ilişkin mahkemelerce verilen kararların kesinleşmeden uygulanmayacağı hükmü, Anayasa Mahkemesi'nin 10.07.2013 tarih ve E:2012/107, K:2013/90 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.⁵²⁸ Bu karar neticesinde ilk derece yargılamasında yargılama esnasında verilen yürütmenin durdurulması kararı ve yargılama neticesinde verilen iptal kararı idare tarafından 30 gün içerisinde yerine getirilmek zorundadır.

5.2.6. İhtiyati Hacizle İlgili Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolu

İhtiyati haciz işlemlerine karşı açılacak davalar idari yargı kolunda açılır. İdari davalara ilişkin usulü belirleyen İYUK'ta kanun yolları istinaf ve temyiz olarak belirtilmiştir. Öte yandan kanun yoluna başvurulabilmesi için dava konusu değer yönünden sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre istinaf yoluna başvuru için dava değerinin en az 5.000,00-TL olması, temyiz yoluna başvuru için ise asgari 100.000,00-TL olması gerekmektedir. (m. 45 ve m. 46) Bu nedenle ihtiyati hacizle güvence altına alınmak istenen vergi alacağı miktarının 5.000,00-TL'nin altında olduğu davalarda ilk derece mahkemesinin ihtiyati hacze ilişkin vermiş olduğu

⁵²⁵ Çağlayan, (İkame Yetkisi), s. 28-29.

⁵²⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 22.12.2005 tarih ve E:2005/1452, K:2005/2538 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵²⁷ Özbalcı, (AATUHK), s. 240.

⁵²⁸ www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.02.2018).

karar kesindir. Yine alacak miktarı 5.000,00-TL ile 100.000,00-TL arasında ise bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesinin istinafi üzerine vermiş olduğu karar kesindir. Sadece dava değerinin 100,000-TL'nin üzerinde olduğu ihtiyati haciz uyuşmazlıklarında, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna başvuru mümkündür. (2018 yılı yeniden değerlendirme oranlarına göre; istinaf başvuru hakkı 5.000,00-TL ve üzerindeki davalar, temyiz başvuru hakkı ise 117.000,00-TL ve üzerindeki davalar için kullanılabilir.)

AATUHK'da dava açma açısından özel süre belirlenmiş ancak mahkeme tarafından verilen karara karşı kanun yoluna başvuru açısından özel bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle ihtiyati hacizle ilgili verilen mahkeme kararları kanun yolu açısından, genel kanun yolu sürelerine tabi olacaktır. İYUK'ta istinaf ve temyiz kanun yoluna başvuru süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. (m. 45 ve m. 46) Dolayısıyla ihtiyati hacze ilişkin verilen karara bu süreler içerisinde kanun yoluna başvuru gerekir.

6. İHTİYATİ HACZİN KALDIRILMASI

6.1. Teminat Karşılığında İhtiyati Haczin Kaldırılması

AATUHK'nın 16. maddesinde ihtiyati haczin 10. maddede belirtilen teminatlardan taşınırlar dışındakilerden birinin gösterilmesi halinde, haczi koyan merci tarafından kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. AATUHK'nın 10. maddesinde belirtilen teminatların gösterilmesi halinde, ihtiyati haczin kaldırılması zorunludur. İdareye teminatı kabul etmeme veya haczi kaldırmama konusunda takdir yetkisi tanınmamıştır.⁵²⁹ İdare sadece teminatın 10. madde kapsamına uygunluğu ve borca yeterliliği konusunda araştırma yapabilir. Eğer teminat olarak gösterilecek değer, aranan şarta uygun ve borca yeterli ise idarenin takdir yetkisi kullanmak suretiyle talebi reddetmesi mümkün değildir.⁵³⁰

Gösterilecek teminatın AATUHK'nın 10. maddesinde sayılanlardan taşınır mal dışındaki değerlerden birisi olması gerekmektedir. (AATUHK m. 16) Ancak öğretide teminat olarak

⁵²⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.11.2002 tarih ve E:2002/3598, K:2002/3661 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵³⁰ Candan, s. 113.

gösterilecek değerin ihtiyaten haczedilen değere göre likiditesinin daha yüksek olması gerektiği, aksi halde paraya çevrilmesi zor olan bir değerin teminat olarak gösterilmek suretiyle daha kolay paraya çevrilecek mahcuz malın üzerindeki haczin kaldırılabilceği görüşü ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre belirtilen nedenlerle sadece taşınır değil, taşınmaz malların da teminat olarak gösterilmesi mümkün değildir.⁵³¹ Ancak bizim de katıldığımız çoğunluk görüşüne göre; gösterilecek teminatın taşınır dışındaki 10. madde kapsamında belirtilenlerden olması gerekli ve yeterlidir.⁵³² Zira madde metninde herhangi bir sınırlama ve sıralama yapılmamıştır. Hangi değerin teminat olarak kabul edilemeyeceği de açıkça ifade edilmiştir. Dolayısıyla madde kapsamının yorum yoluyla değiştirilmesi bizce mümkün değildir. Öte yandan alacak için güvence sağlanılmaya devam edildiği, gecikme faizi ve zammının işlediği düşünüldüğünde azınlık görüşünde belirtilen şekilde hareket etmemenin bir kamu zararına sebebiyet vermeyeceği de açıktır. Bu nedenle 16. maddede sayılanlardan olmak koşuluyla, gösterilecek teminat ile ihtiyati haciz konusu mal serbestçe değiştirilebilir. Aksi halde Anayasa ile güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olacaktır.⁵³³

Teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılabilmesi için gösterilecek teminatın ihtiyati hacizle güvence altına alınan vergi alacağını karşılamaya yetecek miktarda olması gerekir. Öte yandan şahsi kefalet AATUHK'nın 10. maddesinde yer verilmediğinden, şahsi kefalet yoluyla ihtiyati haczin kaldırılması mümkün değildir.⁵³⁴

Bir vergi alacağı nedeniyle birden fazla sorumlu bulunması ve haklarında ihtiyati haciz konulması halinde, sorumlulardan birinin tüm alacak miktarı için teminat göstermesi halinde diğer sorumlular hakkında da uygulanan ihtiyati haciz kalkar.⁵³⁵

Teminat karşılığında ihtiyati haczi kaldırmaya yetkili merci, haczi koyan makamdır. Haczi koymaktan kasıt, haczin uygulanmasıdır.⁵³⁶ Bu durumda haczi koyan yani tahsilat dairesi teminat karşılığında ihtiyati haczi kaldırmaya yetkilidir. Bu ayırım ihtiyati haciz kararını alan merci ile uygulayan makamın farklı olması halinde önem arz eder. Alacaklı vergi dairesi ile

⁵³¹ Yılmaz, (6183), s. 159.

⁵³² Candan, s. 112, Özbacı, (AATUHK), s. 251, Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 88, Ünlü, s. 210.

⁵³³ Danıştay 9. Dairesi'nin 10.04.2002 tarih ve E:2001/3100, K:2002/1344 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵³⁴ Ünlü, s. 210.

⁵³⁵ Coşkun, s. 227.

⁵³⁶ Candan, s. 113.

tahsilat vergi dairesi farklı olduğunda, haczi koyan tahsilat dairesi olduğundan teminat karşılığında haczin kaldırılması bu makamdan istenilecektir.⁵³⁷

İhtiyati haczin teminat karşılığında kaldırılmasının istenilmesi için belirli bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle ihtiyati haciz konulduktan sonra farklı bir sebeple kaldırılıncaya veya kesin hacze dönüştürülünceye kadar her zaman teminat karşılığında ihtiyari haczin kaldırılması istenilebilir.

Teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılması başvurusunun şekli konusunda AATUHK'da açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle yazılı veya sözlü başvuru yapılması mümkündür. Başvurunun hangi süre içerisinde ve ne şekilde cevaplandırılması gerektiği de belirtilmediğinden, sorun genel hükümlere göre çözümlenmelidir. Burada idareye yapılacak olan başvuru ilk defa işlem tesis edilmesi için gerçekleştirilecek olan başvuru olduğundan, İYUK'un 10. maddesi kapsamındadır. Talebin kabul edilmesinde veya açıkça reddedilmesi halinde problem yoktur. Eğer başvuru açıkça kabul veya reddedilmez ise başvurudan itibaren 60 gün içinde ise zımnen reddedilmiş olur. Eğer tahsil dairesi tarafından bir cevap verilir ancak bu cevap kesin olmaz ise borçlu tarafından bu cevap ret sayılmak suretiyle dava açılacağı gibi, idarenin kesin cevap vermesi de beklenilebilir. Bu durumda dava süresi işlemez ancak bekleme süresi 6 ayı geçemez.

Teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılması kabul edildiğinde, ihtiyati haciz konusu mallar üzerindeki haciz kalkar ve yerine teminat olarak gösterilen değerler ihtiyaten haczedilir. İhtiyati haciz kaldırıldığında, ihtiyati haciz konulurken ilgililere nasıl haber verilmiş ise kaldırılması da aynı şekilde bildirilmelidir. Örneğin taşınmaz haczi kaldırılmış ise haczin kaldırıldığı tapu dairesine bildirilmelidir.⁵³⁸

AATUHK'nın 16. maddesinde teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılacağı net şekilde ifade edilmiş ancak kaldırılmaması halinde ne olacağı düzenlenilmemiştir. Haczi koyan makama usulüne uygun şekilde yapılan başvurunun açık ya da zımni reddi idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir. Bu nedenle talebin reddi halinde dava yoluna başvurulabilir.⁵³⁹

⁵³⁷ Yılmaz, (6183), s. 159.

⁵³⁸ Coşkun, s. 228.

⁵³⁹ Candan, s. 113.

Teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılması talebinin reddi işlemine karşı açılacak davada görevli mahkeme, ihtiyati haciz konusu alacağa göre belirlenir. Buna göre alacak vergi, resim harç ve benzeri mali yüküm ise vergi mahkemesinde; diğer kamu alacaklarına ilişkin ise idare mahkemesinde dava açılır. Yetkili mahkeme ise İYUK'un 32. maddesi uyarınca belirlenir. Buna göre haczi koyan ve teminat karşılığında ihtiyati haczi kaldırma yetkisini haiz olan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemedir. Vergi alacakları açısından yetkili mahkeme, haczi koyan yerdeki vergi mahkemesidir.⁵⁴⁰

İhtiyati hacze karşı açılacak davalarda özel dava açma süresi belirlenmiştir. Ancak belirlenen özel sürenin teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılması talebinin reddi işleminde uygulanması imkanı yoktur. Bu nedenle genel dava açma süresi geçerli olacaktır. Genel dava açma süresi güvence altına alınmak istenilen alacağın türüne göre belirlenecektir. Buna göre idare mahkemelerinde açılacak davalarda 60 gün, vergi mahkemelerinde açılacak davalarda ise 30 gün içerisinde dava açılabilecektir. Dava açma süresi talebin açık ya da zımni şekilde reddi ile başlamaktadır.⁵⁴¹

6.2. Diğer Haller

AATUHK'da ihtiyati haczin teminat karşılığında kaldırılması düzenlenilmiştir. Bunun dışında farklı sebeplerle de ihtiyati haczin kaldırılması mümkündür. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 130. maddesinde teminat karşılığında kaldırma ile birlikte diğer haller de sıralanmıştır. Buna göre ihtiyati haciz; kesin hacze dönüştürülerek, yargı mercilerince kaldırılarak, ihtiyati tahakkukun kaldırılması yoluyla veya kesin olarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ile bunların zam ve cezalarının ödenmesi suretiyle de kaldırılabilir.

⁵⁴⁰ Özbalcı, (AATUHK), s. 251.

⁵⁴¹ Candan, s. 113.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN GÜVENCE ÖNLEMİ OLARAK İHTİYATİ TAHAKKUK

1. İHTİYATİ TAHAKKUK TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi icra hukukuna özgü bir kavram olan ihtiyati tahakkuk; genel icra hukukunda ve diğer hukuk dallarında uygulaması olmayan bir geçici hukuki koruma tedbiri türüdür. İhtiyati tahakkuk, AATUHK'da ayrı bir başlık altında düzenlenen ve bu yönüyle kanun koyucu tarafından özel önem atfedildiği anlaşılan vergi icra hukukuna mahsus bir güvence yöntemidir. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, vergi icra hukuku içerisinde de salt dar anlamda vergi ve resimlere uygulanabilen bir güvence tedbiridir.

1.1.Tanımı

Vergilendirme süreci, kanunlarda düzenlenen ve toplanılmasına cevaz verilen vergiye ilişkin, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlar. Akabinde tarh edilen vergi, mükellefe tebliğ edilir. Tarhiyatın usulüne uygun şekilde mükellefe tebliği üzerine, mükellef tarafından süresi içinde itiraz edilmez ise veya itiraz edilip de itiraz reddolunur ise tahakkuk eder. Tahakkuk ile kesinleşen vergi, tahsil aşamasına geçer ve tahsil edilmesiyle vergisel süreç son bulur.⁵⁴²

İşte tarh, tebliğ ve tahsil ile birlikte vergilendirme sürecinin bir aşamasını oluşturan tahakkuk; “*tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek safhaya gelmesidir.*” (VUK m. 22) Tarh edilerek mükellefe tebliğ olunan vergiye karşı, mükellef tarafından süresi içerisinde dava açılmaz ise veya açılan dava mükellefin aleyhine neticelenir ise tahakkuk gerçekleşir. Tahakkuk edilmekle kesinleşen vergi ödenecek safhaya gelir ve vadesi geldiğinde tahsil edilmesi icap eder. Bu anlamda tahakkuk ile vergi alacağı, vergi dairesi için bağımsız bir alacak haline dönüşür.⁵⁴³ Yani tahakkuk; bir verginin tahsil edilebilir hale gelmesi ve gönüllü olarak ödeme

⁵⁴² Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 87-88.

⁵⁴³ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 180.

gerçekleştirilmediğinde vergi icra hukuku hükümleri uyarınca takip edilebilmesi için gerekli ve zorunlu olan bir vergilendirme aşamasıdır.

İhtiyati tahakkuk ise AATUHK'nın 17 vd. maddelerinde düzenlenilen bir güvence yöntemidir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde ihtiyati tahakkuk; “*ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının daha önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka denir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda kısaca yer verilen vergilendirme sürecinde vergi alacağının takip edilebilir aşamaya gelmesi süre almakta ve belirli bir sürecin işletilmesi gerekmektedir. Bu zaman zarfında kötü niyetli borçlu, vergi alacağının tahsili güçleştirecek veya imkansız hale getirecek tasarruflarda bulunabilir. İşte ihtiyati tahakkukun önemi burada ortaya çıkmakta ve henüz kesinleşmemiş vergi alacağının tahakkukunu sağlamaktadır.⁵⁴⁴ Bu anlamda ihtiyati tahakkuk vergi alacağına güvence oluşturmak amacıyla olağan süreç izlenmeksizin verginin tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları çeşitli vergiler bulunmakta ve her birinin ödeme zamanı ilgili kanunlarda ayrı ayrı belirlenmektedir. Vergilendirme süreci ise uzun sürmekte ve verginin ödenecek aşamaya gelmesi zaman almaktadır. Öte yandan vergi ödememeyi düşünen mükellef, vergi ödememek ile kendisinde tuttuğu meblağı piyasa koşullarında sermaye olarak kullanma imkanına sahip olmakta ve zamanında vergi ödeyen mükellef açısından ise haksız rekabet durumu oluşmaktadır. Bu sebeple vergi alacağını kötü niyetli mükellef elinde bırakmamak ve iyi niyetli mükellefi haksız rekabet şartlarından korumak amacıyla, olağan vergilendirme sürecini beklemeden geçici olarak tahakkuk imkanı veren ihtiyati tahakkuk müessesesi getirilmiştir.⁵⁴⁵

1.2.Hukuki Niteliği

1.2.1.İdari İşlem Teorisi Açısından

Vergilendirme süreci aşamalarından olan tahakkuk, tarh ve tahsilin aksine idari işlem niteliğini haiz değildir. Tahakkuk; vergilendirme süreci içerisinde kendiliğinden meydana

⁵⁴⁴ Mutluer, s. 450.

⁵⁴⁵ AATUHK 17. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 93-94).

gelen bir olgu olan ödeme durumuna gelmeyi ifade eder.⁵⁴⁶ Bu anlamda bir durumu, saptamayı ifade eden tahakkuk aşaması, hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır.⁵⁴⁷

İhtiyati tahakkuk, olağan tahakkuktan farklıdır. Çünkü ihtiyati tahakkuk, kendiliğinden gerçekleştiği kabul edilen tahakkukun aksine; yetkili idari makam tarafından vergi alacağının olağan süreç öncesinde geçici olarak kesinleştirilmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla idarenin ihtiyati tahakkukun gerçekleşmesine aktif bir katkısı söz konusudur.

Yetkili idari makamın etkili eylemi neticesinde meydana gelen ihtiyati tahakkuk ise hukuki niteliği itibarıyla bir idari işlemdir. Ancak idari işlemin kesin ve yürütülebilir bir işlem mi olduğu, yoksa hazırlık işlemi niteliğinde mi olduğu konusunda bir tartışma söz konusudur. Bir görüşe göre; ihtiyati tahakkuk arama, bilgi toplama, inceleme gibi hazırlayıcı bir işlemdir. Bu bağlamda ihtiyati tahakkuk ihtiyati haciz işleminin hazırlık aşamasını teşkil eder.⁵⁴⁸ Çünkü ihtiyati tahakkuk tek başına mükellefin hukuki menfaatini etkileyen ve ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuran bir işlem değildir.⁵⁴⁹ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise; ihtiyati tahakkuk kanun gereği dava edilmesi ihtiyati haciz yapılmasına bağlanan, idari işlemin tüm unsurlarını taşıyan, kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir.⁵⁵⁰ İhtiyati tahakkukun hukuki nitelendirmesinin önemi, aşağıda ayrıntılı olarak belirtileceği üzere, özellikle tek başına itiraz konusu olup olamayacağından kaynaklanmaktadır.

1.2.2.Vergi İcra Hukuku Kurumları Açısından

İhtiyati tahakkuk, kamu alacaklarının korunması amacıyla AATUHK'da öngörülen bir güvence yöntemidir. Bu güvence yöntemi ile henüz tahakkuk etmemiş borçların geçici tahakkuku sağlanılmak suretiyle ihtiyati haczi gerçekleştirilmekte ve bu yönüyle bir güvence oluşturulmaktadır.⁵⁵¹ İhtiyati tahakkuka vergi icra hukukunda güvence yöntemi olmak dışında

⁵⁴⁶ Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez, s. 180.

⁵⁴⁷ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 106.

⁵⁴⁸ Açar, s. 194, Karakoç, s. 593.

⁵⁴⁹ Gerçek, (Takdir), s. 167.

⁵⁵⁰ Candan, s. 126, Coşkun, s. 245.

⁵⁵¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.04.2010 tarih ve E:2008/526, K:2010/183 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

farklı bir nitelik yüklenilmemiştir. Bu bağlamda ihtiyati haczin, zamanaşımı sürelerini kesme, durdurma vb. bir işlevi bulunmamaktadır.

2.İHTİYATİ TAHAKKUKUN SEBEPLERİ

İhtiyati tahakkukun sebepleri AATUHK'nın 17. maddesinde üç bent halinde düzenlenmiştir. İlk bendinde aynı zamanda ihtiyati haciz sebebi olan hallere yer verilirken, ikinci ve üçüncü bentte ihtiyati haciz nedenleri arasında yer almayan ihtiyati tahakkuk sebepleri belirtilmiştir.

Madde gerekçesindeki ifadesiyle AATUHK'nın17. maddesinde ihtiyati tahakkuk sebepleri “*tadat edilmiştir.*”⁵⁵² Her bir nedene ilişkin aşağıda açıklama yapılacaktır. Ancak genelleme yapılacak olursa, vergi alacağının tahsili açısından mükellefin davranışlarının güvensizlik meydana getirdiği durumlarda ihtiyati tahakkuk sebebi gerçekleşmiş demektir.⁵⁵³ Madde metninde sebepler sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Ancak sayılan sebeplerin kapsamına hangi davranışların dahil olduğunu belirlemek mümkün değildir. Bu nedenle madde metninde nedenlerin tadadi olduğu ifade edilmiş ve alacağın tehlikede olduğunu gösteren haller belirtilirken “gibi” sözcüğü ile kullanılmak suretiyle, alacağı tehlikeye sokan diğer hallerin de ihtiyati tahakkuk kapsamında olduğu ifade edilmiştir.

2.1.AATUHK'nın 13. Maddesinin 1, 2, 3 ve 5 Numaralı Bentlerinde Belirtilen Nedenlerden Birisinin Gerçekleşmesi

Yukarıda ihtiyati haciz ile ilgili bölümde belirtilen nedenlere ilişkin açıklamada bulunulduğundan, burada tekrara düşmeme adına sadece ihtiyati tahakkuka bakan yönlerine ilişkin açıklamalarda bulunmakla yetinilecektir.

⁵⁵² AATUHK 17. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 95).

⁵⁵³ Kumkale, s. 96.

2.1.1. AATUHK'nın 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenilmesi Gereken Hallerin Bulunması

AATUHK'nın 9. maddesinde; VUK'un 344. maddesince vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiren haller veya VUK'un 359. maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı halleri nedeniyle vergi incelemesine başlanılmış olması ve Türkiye'de ikametgahı olmayan vergi borçlusunun durumunun alacağının tahsilini tehlikede olduğunu göstermesi olmak üzere üç durum teminat istenilmesi gereken neden olarak belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere teminat istenilmesi gereken haller, güvence yöntemi olarak teminat istenilmesi yanında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasına da sebep oluşturmaktadır. Aynı üç nedenin üç farklı güvence önlemi uygulamasına sebebiyet vermesi uygulamada bir takım problemler ortaya çıkarmaktadır.

Öğretide bir görüşe göre; tahakkuk etmemiş alacaklara ihtiyati haciz uygulanabilmesi için öncelikle ihtiyati tahakkuk uygulanması gerekir.⁵⁵⁴ Yani tahakkuk etmemiş vergi alacağı açısından teminat istenilmesi gereken nedenler meydana geldiğinde öncelikle ihtiyati tahakkuk yapılmalı akabinde ihtiyati haciz uygulanmalıdır. Diğer bir görüşe göre; kesinleşmemiş vergi alacakları açısından teminat istenilmesi gerektiğinde, ihtiyati tahakkuk yapılmasına bir engel olmadığı gibi ihtiyati tahakkuk yapılmaması da bir eksiklik meydana getirmemektedir. Zira kanun koyucu bir sıra öngörmemiş veya bir güvence tedbirini diğerinin nedeni saymamıştır.⁵⁵⁵ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise; teminat istenilmesi gereken haller AATUHK'nın hem 1 numaralı hem de 4 numaralı bendinde ihtiyati haciz nedeni olarak belirtilmiştir. Ancak sadece 1 numaralı bent ihtiyati tahakkuk nedeni olarak ifade edilmiştir. 1 numaralı bendin ihtiyati tahakkuk nedeni sayılması ancak 4 numaralı bendin ihtiyati tahakkuk sebebi oluşturulmaması nedeniyle madde uygulamasını, teminat istenilmesi gereken haller mevcut olduğunda, teminat istenilen alacak için 4 numaralı bende göre teminat istenilmesi ve süresi içerisinde teminat gösterilmediği takdirde ihtiyati tahakkuk yapılmaksızın ihtiyati haciz uygulanması; mükellefin teminat istenilen borç dışındaki diğer borçları açısından ise ihtiyati tahakkuk yapılması ve akabinde ihtiyati haciz uygulanması, şeklinde olması gerekir.⁵⁵⁶

⁵⁵⁴ Ağar, s. 194.

⁵⁵⁵ Yılmaz, (6183), s. 167.

⁵⁵⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 255-256.

