

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
İHTİYATİ HACİZ ve İHTİYATİ TAHAKKUK**

Yüksek Lisans Tezi

Jale Ceylan ŞARLAK

Ankara-2007

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
İHTİYATİ HACİZ ve İHTİYATİ TAHAKKUK**

Yüksek Lisans Tezi

Jale Ceylan ŞARLAK

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mustafa AKKAYA

Ankara-2007

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ ve İHTİYATİ TAHAKKUK

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mustafa AKKAYA

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

.....
.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	VI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İHTİYATİ HACZİN HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ KONUMU

1.1. KAVRAM-AMAÇ-HUKUKİ NİTELİK.....	3
1.1.1.Kavram	3
1.1.2. Amaç	4
1.1.3. Hukuki Nitelik.....	7
1.1.3.1. Geçici Hukuki Koruma Olarak İhtiyati Haciz	7
1.1.3.2. İhtiyati Haczin Yargılama ve Takip Hukukundaki Yeri	8
1.2. KAMU İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ HACZİN KAPSAM VE UYGULANMA SÜRECİ	9
1.2.1.Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Kavramı	9
1.2.2. İhtiyati Haczin Hukuki Niteliği.....	13
1.2.2.1. İdari İşlem Teorisi Açısından.....	13
1.2.2.2.Kamu İcra Hukuku Kurumları Açısından	14
1.2.3.Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri	17
1.2.3.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller	19
1.2.3.2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Olmaması	23
1.2.3.3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileye Sapması İhtimalinin Bulunması	25
1.2.3.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstenildiği Halde Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Şahsi Kefalet Teklifinin veya Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi.....	26

1.2.3.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlu Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Eksik Bildirimde Bulunmuş Olması.....	28
1.2.3.6. Para Cezasını Gerektiren Bir Fiil Dolayısıyla Kamu Davası Açılması	30
1.2.3.7. Kamu Borçlusunun Belirli Tasarruflarının İptaline Yönelik 27, 29, 30' uncu Maddelerin Uygulanmasını Gerektiren Durumlar	32
1.2.4.Kamu Alacaklarında İhtiyati Haczin Uygulanma Süreci.....	34
1.2.4.1. İhtiyati Hacizde Muhatap.....	34
1. 2.4.1.1. Asıl Borçlu	35
1.2.4.1.2. Kanuni Temsilciler.....	35
1.2.4.1.3. Limited Şirket Ortakları	37
1.2.4.1.4. Mirasçılar	38
1.2.4.1.5. Kefiller, Yabancı Şahıs ve Kurum Temsilcileri.....	38
1.2.4.1.6. Yeminli Mali Müşavirler	39
1.2.4.2. İhtiyati Haciz Kararının Alınması.....	40
1.2.4.3. İhtiyati Haciz Varakasının Düzenlenmesi ve Onaylanması.....	41
1.2.4.4. İhtiyati Haciz Kararının Uygulanması	42
1.2.4.5. İhtiyati Hacze Konu Olabilecek Varlıklar.....	42
1.2.5. İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası	45
1.2.6. İhtiyati Haciz Konusu Malların Teminat Karşılığında Kamu Borçlusuna Veya Üçüncü Kişilere Bırakılması	46
1.2.7. İhtiyati Haciz Konusu Kamu Alacaklarının Takip Usulü	47
1.2.8. İhtiyati Haczin Etkileri	49
1.2.8.1. İhtiyati Haczin Borçlu Ve Üçüncü Kişi Üzerindeki Etkileri	49

1.2.8.2. İhtiyati Haczin Alacaklı Tahsil Dairesi Üzerindeki Etkileri	50
1.2.9. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı İdari Başvuru Yolu.....	51
1.2.10. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması.....	53
1.2.10.1. Davanın Konusu.....	53
1.2.10.2. Davanın Tarafları	54
1.2.10.3. Davanın Nedenleri	54
1.2.10.4. Görevli Ve Yetkili Mahkeme.....	56
1.2.10.5. Dava Açma Süresi.....	57
1.2.10.6. Hukuka Aykırı Olarak Uygulanan İhtiyati Haciz Nedeniyle Uğranılan Zararın İstenilmesi	60
1.2.11. İhtiyati Haczin Kaldırılması.....	60
1.3. ÖZEL HUKUKTA İHTİYATİ HACİZ İLE KAMU İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ KARŞILAŞTIRMASI.....	62

İKİNCİ BÖLÜM

İHTİYATİ TAHAKKUKUN HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ KONUMU

2.1. KAVRAM –AMAÇ-HUKUKİ NİTELİK	65
2.1.1.Kavram.....	65
2.1.2. Amaç	66
2.1.3. Hukuki Nitelik.....	67
2.2. İHTİYATİ TAHAKKUK SEBEPLERİ.....	68
2.2.1. Teminat istenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması.....	69
2.2.2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Bulunmaması.....	70
2.2.3. Borçlunun Kaçmış Olması Veya Kaçması, Mallarını Kaçırması veya Hileye Sapması İhtimalinin Bulunması	70

2.2.4. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması Ve Noksan Bildirimde Bulunması.....	71
2.2.5. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Adına Takibata Girişilmiş Olması	71
2.2.6. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması.....	72
2.3. İHTİYATİ TAHAKKUKUN UYGULANMA SÜRECİ	74
2.3.1. İhtiyati Tahakkuk Uygulanabilecek Kamu Alacakları.....	74
2.3.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulama Yetkisi	74
2.3.3. İhtiyati Tahakkukun Uygulanma Süreci	75
2.4. İHTİYATİ TAHAKKUK İŞLEMİNE DAVA AÇILMASI.....	76
2.4.3.Dava Nedenleri.....	77
2.4.4.Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	78
2.4.5. Dava Açma Süresi.....	78
2.4.6.Davanın Sonuçları.....	78
2.5. İHTİYATİ TAHAKKUKUN ETKİLERİ.....	79
2.5.1. Matrahı Belli Olan Vergi, Resim ve Cezalarına Etkisi	80
2.5.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi, Resim ve Cezalarına Etkisi	81
2.5.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasının Kamu Alacağının Tahsil Süresine Etkisi	82
2.6. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ.....	83
2.6.1. Beyannameye Dayalı Tarhiyatta İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi ...	83
2.6.2. Kamu Alacağının İlgili Olduğu Kanuna Göre Yapılan Tarhiyata Karşı Dava Açılması Halinde İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi	84
SONUÇ	86
KAYNAKÇA.....	89

ÖZET	93
ABSTRACT.....	95

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
bkz.	: Bakınız
s.	: Sayfa
CGTİK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
E.	: Esas
İİK	: İcra İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
m.	: Madde
MK.	: Medeni Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları, kamu gelirleri ile karşılamaktadır. Devletin ve diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlülüklerden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebre dayanarak tahsilini, kamu icra hukuku düzenlemektedir. Kamu icra hukuku, idarenin sahip olduğu kamusal güç ve resen icra yetkisi nedeniyle özel hukuktan farklı nitelikler taşıyan bir hukuk dalıdır. Bu nedenle tez çalışmasında, cebren tahsile konu olacak kamu alacağını güvence altına alınması yöntemleri arasında gösterilen ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumları, hukuk bütünü içinde diğer alanlarla ilişkileri de göz önünde tutularak karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, alacaklı idareye önemli yetkiler vermekle birlikte, kamu borçlusunun, idarenin hukuka aykırı işlemlerine karşı korunması açısından da duyarlılık gerektiren kurumlardır.

Tezin birinci bölümünde, özel hukukta ihtiyati haciz incelenip kısaca değerlendirilmiş, kavram, amaç ve hukuki nitelik konuları üzerinde durulmuştur. Kamu icra hukukunda ihtiyati haciz, ayrıntılı olarak incelenip değerlendirilmiştir. İhtiyati haciz kavramı, ihtiyati haczin amacı ve hukuki niteliği, ihtiyati haciz nedenleri, kamu alacaklarında ihtiyati haczin uygulanma süreci, ihtiyati hacizde istihkak iddiası, ihtiyati haciz konusu malların teminat karşılığında kamu borçlusuna veya üçüncü kişilere bırakılması, ihtiyati hacze konu kamu alacaklarının takip usulü, ihtiyati haczin borçlu, üçüncü kişi ve alacaklı idare yönünden etkileri, ihtiyati haciz

işlemine karşı idari başvuru yolu, ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılması, ihtiyati haczin kaldırılması konuları incelenmiştir.

Tezin birinci bölümünün sonunda, ihtiyati haczin kamu icra hukukunda ve özel hukuktaki görünüşleri, karşılaştırma yapılmak suretiyle ortaya konulmuştur.

Tezin ikinci bölümünde ise ihtiyati tahakkuk kurumu, incelenip değerlendirilmiştir. İhtiyati tahakkuk kavramı, ihtiyati tahakkukun hukuki niteliği, sebepleri, uygulanma süreci, etkileri, düzeltilmesi ve ihtiyati tahakkuka karşı dava açılması konuları ele alınmıştır.

Tez, Türk Vergi Hukukuna ilişkin bir pozitif hukuk çalışması olduğundan karşılaştırmalı hukuk analizlerine girilmemiş, sonuç bölümünde ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumlarına ilişkin teorik çerçeve ile hukuk uygulamasına ilişkin sorunlara yargı kararları da dikkate alınarak çözümler getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İHTİYATİ HACZİN HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ KONUMU

1.1. KAVRAM-AMAÇ-HUKUKİ NİTELİK

1.1.1.Kavram

Borç ilişkisinin tarafları arasında ihtilaf çıkması, borçlunun borcunu hiç veya gereği gibi ifa etmemesi halinde, alacaklının alacağını elde edebilmek için hukuk düzeninin kendisine tanıdığı imkanlardan birisi dava açmak, diğeri takip yapmaktır. Ancak sözü edilen iki imkanın kullanılması da zaman almaktadır ve alacaklının başvuracağı kanuni yollar sonunda, borçlunun kendisini veya haczedilecek malvarlığını bulmak mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle, mevcut veya müstakbel dava ya da takibin sonuçsuz kalmasının önlenmesi ve borçlunun takip sonucunu etkisizleştirecek davranışlarına engel olunması ihtiyacı, ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu, bu ihtiyacın giderilmesine yönelik olarak ihtiyati tedbire benzer, ancak ayrı ve özel bir geçici hukuki koruma olarak ihtiyati haciz müessesesini düzenlemiştir (İİK. m. 257). Böylece borçlunun borcuna karşılık oluşturacak değerdeki malvarlığı üzerinde tasarruf etmesi engellenerek, alacaklının mevcut ve müstakbel cebri icranın sonunda başarılı olması halinde, eli boş dönmesi ihtimali ve buna yönelik borçlu davranışlarından kaynaklanan tehdit bertaraf edilmiş olmaktadır. İhtiyati haciz, mevcut veya müstakbel bir takibin sonucunun güvence

altına alınması için, mahkeme kararıyla borçlunun malvarlığına el konulmasını sağlayan geçici bir hukuki korumadır.¹

Ülkemizde ihtiyati haciz yoluna başvurulmasındaki artışın ilk sebebi, günden güne ekonomik ilişkilerin yoğunlaşıp, giriftleşmesi, uluslararası boyutunun artmasıdır. Bunun sonucu olarak ihtiyati haciz gibi normal yargılama ve icra prosedürü dışında bir yola başvurulmaktadır. İhtiyati haciz yolunun tercih edilmesindeki artışın bir başka nedeni ise uzun süren yargılama prosedürü sonunda alacağın elde edilmesinin tehlikeye düşmesidir. Bununla birlikte ülkemizde ekonomik istikrarın sağlanamaması, para değerinin ve alım gücünün enflasyonla sürekli aşınması da ihtiyati haciz uygulamasının artışında etkili olmuştur.

1.1.2. Amaç

İhtiyati haciz, alacaklının nihai tatminini değil, bu tatmini mümkün kılmayı amaçlar. Yani ihtiyati haciz, alacağın elde edilmesine değil, takibin başarılı olmasına yönelik bir hukuki korumayı amaçlayan geçici bir tedbirdir. Geçici hukuki korumalarda korumanın amacı, kural olarak ihtilaf konusunu doğrudan elde etmeye yönelik bir faaliyette bulunmak değildir. Buradan hareketle ihtiyati hacizde de amaç, alacaklıyı tatmin etmek veya bizzat alacağın kendisini korumak değil, asıl alacağı konu edinen yolun (yani dava veya takip yolunun) amacına ulaşmasını sağlamak, kontrol altına almaktır². Kanunda, henüz dava açılıp takip yapılmamışsa, ihtiyati hacizden sonra kısa süre içinde asıl hakka, alacağa ilişkin olan dava veya takibin

¹ M.Özekes; “İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz”, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1996, s. 12.

² M.Özekes, a.g.e., s. 15.

başlatılması zorunluluğu (İİK. m. 264), ihtiyati hacizde tam ispatın aranmayıp, yaklaşık ispatın yeterli olması (İİK. m. 258) şeklindeki hükümler de bunu göstermektedir. Bununla birlikte vadesi gelmemiş alacaklar için öngörülen ihtiyati haciz sebeplerinden (İİK. m. 257/II-1) “borçlunun belirli bir ikametgahının olmaması”, korumanın asıl alacağa yöneldiğinin bir başka göstergesidir. Şöyle ki, belirli bir ikametgahı olmayan borçlunun takibi ve malvarlığına ulaşılması zordur. Ancak borçlunun malvarlığına ihtiyati hacizle geçici el konularak daha sonra borçluya ulaşılmasa da yeterli mal varlığı haczedildiğinden asıl takibin başarıya ulaşması sağlanabilir. İhtiyati haciz sebeplerinden, borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması ya da bunların hazırlığı içinde olması da (İİK. m. 257/II-2) korumanın alacağa değil, takibe ilişkin olduğuna işarettir.

İhtiyati haczin amaçları arasında, borçlunun baskı altına alınması biçiminde bir amaçtan söz etmek isabetli değildir. Şöyle ki, ister dava veya takipten önce, isterse sonra ihtiyati haciz istensin, ihtiyati haczin talep aşamasında henüz alacaklının alacağı kesinlik kazanmamıştır ve hak sahibi olduğu kesin değildir. Hukuk düzeninin, hakkının mevcudiyeti kesinlik kazanmamış, hak sahibi olduğu kesinleşmiş bir taraf lehine sanki ihtilafsız bir şekilde hak sahibiymiş gibi tavır alması söz konusu olmamalıdır. İhtiyati haczin borçlu üzerinde bir baskı oluşturması, onun amacı değil, olsa olsa sadece ister istemez meydana gelen bir sonucudur³.

³ M.Özekes, a.g.e., s.13-14.

İhtiyati hacizde, çoğunlukla hukuki ilişkinin daha tam açıklığa kavuşmamış olması, karşılıklı menfaatlerin dengelenmesini zorunlu kılmakta, menfaat dengesinin gözetilmesinin önemini arttırmaktadır⁴.

Mevcut düzenleme içinde bu dengeye bakıldığında, ihtiyati haciz kararı verinceye kadar alacaklının menfaati ön planda tutulmakta, ihtiyati haciz kararı verildikten sonra borçlunun menfaatleri dikkate alınmaktadır.⁵ Şöyle ki, borçlunun borcunu zamanında ve gereği gibi ifa etmesi gerekirken bu normal durumun dışına çıkarak borçlunun vadesi gelmiş bir borcu ödememesi, alacaklı için tehlike oluşturur. Normal menfaat dengesini bozan tehlike sebebiyle kanun koyucu henüz bir dava veya takip sonuçlanmadan borçlunun malvarlığına el konulmasına, hukuki alanına müdahale edilmesine izin vermiştir. Kanun koyucu burada alacaklının menfaatini dikkate almıştır. Zira takip veya dava sonucunun beklenmesi durumunda alacaklının uğrayacağı zarar, vaktinden önce borçlunun tasarruf alanına müdahale edilmesindeki borçlunun uğrayacağı zarardan daha büyüktür. Borçlunun ihtiyati haciz uygulamasından zarar görme olasılığı olsa da bu zararın büyümesini önlemeye, zararı telafi etmeye yönelik kanuni imkanlara sahiptir.

İhtiyati haciz kararı verilirken borçlunun açıkça borcunu ödemeyeceği hususu değil, buna ilişkin bir şüphenin yeterli görülmesi, alacaklıdan tam bir ispat istenmeyip, alacağın ve ihtiyati haczin sebeplerini mevcudiyeti bakımından yaklaşık ispatla yetinilmesi, bu aşamada borçlu dinlenmeden de karar verilebilmesi, borçlunun ihtiyati hacizden ancak ihtiyati haczin icrası aşamasında haberdar olması, ihtiyati

⁴ M. Özkes, a.g.e., s.19.

⁵ M. Özkes, a.g.e., s.19.

haciz koyduran alacaklının, ihtiyati haciz giderleri bakımından bir rüchan hakkına sahip olması ve kendiliğinden daha sonra konulan hacze kesin iştirak edebilmesi, ihtiyati haciz kararı verilinceye kadar alacaklının menfaatinin ön planda tutulduğunun göstergesidir.

Alacaklının geçici hukuki durumu açıklığa kavuşturmak için, kısa süre içinde dava ve takip yoluna başvurusu gerekliliği (İİK. m. 264), sınırlı sebeplere dayanmakla birlikte, borçlunun ihtiyati hacze itiraz edebilmesi (İİK. m. 265), borçlunun teminat göstererek ihtiyati haczin kaldırılmasını isteyebilmesi (İİK. m. 266), borçlu için uygulanan ihtiyati haczin haksız olduğunun anlaşılması durumunda bir tazminat davası açma imkanının getirilmesi (İİK. m. 259/IV) ise ihtiyati haciz kararı verildikten sonra borçlunun menfaatinin ön planda tutulduğunun göstergesidir.

1.1.3. Hukuki Nitelik

1.1.3.1. Geçici Hukuki Koruma Olarak İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, müessese olarak geçici bir hukuki koruma sağlamaktadır. Geçici hukuki koruma, somut olarak maddi hukuka ilişkin hakkın gerçekleştirilmesine, elde edilmesine hizmet etmemekle birlikte, asıl yargılamada verilen hükmün gerçekleştirilebilmesi yolunu açık tutarak, etkili bir hukuki koruma garantisi sağlar.

Doktrinde ihtiyati haczin bir nev'i emniyet tedbiri olduğunu savunanlar olduğu gibi emniyet tedbiri karakteri göstermekle birlikte, emniyet tedbiri olmadığını bununla birlikte ihtiyati haczi, himaye tedbiri olarak goren yazarlar ile muvakkat bir teminat olarak değerlendiren yazarlar da bulunmaktadır⁶.

İhtiyati hacizde amaç, alacaklının borçlunun malvarlığından tatmini olmadığından, borçlunun malları ihtiyaten haczedilir, ancak satılmaz. Bu şekilde borçlunun malvarlığının alacağa yeter şekilde ihtiyati hacizle bloke edilmesi, alacaklıya tehlikedeki alacağı bakımından bir teminat oluşturmaktadır.

1.1.3.2. İhtiyati Haczin Yargılama ve Takip Hukukundaki Yeri

İhtiyati haciz, sistematik olarak İcra ve İflas Kanununda düzenlenmiştir. Bu yönüyle ihtiyati haciz daha çok takip hukuku içinde yer alan tedbir niteliğinde, mevcut veya müstakbel takibi güvence altına almayı amaçlayan takip hukuku müessesesidir. Ancak ihtiyati haciz, icra takibi değildir. Bununla birlikte ihtiyati haciz bir bütün olarak değil, sadece ihtiyati haciz kararı bakımından bir icra takip işlemidir.

İhtiyati hacizde yargılama hukuku ile takip hukuku keşişmektedir.

İhtiyati hacze, mahkeme tarafından yürütülen yargılama sonucu karar verildiği için ihtiyati haciz, salt takip hukuku müessesesi olarak kabul edilemez.

⁶ Bu konuda bakınız M.Özekes, a.g.e., s. 43, dipnot 46.

Çünkü kural olarak icra takibinde ön yargılama yapılmamaktadır. Sadece iflas takibinde mahkemenin iflas kararı vermesi gerekir.

1.2. KAMU İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ HACZİN KAPSAM VE UYGULANMA SÜRECİ

1.2.1.Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Kavramı

Kamu icra hukuku, devletin ve diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlülüklerden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebre dayanarak tahsilini düzenleyen bir (mali) hukuk dalıdır⁷. Kamu alacağının cebren tahsil sürecini ifade etmek üzere doktrinde, “vergi icra hukuku”⁸, “vergi tahsil usulü hukuku”, “kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku”⁹, “kamu gelirlerinin tahsil hukuku”, “kamu alacaklarının zorla alım hukuku”, “kamu alacaklarının tahsili hukuku” gibi terimler kullanılmaktadır¹⁰. Kamu icra hukuku, vergi dışındaki kamu alacaklarının tahsili usulünü de kapsadığından

⁷ Y. Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2001, s. 123.

⁸ Doktrinde “Vergi İcra Hukuku” terimini tercih edenler, N.Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHF, Yayınları No. 389, Ankara, 1975; M.Öncel, A.Kumrulu, N.Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002; R. Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998.; H.H.Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:27, 2000.

⁹ Bkz. B. Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İşbankası Kültür Yayınları, Ankara, 2000.

¹⁰ Y.Karakoç, (2001), a.g.m., s. 122.

“Kamu İcra Hukuku” teriminin kullanılmasının daha uygun olduğu düşünölmektedir¹¹.

Kamu icra hukukunda kamu alacaklarının cebri icra yoluyla tahsili, esas olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. 6183 sayılı kanun, kural olarak kamu hukukundan doğan alacakların tahsiline ilişkin özel bir kanundur. İcra iflas Kanunu ise, özel hukuktan doğan alacakların tahsiline ilişkin genel bir kanundur. 6183 sayılı kanunda boşluk bulunması durumunda İİK hükümleri kendiliğinden uygulanmaz. Buna karşılık, 6183 sayılı kanunun açıkça yollama yapması halinde, İİK hükümleri, kamu icra hukukunda da uygulanmaktadır¹².

Kamu alacakları, kural olarak devletin her türlü alacağı için değil, kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri özel hukuk faaliyetlerinden, kanun hükmü gereğı doğmaktadır. Dolayısıyla, devletin bu alacakların doğumunda bir taraf olarak veya başka bir şekilde daha önceden haberdar olması ve hazır bulunması ihtimali zayıftır. Bu nedenle, kamu alacağının korunması için özel alacaklardan farklı olan bir takım önlemler ve ilkeler benimsenmektedir. Kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsili, özel alacaklara kıyasla, daha yüksek bir güvene ve ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne tabidir¹³.

Kamu icra hukukunda da cebri icra süreci sonunda kamu borçlusunun kamu alacağının tahsiline imkan verecek malvarlığının kalmaması tehlikesini önlemek,

¹¹ Aynı görüş için bkz. Y. Karakoç, (2001), a.g.m..

¹² Y. Karakoç, a.g.m., s. 128.

¹³ Y. Karakoç, a.g.m., s. 122.

böylece cebri icra sürecini anlamlı kılabilmek amacıyla ihtiyati haciz kurumuna yer verilmiştir. 6183 sayılı kanunun 13' üncü maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz, amme alacaklarının korunmasında en etkili yöntemlerden biridir.

İhtiyati haciz yolu ile ileride tahakkuk edecek yada ödeme vadesi gelecek ve yahut da ödeme emri gönderilecek kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla kamu borçlusuna ait bazı malların onun tasarruf alanından çıkarılması yoluyla, borçlu tarafından bu malların cebri icra kapsamı dışında tutulması engellenebilmektedir. İhtiyati haciz, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebri icra takibinin borçlu tarafından engellenmesini yada büyük ölçüde zorlaştırılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiş bir kurumdur¹⁴.

İhtiyati haczin uygulanabilmesi için kanunda yazılı ihtiyati haciz sebeplerinin ve buna dayanılarak yetkili organ tarafından alınmış bir ihtiyati haciz kararının bulunması gerekir.

İhtiyati haciz nedeninin oluşmuş sayılabilmesi için, ilke olarak, kamu borçlusunun kamu borcunun tahsilini zorlaştırmaya ya da en azından geciktirmeye yönelik bir kastının ya da cezai müeyyideyi gerektirecek bir fiilinin bulunması gerekmez. Kamu borçlusunun içinde bulunduğu koşullar serinkanlılıkla değerlendirildiğinde, kamu alacağının acilen bir güvenceye kavuşturulmaması durumunda, kamu borcunun tahsilinin zorlaşacağı ya da en azından gecikeceği endişesine düşülürse, genel olarak bir ihtiyati haciz nedeninin oluştuğu kabul

¹⁴ R. Dönmez, a.g.e., s. 13-14.

edilmektedir¹⁵.

İhtiyati haczin uygulanabilmesi için gerekli ihtiyati haciz kararını vermeye yetkili organ, mahalli en büyük memurudur. Alacaklı kamu idaresi, illerde vali, ilçelerde kaymakamdan ihtiyati haciz kararı almalıdır.

Özel hukuktan doğan alacakların tahsili için, doğrudan doğruya harekete geçilememekte; alacağın kamu gücü kullanılarak tahsilini sağlamak amacıyla icra ve iflas dairelerine başvurulması gerekmektedir. Buna karşılık, mali hukuk alanında, tahsil daireleri doğrudan doğruya kamu gücünü kullanarak, vadesi gelmiş kamu alacaklarını tahsile yetkilidir. Başka bir deyişle tahsil dairesinin kendisi, “icra dairesi” (tahsil dairesi) olarak, kamu alacağını takip ve cebren tahsil edebilmektedir. Bu ayrıcalık, idarenin re’sen icra yetkisinin, kamu icra hukuku alanındaki görünümüdür¹⁶.

Genel bir tanımlama yapmak gerekirse, ihtiyati haciz, alacağın tahsili amacıyla yapılacak girişimlerin semere vermesini sağlayan ve diğer hacizlere kendiliğinden katılma olanağı veren önlem olduğu söylenebilir¹⁷.

Sonuç olarak 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 konulmasıdır¹⁸.

¹⁵ R.Dönmez, a.g.e., s. 12.

¹⁶ Y. Karakoç, a.g.m., s. 125-126.

¹⁷ E. Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar**, Eka Yayınları, 1990, s. 107.

1.2.2. İhtiyati Haczin Hukuki Niteliği

1.2.2.1. İdari İşlem Teorisi Açısından

Kamu hukukunda uygulanan ihtiyati haciz, icrai bir kararla ve idarece re'sen uygulanır. Bu yönüyle özel hukukta ancak mahkeme kararı ile ve icra dairelerince uygulanan ihtiyati hacizden tamamen ayrılır. Söz konusu bu farklılık, yukarıda izah edildiği üzere İcra İflas Hukuku ile Kamu İcra Hukuku arasındaki yaklaşım farklılığından ve alacağın kamusal vasfından kaynaklanmaktadır.

İhtiyati haciz kararı, subjektif bir idari işlemdir. Subjektif işlem, belli bir kişiyi ya da nesneyi, kapsamını da kendilerinin belirledikleri hukuki duruma sokan işlemdir¹⁹. Çünkü bu işlemle, hem özel hem de kişisel yeni bir hukuki durum ortaya çıkmaktadır. İhtiyati haciz kararı, belirli bir kişi veya olay hakkında ve sadece bunlar açısından sonuçlar doğmasına neden olur.

Bir diğer sınıflandırma biçimi açısından ihtiyati haciz işlemlerinin, kamu borçlusunu belli yükümlülükler altında bırakması sebebiyle yükümlendirici işlem niteliğinde olduğu söylenebilir. Yükümlendirici işlem, ilgiliden belli bir davranışta bulunmayı, bulunmamayı veya belli bir davranışa göz yummayı isteyen işlemlerdir²⁰.

¹⁸ R. Dönmez, a.g.e., s. 13.

¹⁹ M. Günday , **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.117.

²⁰ M.Günday, a.g.e., s.122.

İnşai işlem, belli bir kişi hakkında yeni bir hukuki durum doğuran veya mevcut bir hukuki durumu değiştiren veya kaldıran işlemdir²¹. İhtiyati haciz işlemi ile yeni bir hukuki durum yaratıldığı, özellikle kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu varlıkları üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırdığı düşünülürse, bu işlemlerin inşai işlem niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz.

Unsurları itibariyle ihtiyati haciz, sebebe bağlı işlem niteliğindedir. Çünkü 6183 sayılı kanunda hangi hallerde ihtiyati haciz yoluna gidileceği tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Somut olayda bu sebeplerin gerçekleşmesi durumunda idare, ihtiyati haciz kararı almak zorundadır. Diğer bir ifadeye, idarenin bu durumda ihtiyati haciz kararı alıp almamak konusunda bir takdir yetkisi bulunmamakta, idare bağlı yetki ile donatılmaktadır.

1.2.2.2.Kamu İcra Hukuku Kurumları Açısından

6183 sayılı kanunun “ Kamu Alacaklarının Korunması ” başlığını taşıyan 2. bölümünde kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir takım güvence önlemleri düzenlenmiştir. Bu önlemlerden biri olan ihtiyati haciz ile teminat ve ihtiyati tahakkuk hükümleri arasında yakın bir ilişki vardır. Öyle ki teminat istenmesini gerektiren bir sebebin varlığı aynı zamanda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz sebebi olarak öngörülmüştür. Teminat ile ihtiyati haciz arasındaki fark, birinde haczedilecek kıymeti borçlunun kendisinin göstermesi diğerinde idarenin re’sen

²¹ M.Günday, a.g.e., s. 117.

tespit etmesidir. Bu nedenle ihtiyati haczin **cebri bir teminat** niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz²².

6183 sayılı kanunun 16. maddesine göre kamu borçlusu tarafından teminat gösterildiğinde ihtiyati haciz kalkmaktadır²³. 14. madde ise ihtiyaten haczedilen malların değeri depo edilmesi ya da kamu alacaklısının kabul edeceği bir kişi müteselsil kefil gösterilmesi durumunda borçluya bırakılabileceğini öngörmüştür. Bu iki kanun hükmü, ihtiyati haczin teminat niteliği taşıdığını doğrular niteliktedir.

İhtiyati haczin hukuki niteliğinin belirlenmesi, takip usulü bakımından önemli sonuçlar doğurur. Teminata bağlanmış kamu alacakları için teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takip adında özel bir takip usulü benimsenmiştir. (AATUHK m. 56)

Uygulamada, ihtiyati haciz konusu kamu alacakları teminatsız alacaklar gibi takip edilmektedir. Oysa ihtiyati haciz, kamu borçlusundan, idarenin re'sen aldığı teminat hükmündedir²⁴. Dolayısıyla ihtiyati hacze konu olmuş bir kamu alacağı da teminatlı bir alacaktır ve bu alacaklar için haciz yoluyla takip değil, teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takip yapılmalıdır.

²² Aynı düşünce için bkz. S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, s.112; R. Dönmez, a. g. e., s. 15.

²³ Danıştay 3. D. 10.04.1991 gün 1990/1987 E., 1991/1566 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (10.03.2007).

²⁴ S.Şamlıoğlu,Y. Özbalcı, a.g.e., s. 112.

Danıştay, ihtiyaten haczedilmiş bulunan kıymetlerin bulunduğu durumda Vergi dairesince çıkarılan ödeme emrini, alacağın teminatlı olduğu, bu nedenle takibatın 56. maddeye göre yapılacağı gerekçesiyle iptal etmiştir²⁵.

İhtiyati haczin hukuki niteliğinin belirlenmesi tahsil zamanaşımının kesilmesi bakımından da önem arz eder. Tahsil zamanaşımını kesen sebepler arasında ihtiyati haciz sayılmamakla birlikte, AATHUK m. 103/b. 8. , kamu alacağının teminata bağlandığı durumlarda zamanaşımının kesileceğini düzenlemiştir. İhtiyati haczi bir tür teminat olarak kabul ettiğimizde, bu işlemin zamanaşımını keseceğini kabul etmek mantıksal ve hukuksal bir zorunluluk olmaktadır²⁶. Bununla birlikte doktrinde ihtiyati haczi teminat niteliğinde görmekle birlikte, tahsil zamanaşımını kesmeyeceğini ileri süren görüşler de bulunmaktadır²⁷.

Tahsil zamanaşımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlamaktadır. İhtiyati haciz her ne kadar genellikle kamu alacağının henüz vadesinin belli olmadığı, hatta tarh işleminin dahi yapılmadığı bir aşamada uygulansa da ve vadenin belli olmadığı bir anda tahsil zamanaşımının kesilmesinden söz etmek anlamsız olsa da ihtiyati haczin vadeden sonra fakat ödeme emri gönderilmesinden önce de uygulanabildiği düşünülürse bu durumda ihtiyati haczin, tahsil zamanaşımını kesmediğini söylemek zamanaşımı kurumunun mahiyeti ile bağdaşmaz.

²⁵ Danıştay 13. D. 1978/4288 E., 1980/1325 K. sayılı kararı (S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 113.)

²⁶ R. Dönmez, a.g.e., s. 17.

²⁷ S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 533.

Tahsil zamanaşımı ile ilgili bir başka sorun da zamanaşımının hangi anda kesileceğine ilişkindir. Zamanaşımı yetkili organ tarafından ihtiyati haciz kararı alındığı anda mı, yoksa ihtiyati haciz kararının fiilen uygulanarak kamu alacağının teminata bağlandığı anda mı kesilecektir? Yasanın lafzı teminatın fiilen sağlandığı anda zamanaşımının kesileceği görüşünü destekler niteliktedir²⁸.

1.2.3.Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri

İhtiyati haciz uygulamasına neden olan haller, ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Örneğin A.B.D.'de ihtiyati haciz, her vergi için ayrı ayrı düzenlenmiştir²⁹. Ülkemizdeki ihtiyati haciz düzenlemesi ise tüm vergi türleri için geçerlidir.

İhtiyati haciz uygulanmasının ön koşulu, bir kamu alacağının var olmasıdır. Bu sebeple ödenmemiş, zamanaşımına uğramış, terkin edilmiş ya da affa uğramış vergi borçlarından dolayı ihtiyati haciz uygulanmaması gerekir. Ancak kamu alacağının uyuşmazlık konusu olması ya da tahsil edilebilir aşamaya gelmemiş olması, ihtiyati haciz uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yani ihtiyati haciz ,

1.Henüz tahakkuk etmemiş kamu borçlarıyla ilgili olabilir. Bu halde ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuka bağlı olarak uygulanır.

²⁸ R. Dönmez, a.g.e., s. 18.

²⁹ B. Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İşbankası Kültür Yayınları, Ankara, 2000, s. 67, dipnot 36.

2.Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş kamu borçlarına uygulanabilir.

3.Tahakkuk etmiş ve vadesi gelmiş ancak ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu borçlarına uygulanabilir.

6183 sayılı kanunun 13. maddesinde ihtiyati haciz sebepleri sayılmış olup, AATUHK tasarısının hükümet gerekçesinde³⁰ de belirtildiği üzere bu sebepler muayyen ve maddedeki haller tadadidir. Bu sebeplerin bulunması halinde, ihtiyati haczin hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın³¹ uygulanması zorunludur.

AATHUK 13' üncü maddesine göre ihtiyati haciz ;

1.Teminat istenmesini gerektiren haller varsa,

2.Borçlunun belli bir ikametgahı yoksa,

3.Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

4.Borçludan teminat göstermesi istenildiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemişse veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

5.Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa,

6.Para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davası açılmışsa

7.Kamu borçlusunun belirli tasarruflarının iptaline yönelik 27, 29, 30' uncu maddelerin uygulanmasını gerektiren durumlar varsa derhal uygulanacaktır.

³⁰ Gerekçe için bkz. E. Şimşek, a.g.e., s. 107, dipnot 22.

³¹ Danıştay 7. D. 1967/1760 E., 1968/1097 K. sayılı kararı, (S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 123.)

1.2.3.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller

AATUHK 13. maddesinin 1. bendinde, AATHUK 9. maddesi gereğince teminat istenmesini mucip hallerin bulunması, ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır.

AATUHK 9. maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

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

AATUHK 9. maddesine göre, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçlarında tahsil dairelerince teminat istenecektir. Ayrıca Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde de tahsil dairelerince teminat istenebilecektir.

Teminat ve ihtiyati haciz, kamu alacağını güvence altına alan iki ayrı koruma müessesesidir. Teminat istenmesini gerektiren haller var ise; ya doğrudan doğruya ihtiyati haciz yoluna gidilmesi ya da borçludan derhal teminat verilmesinin talep edilmesi gerekir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması, ihtiyati haciz uygulaması için yeterli görülmüş, teminatın fiilen istenmiş olması şart olarak

getirilmemiştir. Yani ihtiyati haciz yoluna gitmek için önce teminat istemeye gerek yoktur³².