Vergi dairesi uygulamasında; yukarıda bahsedilen ayrıma yer verilmemekte ve tahakkuk etmemiş borçlar için teminat istenilmesi gerektiğinde, teminat istenilmeden önce ihtiyati tahakkuk yapılmakta akabinde ihtiyati haciz kararı alınmakta ve teminat getirmesi için borçluya süre verilmektedir.⁵⁵⁷ Burada sadece teminat istenilmesi gereken vergi alacağı ile sınırlı olarak ihtiyati tahakkuk uygulanmakta, mükellefin diğer borçlarına ilişkin herhangi bir işlem yapılmamaktadır.⁵⁵⁸ Danıştay ise; önüne gelen uyuşmazlıklarda belirtilen şekilde gerçekleştirilen uygulama sürecine ilişkin bir değerlendirme yapmamakta⁵⁵⁹ ve dolayısıyla söz konusu uygulamayı hukuka uygun kabul etmektedir.⁵⁶⁰ Diğer bir anlatım ile Danıştay güvence tedbirinin sadece teminat istenilmesi nedenine dayalı borç için uygulanmasını ve alacak eğer tahakkuk etmemiş ise teminat istenilmeden önce ihtiyati tahakkuk yapılmasını zımnen desteklemektedir.⁵⁶¹

2.1.2. Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması

Borçlunun ikametgahının belirli olmaması, kanun koyucu tarafından alacağın tahsilini tehlikeye sokan bir durum olarak kabul edilmiş ve ihtiyati haciz sebebi sayılmıştır. Kesinleşmemiş vergi alacakları açısından ihtiyati haciz uygulanabilmesi için öncelikle ihtiyati tahakkuk yapılması gerekir. Bu nedenle borçlunun belirli bir ikametgahının olmaması aynı zamanda ihtiyati tahakkuk nedenidir.

2.1.3. Borçlu Kaçmışsa veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ya da Hileli Yollara Sapması İhtimali Varsa

Borçlunun fiilen kaçmış olması hali vergi alacağının tehlikesini açıkça ortaya koymakla birlikte; tespitin oldukça zor olduğu kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması

⁵⁵⁷ Yılmaz, (6183), s. 167.

⁵⁵⁸ Özbacı, (AATUK), s. 256.

⁵⁵⁹ Danıştay 9. Dairesi'nin 10.04.2002 tarih ve E:2001/3100, K:2002/1344 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵⁶⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 29.11.2002 tarih ve E:2002/360, K:2002/418 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵⁶¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.11.2005 tarih E:2005/148, K:2005/255 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

ihtimali aynı zamanda ihtiyati tahakkuk sebebi teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu nedenlere bağlı olarak, borçlunun tahakkuk etmemiş vergi borçlarına ihtiyati haciz uygulanabilmesi için öncelikle ihtiyati tahakkuk uygulanması şarttır.⁵⁶²

2.1.4. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belirli Müddet İçerisinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Eksik Bildirimde Bulunmuş Olması

Ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle mal bildiriminde bulunulması istenilen borçlunun, mal bildiriminde bulunmaması veya eksik mal bildiriminde bulunmuş olması, mükellefin diğer borçlarının tahsili açısından tehlike oluşturmaktadır. Bu nedenle borçlunun diğer borçlarının tahsil güvenliğini sağlamak için ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. Ödeme emri içerisinde yer alan borçlar dışındaki, diğer borçlardan henüz tahakkuk etmemiş olanlar hakkında ihtiyati haciz uygulanabilmesi için öncelikle ihtiyati tahakkuk uygulanması gerekir.⁵⁶³

2.2. Mükellef Hakkında AATUHK'nın 110. Maddesi Uyarınca Takibata Girişilmesi

AATUHK'nın “*Amme Alacağına Tahsiline Engel Olanlar*” başlıklı 110. maddesinde, kamu alacağına tahsili için takip başlatılan borçlunun tahsile kısmen veya tamamen engel olmak ya da tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarının bir kısmını ya da tamamını; telef ederek ya da düşük bedelle satarak, gizleyerek, kaçırarak, muvazaalı satış yaparak, gerçeğe aykırı borç ikrar ederek ya da alındılar vererek, malvarlığını azaltması veya yok etmesi ve geri kalan malvarlığının kamu alacağını karşılamamasının hapis cezasıyla tecziye olunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu nedene dayalı olarak ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için mükellef hakkında AATUHK'nın 110. maddesi uyarınca “*takibata başlanması*” gerekir. “*Takibata başlanması*”ndan kastın ne olduğu AATUHK'nın 17. maddesinde ifade edilmemiştir. Bazı yazarlar takibata başlanılmasını kovuşturmaya geçilmesi gerektiği şeklinde anlamaktadır.⁵⁶⁴ Ancak AATUHK'nın 115. maddesinde “*110 ila 114 üncü maddelerde yazılı suçlar, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı*

⁵⁶² Coşkun, s. 232.

⁵⁶³ Özbacı, (AATUHK), s. 255-257.

⁵⁶⁴ Coşkun, s. 233.

tarafından takip olunur.” hükmüne yer verildiğinden, bize göre mükellef hakkında soruşturmaya başlanması yeterlidir.⁵⁶⁵ Soruşturma, suçun işlendiğine ilişkin basit şüphenin öğrenilmesiyle başlar.⁵⁶⁶ Cumhuriyet savcılıkları ihbar veya başka surette suçu öğrendikleri anda gerekli soruşturmayı yapmakla yükümlüdürler. İhbar yazılı ya da sözlü yapılabilir.⁵⁶⁷ Dolayısıyla ihbar ile birlikte soruşturma başlayacağından, bu madde uyarınca ihtiyati tahakkuk sebebi de gerçekleşmiş olur. Bu anlamda başlanılan soruşturmanın sonradan takipsizlikle veya dava açılmakla sonuçlanmış olmasının, bu maddenin uygulanması açısından bir önemi yoktur. Çünkü maddenin uygulanması için takibata başlanması yeterli sayılmış, takibin sonucu önemsenmemiştir.

AATUHK’nın 110. maddesinde takibe başlanılan yani kesinleşen alacakların tahsilini zorlaştırıcı veya engelleyici davranışlar yaptırma bağlanılmıştır. AATUHK’nın 17. maddesinde ise kötü niyetli olarak kamu alacağının tahsiline engel olan mükellefin diğer borçları hakkında ihtiyati tahakkuk ve akabinde ihtiyati haciz uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Kanun koyucu tarafından AATUHK’nın 110. maddesinde belirtilen davranışları gerçekleştiren kişiler, güvenilemez olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle kötü niyetli mükellefin diğer vergi borçlarının da güvence altına alınması gerektiği sonucuna varılmıştır.⁵⁶⁸

AATUHK’nın 110. maddesi uyarınca takibe başlanılan borçlunun kesinleşmemiş vergi borçları için ihtiyati tahakkuk ve ardından ihtiyati haciz uygulanması bu madde uyarınca mümkündür. Vadesi gelmiş borçları ise vergi icra hukuku hükümlerine göre takip edilecektir. Ancak mükellefin tahakkuk eden fakat vadesi gelmemiş borçları hakkında ne olacağı hususu tartışmalıdır. Çünkü AATUHK’nın 110. maddesi uyarınca borçlu hakkında soruşturmaya başlanması tek başına bir ihtiyati haciz sebebi değildir. Tahakkuku gerçekleşmiş alacaklara da ihtiyati tahakkuk uygulanması mümkün değildir. Bu konu hakkında doktrinde farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre; 110. madde uyarınca takibata başlanılan borçlunun tahakkuku gerçekleşmiş borçları hakkında ihtiyati haciz uygulanamaz. Burada kanun koyucu tahakkuk etmiş borçlarının takibine başlanıldığını düşündüğü için, bu borçların ihtiyati haczinin gerekli olduğunu öngörememiştir. Dolayısıyla belirtilen hal için boşluk bulunmaktadır.⁵⁶⁹ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise; madde kapsamında bir boşluk

⁵⁶⁵ Ünlü, s. 214.

⁵⁶⁶ Centel / Zafer, s. 80.

⁵⁶⁷ Toroslu, Nevzat / Feyzioğlu, Metin: Ceza Muhakemesi Hukuku, Savaş Yayınevi, 2009, Ankara, s. 260-261.

⁵⁶⁸ AATUHK 17. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 96).

⁵⁶⁹ Özbacı, (AATUHK), s. 258.

söz konusu değildir. Çünkü AATUHK'nın 110. maddesinde sayılan haller esasında 13. maddenin 3 numaralı bendinde “*Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa*” şeklinde ifade edilen durumları karşılamaktadır. AATUHK'nın 110. maddesi nedeniyle takibata başlanılan borçlunun tahakkuku gerçekleşmiş diğer borçları hakkında 13/3. maddesi uyarınca ihtiyati haciz gerçekleştirilebilir. Kanun koyucunun AATUHK'nın 17. maddesinde; hem 13/3. maddeye hem de 110. maddeye atıfta bulunması, vergi alacağının güvenceye alınmasında boşluk bırakmamak istemesinden kaynaklanmaktadır.⁵⁷⁰

2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Konusunda Delillerin Elde Edilmesi

Madde gerekçesindeki tabir ile “kukla mükellefler” yoluyla vergi kaçırılmasını ve gerçek mükelleflerin sorumluluktan kurtulmasını önlemek amacıyla, gerçekte başkasına ait olan muvazaalı teşebbüs kurulması ihtiyati tahakkuk sebebi sayılmıştır. Zira kurulan kukla firmalar üzerinden vergi kaçırılabilmekte ve kukla firmaların sahibi genelde malvarlığı bulunmayan kişiler olduğundan, sonradan tahakkuk edecek verginin veya kesilecek cezanın bu kişiden tahsil edilme imkanı da bulunmamaktadır.⁵⁷¹ Esasında vergi, gerçek firmalar üzerinden de kaçırılabilir ancak bu durum ortaya çıktığında ilgililer, eylemlerinden sorumlu olacaktır. İşte muvazaalı firmalar ile aslında verginin kaçırılması sonrasında ortaya çıkacak sorumluluktan da kurtulmak istenilmektedir. Kanun koyucu da bu durumu engellemek için teşebbüs sahibinin muvazaalı olduğunun tespit edilmesi halinde; vergi alacağına güvence teşkil etmesi açısından, gerçek mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk yapılması imkanını getirmiştir.⁵⁷²

Özel hukukta muvazaa, “*iki kişinin gerçek iradelerini gizleyerek görünürde bir beyanda bulunması*”⁵⁷³ olarak tanımlanmaktadır. Belirtilen anlamda muvazaa vergi hukukunda; “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin vergi idaresinden gizlenmesi amacıyla mükelleflerin, arzuladıkları ekonomik sonuca uygun hukuki biçim (kalıp) yerine, vergi yasası kapsamında bulunmayan bir hukuki biçimi (kalıbı) kullanmaları veya vergi yasasında amaçlanan ekonomik sonuç için öngörülen işlem tipini*

⁵⁷⁰ Yılmaz, (6183), s. 168.

⁵⁷¹ AATUHK 17. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 96).

⁵⁷² Yılmaz, (6183), s. 169.

⁵⁷³ Kılıçoğlu, s. 117.

kullanmakla birlikte, yanıltıcı, gerçek durumu gizleyici yöntemlere başvurmalarını” ifade etmektedir.⁵⁷⁴

Muvazaanın AATUHK'nın 17/3. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk sebebi teşkil etmesi için; muvazaa yapılması ve muvazaanın teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğunu gizlemek amacıyla yapılması şartının birlikte gerçekleşmesi gerekir. Madde lafzında yer verilen “ve” bağlacı nedeniyle belirtilen iki koşulun birlikte aranması gerektiği sonucuna ulaşılır. Her iki şartın birlikte gerçekleştiği VUK hükümlerine göre ispat edilmelidir. Çünkü ihtiyati tahakkuk sadece vergi alacaklarına uygulanabilen bir güvence yöntemidir ve teşebbüsün gerçek sahibini gizlemek için yapılan muvazaa VUK'ta yer alan ispat vasıtalarıyla ortaya konulmalıdır. VUK'ta vergilendirmenin gerçek mahiyeti esas alınmış ve gerçeği ortaya koymak için delil serbestisi kabul edilmiştir. Bu bağlamda vergi dairesi, yemin hariç her türlü delil ile teşebbüsün muvazaalı ve gerçek sahibinin başkası olduğunu ispat edebilir.⁵⁷⁵

Uygulamada belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi yanında, gerçek mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için; vergi borcunun resmi kayıtlarda mükellef olarak gözüken kişiden tahsil edilemeyecek olması da aranmaktadır. Zira Danıştay bir kararında, teşebbüsün muvazaalı olduğunun tespit edilmiş olmasına rağmen, resmi kayıtlara göre sorumlu olan kişinin mal varlığının bulunması ve alacağın kendisinden tahsil edilebilecek durumda olması nedeniyle, gerçek mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur.⁵⁷⁶ Dolayısıyla muvazaalı teşebbüs tespit edilmesi, doğrudan gerçek mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk yapılması sonucunu doğurmaz. AATUHK'nın 17/3. maddesi uyarınca teşebbüsün gerçek sahibi hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için resmi mükelleften vergi alacağının tahsil edilemeyecek durumda olup olmadığı araştırılmalıdır. Eğer resmi mükelleften alacağın tahsil imkanı var ise; tespit edilen gerçek mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanması hukuka aykırılık teşkil edecektir. Buradan hareketle yapılan araştırmada vergi alacağının, kayıtlarda mükellef gözüken kimseden kısmen tahsil imkanı olduğu anlaşılıyor ise; bakiye kalan miktar için gerçek mükellefe gidilmelidir.

Öğretide muvazaalı işletme kullanmanın ihtiyati haciz nedenleri arasında sayılmaması ve tahakkuk etmiş vergi borçları açısından ihtiyati tahakkuk uygulanamaması karşısında,

⁵⁷⁴ Candan, s. 121.

⁵⁷⁵ Candan, s. 121-122.

⁵⁷⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 08.11.2012 tarih ve E:2010/5785, K:2012/3582 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

firmanın gerçek sahibinin tahakkuk etmiş vergi borçlarına ihtiyati haciz uygulanamayacağı ve dolayısıyla burada bir boşluk bulunduğu görüşü ileri sürülmektedir. Söz konusu boşluğun ise bu bende göre gerçekleştirilecek tahakkukun gerçek miktardan daha fazla bir tutar için yapılması ve ihtiyaten tahakkuk ettirilen yüksek tutar üzerinden ihtiyati haciz uygulanmak suretiyle giderilmesi önerilmektedir.⁵⁷⁷ Kanaatimizce madde metninde bir boşluk söz konusu değildir. Çünkü muvazaalı işletmede gerçek mükellef hukuken yer almadığından, bu teşebbüsten kaynaklanan vergi borçlarının gerçek mükellef hakkında tahakkuk etmesi söz konusu değildir. Gerçek mükellefin ayrıca vergiye tabi başka bir faaliyeti varsa ve bu faaliyetleri açısından tahakkuk etmiş vergi borçları söz konusu ise bu borçlar için; vergisel yükümlülükten kurtulmak amacıyla muvazaalı teşebbüs kullanmakla AATUHK'nın 13/3. maddesinde yer alan ihtiyati haciz sebebi hakkında gerçekleşmiş olmaktadır. Çünkü borçlunun "*hileli yollara sapması*" durumu, muvazaalı teşebbüsün gerçek sahibi olduğunun tespiti ile vergi idaresi tarafından ispat edilmiş olmaktadır. Bu nedenle AATUHK'nın 13/3. maddesi uyarınca gerçek mükellefin vergiye tabi başka bir faaliyeti nedeniyle tahakkuk etmiş vergi borçlarına ihtiyati haciz uygulaması yapılabilmesi mümkündür.

3.İHTİYATİ TAHAKKUKUN UYGULANMASI

3.1.İhtiyati Tahakkukun Konusu

İhtiyati tahakkuk AATUHK'da öngörülen diğer güvence önlemlerinden farklı olarak, sadece vergi ve resim için kullanılabilen bir güvence yöntemidir. Kanun koyucu tarafından madde metninde "*vergi ve resim*" ifadesine yer verilmek suretiyle ihtiyati tahakkukun sadece dar anlamda vergi ve resim için uygulanabileceği belirtilmiş, geniş anlamda vergi kapsamına dahil olan harç ve benzeri mali yükümlerin ihtiyati tahakkuk kapsamı dışında kaldığı vurgulanmıştır.⁵⁷⁸

Vergi ve resimlerin tamamı ihtiyati tahakkuk kapsamına dahil değildir. Kanun koyucu hangi vergi ve resmin ihtiyati tahakkuk kapsamında olduğunu belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na tanımıştır. Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu Seri A, Sıra 1 numaralı Tahsilat

⁵⁷⁷ Özbalcı, (AATUHK), s. 258.

⁵⁷⁸ Candan, s. 118.

Genel Tebliği ile “a)Gelir Vergisi (Geçici Vergi Dahil), b) Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi Dahil), c) Katma Değer Vergisi, d)Damga Vergisi, e)Özel Tüketim Vergisi, f)Özel İletişim Vergisi, g)Şans Oyunları Vergisi, h)Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, ı)Veraset ve İntikal Vergisi, i) Bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları” nın ihtiyati tahakkuk kapsamında olduğunu belirlemiştir. Görüldüğü üzere belirlenen tüm alacaklar devlete ait vergilerdir. Dolayısıyla il özel idaresi ve belediyelere ait vergiler için ihtiyati tahakkuk uygulanması söz konusu değildir.⁵⁷⁹

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen vergiler ile gecikme faizi ve vergi cezalarının ihtiyati tahakkukun konusunu oluşturabilmeleri için, henüz tahakkuk etmemiş olmaları gerekir. Vergilendirme süreci içerisinde tahakkuk etmiş olan bir verginin ayrıca ihtiyati tahakkuka tabi tutulması mümkün değildir.⁵⁸⁰

3.2.İhtiyati Tahakkukun Tarafları

3.2.1.Yetkili Makam

İhtiyati tahakkuku düzenleyen AATUHK'nın 17. Maddesinde, ihtiyati tahakkuk sebeplerinin meydana geldiği vergi dairesi müdürünün yazılı teklifi üzerine defterdarın, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği vergi, resim ile bunların zam ve cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk kararı almaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Defterdar tarafından ihtiyati tahakkuk kararı alınır ise bu karar vergi dairesi müdürü tarafından hemen uygulanır. 5345 sayılı Kanun'un yürürlüğü girmesiyle vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde, ilgili grup müdürünün veya bağımsız vergi müdürünün yazılı talebi üzerine vergi dairesi başkanı tarafından karar alınabilecektir. Vergi dairesi başkanı tarafından alınan karar, ilgili grup müdürü ya da bağımsız vergi dairesi müdürü tarafından derhal yerine getirilir.

Kanun koyucu tarafından iki dereceli bir sistem öngörülmüş ve ihtiyati tahakkuk sebeplerinin oluşması hali hem vergi dairesi müdürü veya ilgili grup müdürü tarafından hem de defterdar

⁵⁷⁹ Coşkun, s. 230.

⁵⁸⁰ Kumkale, s. 97.

veya vergi dairesi başkanı tarafından incelenmesi istenilmiştir. Bu anlamda ihtiyati tahakkuk müessesesinin kötüye kullanımı engellenmek için bir çeşit idari tedbir öngörülmüştür.⁵⁸¹

İhtiyati tahakkuk uygulanmasını talebe yetkili olan vergi dairesi ya da grup müdürü, söz konusu vergi ya da resmi tarh, tahakkuk veya tahsile yetkili olan vergi dairesinin müdürüdür. Talep yetkisi vergi dairesi müdürü veya ilgili grup müdürü tarafından bizzat kullanılmalıdır. Yetkili müdür dışındaki diğer vergi dairesi çalışanları tarafından kullanılması mümkün değildir. İhtiyati tahakkuk kararının da bizzat defterdar veya vergi dairesi başkanı tarafından verilmesi gerekir.⁵⁸² Bu anlamda yetki devri mümkün değildir. Aksi halde kanun koyucunun maddenin içerisinde öngördüğü denetim sistemine aykırı davranılmış olur.

3.2.2.Muhatap

İhtiyati tahakkuk, asıl vergi borçlusu hakkında alınır ve uygulanır. Yani ihtiyati tahakkuk nedenleri kimin şahsında gerçekleşmiş ise ihtiyati tahakkukun muhatabı da o kişidir. Bu anlamda asıl borçlu dışındaki diğer sorumlular hakkında ihtiyati tahakkuk kararı alınması söz konusu değildir. İhtiyati tahakkuk kararı alındıktan sonra gerekli şartlar oluşmuş ise asıl borçlu hakkında alınan ihtiyati tahakkuka istinaden, diğer sorumlular hakkında ihtiyati haciz gerçekleştirilebilir.⁵⁸³ Burada dikkat edilecek husus; asıl borçlu hakkında alınan ihtiyati tahakkuk kararının, vergi kanunları uyarınca sorumlu olan kişiler hakkında uygulanacak ihtiyati hacze dayanak teşkil edebileceğidir. Dolayısıyla arada kanuni bir vergisel sorumluluk ilişkisi yok ise ilgililerden biri hakkında alınan ihtiyati tahakkuk kararına istinaden, diğeri hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Örneğin aynı organizasyon kapsamında faaliyet gösterdiği ileri sürülen şirketlerden birisi hakkında alınan ihtiyati tahakkuk kararına istinaden, diğer şirket hakkında ihtiyati haciz uygulanamaz.⁵⁸⁴

⁵⁸¹ AATUHK 17. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 95).

⁵⁸² Candan, s. 122.

⁵⁸³ Kumkale, s. 97.

⁵⁸⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 08.06.2000 tarih ve E:2000/423, K:2000/2680 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

3.3.İhtiyati Tahakkukun Usulü

Kanun koyucu tarafından ihtiyati tahakkuk talebi ve alınan karara ilişkin olarak yazılı olma şartı getirilmiştir. Talebin ve ihtiyati tahakkuk kararının yazılı olması, kurumun kötüye kullanılmasının önlenmesi bakımından öngörölmüş bir güvenlik tedbiridir.⁵⁸⁵

İhtiyati tahakkuk talebinin yazılı olması ve talep içerisinde ihtiyati tahakkukun uygulanmasını gerektirir sebepler ile bu sebeplere ilişkin delillerin yer alması şarttır.⁵⁸⁶ Yazılı şekilde olması aranılan ihtiyati tahakkuk talebine ilişkin olarak, özel bir şekil şartı getirilmemiştir. Dolayısıyla vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenilen ön inceleme raporu ile ihtiyati tahakkuk istenilebileceği gibi, sadece şartların oluştuğunun belirtildiği yazı ile de talepte bulunulabilmesi mümkündür.⁵⁸⁷ Ayrıca ihtiyati tahakkuk talebinde, ihtiyati tahakkukun yapılacağı verginin türüne ve miktarına ilişkin bilgilerin de yer alması gerekir.⁵⁸⁸

Defterdar ya da vergi dairesi başkanı ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek vergi alacakları hakkında, ihtiyati tahakkuk sebeplerinin gerçekleşmiş olduğuna kanaat getirir ise yazılı emir verir. Verilen yazılı emir üzerine talep eden vergi dairesi bünyesinde ihtiyati tahakkuk derhal yapılır.⁵⁸⁹ Kanunun açık hükmü karşısında sözlü taleplerin ve emirlerin hukuki sonucu yoktur.⁵⁹⁰

Karar vermeye yetkili makamın yapacağı değerlendirmede tam ispat aranmaz. Alacağın tahsilinin tehlikeye düştüğü yaklaşık olarak ispat edildiği takdirde, ihtiyati tahakkuk kararı verilmelidir. Zira ihtiyati tahakkuk bir geçici hukuki koruma tedbiridir ve karar verilmesi için şartların oluştuğunun yaklaşık ispatı kafidir.⁵⁹¹

⁵⁸⁵ AATUHK 17. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 95).

⁵⁸⁶ Ünlü, s. 213.