Kamu borçlusunun mallarını kaçırmaması ya da hileli yollara sapması gibi bir durum olmadığı takdirde, ihtiyati haciz yoluna gidilmemesi kanunun ruhuna daha uygundur³³.

Kamu borçlusundan istenilen teminatın gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Buna rağmen, ihtiyati haciz yoluna gidilmesi halinde, bu ihtiyati haciz işlemi sebep yönünden sakat olduğundan iptal edilmesi gerekir³⁴. Kamu alacağı teminat ile koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun uygulamaya sokulması, kamu borçlularını gereksiz olarak zor duruma sokacaktır³⁵. Ancak teminat istenmesi gereken bir durumda gösterilen teminatın alacağın tamamını karşılayamaması halinde, kamu alacağının teminatla korunmayan kısmı için ihtiyati haciz yoluna gidilebilecektir³⁶.

³² Danıştay, teminat istenmesini gerektiren hallerde, ihtiyati haciz uygulaması için teminat gösterilip gösterilmeyeceğinin sonucunun beklenmesine gerek olmadığı kanaatindedir. Danıştay 7. D. 1968/1204 E. 1969/685 K. sayılı kararı. (S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 124.)

³³ M. C. Ünlü, **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 176; B.Çelik, a.g.e., s. 68.

³⁴ Y. Karakoç, **Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 83.

³⁵ Danıştay teminat veya ihtiyati haciz koruma önlemlerinden birisine başvurulabileceği kanaatindedir. Bkz. Danıştay 4. D. 04.04.1991 gün 1990/3150 E. , 1991/1229 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (17.03.2007).

³⁶ Bkz. Danıştay 4. D. 1975/2728 E., 1976/1009 K. sayılı kararı. (S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 125.); Danıştay 3. D. 10.11.1993 gün 1992/2918 E., 1993/3136 K. sayılı kararında, “gösterilen teminatın kamu alacağını karşılamayacağına dair bir tespit ve değerlendirme yaptırılmadan, teminat alınarak korumaya alınan amme alacağı için ihtiyati haciz kararı alınamayacağına” hükmetmiştir, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (17.03.2007).

Görülüyor ki, kamu borçlusu istenilen güvenceyi veriyorsa artık ihtiyati haciz uygulanmayacaktır³⁷. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş ise ihtiyati haciz uygulanabileceğini düzenleyen AATUHK' un 13. maddesinin 4. bendi, bu görüşü destekler niteliktedir³⁸.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı dolayısıyla ihtiyati haciz uygulaması, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulanmaktadır. Doktrinde ise 13. maddenin 1. bendinin, borçlunun teminat istenmesini gerektiren borçları dışında tahakkuk etmiş ya da etmemiş bütün borçları ile ilgili olduğu görüşü bulunduğu gibi aksi görüşü savunanlar³⁹ da bulunmaktadır.

Uygulamada benimsenen, teminat istenmesini gerektiren haller dolayısıyla ihtiyati haczin, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olması görüşü, öğretide de genel kabul görmektedir. Ancak bu görüş, hukuk uygulaması bakımından bir takım sorunlara yol açabileceği sebebiyle eleştirilmektedir⁴⁰. Şöyle ki bu yaklaşımın, 13. maddenin 1. bendi ile teminat göstermemenin yaptırımını olarak ihtiyati haciz uygulamasını öngören 4. bent arasındaki farklılığı açıklayamadığı, yasanın aynı nitelikte iki ihtiyati haciz sebebine yer vererek “ gereksiz bir tekrara ”

³⁷ Danıştay 4. D. 4.11.1987 gün 1986/2479 E., 1987/3114 K. sayılı kararı (M.C.Ünlü, a.g.e., s. 183-184); Danıştay 3. D. 10.11.1993 gün 1992/2918 E., 1993/3136 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (17.03.2007).

³⁸ E. Şimşek, a.g.e., s. 109.

³⁹ B. Çelik, a.g.e., s. 68; E. Şimşek, a.g.e., s. 107; H. H. Bayraklı, a.g.e., s. 51; Ü. S. Üstün, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 187, 2004, s. 156-157.

⁴⁰ R. Dönmez, a.g.e., s. 24-25.

düştüğünü söylemenin doyurucu olmadığı savunulmaktadır. Ayrıca çok geniş boyutlu olaylarda, Amme Alacakları Kanunu gibi temelde alacaklı kamu idarelerine geniş yetkiler verdiği kabul edilen bir yasanın dahi yetersiz kalacağına dikkat çekilmiştir⁴¹.

Ancak teminat istenmesini gerektiren durumlarda kamu borçlusuna ilişkin bir güvensizlik oluştuğu, bu güvensizliğin, henüz tutarı bile bilinmeyen borç için teminat istenmesini gerektirecek ölçüde olduğu, aynı borçlunun tahakkuku itibarıyla kesinleşmiş fakat ödeme vadesi gelmemiş borcu için de evleviyetle doğmuş olacağı görüşüne katılmak mümkün değildir.

Şöyle ki teminatın henüz tarh bile edilmemiş kamu alacakları için de istenebileceği düşünülürse, bu durumdaki bir kamu borçlusunun ileride tahakkuk edecek diğer kamu borçları için ihtiyati haciz yoluna gitmek, kamu borçlusu üzerinde çok ağır sonuçlar meydana getirecektir⁴². Özellikle kaçakçılık suçunun henüz işlenip işlenmediğinin kesin olarak belirlenemediği bir aşamada ihtiyati haczin bu şekilde uygulanması adalet duygusunu incitebilecektir. Bu şekildeki bir yorum, amme idaresi lehine yorum niteliğinde olacağından AATUHK’ un 62/5. maddesindeki “ tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir ” hükmüne uygun olmayacaktır.

⁴¹ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 105.

⁴² B. Çelik, a.g.e., s. 53.

1.2.3.2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Olmaması

Kamu borçlusunun (ülke içinde veya dışında) belli bir ikametgahının olmaması, AATUHK 13/2. maddesine göre ihtiyati haciz sebebidir.

AATUHK 13/2. maddesinde belirtilen ikametgah kavramından, mali ikametgah⁴³ mı yoksa Medeni Kanunda tanımlanan ikametgah mı anlaşılmalıdır? Bir görüş⁴⁴, bir kişinin Medeni Kanununun kabul ettiği anlamda bir ikametgahı olmamakla birlikte, ticari ve mali işlemlerini yürüttüğü belli bir merkezi mevcut ise ve sürekli olarak bu merkezde bulunuyorsa, Medeni Kanun hükümlerine göre ikametgahı olmadığından söz ederek aleyhinde ihtiyati haczin uygulanmaması gerektiğini savunmaktadır.

Kanaatimizce vergi normunda yer alan bu özel hukuk kavramına, iktisadi içeriğinden dolayı sonuç bağlanıp bağlanmadığı tespit edilip sonuca göre ekonomik yorum⁴⁵ yapılabilir. Ancak vergi hukuku bütünü içinde değerlendirildiğinde, ikametgah kavramının, iktisadi içerikten bağımsız, salt form olarak kullanılan, özel hukuktaki anlamıyla vergi hukukunda da geçerli bir kavram olduğu sonucuna varılabilmektedir⁴⁶. Dolayısıyla AATUHK 13/2. maddesinde yazılı ikametgah

⁴³ Bu konuda ayrıntı için bkz. Z. Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınevi, 2007.

⁴⁴ C. Teker, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulamaları ve Sonuçları**, T. C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2002, s. 11.

⁴⁵ Ekonomik yorum hakkında geniş bilgi için bkz. M. Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.

⁴⁶ Normda yer alan özel hukuk kavramlarının nasıl anlamlandırılacağı konusunda bkz. M.Öncel, A.Kumrulu, N.Çağan, a.g.e.

kavramından, Türk Medeni Kanununda tanımlanan ikametgah anlaşılmalıdır⁴⁷.

MK. 19. maddesine göre yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. MK. 21. maddesine göre velayet altında bulunan çocuğun yerleşim yeri, ana ve babasının; ana ve babanın ortak yerleşim yeri yoksa, çocuğun kendisine bırakıldığı ana veya babanın yerleşim yeridir. Diğer hallerde çocuğun oturma yeri, onun yerleşim yeri sayılır. Vesayet altındaki kişilerin yerleşim yeri, bağlı oldukları vesayet makamının bulunduğu yerdir. MK. 51. maddesine göre ise tüzel kişinin yerleşim yeri, kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerinin yönetildiği yerdir.

Kamu borçlusunun sadece Türkiye dışında belli bir ikametgahının bulunması durumunda bu bent hükmünün uygulanması mümkün olmayacaktır. Ancak teminat istenmesi ile ilgili AATUHK 9/2. maddesine göre Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde de tahsil dairelerince teminat istenebilecektir. Dolayısıyla Türkiye’de ikametgahı olmamakla birlikte Türkiye dışında belli bir ikametgahı olan kamu borçlusuna AATUHK 9/2 ve AATUHK 13/1. maddeleri uyarınca kamu borcunun tahsili tehlikede olmak şartıyla ihtiyati haciz uygulanabilir. AATUHK 13/2. maddesine göre ihtiyati haciz uygulanması için kamu alacağının tehlikede bulunup bulunmadığı hususunun araştırılmasına ya da önceden teminat istenmesine gerek yoktur.

⁴⁷ GVK 4’ üncü maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş sayılan kişiler belirtilmiş ve “ikametgah, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip Maddelerinde yazılı olan yerlerdir” denilerek, ikametgah konusunda Medeni Kanuna açık bir atıf yapılmıştır.

1.2.3.3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileye Sapması İhtimalinin Bulunması

AATUHK' un 13/3. maddesine göre borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalinin bulunması, ihtiyati haciz nedenidir.

Kanunda kamu borçlusunun kaçma, mallarını kaçırma, hileli yollara sapma ihtimalinin var olup olmadığını saptamak için her hangi bir ölçüte yer verilmemiştir. Danıştay da ihtimallerin var olup olmadığının takdirini idareye bırakmıştır⁴⁸. Ancak idarenin bu geniş takdir yetkisini ihtiyatlı kullanması gerekmektedir. Şöyle ki takdir yetkisi gerekçesine dayanılarak ihtiyati haciz uygulanması durumunda, ihtiyati hacze ilişkin kanıtların ya da en azından idareyi böyle bir önlem almaya iten sebeplerin açıklıkla ortaya konulması gerekmektedir. Şöyle ki; sebep, idareyi işlem yapmaya yönelten etken, maksat ise o işlem ile ulaşılmak istenen, nihai sonuç olduğuna göre ancak işlemten beklenen nihai sonucun gerçekleşmesini mümkün ve gerekli kılabilecek bir nedenin varlığı halinde işlemin yapılması düşünülebilir⁴⁹. İdarenin takdir yetkisi, mutlak bir yetki olmayıp maksat ögesi bakımından denetime tabidir. İdarenin işlemlerinin kamu yararına ve hizmet gereklerine uygun olması gerekir.

İdare, takdir yetkisine dayalı işlemlerinde, yargı organına gerekçe göstermek zorundadır. Bu gerekçe gösterilemezse yada gösterilen gerekçe soyut , belirsiz ise kamu yararı ve hizmet gereklerine aykırı ise idari işlem sebep ve maksat yönünden

⁴⁸ Danıştay 7. D. 1984/1530 E., 1986/246 K.sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (20.03.2007).

⁴⁹ M. Günday , a.g.e., s.142.

hukuka aykırı sayılır.

Kamu borçlusunun, alacaklı idarenin alacağını tahsil edebilmesi için gerektiğinde el koyamayacağı bir biçimde mallarını ortadan kaldıran her işlemi, mal gizlemek ya da mal kaçırmak sayılabilir. Söz gelimi, önemli miktarda kamu alacağından dolayı takip edilecek bir kişinin sürekli olarak, sahibi bulunduğu gayrimenkulleri elinden çıkarmaya başladığının tapudan vergi dairesine gönderilen bilgilerden öğrenilmesi ya da sahibi bulunduğu bir işletmeyi başkasına devrettiğinin yoklama ve inceleme sırasında saptanması durumlarında, idarenin ihtiyati haciz yoluna başvurmakta haklı olduğu kabul edilebilir⁵⁰.

1.2.3.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstenildiği Halde Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Şahsi Kefalet Teklifinin veya Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi

AATUHK 13/4. maddesine göre borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz uygulanacaktır.

AATUHK’da teminat istenirken borçluya ne kadar süre tanınacağı konusunda bir hüküm yoktur⁵¹. Ancak, yasanın 8. maddesinde sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK’ a atıf yapılmıştır. VUK’ un 14. maddesinde ise idare tarafından belirlenecek sürelerin 15 günden az olamayacağı ifade edilmiştir. O halde

⁵⁰ R. Dönmez, a.g.e., s. 36.

⁵¹ Süreler konusunda bkz. N.Çağan, a.g.e.

kamu borçlusuna verilecek süre 15 günden az olamaz. Dolayısıyla bu gerekçeye dayanarak ihtiyati haciz uygulanabilmesi için, teminat gösterilmesine yönelik verilmesi gereken 15 günlük sürenin dolmasının beklenmesi gerekir.

Uygulamada AATUHK 13/1. bent ile 13/4. bent karıştırılmaktadır ve teminat göstermesi için borçluya verilen sürenin dolması beklenmeden ihtiyati haciz yoluna başvurulmaktadır⁵². Oysa 1. bende göre sadece teminat istenmesi gerekli hal, ihtiyati haciz nedenidir. 4. bende göre ise teminat istenmesi gereken hal nedeniyle teminat istenmiş ise ancak ilgili şahsın verilen süre içinde teminatı göstermemesi veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği şahsın kabul edilmemesi hallerinde ihtiyati haciz uygulamak gerekir.

Tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati haciz kararı alınması söz konusu olduğunda, ilke olarak, önce ihtiyati tahakkuk kararı alınması gerekir⁵³. Ancak 4. bentte yazılı ihtiyati haciz nedeni, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında gösterilmemiştir. Teminat gösterilmesi istenen alacak henüz tahakkuk etmemiş bile olsa, borçlu süresinde teminat göstermediğinde ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan doğrudan ihtiyati haciz uygulaması yapılacaktır⁵⁴.

⁵² C. Teker, a.g.e., s. 14.

⁵³ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 108.

⁵⁴ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 108.

1.2.3.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlu Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Eksik Bildirimde Bulunmuş Olması

AATUHK 13/5. maddesine göre ise kamu borçlusunun, 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmamış olması veya malın borcuna yetmemesi, ihtiyati haciz nedenidir.

AATUHK 55. maddesine göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “Ödeme emri” ile tebliğ olunur. AATUHK 59. maddesine göre mal bildirimini, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarını, nevini, mahiyetini, vafını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir.

İhtiyati haciz uygulanabilmesi için mal bildirimine çağrılan borçluya gönderilen ödeme emrinin usulüne uygun olması gerekir. Usulüne uygun olarak düzenlenmemiş ödeme emri gönderilen borçlunun mal bildiriminde bulunmaması halinde ihtiyati haciz uygulanamaz.

Kendilerine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun 7 gün içinde ödeme yapmaması dava yoluna da gitmemesi durumunda, mal bildiriminde bulunmak

zorunda olduđu⁵⁵ dolayısıyla borçlunun ödeme emrine karşı dava yoluna gitmesi durumunda mal bildiriminde bulunmaz veya bildirdiğı malı borcuna yetmese bile ihtiyati haczin uygulanamayacağı doktrinde savunulmaktadır. Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre, borçlunun vergi dairesine dava açması durumunda da ihtiyati haciz uygulanacaktır⁵⁶. Şöyle ki; tahsil aşamasındaki vergiler için dava açılması yürütmeyi durdurmayacaktır. Ancak yapılan ihtiyati hacze karşı açılan davada, mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesi halinde artık ihtiyati haciz uygulamak mümkün olmayacaktır.

AATUHK 13/5. maddesine dayanılarak uygulanacak olan ihtiyati haciz, ödeme emrinin konusu olan borç ile ilgili değildir. Ödeme emrine konu olan borç, kesin olarak tahakkuk etmiş, ödeme vadesi de gelmiş olan borçtur. Ödeme emri çıkarıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz değil, kesin haciz yoluna gidilir⁵⁷. Borçlunun henüz muaccel olmamış borçları, AATUHK 13/5. maddesiyle korunmuştur.

⁵⁵ S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, s. 108.

⁵⁶ H. H. Bayraklı, a.g.e., s. 53.

⁵⁷ Aksi görüş için bkz. E. Şimşek, a.g.e., s. 110.

1.2.3.6. Para Cezasını Gerektiren Bir Fiil Dolayısıyla Kamu Davası Açılması

AATUHK 13/6. maddesinde hüküm verilmiş olsun olmasın, para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla kamu davası açılmış olması halinde ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmektedir.

Doktrinde, AATUHK 13/6. maddesinin; uygulama alanı konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Genel kabul gören görüş⁵⁸; AATUHK 1. maddesinin, TCK' un para cezalarının tahsil şekli ve hapse çevrilmesi hakkındaki hükümlerini, saklı tuttuğu gerekçesiyle, AATUHK 13/6. maddesinin, 647 sayılı kanun⁵⁹ kapsamına girmeyen para cezaları ile özel kanunlarında AATUHK' ya göre tahsil edileceği gösterilen para cezaları hakkında uygulanacağını savunmaktadır.

Bir diğer görüş⁶⁰; AATUHK' nın saklı tuttuğu hükümlerin sadece tahsil biçimine ve hapse çevirmeye ilişkin hükümler olduğundan ve ihtiyati haciz kurumunun da tahsil şekline ilişkin hükümlerden olmadığından hareketle, AATUHK' nın tahsil şekline ilişkin hükümleri dışında kalan hükümlerinin, dolayısıyla ihtiyati haciz hükümlerinin, para cezaları bakımından uygulanabileceğini

⁵⁸ Bkz. S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 109-110; B. Çelik, a.g.e., s. 71; M. C. Ünlü, a.g.e., s. 180-181; Ü. S. Üstün, a.g.m., s. 158-159.

⁵⁹ TCK' nın para cezalarının tahsil şekli hakkındaki hükümleri, 647 sayılı kanun ile değiştirilmiştir. Bu kanun ise CGTİK ile mülga edilmiştir. Para cezalarının infazı, CGTİK' da düzenlenmektedir.

⁶⁰ R. Dönmez, a.g.e., s. 39-42.

savunmaktadır. Danıştay bir kararında⁶¹, Cumhuriyet savcılığının iddianamesinde sanık hakkında 1918 sayılı Kanununun ceza muafiyeti öngören hükmünün uygulanmasının istenmiş olması gerekçesiyle, ihtiyati haciz işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Bir diğer kararında⁶² da, vergi dairesince ihtiyati haciz yoluna başvurulması için kamu davasının açılmış olmasını yeterli saymıştır.

Ancak kanun metnine sıkı surette bağlı kalınarak, her para cezasını gerektiren suç için kamu davası açılması halinde, ihtiyati haciz yoluna gidilemez. Zira (647 sayılı kanun) CGTİK, buna engeldir⁶³. Adli para cezalarının infazına ilişkin hükümlerin yer aldığı CGTİK’ e göre adli para cezaları, önce savcılık tarafından takip edilmekte ve bazı işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Henüz vergi dairesine intikal etmemiş bulunan para cezalarının, savcılıkça takip edildiği bir devrede kamu alacağı sayılarak, ihtiyati haciz uygulanması olanaksızdır⁶⁴. Şöyle ki; hükmedilen adli para cezalarına, hapse çevrilmesi mümkün olduğundan, savcılıkça takip edildiği sırada ihtiyati haciz tatbik edilemez. Savcılık, mahkeme kararını takip için alacaklı kamu idaresi tahsil dairesine gönderdikten sonra ihtiyati haciz tatbiki mümkündür⁶⁵. Bu durum dışında kalan ve AATUHK’ ya göre tahsil edileceği gösterilen para cezalarına ilişkin davalar ve iptal davaları sürerken alınmış olan ihtiyati haciz kararları ise dava kesinleşince kesin

⁶¹ Danıştay 10. D. 10.04.1989 gün 1988/ 1239 E., 1989/765 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (20.03.2007).

⁶² Danıştay 7. D. 12.03.1996 gün, 1994/2479 E., 1996/883 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (20.03.2007).

⁶³ H. H. Bayraklı, a.g.e., s.54.

⁶⁴ B. Çelik, a.g.e., s. 71.

⁶⁵ N. Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 40; Aynı görüş için bakınız, E. Şimşek, a.g.e., s. 111; H. H. Bayraklı, a.g.e., s.54.

hacze dönüşür⁶⁶.

1.2.3.7. Kamu Borçlusunun Belirli Tasarruflarının İptaline Yönelik 27, 29, 30. Maddelerin Uygulanmasını Gerektiren Durumlar

AATUHK 13/7. maddesine göre iptali istenen hükümsüz sayılan tasarrufların bulunması halinde; bu tasarrufların konusunu oluşturan mallar, bu malların elden çıkarılmış olması durumunda ise elden çıkaranın diğer malları hakkında ihtiyati haciz uygulanacaktır.

AATUHK 27. maddesinde “ *Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar* ” hükümsüz sayılmıştır.

28. maddede ise kamu borçlusunun belirli dereceye kadar hısımlık ilişkisi içinde bulunduğu kişilere yaptığı ivazlı tasarruflar ile edimler arasında borçlu aleyhine büyük bir dengesizlik bulunan sözleşmeler ve borçlunun kendisine veya üçüncü kişi lehine ömür boyu irat ve intifa hakkı tesis ettiği sözleşmeler de bağışlama hükmünde sayılmıştır.

⁶⁶ N. Serim, a.g.e., s. 40.

29. maddede de ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde ya da ödeme süresinin başlamasından sonra kamu borçlusu tarafından verilen rehinler, borca karşılık alışılmış ödeme araçları dışında yapılan ödemeler ve vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler de hükümsüz sayılmıştır.

30. maddede ise kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak amacıyla kamu borçlusu tarafından yapılan tek taraflı hukuki işlemlerle, aynı amaçla kötü niyetli üçüncü kişilerle borçlu arasında yapılan bütün işlemler tarihlerine bakılmaksızın hükümsüz sayılmıştır.

İdarenin, kamu alacağını güvence altına almaya yönelik olarak, Adli Yargıda yukarıda belirtilen işlemlerin iptalini talep etmesi gerekir. Ancak iptal davası açılması, ihtiyati haciz uygulamasının ön koşulu değildir. AATUHK 13/7. maddesinde yasanın 27, 29, 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiren hallerin varlığı, ihtiyati haciz uygulanması için yeterli görülmüş, açıkça dava açma zorunluluğundan söz edilmemiştir.

AATUHK 26. maddesinde iptal davası açılması, 5 yıllık zamanaşımı süresine bağlanmıştır. Bu süre, sözü edilen tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlar. AATUHK 13/7. maddesine dayanarak ihtiyati haciz uygulanması durumunda idarenin zamanaşımı süresi dolmadan iptal davası açması gerekir⁶⁷.

İdarenin haklı bir gerekçe olmaksızın dava açmak için zamanaşımı süresinin

⁶⁷ Danıştay 12. D. 1976/2886 E., 1977/333 K. sayılı kararında, idarenin zamanaşımı süresi içinde dava açmadığından bahisle muvazaalı taşınmaz üzerindeki ihtiyati haczi kaldırmıştır.

son gününe kadar beklemesi, özellikle malları üzerine ihtiyati haciz konulan üçüncü kişilerin mülkiyet ve diğer haklarına zarar verebileceği gibi belli koşullarla idarenin kamusal yetkilerini kötüye kullanması ya da görevin ihmali olarak da değerlendirilebilir⁶⁸.

Bu bende göre uygulanan ihtiyati haczin konusu, doğrudan kamu alacağı değildir. Kesinleşmiş, tahsil edilecek safhaya gelmiş kamu alacağının tahsilini sağlayacak, alacağa karşılık teşkil edebilecek malların korunması amaçlanmaktadır. İhtiyati haciz, iptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu oluşturan mallar üzerine uygulanacaktır. Ancak bu mallar elden çıkarılmışsa, elden çıkaranın diğer malları, ihtiyati hacze konu olacaktır⁶⁹. Bu gerekçeyle yapılan ihtiyati hacizlerde, ayrıca ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek yoktur⁷⁰.

1.2.4. Kamu Alacaklarında İhtiyati Haczin Uygulanma Süreci

1.2.4.1. İhtiyati Hacizde Muhatap

İhtiyati haciz, kamu borçluları hakkında uygulanır. AATUHK 3. maddesine göre kamu borçlusunu olduğu tespit edilen, kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci ve mirasçıları ile vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişi ve kurumların temsilcileri, ihtiyati haciz sebeplerinden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyati haczin

⁶⁸ R. Dönmez, a.g.e., s. 45.

⁶⁹ Danıştay 7. D. 24.5.1990 gün 1988/5014 E., 1990/1491 K. sayılı kararı.(M. C. Ünlü, a.g.e., s. 196.)

⁷⁰ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 111.

muhatapı olacaktır.

1. 2.4.1.1. Asıl Borçlu

İhtiyati hacizde asıl muhatap, ihtiyati haciz konusu kamu borcunu kendi malvarlığından ödemek durumunda olan kimselerdir.

Vergi sorumluları esas olarak vergiyi kendi malvarlıklarından ödememekle birlikte, vergi dairesine karşı doğrudan doğruya sorumlu olduğu için ihtiyati haczin muhatapı olmaktadır.

Ayrıca adlarına vergi cezası kesilenler ve kollektif ve adi şirketlerle, komandit şirketlerin komandite ortakları, ortaklıkla ilgili kamu borçlarından dolayı ihtiyati haczin muhatapı olmaktadır.

1.2.4.1.2. Kanuni Temsilciler

AATUHK 3. maddesinde, kamu borçlusu kavramının içine gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin de dahil olduğu görülmektedir. VUK 10. maddesinde ise kanuni temsilcilerin ödevlerine, bu ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle yükümlü ve sorumluların malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan, vergi ve buna bağlı alacakların, yasal temsilciden alınabileceğine işaret edilmiştir. AATUHK mükerrer 35. maddesinde, “ *Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme*

alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir.” denilmektedir.

Söz konusu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, asıl borçluların yanı sıra yasal temsilcilerin de kamu borçlarından dolayı cebri takip işlemlerine muhatap olabilecekleri sonucu çıkmaktadır.

Kanuni temsilcilerin vergi icra hukuku bakımından sorumlulukları yalnızca takip işlemleri ile sınırlı değildir. Doğrudan takip süreciyle ilgili hükümlere ek olarak, kamu alacaklarının korunmasına ilişkin hükümler de yasal temsilcilere uygulanabilecektir⁷¹.

Ancak Danıştay, bu konuyla ilgili çelişkili kararlar vermiştir. Şöyle ki; bazı kararlarında⁷² şirketin kanuni temsilcileri hakkında koruma önlemlerinin uygulanabileceğini ifade ederken, bir kararında⁷³ kanuni temsilcilerin sorumluluğunun sadece tahsil safhasında olduğu gerekçesiyle ihtiyati haciz işlemi iptal eden alt derece mahkemesinin kararını aynı gerekçeyle onaylamıştır.

Ancak kamu borçlusu teriminin kanuni temsilcileri de kapsadığını belirten

⁷¹ R. Dönmez, a.g.e., s. 71.

⁷² Danıştay 3. D. 1988/234 E., 1988/1381 K. sayılı kararı; Danıştay 3. D. 1989/2593 E., 1990/939 K. sayılı kararı; Danıştay 3. D. 1988/1920 E., 1989/63 K. sayılı kararı; Danıştay 4. D. 02.03.1994 gün 1993/1302 E., 1994/1296 K. sayılı kararları, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007); Danıştay 4. D. 1982/403 E., 1982/3995 K. sayılı kararı (S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 125.).

⁷³ Danıştay 7.D. 1987/4581 E., 1991/2751 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007).

hükümün açıklığı ve yasal temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin mükerrer 35. madde karşısında Danıştay 7. Dairesinin bu kararına, Mükerrer 35. maddede geçen “ bu kanun hükümlerine göre tahsil” ifadesini dar yorumlamamak gerekmektedir. AATUHK’ ya göre tahsil, tahsil güvenliğini sağlamaya yönelik güvence önlemlerini dolayısıyla ihtiyati haczi de kapsar.

Kanuni temsilcilerin varlıklarına ihtiyati haciz uygulanabilmesi için ihtiyati haciz kararının doğrudan yasal temsilciler adına alınması gerekir. Asıl borçlu adına alınmış ihtiyati haciz kararına dayanılarak, yasal temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanamaz. Çünkü yasal temsilciler hakkında uygulanacak ihtiyati haciz, öncekin den farklı ve ek unsurlar içeren yeni bir idari işlemdir⁷⁴.

Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanmasına karşı açılan davalarda, kanuni temsilcinin sorumluluğunun koşulları, örneğin asıl borçluyu takip yollarının tükenip tükenmediği araştırılmamalı, sadece ihtiyati haciz sebeplerinin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ihtiyati haciz kararının bulunup bulunmadığı araştırılarak karar verilmelidir⁷⁵.

1.2.4.1.3. Limited Şirket Ortakları

AATUHK 35. maddesine göre limited şirket ortakları şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya

⁷⁴ Danıştay 3. D. 04.05.1988 gün 1988/234 E., 1988/1381 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007).

⁷⁵ R. Dönmez, a.g.e., s. 73.

sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Bu sorumluluk gereğince, şirket tüzel kişiliğinin yanı sıra ortaklar da cebri icra işlemlerine muhatap olabilirler. Dolayısıyla limited şirket borcundan sorumluluklarına isabet eden kısım için ortaklar hakkında da ihtiyati haciz kararı alınabilir⁷⁶.

1.2.4.1.4. Mirasçılar

Mirasçılar adına da ihtiyati haciz uygulanabileceğinin yasal dayanakları VUK 12. maddesi ve AATUHK 7. maddesidir. VUK 12. maddeye göre ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar. AATUHK 7. maddesine göre borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir.

Mirası reddeden mirasçı hakkında tereke borçlarından sorumlu olmayacağı için ihtiyati haciz kararı uygulanamaz. Mirasçının muhatap olduğu ihtiyati haczin, mirasçıya intikal eden miktarla sınırlı olması gerekir.

1.2.4.1.5. Kefiller, Yabancı Şahıs ve Kurum Temsilcileri

Kamu borçlusu terimi, kefil, yabancı şahıs ve kurumlar temsilcisini de ifade

⁷⁶ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 100.

ettiğinden kefiller, yabancı şahıslar ve kurum temsilcileri hakkında asıl borçlular gibi cebri takip işlemleri yapılabileceği gibi ihtiyati haciz kararı da alınabilir.

Kefillere yönelik ihtiyati haciz uygulamasının sınırı, kefalet sözleşmesinde gösterilen miktardır. Diğer bir deyişle, alacaklı idare kefil hakkında ihtiyati haciz uygularken sözleşmede saptanmış miktarla sınırlıdır. Bu nedenle söz gelimi, asıl borçlunun sonradan doğan ve daha önce verilmiş kefalet kapsamı dışında kalan vergi borçlarından dolayı kefilin sorumlu tutulması mümkün olmadığı gibi bunlar için ihtiyati haciz de uygulanamaması gerekir⁷⁷.

1.2.4.1.6. Yeminli Mali Müşavirler

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkların tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir. Bu sorumluluk, müşterek ve müteselsil sorumluluktur. Diğer bir deyişle, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır⁷⁸.

Sonuçta yeminli mali müşavirler de tasdik ettikleri hususların gerçeği yansıtmaması durumunda, ortaya çıkan fark itibariyle vergi idaresine karşı

⁷⁷ R. Dönmez, a.g.e., s. 76.

⁷⁸ Yeminli mali müşavirlerin vergisel sorumluluğu konusunda bkz. O. Canyaş, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

AATUHK'un tanımladığı biçimde kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan bir borçlu sıfatıyla sorumlu olabileceklerdir. Buna bağlı olarak da kamu alacağını korumaya yönelik hükümlerin, bu arada ihtiyati haciz işleminin muhatabı olabileceklerdir⁷⁹.

1.2.4.2. İhtiyati Haciz Kararının Alınması

İhtiyati haciz uygulayabilmek için öncelikle ihtiyati haciz kararının alınması gerekmektedir. İhtiyati haciz kararı, tahsil dairesinin talebi üzerine alınır. AATUHK 13/1. maddesine göre ihtiyati haciz kararı alma yetkisi, mahalli en büyük memuruna aittir. Yani illerde vali, ilçelerde kaymakam, ihtiyati haciz kararı almaya yetkilidir ve bu yetkiyi devretmeleri mümkün değildir⁸⁰.

İhtiyati haciz kararının içeriği hakkında yasada açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak AATUHK 15/1. maddesinde ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak davaların ihtiyati haciz sebebine dayandırılması öngörüldüğüne göre ihtiyati haciz kararında ihtiyati haciz sebebinin belirtilmesi gerektiği sonucu çıkarılabilir⁸¹. Aynı zamanda ihtiyati tahakkuk yapılmaksızın verilen ihtiyati haciz kararlarında ihtiyati haczin ne miktar kamu alacağı için uygulanacağı da kararda belirtilmelidir.

İhtiyati haciz kararının ne kadar süre içinde uygulamaya konulacağı hakkında da kanunda her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum bir eksiklik teşkil

⁷⁹ R. Dönmez, a.g.e., s. 79.

⁸⁰ Danıştay 7. D. 22.10.1992 gün 1988/4066 E. 1992/5212 K sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007)

⁸¹ R. Dönmez, a.g.e., s. 63.; E. Şimşek, a.g.e., s. 128.

etmektedir. Şöyle ki tahsil dairesi, çeşitli etkenlerle kararı hiç veya çok geç bir sürede uygulayabilir ve bunun sonucu olarak ihtiyati hacizden beklenen sonuç elde edilemez. Ayrıca her zaman uygulama olanağı bulunan böyle bir kararın borçlu için bir tehdit aracı şeklinde elde tutulması da doğru değildir⁸². Uygulamada ihtiyati haczin, en son kaza merciinden nihai karar çıkıncaya kadar devam edeceği kabul edilmiştir⁸³. Bu süreyi sınırlandıran diğer hususlar, ihtiyati haczin kesin hacze dönüşmesi ve teminat gösterilmesidir.

1.2.4.3. İhtiyati Haciz Varakasının Düzenlenmesi ve Onaylanması

AATUHK 13. maddesinde, ihtiyati haczin, haczin uygulanmasına ilişkin hükümlere göre tatbik edileceğini öngörmüştür. AATUHK 64. maddesinde ise “ Haciz muameleleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır. ” denilmektedir.

İhtiyati haciz varakasının biçim ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir ve mahalli en büyük memur tarafından onaylanır. İhtiyati haciz kararı ile ihtiyati haciz varakası arasında, ihtiyati haciz varakasında, mahalli en büyük memurun yetkisini devredebilmesi bakımından fark vardır. Haciz varakasında, borçlunun kimliği, adresi, ödeme emrinin tebliğ şekli, ihtiyati haciz nedeni, yasal dayanağı, ihtiyati haciz uygulanmasına neden olan kamu alacağının türü, konusu, yılı, taksiti,

⁸² E. Şimşek, a.g.e., s. 113.

⁸³ Danıştay 7. D. 1967/1760 E., 1968/1097 K. sayılı kararı.(S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 123)

vade günü, tutarı ve takip numarası yer alır.

1.2.4.4. İhtiyati Haciz Kararının Uygulanması

Haciz varakasının düzenlenmesinden sonra icra memuru veya tahsildar, mükellefin haciz varakası üzerinde belirtilen adresine gider ve mükellefe borcu ödeyip ödemeyeceğini sorar. Mükellef ödeme isteminde bulunmuş ise ödeme kabul edilir ve ihtiyati haciz uygulamasına gerek kalmaz. Borcu ödemeyi kabul etmediği takdirde, ihtiyati haciz tutanağı tutularak işleme devam edilir⁸⁴.

İcra memuru, borçlunun adresinde kamu borcuna yetecek miktarda mallarını ve bu malların tahmin edilen miktarlarını belirleyerek ihtiyati haciz tutanağına geçirir.