⁵⁸⁷ Danıştay 3. Dairesi'nin 23.02.1993 tarih ve E:1992/1898, K:1993/862 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁵⁸⁸ Yılmaz, (6183), s. 170.

⁵⁸⁹ Özbalcı, (AATUHK), s. 255.

⁵⁹⁰ Candan, s. 122.

⁵⁹¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 11.12.2001 tarih ve E:2001/3434, K:2001/3856 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

3.4.İhtiyati Tahakkukta Takdir Yetkisi

İhtiyati tahakkukta takdir yetkisini kararın alınması ve uygulanması açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekir. Kararın alınması bakımından da karar alınmasını talep eden ve kararı alan makam açısından yine bir ayrıma gitmek gerekecektir.

İhtiyati tahakkuk kararı alınırken, ihtiyati tahakkuk sebeplerinin oluştuğunu gören vergi dairesi müdürü veya ilgili grup müdürünün hemen ihtiyati tahakkuk talep etmesi gerekir. Yani ihtiyati tahakkuk sebeplerinin meydana geldiğini gören talebe yetkili makamın, aksi yönde hareket etmesi mümkün değildir. Bu noktada vergi dairesi müdürüne takdir yetkisi tanınmamıştır.⁵⁹² Kararı verecek olan defterdar veya vergi dairesi başkanının ise takdir yetkisi söz konusudur.⁵⁹³ Karar vermeye yetkili makamın takdir yetkisinin olduğu, kanun lafzında geçen “*verebilir*” ifadesinden açıkça anlaşılmaktadır.⁵⁹⁴ Bu bağlamda yazılı talep üzerine karar vermeye yetkili makam, delilleri değerlendirecek ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının gerekli olup olmadığını araştıracaktır. Yetkili makam tarafından karar verilirken, vergi alacağının tahsili ve mükellefin hukuku arasında adil denge gözetilerek değerlendirme yapılmalıdır.⁵⁹⁵ Eğer sebeplerin oluştuğu kanaatine varılır ise yetkili merci tarafından ihtiyati tahakkuk uygulanmasına karar verilir.⁵⁹⁶ Bize göre defterdar veya vergi dairesi başkanına tanınan takdir yetkisi, ihtiyati tahakkuk sebeplerinin oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi içindir. Dolayısıyla karar vermeye yetkili makam tarafından ihtiyati tahakkuk sebeplerinin oluştuğu kanaatine varılır ise artık ihtiyati tahakkuk uygulanmaması noktasında takdir kullanılması mümkün değildir.

İhtiyati tahakkukun uygulanmasına gelindiğinde, herhangi bir makama takdir yetkisi tanınmış değildir. İhtiyati tahakkuk kararı “*derhal*” yerine getirileceği kanun koyucu tarafından net şekilde ifade edilmiştir. Bu anlamda ihtiyati tahakkuk kararının gereği vergi dairesi müdürü ya da ilgili grup müdürü tarafından vakit kaybetmeden yerine getirilecektir.⁵⁹⁷

⁵⁹² Coşkun, s. 231.

⁵⁹³ Arslan, Cem Barlas: “İhtiyati Tahakkuk Uygulanması, İtiraz ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Y: 2010, S: 215, <http://uye.yaklasim.com>, (Erişim Tarihi: 24.02.2018).

⁵⁹⁴ Candan, s. 123.

⁵⁹⁵ Ünlü, s. 213.

⁵⁹⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 255.

⁵⁹⁷ Yılmaz, (6183), s. 170.

3.5.İhtiyati Tahakkukta Süre

İhtiyati tahakkukta süre hususu iki açıdan önemlidir. Birincisi ihtiyati tahakkuk kapsamındaki vergi borçlarına hangi süre içerisinde ihtiyati tahakkuk uygulanabilir. İkincisi ihtiyati tahakkuk sebepleri meydana geldiğinde, ihtiyati tahakkuk kararı ne zamana kadar alınabilir ve alınan karar ne zamana kadar uygulanabilir.

İhtiyati tahakkuk uygulanabilme ihtimali vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlar. En son vergilendirme süreci içerisinde olağan tahakkuk gerçekleşinceye kadar devam eder. Bir vergi alacağı açısından tahakkuk gerçekleştiğinde artık ihtiyati tahakkuk uygulanması söz konusu değildir.⁵⁹⁸

İhtiyati tahakkukun uygulanması süresine ilişkin olarak kanunda net bir zaman ifade edilmemiştir. İhtiyati tahakkuk talep edilmesi noktasında herhangi bir süre kavramına yer verilmemişken, ihtiyati tahakkuk kararının uygulanması noktasında “derhal” ifadesine yer verilmiştir. İhtiyati tahakkuk bir güvence tedbiridir ve bu yönüyle acil bir iştir. Öte yandan ihtiyati tahakkuk kararı alındıktan sonra vergi alacakları ihtiyaten tahakkuk ettirilecek ve ilgililer hakkında ihtiyati haciz gerçekleştirilecektir. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk kararı derhal talep edilmeli ve derhal uygulanmalıdır.

İhtiyati tahakkuk kararının derhal uygulanacağı ifade edilmiş ancak derhal sözcüğünden ne anlaşılması gerektiği ifade edilmemiştir. Bize göre derhal ifadesinin en geç VUK'taki genel süre olan 15 gün içerisinde gerekli işlemlerin gerçekleştirilmesi olarak anlaşılması gerekir. Derhal yerine getirilmeyen işlemlere ilişkin kanunda bir yaptırım öngörülmemiştir. Bu nedenle derhal yerine getirilmeyen kararın kendiliğinden son bulacağı ileri sürülemez. Karar uygulanıncaya kadar yürürlükte kalmaya devam eder. Ancak vergilerin tahakkuku gerçekleştiğinde artık yürürlükte olan ihtiyati tahakkuk kararının uygulanması imkanı kalmaz.

4.İHTİYATİ TAHAKKUKUN SONUÇLARI

İhtiyati tahakkukun sonuçları AATUHK'nın 18. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde düzenlemesinde ihtiyati tahakkuk sonuçları, uygulanacak vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının matrahının belli olup olmamasına göre ayrı ayrı ifade edilmiştir.

⁵⁹⁸ Ünlü, s. 212.

4.1. Matrahı Belli Olan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkuk

Matrah, verginin üzerinden hesaplanacağı ekonomik birimdir. Bu ekonomik değer mükellefin beyanına göre ortaya çıkabileceği gibi idarece de tespit edilebilir.⁵⁹⁹ Matrahı belli olan vergi ve resimler, genel itibariyle idare tarafından tek taraflı olarak tarh edilen ya da yapılan çalışmalar neticesinde tarh edilebilecek aşamaya gelen vergi ve resimlerdir.⁶⁰⁰ İdarenin tek taraflı gerçekleştirdiği tarhiyatlar; re'sen, ikmalen ve idarece tarh olmak üzere üç çeşittir. Bu tarh türlerinde matrahın belirlenmesinde, vergi takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanları idareye yardımcı olur.⁶⁰¹

İdarece tek taraflı olarak yapılan tarhiyatlar, ihbarname düzenlenilerek mükellefe tebliğ olunur. Mükellef bu ihbarnamelere karşı tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açma yetkisini haizdir. Mükellef süresi içinde dava açmaz veya dava açar ve davası mahkeme tarafından reddedilir ise tahakkuk gerçekleşir. Bu durumda ihtiyati tahakkuk yapılması mümkün değildir.

İhtiyati tahakkuk yapılabilmesi için idarece yapılan tarhiyatın; mükellefe tebliğ edilip mükellefin süresi içerisinde dava açması veya henüz dava açma süresinin dolmaması gerekir. Çünkü belirtilen hallerde henüz tahakkuk gerçekleşmediğinden, ihtiyati tahakkuk yapılabilir. Bu anlamda tarh ve tebliğ edilen vergiye ilişkin dava açma süresinin dolmamış olması ile dava açılması arasında herhangi bir fark yoktur.⁶⁰² Yine tarhiyatın hazırlanıp ihbarname tebliğ edilmemiş olması veya gerekli matrah tespitinin yapıp tarhiyatın yapılmaması hallerinde de tahakkuk gerçekleşmediğinden ihtiyati tahakkuk yapılabilir. Netice itibariyle matrahın belirlenmiş olmasına rağmen, tahakkukun gerçekleşmediği vergi ve resimlerde derhal ihtiyati tahakkuk yapılır.⁶⁰³ Kanun koyucu ihtiyati tahakkuk uygulanacak matraha karşı dava açılmış olmasını önemsememiştir çünkü ihtiyati tahakkuk bir geçici hukuki koruma tedbiridir ve etkileri ilerleyen aşamalarda ortadan kalkacak niteliktedir.⁶⁰⁴

⁵⁹⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 87.

⁶⁰⁰ Özbalcı, (AATUHK), s. 264.

⁶⁰¹ Bilici, s. 63-64.

⁶⁰² Yılmaz, (6183), s. 175.

⁶⁰³ Özbalcı, (AATUHK), s. 264.

⁶⁰⁴ Ünlü, s. 219.

4.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkuk

Matrahı belli olmayan vergi ve resim, geçmiş yıllara ait olabilir. Burada kanun metninde yer verilen geçmiş yıl ile ihtiyati tahakkuktan önce kapanmış olan vergilendirme dönemlerinin tamamı kastedilmektedir. Kapanmış (geçmiş) dönem ile ifade edilmek istenilen ise ödeme vadesi geçmiş olan dönem değil, beyanname verme süresi geçmiş olan dönemdir.⁶⁰⁵

Geçmiş vergilendirme dönemi içerisinde eksik beyanname verilmek suretiyle dönem kapanmış olabilir veya beyanname verilmiş ancak matrah gösterilmemiş olabilir ya da hiç beyanname verilmemiş olabilir.⁶⁰⁶ Geçmiş döneme ilişkin vergi veya resmin hiç beyan edilmemesi nedeniyle vergi ziyasının oluşmasının veya tahakkuk edip ödeme vadesinin gelmiş olmasının ihtiyati tahakkuk açısından bir önemi bulunmamaktadır. Ancak beyana dayalı olarak tahakkuk eden vergi açısından ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için ilgili yıla ilişkin matrah farkının tespit edilmesi şarttır. İlave matrah tespit edilmeden ihtiyati tahakkuk yapılması söz konusu değildir.⁶⁰⁷ Yine beyanname verilmemesi halinde, mükellefin beyan etmesi gereken matrah olduğu vergi dairesi tarafından tespit edilmelidir.⁶⁰⁸

İçinde bulunulan cari yıl açısından ihtiyati tahakkuk tarihi itibarıyla beyanname verme süresi dolmuş olanların geçmiş yıllar kapsamına dahil olduğu yukarıda ifade edildi. Ancak ihtiyati tahakkuk tarihinden takvim yılı sonuna kadar olan dönemin ise ihtiyati tahakkuk kapsamında olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Öğretide ihtiyati tahakkuk tarihinden itibaren takvim yılı sonuna kadar olan dönemin de ihtiyati tahakkuk kapsamına dahil edilmesi gerektiği görüşü ileri sürülmektedir.⁶⁰⁹ Bize göre henüz gerçekleşmeyen döneme ilişkin ihtiyati tahakkuk yapılması mümkün değildir. Eğer şartlar oluşur ise aynı mükellef hakkında tekrar ihtiyati tahakkuk uygulanmasına engel bir durum yoktur. Nitekim uygulamada da madde kapsamı cari yılın geçmiş dönemleri şeklinde anlaşılmış ve uygulanmıştır.⁶¹⁰

Matrahın belli olmaması halinde matrah, vergi takdir komisyonları tarafından harici karinelere göre bir hafta içerisinde takdir edilir. Vergi hukukunda karine; *“vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı*

⁶⁰⁵ Yılmaz, (6183), s. 175.

⁶⁰⁶ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 99.

⁶⁰⁷ Özbacı, (AATUHK), s. 265.

⁶⁰⁸ Yılmaz, (6183), s. 175.

⁶⁰⁹ Özbacı, (AATUHK), s. 266.

⁶¹⁰ Yılmaz, (6183), s. 176.

tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır". Bu anlamda vergi hukukundaki karineler kanuni olabileceği gibi yargı kararları sonucunda da ulaşılmış olabilir. İşte takdir komisyonu tüm bu karineleri kullanarak matrah takdir eder. Uygulamada mükellefin işi, iş durumu ve türü, işyerinin mevki, günün ekonomik koşulları vb. karinelere başvurulmaktadır.⁶¹¹

AATUHK'nın 18. maddesinde matrahın belli olmaması halinde takdirin, takdir komisyonu tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Ancak VUK'un 30. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında vergi inceleme elemanlarına da matrah takdiri yapma yetkisi verilmiştir. Bu durumda vergi inceleme elemanlarının AATUHK'nın 18. maddesi kapsamında matrah takdiri yetkisinin bulunup bulunmadığı hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre; AATUHK'nın 18. maddesi uyarınca yapılacak olan tarhiyat, ihtiyati tahakkuk için yapılacak olan geçici tarhiyattır. Geçici tarhiyatı yapma görevi ise takdir komisyonunundur. Vergi inceleme elemanları kesin inceleme gerektiğinde matrah takdir etme yetkileri vardır. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk için matrah takdir edemezler.⁶¹² Diğer bir görüşe göre ise; ihtiyati tahakkuk için gerekli olan matrahı, vergi inceleme elemanları da belirleyebilir.⁶¹³ Bize göre de vergi inceleme elemanlarının ihtiyati tahakkuk için matrah takdir etme yetkileri vardır. Zira çoğun içinde az da vardır. Bu bağlamda vergi inceleme elemanlarının matrahı kesin olarak belirlenme yetkisinin olduğu halde, geçici matrahı takdir yetkisi evleviyetle vardır. Öte yandan ihtiyati tahakkukun acil bir güvence tedbiri olduğu dikkate alındığında, uygulanacak matrahın belirlenmesi yöntemlerinin azaltılması yoluna gidilmesi, güvence tedbirinin uygulanmasında gecikmeye yol açabileceğinden, tedbirin ruhuna uygun düşmez.

4.3. Vergi Cezaları ve Vergi Zammı Açısından İhtiyati Tahakkuk

Vergi cezaları, vergi aslına bağlı olarak ihtiyati tahakkuka tabi tutulur. Buna göre; vergi aslının matrahının belirlenmiş olup olmamasına göre vergi cezalarının durumu da belirlenir. Vergi aslına hangi usule göre ihtiyati tahakkuk uygulandıysa, aynı şekilde vergi cezalarına da ihtiyati tahakkuk tedbiri uygulanır.

⁶¹¹ Candan, s. 123.

⁶¹² Özbacı, (AATUHK), s. 267.

⁶¹³ Yılmaz, (6183), s. 176.

Vergi zammına gelindiğinde AATUHK'nın 18. maddesinde ifade edilen "zam" kavramından ne anlaşılması gerektiği net değildir. Çünkü vergi hukukunda tahakkuk etmemiş borçlar açısından vergi zammı uygulanması söz konusu değildir. Zam vadesi geldiği halde ödenmeyen alacaklar açısından uygulanır. İhtiyati tahakkuk ise henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimler için uygulanabilir. Bu anlamda maddede ifade edilen zam ifadesi gereksiz değerlendirilebilir veya VUK'un 339. maddesinde ifade edilen tekerrür cezası kastedilmiş olabilir. Diğer bir olasılık ise tahakkuku tahsile bağlı vergi ve resimlerde süresinde tahsilatın yapılmamış olmasının cezayı değil gecikme zammını gerektireceği, buna rağmen ihtiyati tahakkuk uygulamasında belirtilen vergi ve resimler için de tahakkuk yapılacağı anlayışından kaynaklandığı da ileri sürülebilir.⁶¹⁴ Ancak uygulama maddedeki ifade edilen zam sözcüğünü gecikme faizi olarak anlama şeklinde geliştirmiştir.⁶¹⁵

4.4. İhtiyati Tahakkukta Tahsilat

İhtiyati tahakkuk, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek olan vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının derhal tahakkukunu sağlamaktadır. Ancak yapılan tahakkukların tahsili normal ödeme zamanında yapılacaktır. Bu anlamda geçici olarak tahakkuk ettirilen vergi ve resimlere ihtiyati haciz uygulanması öngörülmekle yetinilmiştir.⁶¹⁶ Dolayısıyla ihtiyati tahakkukun, ilgili vergi veya resmin tahsil zamanını öne alma vb. şekilde bir etkisi yoktur. İhtiyati tahakkuk ile sadece kapsamındaki alacaklara ilişkin tahsilatın, zamanında gerçekleştirilmesi güvence altına alınmak istenilmektedir.⁶¹⁷

5. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ

AATUHK'nın 19. maddesi ile ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının, kendi kanunları uyarınca yapılacak kesin tahakkuka göre düzeltilmesi imkanı

⁶¹⁴ Özbalcı, (AATUHK), s. 267.

⁶¹⁵ Yılmaz, (6183), s. 176.

⁶¹⁶ AATUHK 18. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 98).

⁶¹⁷ Yılmaz, (6183), s. 177.

kabul edilmiştir. Bu durum ihtiyati tahakkukun tamamen bir güvence yöntemi olduğunu ortaya koymaktadır.⁶¹⁸

İhtiyati tahakkuk çoğunlukla belirli olmayan matrah için geçici ve ilk tespitlere göre gerçekleştirildiğinden, kesin tahakkuka göre hatalıdır. İhtiyati tahakkukun kesin tahakkuka dönüşürken tamamen ortadan kalkma olasılığı dahi söz konusu olabilir. Bu nedenle ihtiyati tahakkuka dayanılarak ödeme emri düzenlenemez ve tahsilat yapılamaz. Kesin tahakkuk yapılırken ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka göre düzeltilir.⁶¹⁹ İhtiyati tahakkukun nasıl düzeltileceği konusunda AATUHK’da açıklık bulunmamaktadır. Düzeltmenin VUK hükümlerine göre yapılması ve mükellefe tebliğ edilmesi, idarenin işlemlerine açıklık getirmesi açısından yerinde olacaktır.⁶²⁰

İhtiyati tahakkukun düzeltilmesine ilişkin olarak AATUHK’nın 19. maddesinde, beyannameli tarhiyatlar ile dava konusu yapılabilecek tarhiyatlar ayrımı yapılmış ve düzeltmenin nasıl yapılacağı ortaya konulmuştur.

5.1. Beyannameye Dayalı Tarhiyatlarda Düzeltme

İhtiyati tahakkukun beyanname süresi gelmemiş vergi ve resimlerde gerçekleştirildiği takdirde, mükellefin ihtiyati tahakkuk konusu vergi ve resme ilişkin olarak ilgili kanuna göre zamanında beyanname vermesi halinde ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi gerekir. Bu durumda vergi dairesi verilen beyannameyi iki ay içerisinde incelemek zorundadır. (AATUHK m. 19/III) İki aylık incelemeye başlama süresi, beyannamenin verildiği tarihte başlar. Düzeltme için öngörülen iki aylık sürenin herhangi bir şekilde uzatılması mümkün değildir. Bu nedenle eğer verilen beyannamenin incelenme süresi iki ayı aşar ise ihtiyati tahakkukun beyannameye göre düzeltilmesi şarttır.⁶²¹

İhtiyati tahakkuk, kaba hesaplama dayalı bir saptamadır. Bu nedenle süresi içerisinde verilen beyannamenin incelenerek gerçek miktarın tespit edilmesi ve tahakkukun kesinleştirilmesi gerekmektedir. Bu anlamda idareye verilen iki aylık inceleme süresi beyannamenin usulüne uygun verilmesine ilişkin değil, miktar olarak doğruluğunun tespitine

⁶¹⁸ AATUHK 19. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 100).

⁶¹⁹ Yılmaz, (6183), s. 179.

⁶²⁰ Ünlü, s. 220.

⁶²¹ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 101.

ilişkindir. Aksi halde beyanname incelemesinin AATUHK ile bağlantısı ortaya konulamaz ve düzeltme yapmak için sadece mükellefin beyanname vermesi gerektiğinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılır. Ancak bu ihtiyati tahakkukun amacına uygun düşmez. Bu nedenle yapılacak incelemenin beyan edilen miktarın doğruluğuna ilişkin olması şarttır.⁶²²

İhtiyati tahakkukun beyana göre düzeltilmesini öngören düzenleme, mükellef beyanına göre tahakkuk edecek verginin ihtiyati tahakkuk edilen tutardan daha az olacağı ihtimaline dayanmaktadır.⁶²³ Bu sebeple beyan edilen matrahın aynen kabul edileceği varsayılmaktadır.⁶²⁴ Ancak teorik olarak mükellefin ihtiyati tahakkuk yapılan miktardan daha yüksek bir tutarı beyan etmesi mümkündür. Bu durumda düzeltme bakımından, incelemenin beklenip beklenmeyeceği belirli değildir. Madde düzenlemesine göre, her halükarda düzeltme yapılmadan önce incelemeye başlanması ve inceleme neticesinde beyan kabul edilir ise bu duruma göre düzeltme yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.⁶²⁵

Beyana göre tahakkuk ettirilecek tutarın, ihtiyati tahakkuk ettirilen miktara eşit veya daha az olduğu durumlarda, iki aylık süre içerisinde gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde beyan edilen miktardan daha yüksek bir tutar tespit edildiği takdirde, aradaki fark için ilave ihtiyati tahakkuk ve akabinde ihtiyati haciz yapılması yoluna gidilecektir.⁶²⁶

Beyan edilen tutarın uygunluğu iki ay içinde incelenmese de ihtiyati tahakkuk, beyan edilen tahakkuka göre düzeltilir. Yani inceleme yapılmadığı için ihtiyati tahakkuk devam etmez. Düzeltme neticesinde beyan edilen tutardan fazlası için uygulanan ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı olarak uygulanan ihtiyati haciz kalkar. Ancak ilk hesaplamalara göre yeniden AATUHK'nın 9. maddesi uyarınca teminat isteme ve teminat gösterilmez ise 13. maddenin 4. bendine göre ihtiyati haciz uygulanma imkanı söz konusu olabilir.⁶²⁷ Çünkü 19. maddede sadece ihtiyati haczin inceleme yapılmaması nedeniyle geciktirilmemesi hüküm altına alınmıştır. Farklı bir ihtiyati haciz nedenine istinaden ihtiyati haciz uygulanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.⁶²⁸

⁶²² Yılmaz, (6183), s. 180.

⁶²³ Özbacı, (AATUHK), s. 270.

⁶²⁴ Ünlü, s. 220.

⁶²⁵ Özbacı, (AATUHK), s. 270.

⁶²⁶ Özbacı, (AATUHK), s. 270.

⁶²⁷ Yılmaz, (6183), s. 180.

⁶²⁸ Özbacı, (AATUHK), s. 270.

Verilen beyanname sonucunda ihtiyati tahakkukun kesin tahakkuka dönüşmesi, uygulanan ihtiyati haczin kesin hacze dönüşmesini gerektirmeyeceği gibi ihtiyati haczin kaldırılmasını da gerektirmez. Borcun vadesi gelinceye kadar ihtiyati haciz uygulanmaya devam eder. Vadesi gelen borcun takibine başlanılır ve ödeme emri tebliğ olunur. Ödeme emrine karşı dava açma süresi dolunca, ihtiyati haciz kesin hacze dönüşür.⁶²⁹

5.2. Dava Konusu Olabilecek Tarhiyatlarda Düzeltme

Vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak tespit edilen matrah üzerinden ihtiyati tahakkuk uygulanması mümkündür. İdare tarafından re'sen, ikmalen veya idarece belirlenen matrah üzerinden gerçekleştirilen ihtiyati tahakkukun düzeltilebilmesi için tarhiyatın kesinleşmesi şarttır. Kesinleşmeden maksat, yapılan tarhiyata karşı dava açma yolunun tükenmiş olmasıdır.⁶³⁰

Eğer idare tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilen tarhiyata karşı, süresi içerisinde dava açılmaz ise tarhiyat kesinleşir. Bu durumda dava açma süresinin dolması ile olağan tahakkuk da gerçekleşeceğinden, ihtiyati tahakkuk dava açma süresinin sonunda kesinleşen tahakkuka göre düzeltilir. VUK'un 376. maddesi uyarınca ceza indiriminden yararlanmak suretiyle ödeme talep edilmesi halinde, dava açma süresinin dolduğu tarihte tahakkuk kesinleşir. Bu durumda da ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka göre düzeltilir.⁶³¹

Uzlaşma yoluna gidilmesi halinde, uzlaşma tutarı üzerinden ödeme yapılabilir. Bu durumda uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte kesin tahakkuk yapılır ve ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka göre düzeltilir.⁶³²

İdarece re'sen, ikmalen veya idarece gerçekleştirilen tarhiyata karşı süresi içerisinde dava açılmış ise ihtiyati tahakkukun ne zaman düzeltileceği hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre mahkeme kararının kesinleşmesi gerekir.⁶³³ Çünkü AATUHK'da "*kesinleşmenin vukuu*" aranmıştır. Madde içerisinde yer verilen "*Devlet Şurasından nihai bir kararın çıkmış olması*"

⁶²⁹ Coşkun, s. 244.

⁶³⁰ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 101.

⁶³¹ Coşkun, s. 244.

⁶³² Özbalcı, (AATUHK), s. 272.

⁶³³ Özbalcı, (AATUHK), s. 272, Yılmaz, (6183), s. 181, Ünlü, s. 221, Coşkun, s. 244, Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 101.

ifadesinin de değişen yargılama usulü karşısında tarhiyatın kesinleşmesini ifade etmekten başka bir anlamı kalmamıştır.⁶³⁴ Buna göre ilk derece mahkemesince verilen karara karşı kanun yoluna başvuru süresinin dolmasıyla veya kanun yoluna başvuru halinde son merci tarafından karar verilince tarhiyat kesinleşir ve kesinleşen tarhiyata göre ihtiyati tahakkuk düzeltilir.⁶³⁵ Diğer bir görüşe göre ise idare tarafından tek taraflı yapılan tarhiyata karşı dava yoluna başvurulması halinde, mahkemesince nihai kararın verilmiş olması yeterlidir. Maddede yer verilen Devlet Şurası ifadesinden, ilk derece yargılamasını yapan mahkeme anlaşılmalıdır. Nihai karar ise mahkemenin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlardır. İYUK'un 28/1. maddesine göre tarhiyatlara karşı açılan davalarda verilen mahkeme kararlarının uygulanabilmesi için kararın kesinleşmesi gerekmez. İdare de ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi için kararın kesinleşmesi gerektiğini ileri sürerek mahkeme kararına göre düzeltme yapmaktan çekinemez. Ancak idare tarafından kanun yoluna başvuru yapıldığında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi talep edilir ve yetkili merci tarafından bu talep kabul edilirse, ilk derece yargılama yerinin vermiş olduğu kararın uygulanması yani tahakkukun düzeltilmesi, yürütmenin durdurulması kararı kaldırılıncaya kadar geciktirilebilir.⁶³⁶ Kanaatimizce de tarhiyata karşı dava yoluna başvurulması halinde, ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi için tarhiyata karşı açılan davanın kesinleşmesi gerekmez. Çünkü madde lafzında yargı yoluna başvurulmuş tarhiyatlarda nihai kararın verilmesi yeterli görülmüştür. Beyana dayalı tarhiyatlarda beyanın hatalı olma ihtimali olmasına rağmen belirlenen süre içerisinde inceleme yapılmassa bile ihtiyati tahakkukun beyana göre düzeltileceğinin kabul edilmiş olması, kanun koyucunun ihtiyati tahakkuk sürecini hızlandırıcı bir bakış açısına sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Buradan hareketle kanun koyucunun; madde düzenlemesinde tarhiyatlara karşı yargı yoluna başvurulma halini ayrıca düzenleme gereği duyduğunu ve yargı yoluna başvurulması halinde nihai karar verilmesinin yeterli olduğunu kabul ettiği sonucuna ulaşılmaktadır. Zira yargı yoluna başvurulduğunda ilk derece yargılamasında bir araştırma ve değerlendirme yapılarak hukuki bir sonuca ulaşılabacaktır. İlk derece mahkemesi tarafından verilecek karar hatalı bile olsa, olağan tahakkuk ve tahsilat için yeterli sayıldığı dikkate alındığında;⁶³⁷ ilk derece mahkemesi kararının ihtiyati tahakkukun düzeltilmesinde de esas alınması genel uygulamayla bir çelişki doğurmayacaktır.

⁶³⁴ Yılmaz, (6183), s. 181.

⁶³⁵ Özbacı, (AATUHK), s. 272,

⁶³⁶ Candan, s. 124-125.

⁶³⁷ Öncel / Kumrulu / Çagan, s. 107.

6. İHTİYATİ TAHAKKUKA İTİRAZ

AATUHK'nın 20. maddesi ile ihtiyati hacze karşı dava yolunu öngören 15. maddeye atıf yapılmak suretiyle ihtiyati tahakkukta dava müessesesi düzenlenmiştir. Ancak ihtiyati tahakkuka karşı idari başvuru yoluna ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

İhtiyati tahakkuka karşı gerek idari gerek ise yargısal itiraz yoluna başvurulması açısından en belirleyici faktör, ihtiyati tahakkukun hukuki niteliğidir. İhtiyati tahakkukun benimsenen hukuki niteliğine göre itiraz yolları belirlenecektir.

6.1. İdari İtiraz

Hakkında idari işlem tesis edilmiş olan kişiler, idari işleme karşı dava açmadan önce işlemi tesis eden makamın üstüne yoksa kendisine, işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için başvuruda bulunabilir. (İYUK m. 11) Burada idari itiraz yoluna başvurulabilmesi için temel koşul, işlemin idari davaya konu olabilecek nitelikte bir idari işlem olmasıdır.⁶³⁸

Yukarıda da değinildiği üzere ihtiyati tahakkukun hukuki niteliği tartışmalıdır. İhtiyati tahakkuk bir görüşe göre hazırlık işlemi niteliğinde⁶³⁹ iken bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise idari işlem niteliğindedir.⁶⁴⁰

İhtiyati tahakkuku, ihtiyati haciz uygulamasına hazırlık işlemi şeklinde değerlendiren görüşün doğal sonucu olarak; ihtiyati tahakkuk uygulamasına karşı idari itiraz yoluna başvuruda bulunulamaz. Çünkü ihtiyati tahakkuk, idari itiraza konu olmanın temel koşulu olan tek başına dava konusu olabilme şartını haiz değildir.

Bize göre ise ihtiyati tahakkuk; idari işlemin tüm niteliklerini haiz, kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir. Ancak kanun koyucu tarafından bu idari işlemin dava konusu edilmesi, ihtiyati tahakkuka bağlı olarak ihtiyati haciz uygulanması şartına tabi kılınmıştır. Bu durumda ihtiyati

⁶³⁸ Gözübüyük / Tan, s. 835.

⁶³⁹ Açar, s. 194, Karakoç, s. 593, Gerçek, (Takdir), s. 167.

⁶⁴⁰ Candan, s. 126, Coşkun, s. 245, Yılmaz, (6183), s. 181.

tahakkuka karşı idari başvuru yapılmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Ancak tek başına dava konusu edilebilecek nitelikte işlemlere idari başvuru yolu imkanı tanındığından, ihtiyati tahakkuka karşı idari itirazda bulunulabilmesi için öncelikle ihtiyati haczin uygulanması koşulunun gerçekleşmesi gerekir. Bu koşul gerçekleştiği takdirde artık tek başına ihtiyati tahakkuka karşı idari itirazda bulunulabileceği gibi ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı birlikte de idari başvuruda bulunulabilir.

İhtiyati tahakkuka karşı İYUK'un 11. maddesi uyarınca yapılan idari başvuru neticesinde, işlemeye başlamış olan dava açma süresi durur. Başvuru üzerine idarece ya başvuru kabul edilir ve gereği yapılır ya da başvuru reddedilir. Eğer başvurudan itibaren 60 gün içerisinde cevap verilmez ise istek zımnen reddedilmiş sayılır. Açık ya da zımni ret kararından sonra başvuru ile durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlar.

İdari başvuru dava açma süresi içerisinde yapılmalıdır. İhtiyati tahakkuk kapsamında dava açma süresi 15 gündür. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı olarak ihtiyati haczin uygulandığının öğrenildiği tarihi izleyen günden itibaren 15 gün içerisinde hemen idari başvuruda bulunmak gerekir. Dava açma süresi 15 gün olmakla birlikte, başvurudan itibaren idarenin karar vermesi için 60 gün beklenilir. Başvurunun ulaştığı andan itibaren 60 gün içerisinde idare talebi açıkça reddetmiş ise; ret kararının tebliği üzerine durmuş olan dava açma süresi yeniden başlayacaktır. Eğer talep 60 gün içerisinde açıkça ret ya da kabul edilmemiş ise; 60 günün sonunda talep zımnen reddolunmuş olacaktır. Bu durumda ayrıca bir tebligat olmayacağından, başvurunun ulaşmasından itibaren 61. günden itibaren durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır.

İdari başvurunun geçerli olması için varsa işlemi tesis eden makamın üst makamına yoksa bizzat kendisine yapılmalıdır.⁶⁴¹ İhtiyati tahakkuku tesis etmeye yetkili makam defterdar ya da vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde vergi dairesi başkanıdır. Bu noktada vergi dairesi başkanlığı tarafından gerçekleştirilen işlemlere karşı Maliye Bakanlığı'na, defterdar tarafından gerçekleştirilen işlemlere karşı ise valiye idari itiraz yolu ile başvuruda bulunulabilir.

⁶⁴¹ Gözübüyük / Tan, s. 881.

6.2. Yargısal İtiraz

İhtiyati tahakkukun vergi alacağını güvence altına alınmasına ilişkin bir güvence tedbiri olması nedeniyle gizli tutulması öngörülmüştür. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacizle birlikte mükellef ihtiyati tahakkuktan haberdar olacaktır. Öncesinde kendisine tebligat yapılması söz konusu değildir.⁶⁴² Bu nedenle ihtiyati tahakkuka karşı dava açılması, ihtiyati hacze dava açılmasına ilişkin maddeye atıfla tanzim olunmuştur. (AATUHK m. 20)

6.2.1. İhtiyati Tahakkukun Yargısal İtiraza Konu Edilebilirliği

İhtiyati tahakkuka karşı dava açılması bakımından ihtiyati tahakkukun hukuki niteliği büyük önem arz etmektedir. İhtiyati tahakkuku hazırlık işlemi olarak gören görüşe göre, ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılabilir. İhtiyati tahakkukun açılacak davaya tek başına ya da ihtiyati haciz ile birlikte dava konusu edilmesi mümkün değildir. Ancak ihtiyati hacze karşı açılacak davada sadece ihtiyati haciz nedenlerine dava açılabilir iken ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacze karşı açılacak olan davada ihtiyati tahakkukun sebebine ve miktarına itiraz ileri sürülebilir.⁶⁴³

Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise ihtiyati tahakkuk bir idari işlemdir. Kanun koyucu ihtiyati tahakkukun dava konusu edilmesini, ihtiyati haciz uygulanması şartına bağlamıştır. Bunun nedeni mükellefin ihtiyati tahakkuktan ihtiyati haciz ile birlikte haberdar olacağı varsayımına dayanmış olmasıdır.⁶⁴⁴ Ancak mükellefin ihtiyati tahakkuktan önceden haberdar olması veya gerekmediği halde ihtiyati tahakkuka ilişkin olarak kendisine tebligat yapılması halinde dahi; maddenin açık lafzı karşısında, mükellef hakkında ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuka karşı dava açılabilmesi mümkün değildir.⁶⁴⁵ Danıştay'a göre de ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmadan mükellefin menfaati etkilenmeyeceğinden, ihtiyati tahakkuka karşı ihtiyati haciz uygulanmadan dava açılması mümkün değildir.⁶⁴⁶

⁶⁴² AATUHK 20. madde gerekçesi, (Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 101).

⁶⁴³ Ağar, s. 195, Karakoç, s. 593.

⁶⁴⁴ Candan, s. 126.

⁶⁴⁵ Coşkun, s. 245.

⁶⁴⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.02.2001 tarih ve E:2000/326, K:2001/96 sayılı kararı, (Candan, s. 126).

İhtiyati tahakkuk gerçekleştirilmesi ve akabinde ihtiyati haciz uygulanması ile birlikte mükellef, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine karşı ayrı ayrı dava açabileceği gibi her iki işleme karşı tek dava dilekçesi ile de dava açabilir.⁶⁴⁷ İdari yargılama usulünde kural, her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılmasıdır. Ancak dava konusu olacak kararlar arasında maddi ve hukuki bağıllık ya da sebep sonuç ilişkisinin bulunması halinde birden çok işleme karşı tek dava açılabilmesi de mümkündür. (İYUK m. 5) Burada aranılan bağıllık şekilci olarak yorumlanmamalıdır. İdari işlemlerden biri hakkında verilecek karar diğeri hakkında verilecek kararı etkileyecek nitelikte ise ve bu nedenle işlemlerin aynı davada ele alınmasının yararlı olacağı değerlendiriliyor ise İYUK'un 5. maddesi anlamında bağıllık var demektir.⁶⁴⁸ İhtiyati tahakkuk ve buna bağlı olarak uygulanan ihtiyati haciz arasında İYUK kapsamında aranılan bağıllık mevcuttur. Bu nedenle birlikte dava konusu edilebilir.⁶⁴⁹ Ancak her iki idari işleme aynı dilekçe ile birlikte dava açıldığı takdirde, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczin ayrı ayrı dava konusu edildiği mutlaka belirtilmelidir.⁶⁵⁰ İhtiyati hacze karşı dava açıldığı takdirde, ihtiyati tahakkuk nedenlerinin de kendiliğinden inceleneceği görüşü ileri sürülmektedir fakat bu durum kabul edilemez. Zira İYUK'un 5. maddesinde işlemlere karşı birlikte dava açılabilmesi kabul edilmiş ancak aralarında bağıllık bulunan işlemlerin birine karşı ileri sürülen hukuka aykırılığın diğerine karşı da ileri sürülmüş sayılacağı düzenlenmemiştir.⁶⁵¹ Danıştay içtihatlarında da birbirine bağlı işlemlerde, işlemlerin birinin süresi içerisinde dava konusu edilmemiş olduğu ve bu işleme dayanılarak tesis edilen işlemin dava konusu edildiği halde; dayanak işlemin hukuka aykırı olduğu açıkça tespit edilmiş olsa bile hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağı, sonradan bu işleme dayanılarak tesis edilen işlemin sırf bu nedenle hukuka aykırı sayılamayacağı kabul edilmektedir.⁶⁵²

⁶⁴⁷ Yılmaz, (6183), s. 182.

⁶⁴⁸ Gözübüyük / Tan, s. 908.

⁶⁴⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.04.2010 tarih ve E:2008/526, K:2010/183 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁶⁵⁰ Özbacı, (AATUHK), s. 274.

⁶⁵¹ Yılmaz, (6183), s. 183.

⁶⁵² Danıştay 7. Dairesi'nin 09.02.2004 tarih ve E:2000/8637, K:2004/270 sayılı kararı, (Yılmaz, 6183, s. 183-184).

6.2.2. Dava Açmaya Yetkili Olanlar

İhtiyati tahakkuk asıl vergi borçlusunu hakkında gerçekleştirilir. Ancak ihtiyati tahakkuka dayanılarak gerçekleştirilen hesaplama istinaden asıl mükellef yanında diğer sorumlular hakkında da ihtiyati haciz uygulanabilir.

Asıl vergi borçlusunu hakkında alınan ihtiyati tahakkuk kararına istinaden, şahsında ihtiyati haciz tatbik olunan sorumlu ihtiyati tahakkuka karşı dava açabilir. Çünkü hakkında uygulanan ihtiyati haciz işleminin dayanağı olan ihtiyati tahakkuk işlemi de menfaatinin etkilemektedir.

Hakkında ihtiyati tahakkuk kararı alınan ancak ihtiyati haciz tatbik edilmeyen asıl borçlunun durumuna geldiğinde ise; kanun koyucu ihtiyati tahakkuka dava açılmasını ihtiyati haciz tatbikine bağlı kılmıştır. Ancak ihtiyati haczin kimin şahsında uygulanması gerektiği hususuna değinmemiştir. Bu nedenle genel dava şartları uyarınca iptal davası açılabilme şartlarına gidilmesi gerekecektir. İptal davasında davacı olabilmenin temel koşulu menfaat ihlalinin olmasıdır. Asıl borçlu şahsında ilk etapta ihtiyati haciz uygulanmadığından menfaatinin ihlal edilmediği düşünülse bile asıl alacak yönünden netice itibarıyla sorumlunun asıl borçluya rücu imkanı söz konusu olabileceğinden, ihtiyati tahakkuk işlemi nedeniyle asıl borçlunun menfaatinin ihlal edilmesi mümkündür. Bu nedenle hakkında ihtiyati haciz uygulanmayan asıl borçlunun, ihtiyati tahakkuka karşı dava açma hakkı vardır. Elbette asıl borçlu hakkında alınan ihtiyati tahakkuka istinaden diğer sorumlular hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olması şarttır.

6.2.3. Yetkili ve Görevli Mahkeme

İhtiyati tahakkuk sadece vergi alacaklarına uygulanabilen bir güvence önlemi olduğundan dolayı, ihtiyati tahakkuk işlemine karşı açılacak davalarda görevli mahkeme idari yargılama kolunda faaliyet gösteren vergi mahkemeleridir. (2576 sayılı Kanun m. 6)

Yetkili mahkeme ise genel yetki kuralı uyarınca ihtiyati tahakkuku gerçekleştiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki uyuşmazlıkları çözmeye yetkili vergi mahkemesidir. (İYUK m. 37/c)

6.2.4. Dava Açma Süresi

İhtiyati tahakkuka karşı 15 günlük hak düşürücü süre içerisinde dava açılabilir. Dava açma süresi; mükellef, eğer ihtiyati haczin tatbiki sırasında hazır bulunuyor ise ihtiyati haczin uygulanmasından, eğer hazır bulunmuyor ise ihtiyati haczin uygulandığının tebliği tarihinden itibaren başlar.

İhtiyati tahakkuka karşı dava açılabilmesi için AATUHK’da “*ihtiyati haciz tatbik*”i arandığından dolayı henüz ihtiyati haciz uygulanmadan mükellef, ihtiyati haciz uygulanacağından haberdar olsa ve hatta kendisine tebligat yapılsa bile; ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuka karşı dava açabilmesi mümkün değildir.

İhtiyati tahakkuk işlemine karşı dava müessesesi ihtiyati hacze karşı açılacak davaya atıf ile düzenlenmiştir. Yukarıda ihtiyati hacze karşı açılacak dava süresine ilişkin olarak yaptığımız açıklamalar aynen geçerlidir. Tekrara düşmeme adına burada yeniden yer vermiyoruz.

6.2.5. İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davada İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılıklar

AATUHK’nın 15. maddesinde sadece ihtiyati haciz nedenlerine karşı itirazda bulunulabileceği ileri sürülmüş iken 20. maddesinde nedenler ile birlikte miktara karşı da hukuka aykırılık iddiasında bulunulabileceği düzenlenilmiştir. Ancak ihtiyati tahakkuk bir idari işlemdir. İdari işlemler ise yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırılık denetimine tabi tutulabilirler. İdarenin denetiminin sadece sebep veya miktar unsuru yönünden sınırlandırılması, Anayasanın 125. maddesi ve idari yargının varlık nedeni ile çelişeceğinden kabul edilemez. Bu nedenle hukuki niteliği itibarıyla idari işlem olan ihtiyati tahakkuk, idari işlemin tüm unsurları yönünden hukuka uygunluk denetimine tabi tutulabilmelidir.⁶⁵³

İhtiyati tahakkuka karşı açılan davada kural olarak kararın verildiği tarihteki koşullara göre değerlendirme yapılır. Kararın verildiği tarih itibarıyla ihtiyati tahakkuk şartları gerçekleşmiş ise ihtiyati tahakkuk hukuka uygundur.⁶⁵⁴ Bu genel kuralın istisnasını ihtiyati tahakkuk ile güvence sağlanılmaya çalışılan alacağa ilişkin tarhiyata karşı açılan davanın mükellef lehine

⁶⁵³ Candan, s. 127.

⁶⁵⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 18.11.2005 tarih E:2005/148, K:2005/255 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

sonuçlanması teşkil eder. Zira asıl alacağa ilişkin açılan davanın, bu alacağa güvence oluşturmak için uygulanan geçici hukuki koruma tedbirine etki etmeyeceği düşünülemez.⁶⁵⁵

İhtiyati tahakkuka karşı açılan davada idare tarafından ihtiyati tahakkuk sebeplerinin olduğu ve bu sebeplerin alacığın tahsilini tehlikeye soktuğu yaklaşık ispat ölçüsünde ortaya konulmalıdır. Zira ihtiyati tahakkuk neticesinde uygulanacak ihtiyati haciz ile Anayasada güvence altına alınan mülkiyet hakkına müdahale edilmektedir. Ayrıca geçici hukuki koruma tedbirleri İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle mahkemeler önüne gelen uyuşmazlıkta gerçekleşen ihtiyati tahakkuk sebeplerinin, alacığın tehlikeye soktuğunu tespit ettikleri takdirde davanın reddine karar vermeli; aksi halde işlemin iptaline hükmetmelidir.⁶⁵⁶

6.2.6. İhtiyati Tahakkuka Dava Açılmasının Sonuçları

İhtiyati tahakkuk kararına karşı salt yargı yoluna başvurulmuş olması, kararın uygulanmasına bir etkisi olmayacaktır.⁶⁵⁷ Ancak dava süresince yürütmenin durdurulması istenilmesi ve mahkemece kabul edilmesi halinde, kararın yürütmesinin durdurulması mümkündür.

İYUK'un "Kararların Sonuçları" başlıklı 28. maddesinde önceden yer alan ihtiyati tahakkuka ilişkin mahkemelerce verilen kararların kesinleşmeden uygulanmayacağı hükmü, Anayasa Mahkemesi'nin 10.07.2013 tarih ve E:2012/107, K:2013/90 sayılı kararı ile iptal edilmiştir⁶⁵⁸. Bu karar neticesinde ilk derece yargılamasında yargılama esnasında verilen yürütmenin durdurulması kararı ve yargılama neticesinde verilen iptal kararı idare tarafından 30 gün içerisinde yerine getirilecektir. Kararın kesinleşmediği gerekçesiyle mahkeme ilamının yerine getirilmesi beklenemez.

⁶⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 29.11.2002 tarih ve E:2002/360, K:2002/418 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁶⁵⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 13.10.2011 tarih ve E:2008/7216, K:2011/7431 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

⁶⁵⁷ Özbacı, (AATUHK), s. 240.

⁶⁵⁸ www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.02.2018).

6.2.7. İhtiyati Tahakkukla İlgili Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolu

İhtiyati tahakkuk işlemlerine karşı açılacak davalar idari yargı kolunda faaliyet gösteren vergi mahkemelerinde açılır. İdari davalara ilişkin usulü belirleyen İYUK'ta kanun yolları istinaf ve temyiz olarak belirtilmiştir. Öte yandan kanun yoluna başvurulabilmesi için dava konusuna değer yönünden sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre istinaf yoluna başvuru için dava değerinin en az 5.000,00-TL olması, temyiz yoluna başvuru için ise asgari 100.000,00-TL olması gerekmektedir. (m. 45 ve m. 46) Bu nedenle ihtiyati tahakkuk uygulanan vergi alacağı miktarının 5.000,00-TL'nin altında olduğu davalarda vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar kesindir. Yine alacak miktarı 5.000,00-TL ile 100.000,00-TL arasında ise bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesi kararına karşı istinaf yolunda vermiş olduğu karar kesindir. Sadece dava değerinin 100,000-TL'nin üzerinde olduğu ihtiyati tahakkuk uyuşmazlıklarında, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulabilmesi mümkündür. (2018 yılı yeniden değerlendirme oranlarına göre; istinaf başvuru hakkı 5.000,00-TL ve üzerindeki davalar, temyiz başvuru hakkı ise 117.000,00-TL ve üzerindeki davalar için kullanılabilir.)