1.2.4.5. İhtiyati Hacze Konu Olabilecek Varlıklar

AATUHK 62. maddesine göre “ *Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.*”

AATUHK 70. maddesinde, haczedilmesi mümkün olmayan mallar belirtilmiştir. AATUHK 71. maddesinde ise kısmen haczi mümkün gelirler düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde belirtilen varlıkların haczi ya da kısmen

⁸⁴ H. H.Bayraklı, a.g.e., s. 56-57.

haczi mümkün olmadığı gibi ihtiyati haczi ya da kısmen ihtiyati haczi de mümkün değildir.

AATUHK 16. maddesine göre kamu borçlusu, para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektubu, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilatı teminat olarak gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır. Söz konusu hüküm ilk bakışta bu değerlerin ihtiyati hacze konu olamayacağı yorumuna yol açsa da hiç kuşkusuz bu varlıklar üzerine de ihtiyati haciz konulabilir. Ancak kamu borçlusunun bunlar dışında kalan mallarına ya da haklarına ihtiyati haciz uygulandığında, borçlu tarafından 16. maddeye uygun olarak teminat gösterilirse, doğal olarak ihtiyati haciz kaldırılacaktır⁸⁵.

AATUHK 3. maddesinde kamu borçlusu olarak sayılan kişilerin varlıkları üzerine ihtiyati haciz uygulanır. İhtiyati hacze konu varlığın kamu borçlusunun elinde olması gerekmez. Kamu borçlusuna ait üçüncü kişiler elindeki menkul mallar ile gayrimenkullerden, alacak ve haklardan kamu alacağına yetecek kadarı da ihtiyaten haczedilebilir. Ancak AATUHK 62/3. maddesi gereği borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sonraya bırakılır.

Tüzel kişiliği olan şahıs şirketlerinde ortakların şirketten aldığı kar payı, şahsi

⁸⁵ R. Dönmez, a.g.e., s. 81.

ticari kazanç hükmündedir. Bunlarla ilgili matrah farkı tespit edildiğinde vergi asıl ortaktan alınır. Ceza şirket adına kesilir⁸⁶. Dolayısıyla vergi aslı için ortağın kar payı üzerine, ceza için şirketin mal varlığı üzerine ihtiyati haciz konulabilir.

Haczedilen mallar, para, tahvil, hisse senedi ve kıymetli mücevher şeklinde ise bunlar tahsil dairesi veznesine depo edilir. Diğer taşınır mallar, borçlunun menfaati, yararlanması, taşıma ve depo masrafları göz önüne alınarak borçlu yanında da bırakılabilir. Bunun için tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikametgah sahibi bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi gerekir. Mallar üçüncü kişi yanında da bırakılabilir⁸⁷.

Kanunda bir kamu idaresi tarafından haczedilen bir malın sonradan bir başka kamu idaresi tarafından ihtiyaten haczedilip haczedilemeyeceği ile ilgili açık bir düzenleme yoktur. Doktrinde, üzerinde haciz bulunan malların, kamu borcundan daha fazla bedelle satılması muhtemel olduğundan, bu durumda ihtiyati haciz aradaki değer farkı için bir teminat oluşturacağı için bu uygulamanın, ihtiyati haciz kurumunun amacına uygun olacağı savunulmuştur⁸⁸. Kaldı ki bu şekilde bir uygulamayı yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Ayrıca AATUHK 69. maddesinde “ Her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir.” denilmektedir. Haciz ile ilgili hükümler, ihtiyati hacze de uygulanabileceğine göre bu tür varlıklar,

⁸⁶ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 116.

⁸⁷ H. H. Bayraklı, a.g.e., s.57.

⁸⁸ R. Dönmez, a.g.e., s. 83-84.

ihtiyati haciz konusu olabilmektedir. Uygulamada, 69. maddede hacze iştirak için öngörülen kamu alacağının ilk haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması şartı aranmamaktadır. Ancak salt ihtiyati haciz uygulamasında çoğu zaman kamu alacağının tahakkuk etmemiş olacağından ve bu koşulun aranmasının kamu alacağının güvenceye bağlanmasını olanaksız kılacağından bahisle bu şartın aranmaması gerektiği görüşüne⁸⁹ katılmak mümkün değildir. Şöyle ki; AATUHK 13. maddesi ve 69. maddesi oldukça açıktır. Kanun koyucunun, ihtiyati hacizlerde hacze iştirak konusunda bu şartın aranmaması gibi bir iradesi olsaydı düzenlemeyi bu şekilde şekillendirirdi.

1.2.5. İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası

AATUHK 66. maddesine göre borçlu elinde hacedilen mallara karşı istihkak iddiasında bulunulduğunda, 68. maddeye göre haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki mahkemede dava açması gerekir⁹⁰. Hacze konu malların mülkiyetine ya da üzerlerindeki rehin haklarına ilişkin uyuşmazlıklarda görevli mahkeme adliye mahkemeleridir. Haciz sırasında ortaya çıkan istihkak iddiasıyla ilgili uyuşmazlıklar ile ihtiyati haciz sırasında ortaya çıkan istihkak iddiasıyla ilgili uyuşmazlıklar arasında nitelik farkı yoktur ve bunların da genel hukuk mahkemelerinde karara bağlanması gerekir⁹¹.

⁸⁹ R. Dönmez, a.g.e., s. 83-84.

⁹⁰ Danıştay 3. D. 01.06.1988 gün 1988/18 E., 1988/1616 K.. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007)

⁹¹ R. Dönmez, a.g.e., s. 83-84.

İhtiyati hacze bağılı istihkak davalarında eğer itiraz ihtiyati haczin nedenine ilişkin ise uyuşmazlık idari bir işlem den doğduğı için çözüm yeri, vergi mahkemesi olacaktır. Ancak itiraz istihkak iddiası şeklinde yapılmışsa, ortada idari bir işlem değil, mülkiyet, rehin, intifa gibi bir hakkın varlığının tespiti gerekeceğinden hacze konu eşyanın değerine göre uyuşmazlığın sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesinde çözümlenmesi gerekir⁹². Uyuşmazlık Mahkemesi de 17.3.1976 gün 1975/52 E., 1976/20 K. sayılı kararında⁹³ ihtiyati haczin sebebine ilişkin davanın çözüm yerinin vergi mahkemesi olduğunu belirtmiştir.

1.2.6. İhtiyati Haciz Konusu Malların Teminat Karşılığında Kamu Borçlusuna Veya Üçüncü Kişilere Bırakılması

AATUHK 14. maddesine göre “ *İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.*”

Bu hüküm, idareye takdir yetkisi tanımaktadır. Tahsil dairesi, bu takdir hakkını kamu borçlusuna ile alacaklı idarenin çıkarlarını mümkün olduğunca bağdaştırarak kullanacaktır. İhtiyati haczin niyabeten uygulanması durumunda, bu konuda takdir yetkisini kullanması gereken tahsil dairesinin hangisi olması gerektiği

⁹² E. Şimşek, a.g.e., s. 116.

⁹³ E. Şimşek, a.g.e., s. 130-131.

hususunda, doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş⁹⁴, asıl tahsil dairesinin değil, niyabeten ihtiyati haciz uygulayan tahsil dairesinin takdir yetkisine sahip olduğunu savunmaktadır. Ancak bizim de katıldığımız diğer görüş⁹⁵, kamu borçlusunu en iyi tanıyabilecek durumda olması gereken ve bu konudaki takdir hakkını en etkin biçimde kullanması beklenen, kamu borçlusunu bizzat takip eden tahsil dairesinin yetkili olması gerektiğini savunmaktadır.

Kamu borçlusu, teminat karşılığı kendisine bırakılan mallarda serbestçe tasarruf edebilir. Çünkü ihtiyaten haczedilen malların aynen iade zorunluluğu yoktur.

İhtiyaten haczolunan malların borçluda bırakılabilmesi için ya bu malların değerleri kadar paranın teminat olarak yatırılması ya da tahsil dairesinin bulunduğu mahallede ikametgah sahibi bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi gerekmektedir.

İhtiyaten haciz olunan mallar, borçlunun elinde bırakılsa dahi bu mallar üzerindeki ihtiyati haciz devam eder. Borçlu, bu malları tahsil dairesi tarafından istenildiğinde iade etmezse, teminat bu malların yerine geçer.

1.2.7. İhtiyati Haciz Konusu Kamu Alacaklarının Takip Usulü

İhtiyati haciz konusu kamu alacakları, uygulamada, teminatsız alacaklar gibi takip edilmektedir. Yani vadesi geldiği halde ödeme yapılmazsa ödeme emri çıkarılmakta, buna rağmen yine ödeme yapılmaz ya da dava yoluna gidilmezse yedi

⁹⁴ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 129.

⁹⁵ R. Dönmez, a.g.e., s. 88.

günlük dava açma süresinin dolmasının ardından ihtiyati haciz kesin hacze çevrilip mallar satılarak paraya çevrilmektedir.

Ancak ihtiyaten haczedilen mal, alacak ve hakların teminat hükmünde sayılması gerekir⁹⁶. Dolayısıyla takibin de AATUHK 56. maddesinde düzenlenen teminatın paraya çevrilmesi yoluyla yapılmalıdır. Şöyle ki; ihtiyati haciz, idarenin kamu borçlusundan resen aldığı teminat hükmündedir.

Danıştay da, ihtiyaten haczedilmiş değerlerin varlığı durumunda, ayrıca teminat istenemeyeceği görüşünü benimsemiştir ve bir kararında⁹⁷ ihtiyaten haczedilmiş değerlerin bulunması durumunda, vergi dairesince çıkarılan ödeme emrini alacağın teminatlı olduğu, bu nedenle takibatın AATUHK 56. maddesine göre yapılacağı gerekçesiyle iptal etmiştir.

AATUHK 56. maddesine göre teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı ödenmediği takdirde, borcun yedi gün içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceği borçluya bildirilir. Yedi gün içinde borç ödenmezse teminat, paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilir.

⁹⁶ Aynı görüş için bkz. S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 167-168; B. Çelik, a.g.e., s. 71; R. Dönmez, a.g.e., s. 91;

⁹⁷ Danıştay 13. D. 1978/ 4288 E., 1980/1325 K. sayılı kararı (S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 168.)

1.2.8. İhtiyati Haczin Etkileri

1.2.8.1. İhtiyati Haczin Borçlu Ve Üçüncü Kişi Üzerindeki Etkileri

İhtiyati haciz, borçlunun ihtiyaten haczolunan malları üzerindeki zilyetliğini ortadan kaldırır ve borçlu bu mallar üzerinde tasarrufta bulunamaz. Borçlu, ihtiyati haczi dava konusu etse de vergi mahkemesi kararı kesinleşinceye kadar ya da Danıştay' a başvurulmuşsa Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar ihtiyati haciz devam eder.

İhtiyaten haczedilmiş mallar üzerinde üçüncü kişilerin iyiniyet kurallarına göre elde ettiği haklar saklı tutulur (AATUHK m. 73/2)⁹⁸.

Borçlu veya üçüncü kişi, AATUHK 14. maddesine göre ihtiyaten haczolunan malların kendilerinde kalmalarını talep edebilir. Alacaklı tahsil dairesinin bu konuda takdir yetkisi vardır. Kaldı ki tahsil dairesi bu talebi kabul etse dahi borçlu veya üçüncü kişi sadece bu mallardan yararlanma hakkı kazanır, bu mallar üzerindeki ihtiyati haciz kalkmaz.

Borçlu, her hangi bir süreyle sınırlı olmaksızın, ihtiyati haczi kaldırmak için kamu borcuna yetecek miktarda teminat gösterebilir. Fakat ihtiyati haczin henüz tahakkuk etmemiş bir kamu borcu için veya tahakkuk etmiş olduğu halde ödeme vadesi gelmemiş bir kamu borcu için uygulanması durumunda, borcunu ödemek için süresi olduğunu düşünen borçlunun, bu borcu kadar teminatı bulup ihtiyati haczi

⁹⁸ R. Dönmez, a.g.e., s. 52.

kaldırması borçluya büyük bir sorun yaratabilir⁹⁹.

Borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçlarının ihtiyati tahakkukuna sebep olur.

1.2.8.2. İhtiyati Haczin Alacaklı Tahsil Dairesi Üzerindeki Etkileri

Alacaklı tahsil dairesinin, ihtiyati haciz uyguladığı mallar üzerinde rehin hakkı veya her hangi bir ayni hakkı yoktur. Kamu alacaklısı, ihtiyati haczin ilişkin bulunduğu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesiyle ihtiyaten haczedilen malların satışını gerçekleştirebilir.

Kamu alacaklısı ihtiyaten haczedilen malları, hacze yönelik hükümlerde belirtildiği gibi korumak zorundadır.

AATUHK 21. maddesinde düzenlenen, kamu alacaklarının özel alacaklar karşısında rüçhan hakkından, ihtiyati hacze bağlanmış kamu alacaklarının da yararlanıp yararlanamayacağı hususunda doktrinde tartışma vardır. Şöyle ki; bir görüş¹⁰⁰, üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerine ihtiyati haciz konulduğunda, satış tutarı üzerinden garame esasları içinde alacaklı tahsil dairesince elde edilecek meblağın, ihtiyati haczin konusu olmaya devam edeceğini savunurken, katıldığım bir diğer görüş¹⁰¹, ihtiyati haciz halinde de kamu alacaklarının rüçhan hakkından istifade edebilmesi için yasanın açık hükmüne ihtiyaç olduğunu

⁹⁹ B. Çelik, a.g.e., s. 80.

¹⁰⁰ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 164.,

¹⁰¹ R. Dönmez, a.g.e., s. 54.

savunmaktadır. İhtiyaten haczedilmiş kamu alacağı kesinleşmemişse, miktarı henüz belli olmayan kamu alacağına rüçhan hakkı vermek mümkün değildir. Böyle bir durumda, garame esasını uygulamak güç olabileceği gibi üçüncü kişilerin icra hakları ağır bir şekilde ihlal edilmiş olabilecektir¹⁰².

İhtiyati haczin kamu alacaklısı üzerindeki bir başka etkisi ise kamu alacaklısının, ihtiyati haciz uygulaması durumunda, vadesinde ödenmeyen kamu alacağına gecikme zammı tatbik edebilmesini engellememesidir¹⁰³.

1.2.9. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı İdari Başvuru Yolu

Vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki vergi alacağından doğan uyuşmazlıkların dava konusu yapılmaksızın idari usullerle çözümlenmesi amacıyla VUK’ da “vergi hatalarının düzeltilmesi” hükmü yer almaktadır. (VUK m. 116-126) Ancak VUK hükümlerinin kamu icra hukuku bakımından uygulanabilmesi için AATUHK’ da VUK’ a açık bir gönderme yapılmış olması gerekir. İhtiyati haciz işlemleri bakımından VUK’ a yapılmış bir gönderme bulunmadığından vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin kuralların, ihtiyati haciz işlemleri bakımından uygulanması söz konusu olamaz.

İYUK 11. maddesinde, ilgililer tarafından dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama başvuru imkanı tanınmıştır.

¹⁰² R. Dönmez, a.g.e., s. 54.

¹⁰³ Bkz. B. Çelik, a.g.e., s. 121; R. Dönmez, a.g.e., s. 55.

Bu başvuru işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Ancak sürenin durması için idari başvurunun süresi içinde yapılması gerekir. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvuru tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

Haklarında ihtiyati haciz kararı verilenler, bu karara karşı yargı yoluna gitmeden önce, ihtiyati haciz işleminin geri alınması ya da kaldırılması talebiyle, İYUK 11. madde gereğince idari makamlara başvurabilir. İdari başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için başvurunun, ihtiyati haciz işlemine karşı dava açma süresi içinde ve üst makama , üst makam yoksa kararı alan makama yapılması gerekir.

İhtiyati haciz kararı, bilindiği gibi alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından verilmektedir. İllerde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde belediye başkanları ihtiyati haciz kararı vermeye yetkilidir. Valiler tarafından alınmış ihtiyati haciz kararına karşı idari başvurunun Maliye Bakanlığına, kaymakam tarafından verilen ihtiyati haciz kararına karşı üst makam konumunda olan, ilçenin bağlı olduğu il valiliğine, belediye başkanı tarafından verilmiş olan ihtiyati haciz kararına ise doğrudan ilgili belediye başkanlığına başvurulması gerekmektedir¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Bkz. R. Dönmez, a.g.e., s. 114.

1.2.10. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması

Bir yükümlendirme işlemi olan ihtiyati haciz işleminin yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurlarında bir takım sakatlıklar bulunabilir. Bu sakatlıkların giderilip, yükümlendirme işleminin hukuka uygunluğunun ve kamu alacaklarının “kanunilik ilkesi” gereği kanuna uygun olarak tahsilinin sağlanması amacıyla ihtiyati haciz işlemlerine karşı dava açma imkanı tanınmaktadır (AATUHK m. 15) ¹⁰⁵. Her ne kadar madde başlığında itiraz ibaresi yer alsa da Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 13. maddesinde, AATUHK’ da geçen “itiraz” deyimini, “vergi mahkemesinde dava açılması” şeklinde değiştirilmiştir.

1.2.10.1. Davanın Konusu

İhtiyati haciz işlemine karşı açılan davanın konusu, AATUHK’ da sayılan şartların varlığı halinde, kamu alacaklarının güvence altına alınması amacıyla kamu borçlusunun borcuna yetecek kadar malına ihtiyati haciz uygulanmasıdır. İhtiyati haciz işlemi, yükümlendirme işlemi biçiminde ortaya çıkan bireysel-özel bir idari işlemdir. Mallarına ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusu, bu idari işlemi, yetki, şekil, konu, sebep veya amaç unsurlarında var olduğunu ileri sürdüğü hukuka aykırılıklar nedeniyle dava konusu yapabilir.

¹⁰⁵ Y. Karakoç, a.g.e., s. 79.

1.2.10.2. Davanın Tarafları

Hakkında ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusu olan gerçek veya tüzel kişiler, kanuni temsilcileri veya mirasçıları, ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davada, davacı sıfatı taşımaktadır. Davalı ise ihtiyati haciz işlemi uygulayan tahsil dairesidir.

1.2.10.3. Davanın Nedenleri

İhtiyati haciz işlemlerine karşı açılan bir davada, ileri sürülebilecek iddialardan bir tanesi, haciz uygulamasının usulüne uygun yapılmadığı iddiasıdır. Örneğin, ihtiyati haczin, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı olmaksızın uygulanmış olması dava nedeni sayılır.