AATUHK'da dava açma açısından özel süre belirlenmiş ancak mahkeme tarafından verilen karara karşı kanun yoluna başvuru açısından özel bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk ile ilgili verilen mahkeme kararları kanun yolu açısından, genel kanun yolu sürelerine tabi olacaktır. İYUK'ta istinaf ve temyiz kanun yoluna başvuru süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. (m. 45 ve m. 46) Dolayısıyla ihtiyati tahakkuka ilişkin verilen mahkeme kararına karşı bu süreler içerisinde kanun yoluna başvurulması gerekir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ KONUSUNDA AATUHK'DA TESPİT EDİLEN EKSİKLİKLER VE GETİRİLEN ÖNERİLER

AATUHK 1953 yılında yürürlüğe girmiş ve halen yürürlükte olan bir kanundur. Bununla birlikte söz konusu kanunun yürürlükte olduğu süre boyunca ülkemizde Anayasa ve ilgili kanunlar birçok defa değişmiştir. En son yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan Anayasa'da da kapsamlı değişiklikler olmuştur. Bunun yanında AATUHK'nın ilgili olduğu birçok kanunda değişiklikler yapılmıştır. Tüm bunlara ek olarak AATUHK'dan kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde yetkili idari yargı mercilerinin tabi olduğu yargı düzeni baştan sona değişmiştir. Buna rağmen AATUHK'da söz konusu değişikliklere uygun düzenlemeler yapılmamıştır. Bu durum ise uygulamada ve doktrinde, AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin birtakım tartışmalara ve yorum farklılıklarına sebebiyet vermektedir.

AATUHK'da çalışma konumuza ilişkin olarak tarafımızca tespit edilen eksikliklerin ana nedeni; kamu alacağının tahsiline ilişkin olarak ilgili kanunlarda yapılan değişikliklere paralel düzenlemelere AATUHK'da yer verilmemesidir. Nitekim AATUHK'nın genel yapısı incelendiğinde görüleceği üzere yürürlükten kalkan müesseselere ilişkin düzenlemelerin halen muhafaza edildiği görülmektedir. Örnek kabilinden olmak üzere vergi itiraz komisyonları uygulamada kalkmış olmasına rağmen AATUHK'da varlığını halen lafzi olarak devam ettirmektedir.

Genelleme yapmak gerekirse çalışma konumuza ilişkin olarak doktrin ve uygulamada yaşanan uyuşmazlıkların temeli, AATUHK'da dolaylı olarak yapılan değişikliklerin ilgili kanunlarda atıf yolu ile düzenlenmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu konuya ilişkin temel çözüm önerimiz ise ilgili kanunlarda atıf yolu ile yapılan değişikliklerin AATUHK'ya işlenmesi, diğer bir anlatım ile AATUHK'nın dilinin güncellenmesidir. Söz konusu değişiklikler AATUHK'nın madde metnine işlendiğinde, birçok problem kendiliğinden çözülecektir.

Yukarıda ilgili bölümlerde konumuz olan vergi icra hukukunda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerine ilişkin olarak genel açıklamalara yer verilmişti. Bu bölümde ise bize göre eksiklik olarak tespit edilen hususlara ve bu konulara ilişkin getirdiğimiz önerilere yer

verilecektir. Bu nedenle çalışmanın ilgili kısımlarında yer verilen açıklamalara, tekrara düşmemek adına burada ayrıca yer verilmeyecek, sadece ilgili kısımlara atıf ile yetinilecektir.

1. AATUHK'DA İHTİYATİ HACİZ KONUSUNDA TESPİT EDİLEN EKSİKLİKLER VE GETİRİLEN ÖNERİLER

1.1.İhtiyati Haczin Hukuki Niteliğine İlişkin Olarak

İhtiyati haciz hukuki niteliği itibariyle; idari işlem teorisi açısından idari işlem, vergi icra hukuku kurumları açısından ise cebri teminattır.⁶⁵⁹ Ancak AATUHK'nın ihtiyati haciz ile ilgili düzenlemelerine yer verilen 13. ila 16. maddeleri arasında, ihtiyati haczin hukuki niteliği net olarak ortaya konulmamıştır. Bu durum ise özellikle ihtiyati haczin idari davaya konu edilmesi, ihtiyati haciz ile güvence altına alınmış olan alacağın takibi usulü ve ihtiyati haczin tahsil zamanaşımına etkisi yönüyle çeşitli problemlere sebebiyet vermektedir.

İhtiyati haczin idari başvuruya ve davaya konu edilmesi aşağıda ayrıca incelenecektir. Bu kısımda ise ihtiyati haczin alacağın takip usulüne ve tahsil zamanaşımına etkisi üzerinde durulacaktır.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki; ihtiyati haczin teminat olarak kabul edilebilmesi için alacağı güvence altına almak amacıyla ihtiyaten haczedilen malların, AATUHK'nın 10. maddesi kapsamında teminat olarak sayılanlardan olması şarttır. Zira madde metninde vergi icra hukuku açısından nelerin teminat olarak kabul edilebileceği sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

AATUHK'nın 54. maddesinde alacakların takip usulleri 3 bent halinde sayılmıştır. Bunlar; teminatl ve teminatsız alacaklara ilişkin takip yolu ile borçlunun iflasının istenilmesidir. Söz konusu takip yolları açısından idarenin takdir hakkı yoktur. Takibe konu alacak, sayılan takip türlerinden hangisinin kapsamına dahil edilmiş ise o usule göre takip ve tahsil edilmek zorundadır. Bu bağlamda alacak teminata bağlandığında, teminatsız alacakların tabi olduğu usule göre takip edilemez.⁶⁶⁰

⁶⁵⁹ bk: "1.2.2.- Hukuki Niteliği" bölümü.

⁶⁶⁰ Candan, (AATUHK), s. 264.

Alacağın AATUHK'nın 9. maddesi uyarınca güvence tedbiri olarak veya 48. maddesi doğrultusunda tecil kapsamında ya da mahkemede açılan davada teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde teminata bağlanmış olduğu konusunda tartışma yoktur. Bu hallerde alacak teminatlı alacaklara mahsus usule göre takip edilir.⁶⁶¹

İhtiyati haciz kanaatimizce cebri teminattır. Bu nedenle ihtiyati haciz ile güvence altına alınan alacaklar, AATUHK'nın 56. maddesi uyarınca teminatlı alacaklara mahsus usule göre takip ve tahsil edilmelidir. Nitekim Danıştay 13. Dairesi'nin 13.05.1980 tarih ve E:1978/4288, K:1980/1325 sayılı kararında da açıkça ifade edildiği üzere, ihtiyati haciz ile güvence sağlanan alacak hakkında ayrıca ödeme emri tanzimine gerek yoktur. Teminatlı alacaklara ilişkin olarak takip yapılmalı ve ihtiyaten haczedilen malların paraya çevrilmesi suretiyle alacağın tahsili sağlanmalıdır.⁶⁶² İhtiyati haciz ile güvence sağlanan alacakların takibine ilişkin vergi dairesi uygulamasına bakıldığında ise alacakların, teminatsız alacaklar gibi takip edildiği görülmektedir. Bu durum yukarıda zikredilen Danıştay kararına da aykırılık teşkil etmektedir.

Bize göre; ihtiyati haciz ile güvence altına alınan alacakların teminatsız alacaklar gibi takip edilmesinin engellenmesi gerekmektedir. Zira teminatsız alacaklara ilişkin usul, teminatlı alacaklara ilişkin usule göre daha uzun sürmektedir. Bu durum ise alacağın tahsilini geciktirmekte ve gerekli olmayan birtakım işlemlerin tekrar yapılmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum ise vergi icra hukukuna hakim olan usul ekonomisi ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

AATUHK'nın ihtiyati haciz ve alacakların takibine ilişkin düzenlemelerin mevcut hali incelendiğinde, ihtiyati hacizli alacakların teminatlı alacakların usulüne göre takip ve tahsil edilmesinin önünde yasal bir engel bulunmamaktadır. Aksi yönde gelişen durum ise uygulamanın hatalı gelişmesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu uygulamanın hatalı olduğu ise yukarıda belirtilen yargı kararı ile de sabittir. Bu bağlamda söz konusu yanlış uygulamanın temel kaynağı yasal eksiklik değil, uygulamanın hatalı gelişmesidir. Öyleyse uygulamanın düzeltilmesi sorunun çözülmesi için yeterlidir. Bu konuya ilişkin olarak, idari teşkilatın iç işleyişine ilişkin olarak yapacağı düzenlemelerde ihtiyati hacizli alacakların teminatlı alacak olduğu ve dolayısıyla bu alacaklara ilişkin usule göre takip edilmesi gerektiğinin ifade edilmesi yerinde ve yeterli olacaktır.

⁶⁶¹ Özbalcı, (AATUHK), s. 598.

⁶⁶² Özbalcı, (AATUHK), s. 602.

İhtiyati haczin hukuki niteliğinin cebri teminat olarak belirlenmesinin diğer bir sonucu, tahsil zamanaşımını kesmesidir. Bu konu öğretide tartışmalıdır. Bize göre ihtiyati haciz uygulanmakla, alacak için teminat teşkil ettiğinden AATUHK'nın 103/8. maddesi kapsamına dahil olur ve tahsil zamanaşımını keser.⁶⁶³ Tahsil zamanaşımı alacağın tahakkukundan sonraki sürece ilişkindir. Diğer bir anlatım ile alacağın kesinleşmiş olması ve vadesinin belirlenmesi neticesinde başlayan süreci ifade eder.⁶⁶⁴ İhtiyati haciz ise tahakkuktan önce veya sonra uygulanabilen bir güvence tedbiridir. Bu nedenle ihtiyati haczin zamanaşımını kesmesi için alacak tahakkuk ettikten sonra uygulanması gerekmektedir. Öte yandan ihtiyati haczin teminat sayılmak suretiyle alacağa ilişkin tahsil zamanaşımını kesmesi için ihtiyaten haczedilen malların AATUHK 10. Maddesinde sayılanlar arasında olması gerekmektedir.

AATUHK'nın mevcut halinde, ihtiyati haciz ile güvence sağlanan alacağın teminatlı alacak olarak sayılmasının önünde yasal bir engel yoktur. Öyleyse uygulamanın ihtiyati haciz ile güvence altına alınan alacakların teminatlı alacak olarak değiştirilmesi halinde problem çözülecektir. Bu bağlamda idarenin iç işleyişine ilişkin düzenlemeler ile sorun çözülebilecek niteliktedir.

Tahsilat Tebliği'nin ihtiyati haciz ile ilgili kısmı incelendiğinde ihtiyati haczin teminat olduğu açıkça ifade edilmiştir. Ancak teminatlı alacaklar kısmında hangi alacakların teminatlı alacak sayılacağına ilişkin açıklama yapılmadığından ve ihtiyati haczin teminatlı alacak olarak takip edilmesi gerektiğine ilişkin belirlemeye yer verilmediğinden problem devam etmektedir. Söz konusu tebliğin ilgili kısımlarında yapılacak değişiklik ile uygulamaya yön verilebilir. Bu bağlamda ihtiyati haciz ile güvence sağlanan alacağın; ayrıca ödeme emri, mal bildirim ve haciz gibi aşamalara gerek kalmadan usul ekonomisine uygun olarak tahsili sağlanılacaktır. Öte yandan tahsil zamanaşımının kesilmesine ilişkin olarak hangi hallerin alacağın teminata bağlanması kapsamında sayıldığı belirlenecek ve tahsil zamanaşımına ilişkin tartışmalara son verilecektir.

1.2.İhtiyati Haciz Sebeplerine İlişkin Olarak

AATUHK'nın ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin düzenlemelerine bakıldığında; ihtiyati haciz sebeplerine ilişkin sınırların net olarak çizilmediği, diğer bir anlatım ile hangi güvence

⁶⁶³ bk: "1.2.2.- Hukuki Niteliği" bölümü.

⁶⁶⁴ Candan, (AATUHK), s. 560.

tedbirinin ne durumlarda uygulanması gerektiğinin açık olarak belirlenmediği ve bunun sonucunda idareye uygulama yapılması esnasında geniş bir takdir yetkisi verildiği görülmektedir. Bu durum ise vergi icra hukukuna hakim olan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira kanunilik ilkesi uyarınca yasa metinlerinde vergi alacaklarının temel unsurlarının (konu, matrah, yükümlü, oran vb.) yer alması gerekir.⁶⁶⁵ Bu bağlamda ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin genel bir değerlendirme yapmak gerekir ise; vergi dairesi uygulamaları ve bunlara ilişkin yargı kararları göz önünde bulundurularak, öğretide getirilen eleştiri ve önerilerin ışığında yasa metninde değişiklik yapılarak ihtiyati haciz nedenlerinin sınırlarının çizilmesi gerekmektedir.

1.2.1.6183 Sayılı Kanun'un 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenilmesini Mucip Hallerin Bulunması Nedenine İlişkin Olarak

AATUHK'nın 9. maddesinde kamu alacağına ilişkin olarak teminat gösterilmesi gereken haller ayrıca 13. madde uyarınca ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır. Güvence tedbiri olarak ihtiyati haczin daha ağır sonuçları olduğu dikkate alındığında hangi hallerde hangi güvence tedbirlerinin uygulanması gerektiğinin büyük önemi bulunmaktadır. Ancak ilgili yasa hükümleri incelendiğinde hangi halde teminat istenilmesinin yeterli olduğu, hangi halde doğrudan ihtiyati haciz uygulanacağı konusunda bir belirleme yoktur. Bu nedenle teminat isteme nedenleri ortaya çıktığında, vergi dairesinin doğrudan ihtiyati haciz uygulamasının önünde bir engel bulunmamakta, bu durum ise mükellef açısından ağır sonuçlar doğurabilmektedir.

Öte yandan 13. maddenin 1. bendinde teminat istenilmesi gereken şartlar mevcut ise doğrudan haciz uygulanabilir iken, 4. bendinde teminat getirmesi için süre verilmesine rağmen zamanında teminat gösterilmemesi ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir. Aynı durumun aynı madde içerisinde iki ayrı neden olarak yer almasının makul bir sebebi bulunmadığı gibi hangi hallerde süre verilmesi hangi hallerde doğrudan ihtiyati haciz uygulanması gerektiği hususu da net değildir. Bu durumun ortaya çıkış nedeni AATUHK'nın ilk düzenlenmesinde teminat isteme nedenlerinin ancak hile veya kasıt mesabesindeki gizleme ile vergi ziyana sebebiyet vermesi haline bağlanmış olmasıdır. Ancak sonrasında yapılan değişiklikler ile vergi ziyana sebep olan fiillerin tamamının vergi ziyayı cezasına

⁶⁶⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 14.

bağlanmasının neticesinde çok basit hesap hatalarında bile ihtiyati haciz tedbirine başvurulabilme imkanı doğmuştur.⁶⁶⁶

Belirtilen şartlar altında kanaatimizce idarenin mükellefin teminat istenilmesine sebebiyet veren fiiline dikkatli şekilde yaklaşması ve söz konusu fiil maddenin ilk düzenleniş amacıyla olduğu gibi kasıt derecesinde bir davranış ile işlenerek vergi ziyana sebebiyet vermiş ise inceleme konusu dışındaki diğer borçları açısından doğrudan ihtiyati haciz uygulanmalı, aksi halde ihtiyati haciz tedbirine başvurmadan kaçınılmalıdır. Zira mükellefin davranışı kasıtlı bir hileye dayanmakta ve bu durum inceleme konusu borç yanında mükellefin diğer kamu borçları açısından da tehlike oluşturmaktadır. Mükellefin inceleme konusu borçları açısından ise borçluya teminat göstermesi için süre verilmeli ve süresi içerisinde teminat göstermez ise sürenin bitiminde ilgili borç ile sınırlı olarak ihtiyati haciz uygulanmalıdır. Uygulama ise AATUHK'nın 13. maddesinin 1. bendine ilişkin ihtiyati haczin sadece inceleme konusu alacağa uygulanması şeklindedir.⁶⁶⁷

Madde hükmünün sağlıklı şekilde ve yasa koyucunun hükmü ihdas etme amacına uygun olarak uygulanması açısından yasa metninde değişiklik yapılmasına ihtiyaç vardır. Buna göre yapılacak değişiklikte mükellefin hangi davranışlarının doğrudan ihtiyati hacze sebebiyet vereceği, hangilerinin teminat istenilmesine rağmen gösterilmemesi nedeniyle ihtiyati haciz nedeni olduğu konusunda belirleme yapılmalı ve bu ayırım net olarak ortaya koyulmalıdır. Bu anlamda kasıt derecesinde davranış ile işlenen hileli davranışlar doğrudan ihtiyati haciz nedeni sayılmalıdır. Teminat istenilmesi ve süre verilmesine gerek kalmadan doğrudan uygulanacak ihtiyati haczin, inceleme konusu borç yanında esasında mükellefin diğer borçlarına ilişkin olduğu açıkça vurgulanmalıdır. Zira mükellefin kasıtlı olarak işlediği hileli davranışları, kamunun diğer alacakları açısından da tehlike arz etmekte ve güvence altına alınması gerektiği sonucunu doğurmaktadır.

⁶⁶⁶ Özbalcı, (AATUHK), s. 210-213.

⁶⁶⁷ Özbalcı, (AATUHK), s. 214.

1.2.2. Borçlunun Kaçması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimaline İlişkin Olarak

AATUHK'nın 13.maddesinin 3.bendinde net olarak tespit edilebilecek olan kaçma fiilinin yanında kaçma, mal kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimali de ihtiyati haciz nedeni olarak sayılmıştır. Ancak madde metnine bakıldığında hangi hallerin kaçma, mal kaçırma veya hileli yollara sapma ihtimali kapsamında değerlendirileceğine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Madde metninde kapsamı belirsiz, soyut ifadelerle yer verilmesinin bir sonucu olarak idare uygulamaları ile maddenin kapsamının genişletilmesine sebebiyet verebilmektedir. Mükellefin haklarını korumak adına madde uygulaması açısından bir sınır çizilmesi açısından birtakım belirlemeler yapılması gerekmektedir.

Madde kapsamında hangi hallerin kaçma, mal kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimali olarak değerlendirilebileceğinin önceden tam olarak belirlenmesi imkansızdır. Dolayısıyla yasa koyucudan bu hallere ilişkin olarak net şekilde belirleme yapması beklenemez. Ayrıca kazuistik metot ile kapsamlı bir belirleme yapılmış olsa bile zaman içerisinde yeni durumlar ortaya çıktığında belirlenen durumlar yine yetersiz kalabilecektir. Bu nedenle yasanın yürürlüğe girdiği tarihten bugüne yapılan vergi dairesi uygulamaları, yargı makamlarının yaptıkları tespitler ve öğretinin getirdiği eleştiriler dikkate alınarak kaçma, mal kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimaline ilişkin olarak belirli temel haller örnek kabilinden belirlenmelidir. Öte yandan belirtilen hallere ilişkin olarak yapılan tespitler, idarenin iç düzenleyici işlemleri ile tüm ülke sathında belirli aralıklarla ilan edilmeli ve böylece uygulama birliği sağlanmalıdır.

1.2.3. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde, Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Gösterdiği Kefilin Kabul Görmemesine İlişkin Olarak

AATUHK'nın 13. maddesinin 4. bendinde teminat göstermesinin istenmesine rağmen verilen süre içerisinde teminat veya kefil göstermemesi ya da gösterilen kefilin kabul edilmemesi ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir. Bu bent uyarınca ihtiyati haciz uygulanabilmesinin temel şartı, belirlenen süre içerisinde teminat veya kefilin gösterilmemesidir. Ancak söz konusu süreden ne anlaşılması gerektiği madde metninden anlaşılmamaktadır.

Teminat istenilmesine ilişkin olarak tanınacak sürenin ne kadar olduğu konusu öğretide tartışmalıdır.⁶⁶⁸ Bize göre VUK'un 14. maddesi hükmü uyarınca asgari 15 gün olmak üzere olayın ve borcun niteliğine uygun bir süre verilmelidir. Nitekim Tahsilat Genel Tebliği'nde bu sürenin 15 gün az olmaması gerektiği ifade edilmiştir. Danıştay kararlarına bakıldığında ise 7 gün olarak belirlenen sürenin de hukuka uygun kabul edildiği görülmektedir.⁶⁶⁹

Madde uygulaması açısından belirli süre kavramından ne anlaşılması gerektiğinin net şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Zira bu bent uyarınca ihtiyati haciz nedeninin oluşması için belirlenen sürenin kaç gün olması gerektiği büyük önem arz etmektedir. Öğretiye bakıldığında temel olarak 7 gün, 15 gün ve asgari 15 gün olmak üzere makul süre gibi farklı görüşler ileri sürülmektedir. Uygulamada da belirlenecek sürenin kaç gün olması gerektiği konusunda netlik yoktur. Bu bağlamda kanaatimizce yasa değişikliği yapılmak suretiyle konunun belirlenmesi şarttır. İlgili madde metninin “asgari 15 gün olmak üzere belirli süre içerisinde” şeklinde değiştirilmesi uygun olacaktır. Bu şekilde genel olarak teminat gösterilme süresinin 15 gün olması gerektiği vurgulanacak ve istisnai durumlarda idareye daha uzun süre verilmesi imkanı sağlanacaktır.

Madde uygulaması açısından diğer bir problem teminat ile şahsi kefalet arasındaki sıralamadır. Yani borçlunun teminat olarak gösterebileceği mal varlığı var ise şahsi kefalet kabul edilebilir mi sorusunun cevabı yasa metninden tam olarak anlaşılammaktadır. Bize göre kanun koyucu teminat müessesesine şahsi kefaletle göre öncelik tanımıştır. Bu nedenle borçlunun teminat olarak gösterebileceği mal varlığı olduğu sürece öncelikle bunları teminat olarak göstermesi gerekir. Ancak bakiye borç kalmış ise geriye kalan miktar için şahsi kefalet gösterebilir. Ancak yasa metni bizim yorum yoluyla ulaştığımız sonuçtan farklı sonuçlara ulaşmaya da müsaittir. Bu nedenle yasa metninde değişiklik yapılmalı ve teminat ile şahsi kefalet arasındaki ilişki net olarak ortaya konulmalıdır.

⁶⁶⁸ bk: “2.4.- Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde, Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemiş veya Gösterdiği Kefil Kabul Görmemişse” bölümü.

⁶⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 25.11.2002 tarih ve E:2002/3598, K:2002/3661 sayılı kararı, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

1.2.4. Hüküm Sadır Olmuş Bulunsun Bulunmasın Para Cezasını Müstelzim Fiil Sebebiyle Kamu Davası Açılmasına İlişkin Olarak

AATUHK'nın 13. maddesinin 6. bendinde para cezasını gerektiren fiil nedeniyle kamu davası açılması ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır. Ancak madde metninde hangi alacak miktarı için ihtiyati haciz uygulanması gerektiği belirtilmemiştir. Diğer bir anlatım ile sadece kamu davası açılan miktara ilişkin olarak mı, yoksa mükellefin tüm borçlarına ilişkin olarak mı ihtiyati haciz uygulanacağı hususu net değildir.

Bize göre madde uygulamasının, sadece kamu davası açılan borç için ihtiyati haciz tatbik edilmesi şeklinde gerçekleştirilmesi gerekir. Ancak madde metninden aksi yönde sonuca ulaşılması da mümkündür. İşte bu durumun engellenmesi büyük önem arz etmektedir. Zira bu madde uyarınca mükellefin tüm borçları hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkün olabilmektedir. Örneğin bir kişi hakkında salt düşük miktarlara para cezasını gerektiren bir dava açılması neticesinde tüm kamu borçları hakkında ihtiyati haciz uygulanabilmesi mümkündür. Bu durumun ise kişiyi zora sokacağı ve itibarını sarsacağı tabiidir. İşte bu nedenle maddede yasal değişiklik yapılmak suretiyle sadece kamu davası açılan miktara ilişkin olarak borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanabileceği vurgulanmalı, aksi yönde yorumlanma ihtimaline son verilmelidir.

1.3.İhtiyati Haczin Uygulanmasına İlişkin Olarak

1.3.1.İhtiyati Haczin Konusuna İlişkin Olarak

İhtiyati haciz kararının tahakkuk etmemiş, tahakkuk etmiş ancak ödeme vadesi gelmemiş ya da ödeme vadesi gelmiş olduğu halde cebri icra aşamasına geçilmemiş borçlar hakkında uygulanması mümkündür. Bu bağlamda hakkında ihtiyati haciz nedeni mevcut olan borçlunun hangi kamu borçları hakkında uygulanacağı konusunda yasada netlik yoktur. Uygulama sebep hangi borç hakkında gerçekleşmiş ise o borç hakkında ihtiyati haciz uygulanması şeklinde bir gelişmiştir.⁶⁷⁰

⁶⁷⁰ Özbacı, (AATUHK), s. 205.

İhtiyati haciz nedenlerine bakıldığında kimi nedenler sadece belirli borçlara ilişkin tehlike oluşturduğu halde, kimi nedenler ise tüm borçlar için tehlike arz edebilir. Bu durumda uygulama yapılır iken hangi ihtiyati haciz nedeninin gerçekleştiği konusunda tespit yapılmalı ve ona göre ihtiyati haciz tatbik edilmelidir. Ancak yasa metninde ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin olarak belirttiğimiz şekilde bir ayırım yapılmadığı gibi; ihtiyati haciz nedeni mevcut olduğunda hangi miktar için ihtiyati haciz uygulanması gerektiği konusunda da netlik yoktur.

Kamu alacağının tam olarak koruma altına alınması ve borçlular arasında adil bir ayırım yapılması amacıyla; ihtiyati haciz nedenlerinin türüne bağlı olarak hangi borçlar için ihtiyati haciz uygulanacağını yasal düzenleme ile hüküm altına alınması gerekmektedir. Örneğin faaliyetine devam eden ancak kendisine verilen süre içerisinde ekonomik sebepler ile teminat gösteremeyen borçlu ile belirli ikamet dahi olmayan veya kaçtığı tespit edilen borçluya sadece incelemeye konu borçları için ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Ancak her birinin ihlal ettiği fiil türü farklı olduğu gibi oluşturabileceği kamu zararı da farklıdır. Bu nedenle ihtiyati haciz nedenleri konusunda ikili bir ayırım yapılmalıdır. Buna göre; 13.maddenin 1., 4., 6., ve 7. bentleri hakkında sadece inceleme konusu borca ilişkin olarak; 2., 3., ve 5. bentlerinde ise kesinleşmemiş tüm kamu borçlarına ilişkin olarak ihtiyati haciz uygulanacağını yasa metninde açıkça yer verilmesi gerekir. Bu durum vergi icra hukukuna hakim olan kanunilik ilkesinin oluşturduğu bir gerekliliktir.

1.3.2.Yetkili Makama İlişkin Olarak

AATUHK'nın 13.maddesinde ihtiyati haczin mahallin en büyük memurunun kararıyla uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Mahallin en büyük memuru kavramından ne anlaşılması gerektiği ilk başta tartışmalı olmuştur. Bu bağlamda mahallin en büyük memuru kavramından yargı makamları illerde vali ve ilçelerde kaymakamları anlar iken idari makamlar illerde defterdarı ilçelerde ise mal müdürünü anlamıştır. Ancak devamında çıkarılan 28.08.1968 tarih ve 327 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile bu uygulamasını Danıştay içtihadı doğrultusunda değiştirmiştir. İllerde vali ve ilçelerde kaymakamların anlaşılması gerektiği konusunda anlaşma sağlanmıştır. Ancak 5345 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile ihtiyati haciz kararı verme yetkisi vergi dairesi başkanına, vergi dairesi başkanlığının olmadığı yerlerde ise vergi dairesi müdürüne geçmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki söz konusu değişiklik AATUHK'nın metnine işlenmemiş ve 5345 sayılı Kanun'un 33. maddesinde atıf şeklinde yer verilmiştir. Söz konusu değişiklik uzun yıllardır gerçekleştirilen bir uygulamayı değiştirmesi yönüyle çok önemlidir. Bu nedenle söz konusu değişikliğin mutlaka AATUHK'nın ilgili kısmında mutlaka yer verilmesi ve maddenin belirtilen şekilde değiştirilmesi gerekir. Öte yandan vergi icra hukuku mevzuatının dağıtılmasının borçlular açısından takibi güç zorluklar meydana getireceği açıktır. Bu nedenle genelde yapılan tüm değişikliklerin, özelde ise uygulamayı doğrudan etkileyen söz konusu değişikliğin AATUHK metnine mutlaka eklenmesi ve yetkili makamın açıkça belirtilmiş olması gerekir.

Maddenin ilk düzenleniş şekline bakıldığında kanun koyucunun bir çeşit idari denetim mekanizması öngördüğü anlaşılmaktadır. Zira alacaklı idarede oluşan kanaatin, kurum dışından olan ve kurumun kaygılarını taşımayan bir kişinin denetimine tabi tutmuştur. Ancak son yapılan değişiklik ile bu uygulamaya son verilmiştir. Çünkü aynı kurum içerisinde yer alan ve kurumun kaygılarını taşıyan kimsenin, kurum kararları üzerinde gerçek bir denetim sağlayabileceği düşünülemez. Bu anlamda kanun koyucunun maddenin öngörülüşünde yer verdiği idari denetim mekanizmasına son verildiği açıktır.

İhtiyati haciz kararı verilmesine ilişkin olarak yapılan değişiklik kanaatimizce uygun olmamıştır. Zira ihtiyati haciz uygulamasının borçlu hakkında doğurduğu ağır ekonomik sonuçlar dikkate alındığında, ihtiyati haciz kararı verme yetkisinin kurum dışından bir makamın denetiminden geçerek verilmesi daha uygun olacaktır. Nitekim kanun koyucunun maddeyi tanzim ederken öngördüğü denetim mekanizması da bunu gerektirir. Öte yandan geçmiş dönemde verilen yargı kararları da söz konusu yetkinin önemini açıkça ortaya koymaktadır. Amaçlanan denetim mekanizmasının ise kurum içerisinde yer alan hiyerarşik amirinin kararı ile sağlanamayacağı da açıktır. Belirtilen nedenlerle söz konusu maddede değişiklik yapılmak suretiyle, maddenin tanzimi esnasında kanun koyucunun öngördüğü denetim mekanizmasının tekrar hayata geçirilmesi açısından, ihtiyati haciz kararı verme yetkisinin tekrar illerde vali ve ilçelerde kaymakamlara devri uygun olacaktır.

1.3.3.İhtiyati Haczin Uygulanma Süresine İlişkin Olarak

AATUHK'nın 13. maddesinde ihtiyati hacze ilişkin olarak iki süreden bahsedilmiştir. Birincisi ihtiyati haczin hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın uygulanacağı, ikincisi derhal

uygulanacağıdır. İhtiyati haczin süreyle sınırlı olmaksızın uygulanacağından ne anlaşılması gerektiği açıktır. Ancak ihtiyati haczin derhal uygulanmasından ne anlaşılması gerektiği hususu net değildir. Bize göre derhal sözcüğünden, VUK'un 14. maddesi uyarınca en geç 15 gün içerisinde ihtiyati haciz kararının uygulanması gerektiği anlaşılmalıdır.

İhtiyati haciz kararı alındıktan sonra hangi süre içerisinde uygulanacağı konusunda yasa metninde açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca ihtiyati haczin derhal uygulanmaması halinde yaptırımının ne olacağı da belirtilmemiş ve derhal uygulanmaktan kaynaklı bir kamu zararı meydana geldiğinde kimin sorumlu tutulacağı da ortaya konulmamıştır. İhtiyati haczin ne kadar önemli ve güçlü bir tedbir olduğu dikkate alındığında, ihtiyati haciz kararı almak için idareye bahsedilen kolaylıkların ihtiyati haciz kararının belirli süre içerisinde uygulanması noktasında idare için zorlayıcı olması gerektiği açıktır. Bu nedenle yasa metninde değişiklik yapılmak suretiyle ihtiyati haciz kararının en geç hangi süre içerisinde uygulanması gerektiği ve bu süre içerisinde uygulanmamasının yaptırımlarının ne olduğu açıkça ortaya konulmalıdır.

Öte yandan borçlunun idarenin tebligatı veya harici herhangi bir şekilde ihtiyati haciz kararını öğrendiğinde, üzerinde oluşan baskından kurtulması ve aklanma hakkını kullanması açısından ihtiyati haciz kararının uygulanması zorunludur. Zira kanun koyucu kural olarak ihtiyati haciz kararının dava konusu edilebilmesini, kararın uygulanmasına bağlamıştır.

İhtiyati haciz kararının uygulanmasına ilişkin sürenin belirlenmesi, borçlular arasında eşitliğin sağlanması bakımından da büyük önem arz etmektedir. Zira ihtiyati haczin yasal sonuçlarının yanında ticari sonuçları da bulunmaktadır. Bu bağlamda alınan ihtiyati haciz kararının aynı durumdaki borçludan biri hakkında uygulanmasına rağmen diğerinin hakkında uzunca bir süre uygulanmaması neticesinde, hakkında ihtiyati haciz tatbik edilen borçlu uygulamanın ekonomik sonuçlarına maruz kalacak iken hakkında uygulama yapılmayan borçlu bu süre içerisinde serbestçe ticari işlemlerine devam edecektir. Dolayısıyla alınan ihtiyati haciz kararının uygulanmaması borçlular arasında haksız rekabetin oluşmasına sebebiyet verecektir. Bu nedenle ihtiyati haczin uygulanması açısından adil dengenin sağlanması açısından standart getirilmesi ve kararın uygulanma süresinin net olarak belirlenmesi gerekir.

Kamunun ve borçlunun menfaatleri göz önünde bulundurulmak suretiyle bakıldığında ihtiyati haciz kararının en geç 15 gün içerisinde uygulanması gerekmektedir. Bu süre VUK'un 14. maddesinde yer verilen genel süreden hareketle tarafımızca makul süre olarak kabul

edilmiştir. İhtiyati haciz kararı alınırken idareye tanınan kolaylıklar göz önüne alındığında, alınan kararın 15 gün içerisinde uygulanmasını beklemek uygun olacaktır. Bu durum hem kamu alacağının güvenceye bağlanması hem de borçlunun aklanma hakkı açısından bir gerekliliktir. Öte yandan belirtilen süre içerisinde ihtiyati haciz kararının uygulanmamasının mutlaka yaptırıma bağlanması gerekmektedir. Bize göre alınan ihtiyati haciz kararının 15 gün içerisinde uygulanmamasının yaptırımı, ihtiyati haciz kararının kendiliğinden geçersiz sayılmasıdır. Zira kamu alacağının tehlikede olması sebebiyle tanınan ayrıcalıklar nedeniyle görece kolay alınan ihtiyati haciz kararının aciliyetle uygulanmaması, aslında ihtiyati haciz şartlarının oluşmadığını ortaya koymaktadır. Ayrıca ihtiyati haczin süresi içerisinde uygulanmaması nedeniyle meydana gelen olası sonuçlarından ilgili kamu görevlilerinin sorumlu tutulması gerekmektedir. Aksi halde sadece sürenin belirtilmesi bir temenni olarak kalacaktır.

Tartışma konusu yapılan husus ihtiyati haczin esasına ilişkin olduğundan, vergi icra hukukuna hakim olan kanunilik ilkesinin doğal sonucu olarak alt düzenleyici işlem ile belirlenemez. Bu nedenle ortaya konulan sorunsalın çözümü açısından yasal değişiklik yapılması gerekmektedir. Yapılacak değişiklikte bize göre ihtiyati haciz kararının, karar tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uygulanması gerektiği, uygulanmaması halinde ihtiyati haciz kararının kendiliğinden geçersiz olduğu ve ihtiyati haciz kararının uygulanmaması nedeniyle kamu zararı oluşması halinde ilgililerin zararı tazmin ile yükümlü tutulacağı açıkça belirtilmelidir.

1.4.İhtiyati Hacze İtiraza İlişkin Olarak

AATUHK'nın "İhtiyati Hacze İtiraz" başlıklı 15.maddesinde, ihtiyati hacze ilişkin yargısal başvuru imkanı hüküm altına alınmıştır. Madde metnine bakıldığında ihtiyati hacze ilişkin itirazların vergi itiraz komisyonlarına yapılacağı, komisyonların uyuşmazlığı VUK hükümlerine göre diğer işlere göre öncelikle inceleyeceği ve kesin olarak karara bağlayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak vergi itiraz komisyonları 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2576 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2577 sayılı kanun ile de VUK'un vergi yargılama usulüne ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu değişiklikler ilgili kanunlar ile yapılmış olmasına rağmen AATUHK'ya işlenmemiştir. Bu durum ise AATUHK'nın mülga hükümleri ile mevcut hükümlerin birlikte yorumlanması gibi çeşitli problemlere sebebiyet vermektedir. Örneğin ihtiyati haciz uygulamasından kaynaklı uyuşmazlıkların takdimen inceleneceği hükmünün mülga olmasına rağmen, ihtiyati haciz kararlarının öncelikle inceleneceği ve kesin olarak karara bağlanacağı şeklinde görüşler⁶⁷¹ ileri sürülmektedir.

AATUHK'nın vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görevlerine son veren ve bu komisyonların baktıkları uyuşmazlıkları çözmekle yetkili kılınan mercileri gösteren 2576 sayılı Kanun'un 13. maddesinin lafzından kaynaklı olsa gerek, kimi yazarlar ihtiyati hacizden doğan uyuşmazlıkların çözümünde sadece vergi mahkemelerinin görevli olduğu sonucuna ulaşabilmektedir.⁶⁷² Ancak 2576 sayılı Kanun'un 13.maddesinin “*vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görevine giren konularla ilgili olarak*” ifadesinden de anlaşılacağı üzere, sadece vergi mahkemesinin görev alanına giren alacaklara ilişkin uygulanan ihtiyati hacizden kaynaklı uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri görevlidir. Bu durum söz konusu değişikliğin AATUHK'nın madde metnine işlenmemesinin ve yargılama usulüne ilişkin temel esasların sadece atıf yolu ile düzenlenmeye çalışılmasının sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

İhtiyati hacze itiraza ilişkin olarak tartıřmaya⁶⁷³ sebebiyet veren diğer bir husus; madde metninde sadece ihtiyati haciz sebeplerine itiraz edilebileceğinin düzenlenmiş olmasıdır. İhtiyati haciz, idari işlem teorisi açısından, kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir. Bu nedenle ortaya çıkan uyuşmazlıkta idari işlemin tüm unsurları yönünden değerlendirme yapılması gereklidir. Nitekim Danıştay uygulamaları da ihtiyati haczi sebep dışında diğer unsurlar yönünden de değerlendirme şeklinde gelişmiştir.⁶⁷⁴

AATUHK'nın 15.maddesinin başlığı “İhtiyati Hacze İtiraz”dır. Ancak madde içerisinde sadece yargısal itiraza yer verilmiş, idari itiraza ilişkin olarak herhangi bir yönlendirmede bulunulmamıştır. Hükmün bu şekli ihtiyati hacze ilişkin olarak sadece yargısal başvurunun mümkün olduğu ve idari başvurunun yapılamayacağı gibi bir düşünceye sebep olabilecek niteliktedir. Ancak ihtiyati haciz niteliği itibariyle bir idari işlemdir ve yasa metninde idari

⁶⁷¹ Ünlü, s. 200, Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 83.

⁶⁷² Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 83, Ünlü, s. 201, Özbalcı, (AATUHK), s. 240.

⁶⁷³ bk: “5.2.4.-İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davada İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılıklar” bölümü.

⁶⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 14.05.1992 tarih ve E:1991/1439, K:1992/1888 sayılı kararı ve 14.09.1995 tarih ve E:1995/1312, K:1995/3495 sayılı kararı, (Candan, s. 110, Dipnot: 136).

başvuru yoluna gidilmesinin önünde engel bir düzenleme de yer almamaktadır. Dolayısıyla ihtiyati hacze karşı genel hükümler uyarınca idari başvuruda bulunulabileceği tabiidir. Ancak ihtiyati haczin niteliği ve acil işlerden olması göz önünde bulundurulmak suretiyle ihtiyati haczin niteliğine uygun şekilde idari başvuru sistemi oluşturulmalıdır. Zira idari başvurunun dava açma süresi içerisinde yapılmasına rağmen idarenin karar vermesi için 60 gün beklenilecektir. Bu durum ise ihtiyati haczin acil işlerden olması gerçeği ile örtüşmemektedir.

Netice itibariyle bahsedilen tartışmalı konuların çözümü açısından ihtiyati hacze itirazı düzenleyen 15.madde metninde değişiklik yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda öncelikle madde metninden artık uygulanması imkanı olmayan vergi itiraz komisyonlarına ilişkin düzenlemelerin çıkarılması şarttır. Görevli mahkemeye ilişkin olarak ihtiyati haczin sadece vergi mahkemelerinde değil, idare mahkemelerinde de dava edilebileceği dikkate alınarak; uyuşmazlığın konusuna göre görevli idari yargı mercilerinde çözümlenmesi gerektiği şeklindeki değişikliğin yasa metnine eklenmesi gerekir. Bunların yanında ihtiyati haczin niteliği itibariyle idari işlem olması göz önüne alınarak salt sebep unsuruna ilişkin yargısal denetim yapılacağı hükmünün yasa metninden çıkarılması gerekir.

Öte yandan madde başlığının kapsayıcı özelliği de dikkate alınarak ihtiyati hacze yargısal itirazın yanında, idari başvuru imkanının da madde metninde yer verilmesi gerekmektedir. Söz konusu idari başvurunun teşvik edici ve sonuca hızlı ulaştırıcı nitelikte olması gerekir. Bu bağlamda ihtiyati haczin uygulanmasından itibaren 15 gün içinde yapılabilen idari başvurunun, başvuru tarihinden itibaren 15 gün içerisinde sonuçlandırılması gerektiği hüküm altına alınmalıdır. Çünkü ihtiyati haczin niteliği göz önüne alınarak borçlu açısından kısa süre içerisinde başvuru zorunluluğu getirildiği dikkate alındığında, idarenin de aynı sebeple kendisine yapılan başvuruyu kısa süre içerisinde sonuçlandırmasını beklemek uygun olacaktır. 15 günlük süre VUK'un 14. maddesinde belirtilen genel süre ile uyumlu ve idari başvuruya ilişkin tüm belgelerin idarenin elinde bulunduğu dikkate alındığında yeterlidir. Aksi halde uyuşmazlığın çözümü sürüncemede kalacak ve idari başvuru yerine dava açma yolunun tercih edilmesi sonucunu doğuracaktır.

Ayrıca tanınacak etkili idari başvuru imkanının yargısal süreci hızlandıracağı kanaatini taşımaktayız. Çünkü uygulamada çoğu zaman ihtiyati haczin hangi neden ile uygulandığı borçluya bildirilmemekte, borçlu dava açtıktan sonra idarenin savunması üzerine uygulanan ihtiyati haczin sebebini öğrenmekte ve ikinci cevap dilekçesinde bu hususlara ilişkin açıklama yapabilmektedir. Bu nedenle idari başvuru yolu kullanıldığında, borçlunun talebi reddedilmiş

olsa bile ihtiyati haciz nedenini öğrendiği için dava dilekçesini bu sebebe ilişkin olarak oluşturacağından ikinci cevap dilekçesi vermesine gerek kalmayacak ve dolayısıyla yargılama süreci kısaltacaktır. Yargılama sürecinde dosyaların tekemmülü açısından taraflara dilekçelerin tebliği ve cevap sürelerinin dolmasını bekleme zorunluluğu dikkate alındığında, ikinci cevap dilekçelerine gerek kalmaması dosyanın tekemmülünü hızlandıracak ve dolayısıyla yargılama sürecini hızlandıracaktır.

2. AATUHK'DA İHTİYATİ TAHAKKUK KONUSUNDA TESPİT EDİLEN EKSİKLİKLER VE GETİRİLEN ÖNERİLER

2.1. İhtiyati Tahakkuk Sebebi Olarak Mükellef Hakkında AATUHK'nın 110. Maddesi Uyarınca Takibata Girişilmesi

AATUHK'nın 110. maddesinde bir kamu alacağının tahsili için hakkında takip başlatılan borçlunun, alacağın tahsilini kısmen ya da tamamen engellemek amacıyla yaptığı eylemlerinin hapis cezasıyla tecziyesi hüküm altına alınmıştır. İşte borçlu hakkında söz konusu maddeye istinaden “*takip başlatılması*” ihtiyati tahakkuk sebebi sayılmıştır.

Madde metninde “*takibata başlanması*” ifadesine yer verilmiş ancak ne madde metninde ne de Tahsilat Genel Tebliği'nde “*takibata başlanılma*” ile ne kastedildiği açıklanmamıştır. Bu nedenle takibata başlanılma ifadesinden soruşturmanın mı kastedildiği, yoksa kovuşturma aşamasına mı geçilmesi istenildiği hususu tartışmalıdır.⁶⁷⁵ Bu tartışma salt teorik düzeyde olmayıp doğrudan maddenin uygulanmasına ilişkindir. Bu nedenle maddenin sağlıklı şekilde uygulanması açısından konunun açıklığa kavuşturulması ve tüm yetkili mercilere duyurulması şarttır.

Bize göre mezkur madde hükmü AATUHK'nın 115. maddesinde yer verilen “*110 ila 114 üncü maddelerde yazılı suçlar, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur.*” hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde; bu madde uyarınca ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için borçlu hakkında soruşturmaya başlanması yeterlidir. Bu bağlamda “*takibata başlanılma*” ile

⁶⁷⁵ bk: “2.2. Mükellef Hakkında AATUHK'nın 110. Maddesi Uyarınca Takibata Girişilmesi” bölümü.

soruşturmanın başlamış olduğunun kastedildiğinin yasal dayanağı mevcuttur. Dolayısıyla sorunun çözümü açısından, idarenin iç düzenleyici işlemleri ile bu hususu tespit etmesi ve uygulama birliğini sağlaması açısından teşkilatlara duyurması yeterli olacaktır.

2.2. İhtiyati Tahakkukun Uygulanmasına İlişkin Olarak

2.2.1. İhtiyati Tahakkukun Uygulanma Süresine İlişkin Olarak

AATUHK'nın 17. maddesinde ihtiyati tahakkukun uygulanmasına ilişkin olarak; borç tahakkuk edinceye kadar ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği belirtilmiş ve alınan ihtiyati tahakkuk kararının derhal uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda ihtiyati tahakkuk kararının hangi süre içerisinde uygulanması gerektiği hüküm altına alınmamış, sadece derhal uygulanması gerektiği ifade edilmekle yetinilmiştir.

Derhal uygulanma kavramı belirsiz bir kavram olup alınan kararın uygulanma süresinin mutlaka belirlenmesi ve uygulanmamasının yaptırımlarının net olarak ortaya konulması gerekir. Uygulanma süresinin belirlenmesi kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve borçlular arasında eşitliğin sağlanması açısından büyük önemi haizdir. Bu konuda yukarıda ihtiyati hacze ilişkin yaptığımız açıklamalar aynen geçerlidir ve tekrara düşmeme adına ilgili bölüme atıf ile yetinilecektir.⁶⁷⁶

Bize göre ihtiyati tahakkukun karar tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uygulanması gerekir. VUK'un 14. maddesinde yer alan genel süreden hareketle, 15 günlük süre tarafımızca makul süre olarak kabul edilmiştir. Belirlenen süre idareye ihtiyati tahakkuk kararı alınırken tanınan kolaylığın neticesinde, kararın süratle uygulanması için oluşan haklı beklentinin sonucudur.