İleri sürülebilecek ikinci iddia ise ihtiyati haciz nedenlerinin bulunmamasıdır. Başka bir deyişle, davacının açtığı davanın hukuki temelini, kanunda sayılan ihtiyati haciz nedenlerinin somut olayda gerçekleşmediği iddiasına dayandırmasıdır¹⁰⁶.

İhtiyati haciz, temelde kamu alacağının tahsilinin gerçekleşmesinin şüpheli hale geldiği durumlarda uygulanan bir güvence önlemi olduğundan, ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davalarda kamu alacağının niteliği ve kapsamına ilişkin hukuki uyuşmazlıklardan daha çok kamu alacağının tahsilini zorlaştıran ya da

¹⁰⁶ Y. Karakoç, a.g.e., s. 81.

imkansızlaştıran bir nedenin bulunup bulunmadığı konusu üzerinde durulmaktadır¹⁰⁷. Bu davanın kısa sürede tamamlanması gerektiğinden, bu davalarda ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren kamu alacağına ilişkin maddi gerçeğin araştırılması yoluna gidilmemektedir¹⁰⁸.

Uygulamada borçlu ihtiyati haczin nedenini öğrenememektedir. Şöyle ki; ne ihtiyati hacizlerde kullanılan tip tutanağında ne de haciz varakasında, ihtiyati haciz nedenleri yazılıdır¹⁰⁹. Kamu borçlusunun, ihtiyati haciz nedeninin somut olayda gerçekleşmediği iddiasında bulunabilmesi ise ihtiyati haciz nedeninin haczi yapan tahsil dairesi tarafından kendisine bildirilmesine bağlıdır. Uygulamada ise davacı, ihtiyati hacze dayanak yapılan olguyu, idarenin açılan davada mahkeme başkanlığına gönderdiği savunması ve uyuşmazlık konusu işlem dosyasından öğrenebilmektedir¹¹⁰.

Davacının ihtiyati haciz kararına dayanak yapılan nedenin somut olayda gerçekleşmediğini ispat etmesi gerekir¹¹¹. Şöyle ki; ispat yükü konusunda genel ilke iddia edenin iddiasını kanıtlamasıdır. Örneğin ihtiyati haciz işlemine gerekçe olarak borçlunun kaçmış olduğu gösterilmişse, borçlu mahkemeye bizzat başvurarak bu nedenin gerçekleşmemiş olduğunu ispatlayabilirse, ihtiyati haciz işlemi sebep unsuru yönünden sakat olduğundan iptali gerekecektir. İhtiyati hacze konu kamu alacağının dayanağını oluşturan tarhiyatın terkin edilmesi veya ödenmesine rağmen ihtiyati

¹⁰⁷ Y. Karakoç, a.g.e., s. 81.

¹⁰⁸ R. Dönmez, a.g.e., s. 88.

¹⁰⁹ E. Şimşek, a.g.e., s. 128.

¹¹⁰ Y. Karakoç, a.g.e., s. 82.

¹¹¹ Aksi görüş için bkz. R.Dönmez, a.g.e., s. 123.

haciz uygulanmışsa, ihtiyati haciz hem konu hem de sebep unsurları yönünden hukuka aykırıdır, işlemin iptali ve haczin kaldırılması gerekir¹¹².

AATUHK 20. maddesine göre haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına 15. madde gereğince itirazda bulunabilirler. İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczin ne miktar bir borç için uygulandığını kamu borçlusu ilk defa ihtiyati haczin uygulanması vesilesiyle öğrenmektedir. Bu durumda kamu borçlusunun ihtiyati haczin hem nedenini hem de miktarını dava konusu yapabilmektedir.

1.2.10.4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

AATUHK 15. maddesine göre “*Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine(davalarına) bakan vergi itiraz komisyonu (vergi mahkemesi) nezdinde ihtiyati haciz sebebine (karşı dava) itiraz edebilirler(açabilir).*”

İhtiyati haciz işlemine karşı açılacak davanın görülmesinde yetkili mahkeme AATUHK’ da İYUK 37. maddesi ile paralellik göstermektedir. Şöyle ki; AATUHK 15. maddesi, yetkili mahkemeyi, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olarak belirlenmiştir. İYUK 37. maddesine göre de dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkilidir.

¹¹² Danıştay 9. D. 15.02.2006 gün 2004/770 E., 2006/333 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (28.03.2007).

İstinabe yoluyla uygulanan ihtiyati haciz işlemlerine karşı açılacak davalarda, yetkili mahkeme konusunda bir görüş¹¹³, işlemi uygulayan dairenin istinabe edilmiş daire olduğundan bahisle yetkili mahkemenin istinabe uygulayan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğunu savunmaktadır.

Ancak İYUK 37. maddesinde işlemi uygulayan idare değil işlemi yapan idare ibaresi yer almaktadır ki ihtiyati haciz işlemi, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile yapılmaktadır. Kaldı ki AATUHK 15. maddesi, İYUK 37. maddesine göre özel hüküm niteliğinde ve öncelikli uygulanması gerekli, çok açık bir hükümdür. AATUHK, yetkili mahkemeyi belirlerken istinabe yoluyla uygulanan ihtiyati haciz ayrımı yapmamıştır. Buna göre istinabe yoluyla yapılan hacizlerde de davanın alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerekir¹¹⁴.

1.2.10.5. Dava Açma Süresi

AATUHK 15/1. maddesine göre hakkında ihtiyati haciz uygulanan kimsenin haciz sırasında hazır bulunması halinde ihtiyati haczin uygulandığı; hazır bulunmaması halinde ise haciz tutanağının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde haciz sebebine karşı dava açması gerekir.

Danıştay, yedi günlük dava açma süresinin sadece “ihtiyati haczin sebebine

¹¹³ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 186.

¹¹⁴ R. Dönmez, a.g.e., s. 104 ; Y. Karakoç, a.g.e., s. 85.

yönelik itirazlar” da geçerli olduğuna karar vermiştir¹¹⁵. Buna karşılık, davacının iddiasını AATUHK 13. maddesinde sayılan sebepler dışında başka bir sebebe, örneğin ihtiyati haciz kararına muhatap olabilecek kişiler arasında yer almadığı iddiasına dayandırması halinde, İYUK’ a göre 30 gün içinde dava açabilir.

Danıştay’ ın bu görüşü, doktrinde eleştirilmiştir. Şöyle ki; madde metninde sadece ihtiyati haciz sebebine itiraz edilebileceğinin belirtildiği, itiraz sebeplerinin 13. maddede belirtilen sebeplerle sınırlı olduğunu ifade eden bir açıklık olmadığı yani 15. maddeden böyle bir sonuç çıkarmanın mümkün olamayacağı savunulmuştur¹¹⁶.

Bir idari işlem veya kararın sebebi, idareyi o işlem veya kararı yapmaya ya da almaya sevk eden etkenler, konusu ise, o işlem veya kararın doğuracağı hukuki sonuç olduğuna göre sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişki, hatta nedensellik bağı vardır¹¹⁷. Dolayısıyla konu yönünden ortaya çıkan sakatlığın, son tahlilde işlemi sebep unsuru yönünden de etkileyeceğini kabul etmek gerekir.

AATUHK 15. maddesinde belirlenen yedi günlük dava açma süresi, kamu düzenine ilişkindir ve mahkemece re’sen dikkate alınması gerekir.

Danıştay, ihtiyati haciz kararını, tebliğden önce öğrenen ilgililerin dava

¹¹⁵ Danıştay 4. D. 02.03.1994 gün 1993/1302 E., 1994/ 1296 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007).

¹¹⁶ R. Dönmez, a.g.e., s. 106-107.

¹¹⁷ M. Günday, a.g.e., s. 145.

açabilip açamayacakları hakkında çelişkili kararlar vermiştir. Şöyle ki; bir kararında, ihtiyati hacze itiraz hakkının ihtiyati haczin idarece fiilen uygulanması ile doğacağından, ihtiyati haciz uygulanmadan önce teminat istenmesi yolundaki işlemin dava konusu edilemeyeceğini belirtmiştir¹¹⁸.

Bir diğer kararında ise bizim de katıldığımız üzere ihtiyati haciz kararını başka türlü öğrenen ilgilerin dava açabilmelerine bir engel yoktur¹¹⁹. Danıştay, daha ileri tarihli kararlarında¹²⁰ da, teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde yargı mercilerince yapılan inceleme sonucunda, söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde, ihtiyati haczi gerektiren bu sebep ortadan kalkacağından, ihtiyati haciz uygulaması da söz konusu olamayacağından, teminat istenmesine ilişkin yazıyı, davacının hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde bulmuş, bu işlemi idari davaya konu olabilecek bir işlem olarak değerlendirmiştir.

İdarenin denetiminin sağlanması, hukuka aykırı işlemlerin hukuk sisteminden ayıklanması bakımından dava açma süreleri konusunda hukuk sınırları içinde kalmak şartıyla esnek davranılması bir ilke olarak benimsenmelidir¹²¹.

¹¹⁸ Danıştay 7. D. 25.01.1989 gün 1988/382 E., 1989/122 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (28.03.2007).

¹¹⁹ Danıştay 4. D. 02.03.1994 gün 1993/1302 E., 1994/ 1296 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.03.2007).

¹²⁰ Danıştay 3. D. 11.03.1998 gün 1997/361 E., 1998/849 K. sayılı; Danıştay 3. D. 27.09.2005 gün 2005/216 E., 2005/2080 K. sayılı kararları, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (28.03.2007).

¹²¹ Y. Karakoç, a.g.e., s. 89.

1.2.10.6. Hukuka Aykırı Olarak Uygulanan İhtiyati Haciz Nedeniyle Uğranılan Zararın İstenilmesi

Kamu icra hukukunda hukuka aykırı olarak uygulanan ihtiyati haciz işleminden dolayı idarenin sorumlu tutulacağına ilişkin açık bir hüküm olmamakla birlikte, idare hukukunun genel ilkelerinden hareketle idarenin sorumluluğuna gitmek mümkündür. İdarenin sorumlu tutulabilmesi için takipte kötü niyetli veya kusurlu olması şartının aranmaması gerekir. Önemli olan, idarenin yaptığı takipte haksız olduğunun anlaşılmasıdır. Kuşkusuz borçlunun da kusuru varsa, zararın belirlenmesinde bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekir¹²².

İYUK 28/3. maddesine göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Dolayısıyla ihtiyati haczin kaldırılması kararının tebliğ edilmesi üzerine ilgili tahsil dairesinin bu karara göre işlem yapmaması durumunda İYUK 28/3. maddesine dayanarak tazminat davası açılabilir¹²³.

1.2.11. İhtiyati Haczin Kaldırılması

AATUHK 16. maddesine göre, borçlu, 10. maddede sayılan teminatlardan

¹²² Y. Karakoç, a.g.e., s. 95-96.

¹²³ Danıştay 4. D. 22.11.1983 gün 1983/791 E., 1983/9131 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (03.04.2007).

menkuller haricinde herhangi birisini (kamu alacağını karşılayacak değerde olması şartıyla) teminat olarak gösterdiği takdirde, ihtiyati haciz, haciz koyan tahsil dairesi tarafından kaldırılacaktır.

AATUHK 10. maddesine göre ise para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, hükümetçe kabul edilecek hisse senedi ve tahvil ile gayrimenkul rehni, teminat sayılır. Buna karşılık AATUHK 11. maddesinde sözü edilen şahsi kefalet, 10. maddede sayılmadığından ihtiyati haczin kaldırılmasında teminat olarak kabul edilemez. Teminat gösterilmesi durumunda ihtiyati haczin kaldırılması zorunludur¹²⁴.

İhtiyati haczin kaldırılmasıyla, mallar yeniden borçlunun serbest tasarrufuna geçmektedir. Hacedilen mallar üzerinden kalkan ihtiyati haczin teminata dönüştüğü söylenebilir¹²⁵.

İhtiyati haczin kaldırılmasının, kamu borçlusuna, mal üçüncü kişi nezdinde haczolunmuşsa aynı zamanda üçüncü şahsa da duyurulmalıdır¹²⁶.

AATUHK’ da uygulanan ihtiyati hacze itiraz edilebileceği öngörülmüş ise de kaldırılması talebini red halinde hangi merciiye başvurulacağı konusunda hiç bir açıklık yoktur. Bu şekildeki işlemlere karşı da ihtiyati haczi uygulayan tahsil

¹²⁴ S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 141.

¹²⁵ Bkz. R. Dönmez, a.g.e., s. 92.

¹²⁶ M. C. Ünlü, a.g.e., s. 210; S. Şamlıoğlu, Y. Özbalcı, a.g.e., s. 141; B. Çelik, a.g.e., s. 79.

dairesinin bağılı olduğu vergi mahkemesine başvurulacağı tabiidir¹²⁷.

İhtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren diğer haller ise şöyle sıralanabilir¹²⁸:

a.İhtiyati hacze ilişkin nihai yargı kararı .

b.İhtiyati hacze konu kamu alacağının kaldırılmasına ilişkin Anayasa Mahkemesinin iptal kararı.

c.İhtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi.

d.İhtiyati hacze sebep olan vergiler ve resimler ile bunlara ilişkin zam ve cezaların ödenmesi.

1.3. ÖZEL HUKUKTA İHTİYATİ HACİZ İLE KAMU İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ KARŞILAŞTIRMASI

İhtiyati haciz, hem özel alacakların takibinin güvence altına alınmasında hem de amme alacaklarının takibinin güvence altına alınmasında başvurulacak bir koruma önlemidir. Özel alacaklar bakımından İcra İflas Kanunu uygulanırken, amme alacakları bakımından 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanmaktadır. İhtiyati haczin, İİK’ daki düzenleniş biçimi ile 6183 sayılı kanundaki düzenleniş biçimi arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. Her iki kanunda da ihtiyati haciz bir güvence önlemi olup, alacaklılara satış imkanı vermemektedir ayrıca ihtiyati hacze itiraz, her iki kanunda da düzenlenmiştir. İki kanun arasındaki farklılıklar ise şöyle sıralanabilir:

¹²⁷ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 141.

¹²⁸ N. Serim, a.g.e., s. 53-54.

1. İİK' ya göre ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için, herşeyden önce bir alacağın varlığı gerektiği halde, 6183 sayılı kanuna göre ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için kamu alacağının ' salınması için gereken muamelelere başlanmış ' olması yeterli görülmüştür¹²⁹.

2. İİK' ya göre alacaklının alacağının vadesi henüz gelmemişse (alacak müeccel ise), alacaklı kural olarak borçlunun mallarına ihtiyati haciz konulmasını isteyemez. Ancak alacaklı, mahkemede borçlunun belli bir ikametgahının bulunmadığını veya borçlunun taahhütlerinden kurtulmak amacıyla mallarını gizlemeye, kaçırmaya hazırlandığını veya borçlunun kendisinin kaçmaya hazırlandığını ispat ederse muaccel hale gelmemiş alacaklar bakımından ihtiyati haciz isteyebilir¹³⁰.

6183 sayılı kanuna göre ise amme alacağının tahakkuk etmesi şart değildir. Vadesi gelmemiş alacaklar için özel şartlar aranmaksızın ihtiyati haciz istenebilir¹³¹.

3. İİK' ya göre ihtiyati hacze, yetkili mahkeme karar verirken, 6183 sayılı kanunda mahallin en büyük memuru olan vali veya kaymakam, ihtiyati haciz kararı vermeye yetkili kılınmıştır. İcra ve iflas hukukunda ihtiyati haciz ancak bir yargıç kararıyla ve icra dairelerince uygulanabildiği halde, vergi icra hukukunda idari bir işlem niteliğinde olan icrai bir kararla ve idarenin resen hareket yetkisi çerçevesinde uygulanmaktadır¹³².

¹²⁹ E. Şimşek, a.g.e., s. 108.

¹³⁰ B. Kuru, R. Arslan., E. Yılmaz , **İcra ve İflas Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 470.

¹³¹ H. H. Bayraklı, a.g.e., s. 50.

¹³² R. Dönmez, a.g.e., s. 13-14.

4. İİK' ya göre ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için belirli ve ayrıntılı nedenlerin gerçekleşmesi gerekmez, genel olarak ' rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş ' bir borç için ihtiyati haciz kararı verilebileceği öngörülmüştür. 6183 sayılı kanuna göre ise ihtiyati haczi gerektiren nedenler sayılı ve sınırlı olarak belirtilmiş bulunmaktadır¹³³.

5. İİK' da ihtiyati haczi isteyen alacaklının ileride haksız çıkması halinde, borçlunun veya üçüncü şahısların bu nedenle uğrayacakları zararların karşılanmasına yönelik olarak alacaklıdan teminat alınması düzenlenmişken (İİK. m. 259), 6183 sayılı kanunda böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

6. İİK' ya göre ihtiyati haciz kararı, belli bir süre içerisinde kesin hacze dönüşmemişse veya alacaklı tarafından aynı süre içinde dava açılmamışsa ihtiyati haciz ortadan kalkarken, 6183 sayılı kanuna göre ihtiyati haciz belli bir süre ile bağlı değildir. Kesin hüküm alınıncaya kadar ihtiyati haczin devam edeceği öngörülmüştür.

7. İİK' ya göre ihtiyati haczin kaldırılmasında para ve mahkemece kabul edilecek rehin veya esham yahut tahvilat depo etmek veya gayrimenkul rehin yahut muteber bir banka kefaleti göstermek gerekirken, 6183 sayılı kanuna göre banka teminat mektupları (muteberlik ibaresi yok), hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, menkul ve gayrimenkul malların gösterilmesi gerekir.

¹³³ E. Şimşek; a.g.e., s. 108.

İKİNCİ BÖLÜM

İHTİYATİ TAHAKKUKUN HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ KONUMU

2.1. KAVRAM –AMAÇ-HUKUKİ NİTELİK

2.1.1.Kavram

Vergi Usul Kanununun 22. maddesine göre tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir¹³⁴. VUK' ya göre bir vergi alacağı, tarh ve tebliğ edilmiş ve duruma göre dava açma süresinin, dava açmadan geçirilmesi ya da dava açılması halinde, kamu borçlusu tarafından açılan davanın reddedilmesi hallerinde, tahakkuk söz konusu olmaktadır.

AATUHK 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk uygulanmasına yol açan nedenlerden birinin bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün yazılı istemi üzerine defterdar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca belirlenen ve ilan edilenlerle bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi konusunda yazılı emir verebilir.