Tartışma konusu yapılan husus ihtiyati tahakkukun esasına ilişkin olduğundan, vergi icra hukukuna hakim olan kanunilik ilkesinin doğal sonucu olarak alt düzenleyici işlem ile belirlenemez. Bu nedenle ortaya konulan sorunun çözümü açısından yasal değişiklik yapılması uygun olacaktır. Yapılacak değişiklikte bize göre ihtiyati tahakkuk kararının, karar tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uygulanması gerektiği, uygulanmaması halinde

⁶⁷⁶ bk: "1.3.3.İhtiyati Haczin Uygulanma Süresine İlişkin Olarak" bölümü.

ihtiyati tahakkuk kararının kendiliğinden geçersiz olduğu ve ihtiyati tahakkuk kararının uygulanmaması nedeniyle kamu zararı oluşması halinde ilgililerin zararı tazmin ile yükümlü tutulacağı açıkça belirtilmelidir.

2.2.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkukun Sonuçlarına İlişkin Olarak

AATUHK'nın 18. maddesinde matrahı belli olmayan vergi ve resimlerin matrahının takdir komisyonları tarafından bir hafta içerisinde yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak VUK'un 30. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında vergi inceleme elemanlarına da matrah takdiri yapma yetkisi verilmiştir. Bu durumda vergi inceleme elemanlarının AATUHK'nın 18. maddesi kapsamında matrah takdiri yetkisinin bulunup bulunmadığı hususu tartışmalıdır.⁶⁷⁷

Bize göre matrah takdiri yetkisi verilen vergi inceleme elemanlarının, ihtiyati tahakkukta da matrah takdiri yetkisi vardır. Zira çoğun içinde az da vardır kuralı gereğince; kesin olarak matrah takdiri yetkisini kullanan vergi inceleme elemanlarının, geçici olan ihtiyati tahakkuk yetkisi evleviyetle vardır. Öte yandan ihtiyati tahakkukun acil bir iş olması ve hemen nihaytlendirilmesinin bir sonucu olarak bakıldığında, bu durum aynı zamanda bir gerekliliktir.

AATUHK'nın 18. maddesine bakıldığında sadece vergi takdir komisyonlarının matrah takdirinden bahsedilmekte olduğu görülmektedir. Bu durum esasında doğaldır. Zira 1953 tarihli AATUHK'nın yürürlüğe girdiği dönemde vergi inceleme elemanlarının matrah takdiri yetkisi yoktur. Ancak 21.01.1983 tarihinde VUK'un 30. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında vergi inceleme elemanlarına matrah takdir imkanı tanınmıştır. Bize göre bu değişiklik ihtiyati tahakkuktaki matrah takdirini de kapsar. Çünkü AATUHK'nın yürürlüğe girdiği dönemde, kanun koyucu tarafından vergi inceleme elemanlarının ihtiyati tahakkukta matrah takdiri yetkisini bilinçli olarak kapsam dışı bırakma durumu söz konusu değildir. Bununla birlikte tartışmaya son verilmesi açısından AATUHK'nın 18. maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle vergi inceleme elemanlarının da ihtiyati tahakkukta matrah takdiri yetkisini haiz olduklarının belirtilmesi yerinde olacaktır.

⁶⁷⁷ bk: "4.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi ve Resimlerde İhtiyati Tahakkuk" bölümü.

2.2.3.Vergi Zammı Kavramına İlişkin Olarak

AATUHK'nın 18. maddesinde ihtiyati tahakkukun vergi ve resimlerin zamları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak vergi zammından kastedilenin ne olduğu madde metninden anlaşılamamaktadır. Zira vergi hukuku içerisinde tahakkuk etmemiş borçlar için zam uygulaması söz konusu değildir. Bu bağlamda zam kavramından ne anlaşılması gerektiği hususu açık değildir.⁶⁷⁸

Uygulamaya bakıldığında vergi zammı kavramından gecikme faizinin anlaşıldığı görülmektedir.⁶⁷⁹ Nitekim Tahsilat Genel Tebliği'nde vergi zammı ifadesine yer verilmemiş ancak gecikme faizi ifadesi kullanılmış ve ihtiyati tahakkuk talep yazısı tarihinden itibaren gecikme faizinin işletilmeye başlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanaatimizce madde metninde yer alan vergi zammı ifadesinin gecikme faizi olarak uygulanması, vergi icra hukukuna hakim olan kanunilik ilkesine uygun değildir. Zira vergi zammı ile gecikme faizi kavramları vergi hukukunda yeri olan müesseselerdir. Ayrıca her iki kurumun uygulanma süreci farklıdır. Dolayısıyla bu durum görmezden gelinmek suretiyle bu kavramlar birbirinin ikamesi olarak kullanılamaz.

Bize göre söz konusu durumun düzeltilmesi açısından AATUHK'nın 18. maddesinde değişikliğe gidilmesi ve vergi zammı kavramından kastedilenin ne olduğunun net olarak ortaya konulması şarttır. Bu bağlamda vergi zammı madde metninde kalacak ise nasıl uygulanacağını belirlenmesi; eğer kastedilen gecikme faizi ise vergi zammı ifadesinin metinden çıkarılarak gecikme faizinin madde lafzına işlenmesi gerekir.

2.3.İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesine İlişkin Olarak

AATUHK'nın 19. maddesinde ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi müessesesine yer verilmiştir. Madde düzenlemesinde beyana dayalı tarhiyatlar ile yargı yoluna başvuru tarhiyatlar arasında ayrıma gidildiği görülmektedir. Yargı yoluna başvuru tarhiyatların düzeltilmesi

⁶⁷⁸ bk: "4.3. Vergi Cezaları ve Vergi Zammı Açısından İhtiyati Tahakkuk" bölümü.

⁶⁷⁹ Yılmaz, (6183), s. 176.

“Devlet Şurasından nihai kararın çıkmış olması” şartına bağlanılmıştır. Söz konusu ifadenin nasıl anlaşılması gerektiği hususu öğretide tartışmalıdır.⁶⁸⁰

Öncelikle ifade etmek gerekir ki 2576 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesinden sonra “Devlet Şurası” ifadesinin madde metninde yer almasının bir anlamı kalmamıştır. Zira mezkur kanunun yürürlüğe girmesiyle idari yargı düzeni yeniden şekillendirilmiştir. Bu kapsamda “Devlet Şurası” lafzından 2576 sayılı Kanun’un 13.maddesi uyarınca görevli idari yargı mahkemelerinin anlaşılması gerekir.⁶⁸¹ Dolayısıyla madde metninde yapılacak değişiklik ile ne kastedildiği tartışma konusu olan “Devlet Şurası” ifadesinin madde lafzından çıkartılarak, görevli idari yargı mahkemeleri ifadesine yer verilmesi gerekir.

“Nihai kararın çıkmış olması” ifadesine gelindiğinde; anlaşılması gereken ilk derece yargı merciinin uyuşmazlığa ilişkin kararını vermesi, diğer bir anlatım ile dosyadan el çekmesidir. Bu bağlamda ilk derece yargı merci tarafından verilen kararın kesinleşmesi gerekmez. Kanun koyucunun beyannameli tarhiyatlarda iki ay içerisinde düzeltme yapılmaması halinde tarhiyatın kendiliğinden düzeleceğini dikkate aldığına, yargı yoluna başvurulması durumunda hukuki incelemenin tamamlanarak hüküm verilmesine rağmen kararın kesinleşmesinin beklenmesi yasanın temel mantığı ile çelişecektir. Ayrıca olağan tarhiyatlara ilişkin olarak ilk derece yargı mercilerinin kararlarına istinaden işlem tesis edilmesi imkanı bulunduğu dikkate alındığında, ihtiyati tahakkukta düzeltme için mahkeme kararının neticesinin beklenilmesi genel uygulama açısından tezatlık oluşturacaktır.

Anayasa Mahkemesi’nin İYUK’un 28/1.maddesinde yer alan “Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir” hükmü 10.07.2013 tarih ve E:2012/107, K:2013/90 sayılı karar ile iptal edilmiştir. Kararın gerekçesinde haklı olarak belirtildiği üzere idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği işlemin yargı kararı ile hukuka aykırılığı tespit edilmesine rağmen varlığını sürdürmesi beklenemez. Aksi durum Anayasanın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırılık teşkil eder.⁶⁸² Bu bağlamda yargı yoluna başvuru tarhiyatların düzeltilmesi için ilk derece yargı mercilerinin vermiş olduğu kararın kesinleşmesini beklemek vergi hukukunun genel uygulamaları ile çelişki oluşturduğu kadar Anayasaya da aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim madde gerekçesinde “normal şekilde tahakkuk” ifadesine yer

⁶⁸⁰ bk: “5.2.Dava Konusu Olabilecek Tarhiyatlarda Düzeltme” bölümü.

⁶⁸¹ Candan, (AATUHK), s. 125.

⁶⁸² www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.02.2018).

verilmiş, itirazlı tarhiyatlarda düzeltmenin kesinleşmeden sonra yapılması gerektiği iradesi ortaya konulmamıştır.⁶⁸³

Bize göre “nihai kararın çıkmış olması” ifadesi tartışmaya yer vermeyecek açıklıktadır. Ancak kimi yazarlar “nihai kararın çıkmış olması”nı öncesinde yer alan “kesinleşmenin vukuu” ifadesi ile birlikte değerlendirerek kararın kesinleşmesi gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır.⁶⁸⁴ Bu nedenle tartışmaya sebebiyet vermemek adına Anayasa Mahkemesi’nin 10.07.2013 tarih ve E:2012/107, K:2013/90 sayılı kararında belirttiği gerekçeler de göz önünde bulundurulmak suretiyle “kesinleşmenin vukuu” ifadesinin yasa metninden çikartılması tartışmanın sona ermesi için yeterli olacaktır.

2.4. İhtiyati Tahakkuka İtiraza İlişkin Olarak

İhtiyati tahakkuka itiraz başlığını taşıyan AATUHK’nın 20. maddesi, ihtiyati tahakkuka itirazın 15. madde hükümlerine göre yapılabileceğini hüküm altına almıştır. Yollama yapılan AATUHK’nın 15. maddesinde sadece yargısal itiraz hüküm altına alınmış, idari başvuruya ilişkin düzenlemelere ise yer verilmemiştir. İhtiyati tahakkuka yargısal itirazda, ihtiyati hacizden farklı olarak; ihtiyati tahakkuk sebeplerinin yanında miktarına da itiraz edilebileceği düzenlemesi bulunmaktadır.

İhtiyati tahakkuka idari ya da yargısal itirazın değerlendirilmesinin temelinde ihtiyati tahakkukun hukuki niteliğinin nasıl belirlendiği yer almaktadır. Bu konu öğretilerde tartışmalıdır.⁶⁸⁵ Bize göre ihtiyati tahakkuk hukuki niteliği itibariyle kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir. Ancak kanun koyucu ihtiyati tahakkukun dava konusu edilmesini ihtiyati tahakkuka istinaden ihtiyati haciz uygulanması şartına bağlı kılmıştır. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuka istinaden ihtiyati haciz uygulandığında, ihtiyati tahakkuka ilişkin olarak idari ve yargısal itirazda bulunulabilir. İtiraz sebeplerinin ise salt sebep veya miktar ile sınırlandırılması mümkün değildir. Bu durum idari yargının varlık nedenine ve Anayasanın 125. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

⁶⁸³ Beyazkılıç / Kaya / Sever / Güler / Yiğit, s. 100.

⁶⁸⁴ Yılmaz, (6183), s. 181.

⁶⁸⁵ bk: “1.2.Hukuki Niteliği” bölümü.

Kanun koyucu ihtiyati tahakkuka itiraz müessesesini ihtiyati hacze atıf ile düzenlemiştir. Bu nedenle yukarıda ihtiyati hacze itiraza ilişkin yapmış olduğumuz açıklamalar burada da aynen geçerlidir. Tekrara düşmeme adına burada söz konusu tartışmalara yer vermiyor, ilgili bölüme atıf ile yetiniyoruz.⁶⁸⁶

Netice itibariyle ihtiyati tahakkuka itiraza ilişkin olarak atıfta bulunulan AATUHK'nın 15. maddesinde değişiklik yapılmalıdır. Bu bağlamda “İhtiyati Hacze İtiraz” madde başlığına uygun olarak, madde içerisinde yargısal itirazın yanında, etkili idari başvuru müessesesi de düzenlenmelidir. Mülga olan itirazların vergi itiraz komisyonlarına yapılacağı, komisyonların uyuşmazlığı VUK hükümlerine göre diğer işlere göre öncelikle inceleyeceği ve kesin olarak karara bağlayacağı hükümlerinin madde metninden çıkarılması gerekir. Ayrıca AATUHK'nın 20. maddesinde itiraz sebeplerinin sebep ve miktara ilişkin olabileceğine dair hükmün; ihtiyati tahakkukun hukuki niteliğinin idari işlem olduğu dolayısıyla yapılacak itirazın salt sebep ya da miktar ile sınırlanmayacağı, idari işlemin tüm unsurları yönünden denetim yapılabilmesi gerektiği göz önüne alınarak madde metninden çıkartılması gerekir.

⁶⁸⁶ bk: “1.4. İhtiyati Hacze İtiraza İlişkin Olarak” bölümü.

SONUÇ

Çalışmamızda vergi alacağının güvence altına alınması yöntemlerinden ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri incelenmiştir. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin güvence altına alınması yöntemleri içerisindeki yerini tam olarak ortaya koymak adına geçici hukuki koruma tedbirleri ve vergi alacaklarına ilişkin diğer güvence önlemleri hakkında genel açıklamalarda da bulunulmuştur. Esas inceleme konumuz hakkında ise öğretilerdeki farklı görüşler ve yargı kararları ışığında uygulamaya dönük olarak daha ayrıntılı ve kapsamlı değerlendirmeler yapılmıştır.

Alacak ister kamu hukuku ister ise özel hukuk kaynaklı olsun, günümüz hukuki ve ekonomik şartlarında alacağın tahsilinin güvence altına alınması büyük önem arz etmektedir. Zira modern hukuk sistemlerinde gerekli bildirim yükümlerini yerine getiren borçlunun, borcundan dolayı cezalandırılması uygulamasına son verilmiştir. Bu nedenle hukuk sistemlerinde alacağın tahsilini garanti altına almak amacıyla çeşitli güvence önlemleri geliştirme ihtiyacı duyulmuştur. Söz konusu önlemler, geçici hukuki koruma tedbirleri olarak adlandırılmıştır.

Kamu hukukunda ve özel hukukta çeşitli uygulamaları olan geçici hukuki koruma tedbirleri; kural olarak yargı makamları tarafından, yaklaşık ispat ölçüsünde değerlendirme yapmak suretiyle, kimi zaman karşı tarafı dinlemeden verilen güvence önlemlerini içerir kararlardır. Burada amaç alacağın tahsilini sağlamak olmakla birlikte borçlu da tamamen korumasız bırakılmamış, alacaklı ve borçlunun menfaatleri arasında denge kurmaya çalışılmıştır.

Hukuk sistemleri temel olarak maddi hukuk ve şekli hukuk olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Maddi hukuk kuralları ile hak ve borçlar düzenlenir iken şekli hukuk hükümleri ile söz konusu hakların kullanılması ve alacakların korunması sağlanmaktadır. Bu ayrıma göre icra hukuku ve yargılama hukuku, şekli hukuk kapsamına dahildir. Vergi hukuku açısından bakıldığında, maddi hukuk ve şekli hukuk ayrımı aynen geçerlidir. Ancak vergi hukukunda; vergi yargısı ve vergi icra hukukunun yanında, vergilendirme hukuku da şekli vergi hukuku kapsamında yer almaktadır.

Kamu gelirleri içerisinde vergi gelirleri oldukça geniş yer tutmaktadır. Vergi gelirlerinin bu anlamda ön plana çıkması neticesinde dar anlamda vergi kapsamına dahil olmayan diğer kamu gelirleri de vergi hukuku içerisinde incelenmiş ve uyuşmazlıkların çözümünde vergi yargısı görevli kılınmıştır. Vergi hukukunun kapsayıcı yönü nedeniyle ve sistem içerisinde

terminoloji birliğinin sağlanması açısından, kamu gelirlerine ilişkin cebri icra hukukunun da vergi icra hukuku olarak adlandırılması gerekli ve yerinde olacaktır.

Kamu hizmetlerinin finansmanı için kullanılan ve bu nedenle vazgeçilmesi mümkün olmayan kamu gelirleri içerisinde büyük öneme sahip olan vergi gelirlerini korumak amacıyla çeşitli güvence önlemleri oluşturulmuştur. Söz konusu önlemler, esasında geçici hukuki koruma tedbirlerinin vergi icra hukukundaki yansımalarıdır. Kanun koyucu burada vergi alacaklarını, diğer özel alacaklara göre ayrı tutmuş ve güvence önlemlerinin uygulamasını kolaylaştırmıştır. Bu bağlamda öngörülen güvence önlemlerinin büyük çoğunluğu için yargı makamlarına ihtiyaç duyulmaksızın karar alınabilmekte ve bu tedbirler başka bir makam aracı kılınmadan uygulanabilmektedir.

Kanun koyucu tarafından genelde kamu alacakları, özelde ise vergi alacaklarının önemi nedeniyle güvence önlemlerinin uygulanması konusunda tanınan ayrıcalıkların, yetkili idari makamlar tarafından büyük dikkatle uygulanması ve borçlunun menfaatlerinin gözetilmesi gerekir. Zira söz konusu önlemlerin salt hukuki değil ekonomik ve sosyal sonuçları da bulunmaktadır. Dolayısıyla uygulama yapılır iken Anayasa, idare ve vergi hukukunun genel prensipleri doğrultusunda ve vergi icra hukukuna hakim olan borçluya kolaylık sağlanması ilkesi kapsamında hareket edilmelidir. İdare tarafından söz konusu ilkelere riayet edilmeden uygulama yapıldığında ise yargı mercileri işlemin iptaline karar vermelidir.

Vergi alacağına ilişkin güvence önlemleri; “alacağın korunmasına ilişkin önlemler” ve “alacağın değerinin korunmasına ilişkin önlemler” olmak üzere tasnif edilebilir. Alacağın korunmasına ilişkin önlemler ise tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Genel olarak belirtilen Şekilde yapılan ayırım, kendi içerisinde çeşitli açılardan gruplandırmalara tabi tutulabilir.

Söz konusu güvence yöntemlerinden sonuç elde edilmesi ve alacağın vergi kaybı yaşanmadan tahsili, idare tarafından vergi borcunun ortaya çıktığından haberdar olunması ve vergiye tabi işlemlerin usulüne uygun Şekilde takip edilmesine bağlıdır. Çünkü Türk vergi sistemi, beyan usulüne dayalıdır ve verginin doğru beyan edilmemesi halinde vergi kaybı yaşanacağı muhakkaktır. Bu bağlamda vergi borcu doğuracak nitelikte olan işlem ve eylemlerin, doğru ve düzenli Şekilde takibini yaparak arşiv kayıt sistemini tutmak ve neticesinde mükellefin vergisel yükümlülüklerini doğru Şekilde yerine getirmesini sağlamak, vergi alacağının güvence altına alınması açısından büyük öneme sahiptir. Diğer bir anlatım ile beyan usulüne

dayalı vergi sisteminde, vergi denetim mekanizmalarının etkili, adil ve eşit şekilde kullanılması vergi kaybı yaşanmaması açısından kaçınılmaz bir gerekliliktir. Zira beyan usulüne dayalı sistemde vergi alacağı herhangi bir şekilde sistemin dışında kalır ise diğer güvence yöntemleri ne kadar güçlü uygulanırsa uygulansın alacağın tahsili mümkün olmayacaktır.

İhtiyati haciz, vergi ve diğer kamu alacaklarına güvence oluşturmak üzere AATUHK'da tanzim olunan vergi icra hukukuna ilişkin bir güvence tedbiridir. Genel icra hukukunda para alacaklarına güvence sağlamak üzere aynı isim ile oluşturulan bir geçici hukuki koruma tedbiri de mevcuttur.

Vergi icra hukuku ve genel icra hukuku içerisinde aynı isimle düzenlenen ihtiyati haciz müesseseleri arasında birtakım benzerlikler bulunmakla birlikte; esasında korunan alacağın niteliği, uygulanma usulü ve tabi olunan hukuk düzeni açısından bakıldığında birbirinden çok farklı güvence önlemleri olduğu görülecektir. Bu bağlamda farklı hukuk düzenlerine ait olan ihtiyati haciz müesseseleri arasında vergi icra hukukunda hakim olan kanunilik ilkesinin sonucu olarak kıyas yasağı söz konusudur. Dolayısıyla genel icra hukuku hükümlerinin kıyas yoluyla dahi olsa vergi icra hukukunda uygulanması mümkün değildir. Ancak Yargıtay uygulamaları aksi yönde gelişmiş ve kıyas yapılmasını mümkün kabul etmiştir. Söz konusu uygulamaya katılmamız mümkün değildir. Çünkü yasa koyucu genel icra hukuku hükümlerinin yetersiz kalacağı düşüncesi ile özel ve seri uygulama yetkileri veren vergi icra hukuku kurallarını ihdas etmiştir. Bu nedenle vergi icra hukukuna ilişkin olarak anayasal koruma altına alınan kanunilik ilkesinin sonucu olan kıyas yasağına uyulması şarttır. Ancak kimi hükümlerin uygulanmasında, kıyas boyutuna varmayacak şekilde ortak yorum geliştirilebilir veya hükümlerin uygulanması suretiyle geliştirilen tecrübelerden istifade edilebilir. Örneğin her iki icra hukukunda borçlunun kaçması fiili ihtiyati haciz nedeni olarak sayılmıştır. Dolayısıyla kaçma fiilinin nasıl yorumlandığı konusunda her iki hukuk dalında etkileşim olması doğaldır.

İhtiyati haciz hukuki niteliği itibarıyla idari işlemdir. Vergi icra hukuku kurumları açısından bakıldığında ise cebri teminattır. Bunun neticesinde ihtiyati haciz tek başına idari başvuruya veya davaya konu edilebilir ve kanun koyucunun teminata bağladığı sonuçları ortaya çıkarabilir. Bu bağlamda ihtiyati haciz uygulanan alacaklar açısından tahsil zamanasını kesilir. Elbette ki bunun için alacağın tahakkuk etmiş olması şarttır. Öte yandan ihtiyati hacizli alacağın teminatlı alacak olarak takip edilmesi gerekir. Ancak uygulama aksi yönde

gelişmiştir. Yasal düzenlemelere bakıldığında, ihtiyati haczin teminata bağlanan sonuçları göstermesinin önünde engel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle sorunun giderilmesi açısından uygulamanın düzeltilmesi yeterli olacaktır. Hatalı uygulamanın değiştirilmesi için idarenin, uygulamaya ilişkin iç işlemlerinde sorunun çözümünü açıkça ortaya koyması ve ilan etmesi gereklilik arz etmektedir.

Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz nedenleri AAUHK'nın 13. maddesinde 7 bent halinde düzenlenmiştir. Genelleme yapmak gerekirse alacağın tehlikede olduğu düşünülen haller, ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiştir. Ancak madde metninde ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin olarak net ve sınırları belirli hükümlere yer verilmemiştir. Bu nedenle idareye oldukça geniş bir takdir alanı bırakılmıştır. İhtiyati haciz uygulanması halinde borçlunun mal varlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin sona ereceği dikkate alındığında, dengenin borçlu aleyhine ciddi şekilde bozulduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Zira ihtiyati haciz uygulamalarının hukuki sonuçlarının yanında ciddi ekonomik neticeleri de mevcuttur. Bundan dolayı yasa metninde ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin olarak değişiklik yapılması şarttır.

Yapılacak değişiklikte maddelere ilişkin uzun uygulama süreci ve bu süreçte yaşanan uyuşmazlıklarda verilen kararlar ile doktrinde ileri sürülen görüşler değerlendirilmek suretiyle, ihtiyati haciz nedenlerinin sınırlarının çizilmesi ve mantıklı bir uygulama usulünün ortaya konulması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Örneğin AATUHK'nun 13. maddesinin 1. bendi ile 4. bendi arasındaki ilişkinin ortaya konulması ve uygulamaya yol gösterilmesi şarttır.

İhtiyati haciz kararı alınmasına ilişkin olarak kanun koyucu, bir çeşit idari denetim sistemi öngörmüş ve kurum dışında olan "mahalli en büyük memuru" yetkili kılmıştır. Ancak 5345 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile maddenin ilk halinde yer alan bu uygulamaya son verilmiştir. Buna rağmen söz konusu değişiklik AATUHK'ya işlenmemiştir. Bu durum ise ihtiyati haciz almaya yetkili makamın ilk bakışta tespiti konusunda güçlük meydana getirmektedir. Öte yandan maddenin düzenlenmesinde esas alınan idari denetim sistemi kaldırıldığı için borçlunun menfaatleri olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu nedenle yasa metninde değişiklik yapılarak maddenin öngörülüş amacına dönülmesi ve ihtiyati haciz kararı alma yetkisinin yeniden kurum dışından olan mahallin en büyük memuruna verilmesi gerekmektedir.

AATUHK'nın 13. maddesinde ihtiyati haczin süreyle sınırlı olmaksızın uygulanan bir güvence önlemi olduğu vurgulanmıştır. Ancak ihtiyati haciz kararı alındıktan sonra kararın hangi süre içerisinde uygulanacağı net olarak ifade edilmemiş, sadece “derhal” uygulanacağı belirtilmek ile yetinilmiştir. Kamu alacağının etkili şekilde korunması, borçlunun aklanma hakkını kullanabilmesi ve borçlular arasında eşitliğin sağlanması açısından “derhal” sözcüğü ile kastedilenin ne olduğunun açıkça ortaya konulması şarttır. Bize göre ihtiyati haciz kararı en geç 15 gün içinde uygulanmalıdır. Bu süre ihtiyati haczin niteliği nedeniyle alacaklıya tanınan kolaylıkların karşılığında oluşan hızlı uygulanma konusundaki haklı beklenti ve VUK'un 14. maddesinde yer alan genel süre ile uyumlu olarak tarafımızca makul kabul edilmiştir. Öte yandan ihtiyati haciz kararının belirlenen süre içerisinde uygulanmamasının da yaptırıma bağlanması gerekir. İleri sürülen tüm bu hususların uygulamaya geçirilmesi ancak kanun metninde yapılacak değişiklik ile mümkün olacaktır.

İhtiyati hacze itiraz müessesesi AATUHK'nın 15. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kanun yürürlüğe girdikten sonra 1983 yılına kadar uygulanan hükümler, idari yargı sisteminin yeniden yapılandırması neticesinde 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunların yürürlüğe girmesiyle mülga hale gelmiştir. Ancak mezkur kanunlar ile yapılan değişikliklerin AATUHK'ya işlenmemesi ve eski hükümlerin varlığını devam ettirmesi hatalı yorumlara sebebiyet vermektedir. Madde başlığının ihtiyati hacze itiraz olarak belirlenmesine rağmen içeriğinde sadece yargısal itiraza ilişkin hükümlere yer verilmesi, idari başvuruya ilişkin düzenlemenin yer almaması bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan ihtiyati hacze yargısal itirazın sadece sebepler ile sınırlı olduğunun belirtilmesi, ihtiyati haczin hukuki niteliğinin idari işlem olması ile çelişki meydana getirmektedir. Belirtilen eksikliklerin giderilmesi amacıyla maddede değişiklik yapılması şarttır. Bu kapsamda öncelikle mülga hükümlerin ve fiilen uygulanmayan ihtiyati hacze yargısal itirazın sadece sebebe ilişkin olabileceği hükmünün madde lafzından çıkarılması şarttır. Ayrıca madde içerisinde etkili, sonuca ulaşmaya elverişli ve ihtiyati haczin niteliğine uygun idari başvuru müessesesi düzenlenmelidir. İhtiyati hacze ilişkin olarak getirilecek etkili idari başvuru müessesesi idare ve borçlu açısından, zaman ve para tasarrufu sağlamasının yanında; yargısal uyuşmazlıkların da hızlanması sonucunu ortaya çıkaracaktır.

AATUHK'da vergi icra hukukuna mahsus bir geçici hukuki koruma tedbiri olarak ihtiyati tahakkuk tanzim olunmuştur. İhtiyati tahakkuk henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlere

uygulanabilen etkili bir güvence önlemidir. Hangi vergi alacaklarına ihtiyati tahakkuk uygulanabileceğini belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir.

Vergilendirme süreci içerisinde tahakkuk kendiliğinden meydana gelen durumu ifade eder iken ihtiyati tahakkuk idarenin aktif katkısı sonucunda ortaya çıkan bir sonuçtur. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk tek başına idari davaya veya başvuruya konu edilebilir.

İhtiyati tahakkuk nedenleri AATUHK'nın 17. maddesinde 3 bent halinde belirlenmiştir. 1 numaralı bentte aynı zamanda ihtiyati haciz nedeni sayılan kimi haller belirtilmiş iken 2 ve 3 numaralı bentlerde farklı durumlar ihtiyati tahakkuk nedeni olarak gösterilmiştir. Ancak AATUHK'nın 17. maddesinin 2. ve 3.bentlerinde belirtilen hallerin, 13. maddenin 3.bendi kapsamına dahil olabileceği görülmektedir. Buna rağmen kanun koyucunun aynı nedenleri tekrar belirtmesinin nedeni vergi alacağının güvenceye alınmasında boşluk bırakmak istememesidir.

İhtiyati tahakkuk uygulamasının sağlıklı şekilde yapılması için; ihtiyati tahakkuk nedenlerinin açıklanması ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla varılan sonucun ülke sathında ilan edilmesi şarttır. Örneğin AATUHK'nın 17. maddesinin 2. bendinde takibata girişilme ile neyin kastedildiğinin belirlenmesi ve net şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

İhtiyati tahakkuk kararının “derhal” uygulanacağı belirtilmiş ancak “derhal” sözcüğü ile neyin kastedildiği ifade edilmemiştir. İhtiyati hacizde olduğu gibi ihtiyati tahakkukta da alınan kararın uygulanma süresinin yasa metninde ifade edilmesi ve uygulanmamasının yaptırıma bağlanması şarttır. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk kararı alınırken idareye tanınan ayrıcalıklar nedeniyle oluşan hızlı uygulanma beklentisi ve VUK'un 14. maddesinde yer verilen genel süre ile uyumlu olması açısından, ihtiyati tahakkuk kararının en geç 15 gün içinde uygulanması gerektiğinin yasa metninde belirtilmesi yerinde olacaktır.

İhtiyati tahakkuk konusu vergi alacağının matrahı belirli ise bu tutar üzerinden hemen ihtiyati tahakkuk yapılacaktır. Ancak eğer matrah belirli değil ise matrah takdiri yapılmak suretiyle ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilecektir. AATUHK'nın 18. maddesinde vergi takdir komisyonlarının ihtiyati tahakkuka ilişkin matrah takdiri yapacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte VUK'ta yapılan değişiklik ile vergi inceleme elemanlarına da kesin matrah takdiri yapma yetkisi verilmiştir. Kanun koyucu tarafından kesin matrah takdiri yapma yetkisi verilen vergi inceleme elemanlarının, kanaatimizce ihtiyati tahakkuka ilişkin matrah takdiri

yetkisi evleviyetle vardır. Esasında yasal dayanağa sahip olan bu durumun, çekinceleri ortadan kaldırma adına AATUHK'nın 18. maddesinde açıkça belirtilmesi yerinde olacaktır.

AATUHK'nın 18. maddesinde vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarına ihtiyati tahakkuk uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak “zam” ile neyin kastedildiği açıklanmamıştır. Bahse konu “zam” ifadesi uygulamada “gecikme faizi” olarak anlaşılmıştır. Kanaatimizce “zam” kavramının “gecikme faizi” olarak ifade edilmesi, vergi icra hukukuna hakim olan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira “zam” ve “gecikme faizi” kavramları, farklı hukuki sonuçları olan iki terimdir. Bu nedenle hatalı uygulamaya son verilmesi için yasa metninde değişiklik yapılarak; eğer gereksiz görülüyor ise “zam” sözcüğünün madde lafzından çıkarılması ve ihtiyaç hissediliyor ise “gecikme faizi” sözcüğünün yasa metnine işlenmesi şarttır.

İhtiyati tahakkukun tam anlamıyla güvence önlemi olması nedeniyle alacağın normal tahakkuk etmesi halinde, ihtiyati tahakkuk olağan tahakkuka göre düzeltilmesi gerektiği AATUHK'nın 19. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde metnine bakıldığında idari yargı sisteminde yapılan değişikliklerin maddeye işlenmediği görülmektedir. Bu durum ise tartışmalara neden olmaktadır. Örneğin “*Devlet Şurasından nihai kararın çıkması*” ifadesinden tarhiyata karşı yargı yoluna başvurulması halinde, düzeltmenin yapılabilmesi için mahkeme kararının kesinleşmesi gerektiğinin anlaşıldığı görüşü ileri sürülmektedir. Ancak maddenin 2576 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile birlikte değerlendirilmesi neticesinde kastedilenin ilk derece mahkemesinin uyuşmazlık hakkında karar vermesi olduğu açıktır. Bu yaklaşım beyannameli tarhiyatlarda beyannamenin iki ay içinde incelenmesi gerektiği hükmü ile de uyumludur. Öte yandan aksi yorum Anayasanın 2, 36 ve 125. maddelerine de aykırılık teşkil edecektir.

AATUHK'nın “*İhtiyati tahakkukta itiraz*” başlıklı 20. maddesinde, ihtiyati tahakkuka istinaden hakkında ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkuk sebep ve miktarına ihtiyati hacze ilişkin hükümler uyarınca yargı yoluna başvurabileceği hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere ihtiyati tahakkukun dava konusu edilmesi, ihtiyati tahakkuka istinaden ihtiyati haciz uygulanması şartına bağlanmıştır. Bu şart gerçekleştiğinde ihtiyati haciz ile birlikte veya ayrı olarak ihtiyati tahakkuka karşı yargı yoluna başvurulması mümkündür. Ancak ihtiyati tahakkuk kesin ve yürütülebilir bir işlemdir. Bu nedenle ileri sürülebilecek itirazların sebep ve miktar yönünden sınırlandırılması mümkün değildir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkta idari işlemin tüm unsurları yönünden değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla kısıtlama getiren ilgili hükümlerin madde metninden çıkartılması şarttır. Öte yandan madde içerisinde sadece yargısal başvuruya ilişkin hükümlere yer verilmiş ancak idari başvuru yolu düzenlenmemiştir. Etkili idari başvuru, uyuşmazlıkların çözümünü hızlandıracak, zaman ve masraf tasarrufu sağlayacaktır. Bu nedenle ihtiyati tahakkukun özellikleri de dikkate alınarak etkili idari başvuru yolu tesis edilmesi idare ve borçlu açısından faydalı olacaktır.



KAYNAKÇA

KİTAP

Ağar, Serkan: **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, Ankara.

Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, 2008, Ankara.

Alangoya, H.Yavuz / Yıldırım, M.Kamil / Deren-Yıldırım, Nevhis: **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 6. Bası, Alkım Yayınevi, 2006, İstanbul.

Albayrak, Hakan: **Yaklaşık İspat**, Doktora Tezi, 2012, Konya, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi:12.09.2017).

Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder / Taşpınar Ayvaz, Sema: **İcra ve İflas Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, 2017, Ankara.

Beyazkılıç, Recep / Kaya, Suriye / Sever, Murat / Güler, Ali / Yiğit, Ümit: **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Arıkan Yayınları, 2006, İstanbul.

Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 38. Baskı, Savaş Yayınevi, 2016, Ankara.

Bozkurt, Tamer: **Şirketler Hukuku**, Güncellenmiş 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, 2012, İstanbul.

Bulur, Alper: **İcra ve İflas Hukuku**, Güncellenmiş 2. Baskı, Barış Kitap, 2014, Ankara.

Candan, Turgut: **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Ankara.

Centel, Nur / Zafer, Hamide: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Yeniden ve Gözden Geçirilmiş 8. Bası, Beta Yayınları, 2011, İstanbul.

Cin, Halil / Akyılmaz, Gül: **Türk Hukuk Tarihi**, Gözden Geçmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Sayram Yayınları, 2011, Konya.

Coşkun, Mahmut: **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, 2016, Ankara.

Çakır, Tufan / Aydın, Ufuk / Kartal Ali / Aydın, Nurhan, (Ed: Benligiray, Yılmaz) : **Ticari Bilgiler ve Belgeler**, Anadolu Üniversitesi yayınları, 2005, Eskişehir.

Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, İstanbul.

Çomaklı, Şafak / Ak, Ahmet / Ayrangöl, Zülküf: **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 2014, Ankara.

Dinç, Mutlu: **Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, (390. madde gerekçesi), Seçkin Yayıncılık, 2011, Ankara.

Doehring, Karl: **Genel Devlet Kuramı**, (Çeviren: Ahmet Mumcu), İnkılap Kitabevi, 2002, İstanbul.

Dönmez, Recai: **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayını, 1998, Eskişehir.

Erişir, Evrim: **İhtiyati Tedbir Türleri**, Doktora Tezi, 2010, İzmir, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi:12.09.2017).

Erol, Ahmet: **Sigortacılar İçin Vergi Hukuku**, Türk Sigorta Enstitüsü Vakfı, 2011, İstanbul.

Erol, Ahmet: **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara.

Gerçek, Adnan: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, 2017, Bursa.

Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, Ankara.

Gözler, Kemal: **İdare Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Ekin Yayınevi, 2008, Bursa.

Gözübüyük, Şeref / Tan Turgut: **İdare Hukuku**, C:II, Güncelleştirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, 2014, Ankara.

Günday, Metin: **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, 2011, Ankara.

Güriz, Adnan: **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, 2006, Ankara.

İpekçi, Nizam: **İcra ve İflas Kanunu Tatbikatı**, 5. Bası, Adil Yayınevi, 2005, Ankara.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 1989, İstanbul.

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2007, Ankara.

Karakoç, Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, 2000, Ankara.

Kılıçoğlu, Ahmet M.: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Genişletilmiş 14. Bası, Turhan Kitabevi, 2011, Ankara.

Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş 13. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara.

Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai: **Vergi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara.

Kumkale, Rüknettin: **Vergi Sözlüğü**, As yayınları, 2001, Ankara.

Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun / Nuhoglu, Ayşe: **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Baskı, Beta Yayınları, 2008, İstanbul.

Kuru, Baki / Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder: **İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı**, Değiştirilmiş 20. Baskı, Yetkin Yayınları, 2009, Ankara.

Kuru, Baki / Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder: **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Gözden Geçirilmiş 24. Baskı, Yetkin Yayınları, 2010, Ankara.

Küsmenoğlu, İlham: **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi**, 1.Kitap (Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Oluş Yayıncılık, 2010, Ankara.

Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, İstanbul.

Nohutçu, Ahmet: **İdare Hukuku**, 4. Baskı, Savaş Yayınevi, 2011, Ankara.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2008, İstanbul.

Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Baskı, C:2, İsmail Akgün Matbaası, 1966, İstanbul.

Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 25. Bası, Turhan Kitabevi, 2016, Ankara.

Öncü, Kerem: **Vergi Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları**, Seçkin Yayınları, 2012, Ankara.

Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2008, Ankara.

Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2006, Ankara.

Özekes, Muhammet: **İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz**, Seçkin Yayınevi, 1999, Ankara.

Özer, İlhan: **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, TODAİE Yayınları, 1979, Ankara.

Pekcanitez, Hakan/Atalay, Oğuz/Özekes, Muhammet: **Medeni Usûl Hukuku**, 12. Bası, Yetkin Yayınları, 2011, Ankara.

Polat, Halil / Arslan Polat, Aynur: **Ceza Hakiminin Başvuru Kitabı**, C.I, Adalet Yayınevi, 2010, Ankara.

Rado, Türkan: **Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2006, İstanbul.

Rençber, Altan: **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, XII Levha Yayınları, 2014, İstanbul.

Serim, Nilgün: **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, 2007, İstanbul.

Serozan, Rona: **Medeni Hukuk Genel Bölüm**, Genişletilmiş 2. Bası, Vedat Kitapçılık, 2008, İstanbul.

Şentürk, Akın Gencer: **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**, Etki Yayınları, 2010, İzmir.

Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2015, Bursa.

Tahiroğlu, Bülent: **Roma Borçlar Hukuku**, Der Yayınları, 2005, İstanbul.

Tekin, Fazıl / Çelikkaya, Ali: **Vergi Denetimi**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2011, Ankara.

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

Toroslu, Nevzat / Feyzioğlu, Metin: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 2009, Ankara.

Tosuner, Mehmet / Arıkan, Zeynep: **Vergi Usul Kanunu**, Kanyılmaz Matbaacılık, 2011, İzmir.

Tuncer, Selahattin: **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 2003, Ankara.

Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, “geçici”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59b7b3150ca0d8.45538109, (Erişim Tarihi: 12.09.2017).

Uyar, Talih: **Tasarrufun İptali Davaları**, Bilge Yayınevi, 2017, Ankara.

Uysal, Ali / Eroğlu, Nurettin: **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Sözkese Matbaacılık, 2009, Ankara.

Ünlü, M. Cengiz: **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınları, 1995, Ankara.

Yıldırım, M. Kamil / Deren-Yıldırım, Nevhis: **İcra Hukuku**, 3. Bası, Alkım Yayınları, 2005, İstanbul.

Yılmaz, Ejder: **Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri**, C.1, Yetkin Yayınları, 2001, Ankara.

Yılmaz, Kazım: **Türk Vergi Hukuku**, Değiştirilmiş 4. Baskı, Ce-Ka Yayınları, 2005, Ankara.

Yılmaz, Kazım: **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, İstanbul.

Zevkliler, Aydın / Ertaş, Şeref / Havutçu, Ayşe / Gürpınar, Damla: **Medeni Hukuk**, 8. Bası, Turhan Kitabevi, 2013, Ankara.

MAKALE

Akdeniz, Umut: “İhtiyati Haciz Müessesesi”, **GÜHFD**, C:10, S:1-2, Y:2006, Ss:197-226.

Aktan, Coşkun Can: “Osmanlı İltizam Sistemi”, **Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi**, S:71, Y:1991, Ss:73-79.

Arslan, Cem Barlas: “İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:2010, S:215, <http://uye.yaklasim.com>, (Erişim Tarihi: 24.02.2018).

Arslan, Ramazan: “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Geçici Hukuki Korumalar Konusunda Getirdiği Yenilikler”, **Bankacılar Dergisi**, Özel Sayı, 2013, Ss:7-28.

Boran Güneysu, Nilüfer: “İcra Takip İşlemleri”, **TBBD**, S:101, Y:2012, Ss:31-60.

Başaran, Funda: “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y:1998, S:118, Ss:114-133, www.vergisorunlari.com.tr, (Erişim Tarihi: 22.12.2017)

Çağlayan, Ramazan: “İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine”, **AÜEHFD**, C:IV, S:1-2, Y:2000, Ss.43-58.

Çağlayan, Ramazan: “İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebep İkame Yetkisi”, **Danıştay Dergisi**, Y:2016, S:141, Ss:9-39.

Dumlupınar, Serdar: “Vergi Denetimi”, <http://vergialgi.net/makaleler/vergi-denetim-turleri>, (Erişim Tarihi:17.11.2017).

Geçer, Ahmet Emrah: “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Durumu”, **SÜHFD**, C:25, S:1, Y:2017, Ss: 205-235.

Karaboyacı, Abdullah: “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **TBBD**, Y:2014, S:115, Ss: 211-242.

Kuru, S. Murat: “Disiplin Suç ve Cezalarına İlişkin Anayasal İlkeler”, **Adana Barosu Dergisi**, Y:2017, S:12, Ss: 149-170.

Kuru, S. Murat: “Vergi Alacağına İlişkin Güvence Tedbiri Olarak İhtiyati Haciz Müessesesinde İdari Başvuru Yolu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Y:2018, S:302, <http://uye.yaklasim.com>, (Erişim Tarihi: 16.02.2018).

Küçükcalay, A. Mesud / Çelikkaya, Ali: “Osmanlı Vergi Sistemi ve Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak İltizam”, <https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=382370&/Osmanl%C4%B1-Vergi-Sistemi-ve-Bir-Vergi-Tahsil-Y%C3%B6ntemi-Olarak-%C4%B0ltizam-/-Yrd.-Do%C3%A7.-Dr.-A.-Mesud-K%C3%BC%C3%A7%C3%BCkcalay---Dr.-Ali-%C3%87elikkaya->, (Erişim Tarihi: 08.11.2017).

Nas, Adil: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **AÜHFD**, Y:2012, C:61, S:4, Ss: 1307-1336.

Oğuztürk, Bekir Sami / Ünal, Ertuğrul Kutay: “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Y:2015, C:7, S:13, Ss:207-237.

Ömercioğlu, Abdullah: “Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Hukuku Açısından Sınırı: Vergi Mahremiyeti”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Y:2016, C:11, S:115, Ss:104-110.

Ömercioğlu, Abdullah: “Vergisel Aramada Önemli Hususlar”, **Maliye Postası Dergisi**, Y:2015 (36), S:836, Ss:106-108.

Ömercioğlu, Abdullah: “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **AÜHFD**, Y:2016, S:65(4), Ss: 2277-2304.

Ömercioğlu, Abdullah: “Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları”, **TBBD**, Y:2017, S:128, Ss:187-202.

Saldırım, Mustafa: “İhtiyati Tedbir ve İhtiyati Haciz Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, **TBBD**, Y:1997/2, Ss.203-222, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/arama?d1=1997&d2=1997&s=0&k=0&w=>, (Erişim Tarihi:13.09.2017).

Saraçoğlu, Fatih / Engin, İsmail / Arslan, Cem Barlas: “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C:9, Y:2017, S:2, Ss:59-67, www.sobiad.org, (Erişim Tarihi:15.02.2018).

Somuncu, Ahmet: “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y:2014, S:43, Ss:133-173.

Uyar, Talih: “İhtiyati Haciz Kararı Verilebilmesinin Bağlı Olduğu Koşullar”, <http://app.e-uyar.com/makale/list>, (Erişim Tarihi:16.10.2017).

“Vergi Tahsil Usulleri”, <http://www.unibilgi.net/maliye/vergi-tahsil-usulleri/>, (Erişim tarihi:08.11.2017).

Yurteri, İsmet: “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **TBBD**, Y:2012, S:100, Ss:255-270.

E-KAYNAK

<https://kararara.com/forum/viewtopic.php?f=193&t=27744>, (Erişim tarihi:17.09.2017).

<http://www.turkhukukusitesi.com/showthread.php?t=33758>, (Erişim tarihi:17.09.2017).

<http://www.hukukmedeniyeti.org/ictihat/7024/ihtiyati-haciz-bir-icra-takip-islemi-olmayip-iik-1/>, (Erişim tarihi:17.09.2017).

www.geliruzmani.com/dosya/VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf, (Erişim tarihi:02.12.2017).

www.emsal.danistay.uyap.gov.tr. (Erişim Tarihi:16.11.2017)

<http://app.e-uyar.com/makale/list>, (Erişim Tarihi:16.10.2017).

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi:12.09.2017).