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş fakat ileride tahakkuk edecek kamu alacağının, önceden güvence altına alınması amacıyla, vergilendirme sürecinin

¹³⁴ Tahakkuk konusunda daha geniş bilgi için bkz. M.Öncel, A.Kumrulu, N.Çağan, a.g.e., s. 105-108.

tamamlanması beklenilmeksizin geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir¹³⁵.

İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının korunmasıyla ilgili bir tedbir olduğundan, ancak ihtiyati haciz ile birlikte uygulama kabiliyeti bulunmaktadır¹³⁶. İhtiyati tahakkukun uygulanması, icrai bir karara, idari bir işleme dayanır. İhtiyati tahakkukla ortaya çıkan kamu alacağı, gerçek ve son tahakkuk infisahi şartına bağlı, geçici bir özellik taşır. Nihai tahakkuktan sonra ihtiyati tahakkuk nihai tahakkuka uydurulur¹³⁷.

İhtiyati tahakkuk uygulanması için kanunda herhangi bir süre öngörülmemiştir. Dolayısıyla, ihtiyati tahakkuk derhal uygulanır ve kamu alacağının özel kanununa göre tahakkukuna kadar devam eder¹³⁸.

2.1.2. Amaç

AATUHK tasarısının hükümet gerekçesinde¹³⁹ özetle, “ *birçok verginin mükellefin kazancına veya faaliyetine konu olan işlemlerin yapılmasından sonra alındığı, gelir ve kurumlar vergisinin yıllık olması nedeniyle bu vergilerin ödeme sürelerinin çok uzayabildiği yani en esaslı vergilerde mükelleflerin daima hazineye borçlu durumunda olduğu ifade edilmiştir. Ancak bazı kötü niyetli mükelleflerin, vergi kaybına neden olucu hareketleri nedeniyle mükelleflerin yakalanabilmesi ve*

¹³⁵ Y. Karakoç, a.g.e., s. 97; S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 143; M. C. Ünlü, a.g.e., s. 212.

¹³⁶ M. C. Ünlü, a.g.e., s. 212.

¹³⁷ B. Çelik, **Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Teminat**, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkukun İncelenmesi, T.C.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1988.

¹³⁸ B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 138.

¹³⁹ E. Şimşek, a.g.e., s. 139.

vergi alacağının tahsil edilebilmesinin tehlikeye girdiği belirtilmiştir. Gerekçede sayılan vergi kaybına neden olucu haller hakkında delillerin elde edilmesi, ihtiyati tahakkuk nedeni sayılacağından ihtiyaten tahakkuk ettirilecek vergilerin, ihtiyaten haciz konulmak suretiyle teminat altına alınacağı ifade edilmiştir.”

Yani ihtiyati tahakkukun amacı, verginin tahakkuk etmesi için uzunca süre bekleme zorunluluğunu ortadan kaldırarak kamu alacağını güvence altına almaktır.

2.1.3. Hukuki Nitelik

Vergi hukukunda tahakkuk aşaması, idari bir işlem olmayıp kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı red kararı üzerine gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilmektedir¹⁴⁰. Ancak doktrinde, tahakkukun, yeni bir hukuki durum yaratmayan daha önceden doğmuş bulunan hukuki durumu belirleyen, belirleyici idari işlem niteliğinde olduğunu savunan yazarlar da bulunmaktadır.¹⁴¹

İhtiyati tahakkuk ise kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum ya da belirleme olmayıp, idarenin yaptığı bir işlemdir. Ancak bu işlem, idarenin kesin, yürütülmesi zorunlu ve yükümlendirici işlemlerinden değildir. İhtiyati tahakkukta alınan karar ve önlemler, doğrudan doğruya kamu alacağına yöneliktir. İhtiyati tahakkuk uygulaması sonucu, kesin bir borç ortaya çıkmaz, bu uygulamanın işlerliği ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte ortaya çıkar¹⁴². Zaten idarenin her türlü tek yanlı

¹⁴⁰ M. Öncel- A. Kumrulu-N. Çağan, a.g.e., s. 105.

¹⁴¹ M. Günday, a.g.e. , s. 118.

¹⁴² B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 136.

işlemi, icrai nitelik taşımamaktadır. Bir icrai kararın alınmasını hazırlayıcı nitelikteki işlemler (hazırlık işlemleri), genellikle icrai değildir ve ilgililer üzerinde herhangi bir sonuç doğurmaz¹⁴³.

Doktrinde¹⁴⁴ ihtiyati tahakkuk işlemi, vergi tarihinde ön işlemler arasında gösterilen takdir komisyonlarının matrah belirlemesi işlemine benzetilmiştir. İhtiyati tahakkukun, niteliği itibariyle tarh işlemini de içine alan bir tasarruf olduğu¹⁴⁵ düşünülürse bu görüşe katılmak mümkündür. Yani ihtiyati tahakkuk işleminin hukuki niteliğini, idarenin hazırlık işlemi olarak kabul edebiliriz.

Nasıl ki yükümlüler açısından takdir komisyonlarının VUK 72. maddesi matrah belirlemesi, vergi tarhı işlemine hazırlayıcı ön işlem olduğundan, tek başına dava konusu olma niteliğine sahip değilse¹⁴⁶, ihtiyati tahakkuk işlemi de tek başına davaya konu olabilecek bir işlem niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle ihtiyati tahakkuka karşı ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açılabilir.

2.2. İHTİYATİ TAHAKKUK SEBEPLERİ

AATUHK 17. maddesinde, ihtiyati tahakkuk nedenleri olarak, AATUHK 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerindeki ihtiyati haciz nedenleri yani teminat istenmesini gerektiren durumların var olması, borçlunun belli bir ikametgahının

¹⁴³ İdari işlemler hakkında geniş bilgi için bkz. M. Günday, a.g.e., s. 111-123.

¹⁴⁴ Y. Karakoç, a.g.e., s. 100.

¹⁴⁵ B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 136.

¹⁴⁶ M. Öncel- A. Kumrulu- N.Çağan, a.g.e., s.102; Ön idari işlem niteliğinde olması sebebiyle takdir komisyonu kararının iptal edilemeyeceğine ilişkin Danıştay 3. D. 22.05.1986 gün 1986/246 E., 1986/1388 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (14.05.2007).

bulunmaması, borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun kendisine verilen 7 günlük yasal süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bulunması ihtiyati haciz sebeplerinden birisinin varlığı, sayılmıştır.

İhtiyati tahakkuka yol açtığı belirtilen bu hallere, ihtiyati haciz nedenleri başlığı altında değinildiği için mümkün olduğunca tekrardan kaçınılmaya çalışılmıştır.

2.2.1. Teminat istenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

Uygulamada teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda, teminat istenmeden ihtiyati tahakkuk yapılmaktadır¹⁴⁷.

Teminat istenmesi şeklindeki ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni, sadece teminat istenmesini gerektiren kamu alacağı ile sınırlı sayılmaktadır. Varsa, mükellefin diğer borçları için ihtiyati tahakkuk yapma ve ihtiyati haciz yoluna gidilmemektedir¹⁴⁸.

Ancak doktrinde bu tür bir uygulama eleştirilmiştir. Teminatın ihtiyati tahakkuk yapılmadan istenilmesi ve teminatın gösterilmesi için verilen sürenin dolmasının beklenilmesi gerektiği savunulmaktadır¹⁴⁹. Böylece süre içinde teminat gösterilmezse AATUHK 13/4. maddesine göre ihtiyati tahakkuka ihtiyaç olunmaksızın, ihtiyati haczin yapılacağı belirtilmektedir. Ayrıca ihtiyati tahakkukun

¹⁴⁷ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 144.

¹⁴⁸ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 145.

¹⁴⁹ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 145.

kamu borçlusunun teminat istenmesi gerekli borçları dışında kalan kamu borçlarına da uygulanabileceği savunulmuştur.

Ancak yukarıdaki açıklamalarımızda da belirttiğimiz gibi bu görüşe katılmak mümkün değildir. Teminat istenmesini gerektiren haller dolayısıyla ihtiyati haczin, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olması gerekir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması, ihtiyati tahakkuk uygulaması için yeterli görülmüş, teminatın fiilen istenmiş olması şart olarak getirilmemiştir. Yani ihtiyati tahakkuk yoluna gitmek için önce teminat istemeye gerek yoktur.

2.2.2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Bulunmaması

AATUHK 13/2. maddesinde ihtiyati haciz nedeni sayılan borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması durumunda, ihtiyati haciz, tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk yapıldıktan sonra uygulanır. Bu nedenle anılan husus, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılmıştır.

2.2.3. Borçlunun Kaçmış Olması Veya Kaçması, Mallarını Kaçırması veya Hileye Sapması İhtimalinin Bulunması

AATUHK 13/3. maddesinde ihtiyati haciz nedeni olarak gösterilen bu halde de borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır.

2.2.4. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunması

Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bulunmuş olması halinde, vergi daireleri ihtiyati haczi, borçlunun mal bildiriminde bulunması gereken borcu dışındaki borçları hakkında uygulamaktadır. İhtiyati haczin uygulanacağı bu borçlar da henüz tahakkuk etmemişse önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanacaktır.

2.2.5. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Adına Takibata Girişilmiş Olması

AATUHK 110. maddesine göre kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlunun, bu borcunun, kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak veya tahsilini zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını elinden çıkarması, yok etmesi veya değerini düşürmesi, gizlemesi, kaçırması, muvazaa yolu ile başkasının üzerine geçirmesi, aslı olmayan borçlar ikrar etmesi, borç makbuzları vererek gerçeğe aykırı bir şekilde malvarlığını yok etmesi veya azaltması ve geri kalan malların borcunu karşılamaya yetmemesi suç teşkil eder.

Bu tür suçlar AATUHK 115. maddesine göre alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. Bu suçlar hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, temsilci ve vekillerinden, tasfiye

memurlarından, yönetim kurulu başkan ve üyesinden, denetçi ve müfettişlerinden veya hizmette bulundurulardan muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur.

Mükellefin Cumhuriyet Savcılığı tarafından soruşturulan kamu borçlarına değil, ileride tahakkuk edecek olan kamu borçlarına, ihtiyati tahakkuk uygulanır. Çünkü mükellefin böyle bir soruşturma geçirmesi, ileride tahakkuk edecek borçların ödenebilirliği konusunda alacaklı kamu idaresinde bir tereddüt uyandırmaktadır. Bu nedenle bu borçlar hakkında ihtiyati tahakkuk uygulamak suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması ihtiyacı doğmaktadır. İhtiyati tahakkuk uygulanan tahakkuku kesinleşmemiş borçlar derhal AATUHK 18/3. maddesine göre ihtiyaten haczedilir.

AATUHK 17/2. maddesinde belirtilen durum, AATUHK 13. maddesinde ihtiyati haciz nedenleri arasında sayılmadığı için kamu borçlusunun tahakkuku itibariyle kesinleşmiş borçlarına, ihtiyati haciz uygulama olanağı yoktur¹⁵⁰.

2.2.6. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması

AATUHK 17. maddesinin 3. bendinde, bir teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması halinin ihtiyati tahakkuka yol açacağı belirtilmiştir.

Kamu idaresinin takibinden kaçmayı amaçlayan bazı kişi ve kuruluşlar, paravan bir teşebbüs kurarak, faaliyetlerini bu teşebbüs ile yürütebilmektedir. Kamu

¹⁵⁰ B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 141; S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 147

idaresinin muhatabı olması sağlanan bu teşebbüsün genellikle herhangi bir varlığı olmadığı için ortaya çıkan kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda muvazaalı teşebbüsten, başka bir ifade ile paravan teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Ancak bunun için teşebbüsün muvazaalı veya gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması gerekmektedir¹⁵¹. Muvazaa durumunu bilenlerin tanıklığı, teşebbüsün vergi dairesine kayıtlı kişiye ait olmadığı, aksine başkasına ait olduğunu gösteren teşebbüsle ilgili işlemlerin belirlenmesi, bu konuda bazı defterlerin ve belgelerin elde edilmesi, muvazaalı teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delil olabilir¹⁵². Bu deliller, ihbar ve şikayet yoluyla elde edilebileceği gibi vergi incelemeleri sırasında da ortaya çıkabilir¹⁵³.

İhtiyati hacze yol açan halleri belirleyen AATUHK 13. maddede bir teşebbüsün muvazaalı olması haline yer verilmemiştir. Bu nedenle muvazaalı teşebbüsten yararlananların, cebri takibata geçilmeden önce başka bir ifade ile tahakkuk etmiş fakat ödeme vadesi gelmemiş veya ödeme vadesi geldiği halde henüz ödeme emri gönderilmemiş borçları için ihtiyati tahakkuk da uygulanamayacağından ihtiyati hacze gidilemez¹⁵⁴.

¹⁵¹ B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 143; H. H. Bayraklı, a.g.e., s. 62.

¹⁵² Bkz. B. Çelik, (1988), a.g.e., s.143

¹⁵³ N. Serim, a.g.e., s. 58.

¹⁵⁴ B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 142; S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 148.

2.3. İHTİYATİ TAHAKKUKUN UYGULANMA SÜRECİ

2.3.1. İhtiyati Tahakkuk Uygulanabilecek Kamu Alacakları

AATUHK 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlar ve bunların zam ve cezalarının söz konusu olduğu durumlarda uygulanabilir. Maliye Bakanlığı kanunun verdiği yetkiye dayanarak, 1981 yılında, 359 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği¹⁵⁵ ile ihtiyati tahakkuk kapsamına dahil ettiği vergi ve resimleri düzenlemiştir. Buna göre “ Gelir, kurumlar, mali denge, gider vergileri, işletme vergisi, damga vergisi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi, veraset ve intikal vergisi ile bunların zam ve cezaları” ihtiyati tahakkuk konusu olabilir. Ancak tebliğden sonra mali denge vergisi, katma değer vergisinin kabulü ile işletme vergisi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. İhtiyati tahakkuk uygulanabilen vergilere ise yenileri eklenmiştir. Bugün yürürlükteki uygulamada, belediye vergileri ve il özel idarelerine ait alacaklar hariç, onun dışındaki bütün vergiler, resimler ve bunların zam ve cezaları için ihtiyati tahakkuk uygulamak mümkündür¹⁵⁶.

2.3.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulama Yetkisi

AATUHK 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk nedenlerin bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün yazılı istemi üzerine defterdar, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı emir verebilir. Defterdar, resen hareket edememektedir.

¹⁵⁵ Tahsilat Genel Tebliği (Seri No: 359), <http://www.gelirler.gov.tr>. (14.05.2007)

¹⁵⁶ N. Serim, a.g.e., s. 56.

Defterdar, verilen bu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda takdir yetkisine sahiptir yani yazılı istem üzerine, ihtiyati tahakkuk uygulanması emrini verebilir de vermeyebilir de. Defterdar takdir yetkisini, vergi dairesinin sunduğu delillere göre kullanmaktadır.

AATUHK 17' nci maddesinin lafzından vergi dairesi müdürünün ihtiyati haciz nedenleri ortaya çıktığında yazılı istekte bulunması konusunda bir takdir yetkisi olmadığı anlaşılmaktadır¹⁵⁷.

2.3.3. İhtiyati Tahakkukun Uygulanma Süreci

İhtiyati tahakkukun en yaygın uygulanma şeklinde, vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan inceleme neticesinde tanzim edilen inceleme raporuna dayanarak mükellef adına ilave vergi ve buna bağlı olarak da kesin cezaya ilişkin ihbarname mükellefe tebliğ edilir¹⁵⁸. Kamu alacağını güvence altına almak için vergi dairesi müdürü, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı isteminde bulunur. Bu istemde ihtiyati tahakkuk nedenlerinin, delilleriyle gösterilmesi gerekir. Defterdar, bu istemi inceleyerek kamu alacağının tehlikede olduğuna ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının zorunlu olduğuna karar verirse, vadesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyati haciz uygulanabilmek üzere ihtiyati tahakkuk emri verir. Durum mükellefe yazı ile bildirilir. Bu yazıda, yılı, nev'i, miktarı gösterilen borcu karşılayacak kadar teminatın 7 gün içinde gösterilmesi aksi takdirde kendisi hakkında yasal cebri takibat

¹⁵⁷ B. Çelik, (1988), a.g.e., s. 144; S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 144; E. Şimşek, a.g.e., s. 143; H. H. Bayraklı, a.g.e., s. 62.

¹⁵⁸ N. Serim, a.g.e., s. 55-56.

işlemlerine girişileceği kendisine bildirilir¹⁵⁹. Bu emir, vergi dairesi müdürü tarafından derhal uygulanır. Defterdar, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına gerek görmediği takdirde, durumu yazı ile vergi dairesi müdürüne bildirebilir.

Defterdarların, kendilerine verilen bu yetkiyi kullanırken kamu alacağını korumayı düşündüğü kadar, kamu borçlularının da çıkarlarını düşünmeleri ve gereksiz uygulamalara yol açmamaları büyük önem taşımaktadır¹⁶⁰.

2.4. İHTİYATİ TAHAKKUK İŞLEMİNE DAVA AÇILMASI

2.4.1. Davanın Konusu

İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı AATUHK 20. maddesine göre açılan davanın konusu, AATUHK 17. maddesinde belirtilen nedenlere dayanarak, henüz tahakkuk etmemiş bir vergi borcu için ihtiyati tahakkuk işlemi yapılması ve buna bağlı olarak ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesidir.

2.4.2. Davanın Tarafları

İhtiyati tahakkuk yalnız başına dava konusu olmadığı, ihtiyati hacizle birlikte dava konusu edilebildiği için ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davada davacı, hakkında ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemi

¹⁵⁹ N. Serim, a.g.e., s. 55-56

¹⁶⁰ Tahsilat Genel Tebliği Seri No: 238, www.gelirler.gov.tr, (12.05.2007).

uygulanan kamu borçlusudur. Davalı ise ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemini yapan alacaklı kamu idaresidir.

2.4.3.Dava Nedenleri

AATUHK 20. maddesine göre dava nedenleri, tahakkuk nedenleri ve miktarı olabilir. İhtiyati tahakkuka konu olmayan bir vergi borcu için ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı olarak ihtiyati haciz uygulanması halinde, açılacak davada bunun ihtiyati tahakkuk nedenlerinin tartışma konusu yapılması olarak nitelendirilmesi gerekir. Çünkü böyle bir durumda, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemi hem konu hem de sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır¹⁶¹.

Tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davada, sadece ihtiyati haciz nedenleri uyuşmazlık konusu yapılabildiği halde ihtiyati tahakkuk üzerine yapılan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davada hem neden hem miktar uyuşmazlık konusu olabilir. Çünkü tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işleminde, normal vergilendirme sürecinden geçerek bu aşamaya gelindiği için ihtiyati haciz işlemine konu borcun miktarı bilinmektedir.

Ancak kamu borçlusu, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczin, ne miktar bir borç için uygulandığını ilk defa ihtiyati haczin uygulanması vesilesiyle öğrenmektedir. Bu durumda kamu borçlusunun ihtiyati haczin hem nedenini hem de miktarını dava konusu yapması gerekir. Aksi halde, ihtiyati haciz konusu borcun miktarı kesinleşmiş sayılacağından bu konunun sonraki aşamalarda dava ve tartışma

¹⁶¹ Y. Karakoç, a.g.e., s. 101.

konusu olması mümkün olamayacaktır. Vergi dairesinin tek taraflı olarak belirlediği böyle bir borç miktarının kesin olmasının yani tartışmasız kabul edilmesi sonucunun hukuk devleti ve vergilerin yasallığı ilkeleriyle bağdaşması mümkün değildir¹⁶².

2.4.4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkeme, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulayan alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

2.4.5. Dava Açma Süresi

Dava açma süresi, kamu borçlusunun hazır bulunduğu hallerde ihtiyati haczin uygulanması, gıyapta yapılan ihtiyati hacizlerde haciz tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür.

2.4.6. Davanın Sonuçları

İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemlerine karşı açılan davada, vergi mahkemesi kamu borçlusu lehine karar verse bile, İYUK 28. maddesine göre, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi derhal iptal edilmemekte, yani mahkeme kararı derhal uygulanmamaktadır. Vergi mahkemesi kararının kanun yollarına başvuru süresinin başvurusuz sona ermesi ya da başvurulmuş kanun yolu sonucunda nihai kararın gelmesi beklenmektedir. Oysa vergi mahkemesi kararının kamu borçlusu lehine olması halinde, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasının

¹⁶² Y. Karakoç, a.g.e., s. 102.

hukuka uygunluğu, mahkeme kararı ile şüpheli hale gelmiştir. Bu itibarla, vergi mahkemesi kararının kamu borçlusu lehine olması durumunda, uygulanmış olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun, kararın tebliğinden itibaren hemen kaldırılması hususunda kanuni düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Gerçi, vergi mahkemesi kararının kanun yolu yargılaması sonucunda bozulması halinde, vergi mahkemesi kararı üzerine uygulamasına son verilmiş ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun yeniden uygulanması yoluna gidilecek olması, ayrı bir sıkıntı doğurmaya elverişlidir. Buna rağmen, kamu borçlusunun malları üzerinde tasarruf yetkisinin sınırlanması sonucunu doğuran ihtiyati haciz işleminin uzunca bir süre devam edecek olan kanun yolu sonucuna kadar beklenmesi, vergi yargılaması hukukunun kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun karşılıklı çıkarlar dengesini sağlama işlevini yok edici bir etkiye sahip olması nedeniyle mahkeme kararının derhal uygulanması ilkesini, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uyuşmazlıklarında da kamu borçlusunun lehine verilen kararlar yönünden geçerli kılmak gerekir¹⁶³.

2.5. İHTİYATİ TAHAKKUKUN ETKİLERİ

AATUHK 18. maddesine göre hakkında 17. madde gereğince muamele yapılan mükellefin mezkur maddede yazılı vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir.

Geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan ve 17. maddede sayılan vergi, resim ve cezaları geçici olarak ve harici

¹⁶³ Y. Karakoç, a.g.e., s. 103-104.

karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Bu suretle hesap olunan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir.

Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunların zam ve cezaları kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmaz. Ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz tatbik olunur. 17. maddenin 3. bendine giren hallerde ihtiyati haciz muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalananların malları hakkında tatbik olunur.

2.5.1. Matrahı Belli Olan Vergi, Resim ve Cezalarına Etkisi

Matrahı belli olan vergi, resim ve cezaları;

a) İkmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş,

b) Beyannamesi verilmiş olup da henüz ödeme süresi gelmemiş,

c) Matrahı, inceleme sonucu belirlenmiş fakat henüz tebliğ edilmemiş vergi, resim ve cezalarını ifade eder.

Bu hallerde, tahakkuka esas alınacak matrahlar üzerinden salınacak vergi veya resimlerin ihtilafı olup olmadıklarının bir önemi bulunmamaktadır. Zira, ihtiyati tahakkuk bir emniyet ve koruma hükmü olduğundan ileride düzeltilebilecek ve ihtiyati haciz de buna bağlı olarak kaldırılabilir¹⁶⁴.

¹⁶⁴ M. C. Ünlü, a.g.e., s. 219.

2.5.2. Matrahı Belli Olmayan Vergi, Resim ve Cezalarına Etkisi

AATUHK 18/2. maddesinde belirtilen matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar, henüz beyanname verme süresi gelmediği için veya beyanname verme süresi geldiği halde beyanname verilmediği ve incelemeye de konu olmadığı için matrahı belli olmayan vergileri ifade eder¹⁶⁵. Geçmiş yıllar deyimi ise önceki vergilendirme dönemini ifade eder¹⁶⁶.

AATUHK 18/2. maddesinde yer alan “zam ve cezalar” ibaresinden ne anlaşılması gerektiği açık değildir. İhtiyati tahakkukun henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerle ilgili olduğu tartışma dışıdır. Vergi hukukumuzda göre, tahakkuk etmemiş bir vergiye zam uygulanması ise mümkün değildir. Zam uygulaması, gecikme zammı olarak sadece tahakkukundan sonra ödeme vadesi de geçmiş vergi ve resimler için söz konusu olmaktadır. Bu durumda ise AATUHK 18/2. maddesindeki zam ve ceza deyimi gereksiz sayılabilir. Ancak VUK 339. maddesinde öngörülen tekerrür cezasının kastedilmiş olduğu da düşünülebilir. Veya tahakkuku tahsile bağlı vergi ve resimlerde, süresinde tahsilatın yapılmamış olmasının cezayı değil gecikme zammını gerektireceği, ihtiyati tahakkuk uygulanmasında bunlar için de tahakkuk yapılacağı için zam ve ceza ibarelerinin maddede belirtildiği söylenebilir¹⁶⁷.

Matrahı belli olmayan vergi, resim ve bunların zam ve cezalarına, en geç bir hafta içinde takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapıldıktan sonra ihtiyati

¹⁶⁵ B. Çelik, a.g.e., s. 89.

¹⁶⁶ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 146.

¹⁶⁷ S. Şamlıoğlu, Y. Özbacı, a.g.e., s. 152-153.

tahakkuk uygulanarak hem cari yılın gelecek aylarına hem de gelecek yıllara ilişkin ihtiyati tahakkuk yapılabilir. Mükellefin işyeri kapatma dilekçesi vermesi halinde ihtiyati tahakkuk yapılmış dönemler terkin edilir¹⁶⁸.

Eğer teşebbüs muvazaalı ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller varsa, paravan firma bir yana bırakılarak, doğrudan doğruya teşebbüsün gerçek sahibinin, borca yetecek miktardaki malları ile alacak ve haklarına da ihtiyati haciz tatbik edilebilmektedir.

İhtiyati tahakkuk işlemi uygulanarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ve bunların zam ve cezaları, kendi özel kanunlarında yazılı ödeme zamanları gelmeden tahsil edilemez.

2.5.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulamasının Kamu Alacağının Tahsil Süresine Etkisi

AATUHK 18/3. maddesine göre ihtiyaten tahakkuk eden vergi, resim ve bunların zam ve cezalarının tahsilinin, kanunlarına göre ödeme zamanlarının gelmesinden sonra yapılacaktır. Başka bir deyişle ihtiyati tahakkuk yapılması, kamu alacağının süresinden önce tahsiline yol açmamaktadır.

¹⁶⁸ N. Serim, a.g.e., s. 55-56

2.6. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ

AATUHK 19. maddesinde ihtiyati tahakkukun, kamu alacağının ait olduğu kanuna göre ortaya çıkan kesin tahakkuk doğrultusunda düzeltileceği belirtilmektedir. İhtiyati tahakkukun geçici nitelikte bir önlem olduğu anlaşılabilen bu madde ile matrahı belli olmayan vergi ve resimlerde, geçici takdirlere dayanılarak yapılan ihtiyati tahakkukun, kesin tahakkuka göre düzeltilmesi ihtiyacı karşılanmaktadır¹⁶⁹.

AATUHK 19/2. maddesinde, ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi; beyannameye dayalı tarhiyatta ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi ve kamu alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata karşı dava açılması halinde düzeltme olmak üzere ikiye ayırarak belirtilmiştir.

2.6.1. Beyannameye Dayalı Tarhiyatta İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

İhtiyati tahakkuk, beyanname verme süresi gelmemiş bir kamu alacağı için yapılmışsa, süresi geldiğinde mükellef tarafından beyanname verilirse, bu beyannameye göre yapılacak kesin tahakkuka göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için verilen beyannamenin incelenerek kabul edilmiş olması gerekmektedir. Beyannamenin iki ay içinde incelenmesi zorunludur. Beyannamenin bu süre içinde incelenmemesi halinde, düzeltme geciktirilemez. Bu durumda beyannameye göre tahakkuk eden miktarı esas alıp ihtiyati tahakkukun ona göre düzeltilmesi gerekir. İncelemenin iki ay içerisinde tamamlanamaması halinde,

¹⁶⁹ B. Çelik (1988), a.g.e., s. 149.

incelemeyi yapan memurun gecikme nedenlerini açıklaması üzerine, tahsil dairesinin, AATUHK 9 ve 13. madde hükümlerine dayanarak beyanı aşan miktar için yükümlüden teminat isteyebileceği gibi aynı nedenle ortaya çıkan farktan dolayı ihtiyati haciz uygulanabileceği savunulmuştur. Şöyle ki; böyle bir uygulamayı engelleyen bir hüküm maddede yer almamıştır¹⁷⁰.

Mükellefin verdiği beyannameye göre tahakkuk edecek olan vergi ihtiyati tahakkuka bağlanan tutardan daha yüksek olabilir. Bu durumda inceleme sonucu ya beyan kabul edilir ya da inceleme neticesiyle mükellefin beyanı arasında bulunan farkın düzeltilmesi yoluna gidilir.

Mükellefin verdiği beyannameye göre tahakkuk edecek olan vergi ihtiyati tahakkuka bağlanan tutardan daha düşük de olabilir. Beyannamenin incelenmesi neticesinde matrah üzerinden tahakkuk etmesi gereken tutarın aslında daha yüksek olduğunun tespit edilmesi halinde, bu tespit edilen tutar üzerinden yeniden ihtiyati tahakkuk ve tahakkuktaki artışı tamamlayacak şekilde ihtiyati haciz yapılır.

2.6.2. Kamu Alacağının İlgili Olduğu Kanuna Göre Yapılan Tarhiyata Karşı Dava Açılması Halinde İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

Tarhiyatın, dava yoluna gitmeden mükellefçe kabul edilmesi halinde, kesin tahakkukun, dava açma süresinin dolması ile vuku bulduğu tarihte, ihtiyati tahakkuk düzeltilir.

¹⁷⁰ E. Şimşek, a.g.e., s. 148.

VUK 376. maddesine göre ceza indiriminden yararlanma suretiyle ödeme talep edilir. Bu takdirde de dava açma süresinin dolduğu tarihte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka çevrilir.

Uzlaşılan tutar üzerinden ödeme yapılabilir. Bu halde uzlaşma tutanağının düzenlendiğı tarih itibariyle kesin tahakkuk yapılarak ihtiyati tahakkuk düzeltilir.

AATUHK 19/2. maddesine göre kamu alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata karşı dava açılması halinde, ihtiyati tahakkukun düzeltilebilmesi için vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekir.

SONUÇ

Tezde kamu alacaklarının tahsil güvenliğini sağlamak üzere AATUHK' da düzenlenen ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kurumları, hukuki çerçeve içerisinde doktrin, yargısal içtihatlar ve pozitif hukuk ışığında incelenmiştir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, alacaklı kamu idaresi bakımından alacağın tahsilinin tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasını beklemeyip cebri icra yoluna gitmeden, kamu alacağının güvence altına alınması açısından büyük önem taşımaktadır. Kamu borçlusu tarafından ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumlarının varlığının bilinmesi ise kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamakta etkili olmaktadır.

Bununla birlikte bu kurumların, kamu idaresine tanıdığı geniş yetkiler düşünüldüğünde, kamu borçlusu yönünden ortaya çıkardığı ağır sonuçlar nedeniyle, hukuka uygunluğunun sağlanması zorunludur. Şöyle ki; malları üzerinde ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusunun, ihtiyaten haczolunan malları üzerindeki zilyetliği ortadan kalkmaktadır ve kamu borçlusu, bu mallar üzerinde tasarrufta bulunamamaktadır. Kamu idaresinin ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konusunda sahip olduğu bağlı yetkiyi, kamu borçluları arasında eşitlik ilkesini koruyarak uygulaması büyük önem arzeder.

Uygulamada kamu borçlusu, ihtiyati haczi dava konusu etse de vergi mahkemesi kararı kesinleşinceye kadar ya da Danıştay' a başvurulmuşsa Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar ihtiyati haciz kaldırılmamaktadır..

Ülkemizdeki mahkemelerin iş yoğunluğu ve davaların karara bağlanma sürelerinin uzunluğu da göz önüne alındığında, ihtiyati haciz işleminin hukuka uygunluğunun sağlanmasının önemi daha net anlaşılabilecektir. Bu konuda getirilebilecek bir çözüm önerisi, AATUHK’ da yapılacak bir düzenleme ile ihtiyati haczin kaldırılması için uygulamada ortaya çıkan vergi mahkemesi kararının kesinleşmesinin beklenmesinin önünü kapatmaktır.

Vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki vergi alacağından doğan uyuşmazlıkların dava konusu yapılmaksızın idari usullerle çözümlenmesi amacıyla VUK 116-126. maddelerinde yer alan “vergi hatalarının düzeltilmesi” hükmünün ihtiyati haciz bakımından uygulanması, AATUHK’da VUK’nın ilgili maddelerine açık bir gönderme yapılmamış olması nedeniyle mümkün değildir. Ancak İYUK 11. maddesinde, ilgililere tanınan, dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama başvuru imkanı ihtiyati haciz için de kullanılabilir.

İhtiyati haczin dava sürecinin uzunluğu nedeniyle kamu borçlusu üzerinde uzun süre uygulanması problemine getirilebilecek bir diğer çözüm önerisi ise ortaya çıkan sorunların uyuşmazlık haline dönüşmeden, kamu borçlusu ve kamu alacaklısının arasında çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir takım yol ve yöntemlerin AATUHK’da yapılacak düzenleme ile kabul edilmesidir. Örneğin, ihtiyati haciz işleminin geri alınmasını, düzeltilmesini gerektiren bir durum söz konusu olup olmadığının, tanınacak bir idari başvuru imkanı ile idarece, idareye

tanınacak kanunda belirlenen süre içinde yeniden gözden geçirilmesini sağlamak mümkündür.

Son olarak uygulamada hacze iştirak için öngörülen, kamu alacağının ilk haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması şartının aranmamasının, kanuna aykırılık oluşturduğuna değinilebilir. Şöyle ki; AATUHK 69. maddesine göre her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir. Haciz ile ilgili hükümler, ihtiyati hacze de uygulanabilir. İhtiyati hacze iştirakte, AATUHK 69. maddesinde hacze iştirak için öngörülen, “ kamu alacağının ilk haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması şartı”, uygulamada aranmamaktadır. Ancak AATUHK 69. maddesinin açıklığı karşısında kanuna aykırı olan bu uygulamaya son verilmesi gerekir.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, Mustafa : **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- ARIKAN, Zeynep : **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınevi, 2007.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin : **Vergi İcra Hukuku**, Afyon, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:27, 2000.
- BAĞDINLI, İ. Halil : “Katma Değer Vergisi İlke Gecikme Faizi Üzerinden İhtiyati Haciz Uygulanabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.145, s. 68-76.
- BOZDOĞAN, M. Nur : “6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2002, S.168, s.104-122.
- ÇAĞAN, Nami : **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHF, Yayınları No. 389, Ankara, 1975.
- CANYAŞ, Oytun : **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınevi, 2006.

- ÇELİK, S. Binnur (1988) : **Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkukun İncelenmesi**, T.C.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1988.
- ÇELİK, S. Binnur (2000) : “Tek Tasarrufa İki Farklı İhtiyati Haciz Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 91, s. 54-56.
- ÇELİK, S. Binnur (2000) : **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara, Türkiye İşbankası Kültür Yayınları.
- DÖNMEZ, Recai : **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023, 1998.
- GÜNDAY, Metin : **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2002.
- KARAKOÇ, Yusuf (2000) : **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar** , Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ, Yusuf (2001) : “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.153, s. 116-133.
- KURU Baki/
ARSLAN Ramazan/
YILMAZ Ejder : **İcra ve İflas Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002.

ÖNCEL Mualla/

KUMRULU Ahmet/

ÇAĞAN Nami : **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001.

ÖZEKES Muhammet : **İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1996.

ÖZKAN Hasan : **İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz ile Kamu Alacaklarının Tahsilinde İhtiyati Haciz**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2001.

SEKDUR Mahmut : “Gecikme Faizleri İçin İhtiyati Tahakkuk Yoluna Gidilebilir Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, 2001, S.106, s.192-195.

SERİM Nilgün : **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2007.

ŞAMLIOĞLU Servet/

ÖZBALCI Yılmaz : **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1984.

ŞİMŞEK Edip : **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar**, Ankara, Eka Yayınları, 1990.

TEKER Cemal

: **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz**

Uygulamaları ve Sonuçları, T.C.Dokuz Eylül

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2002.

ÜNLÜ M.Cengiz

: **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü**

Hakkında Kanun, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.

ÜSTÜN Ümit Süleyman

: “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati

Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları I-II”, **Vergi**

Sorunları Dergisi, 2004, S.187-188, s.154-163, s.124-

129.

ÖZET

İhtiyati haciz, hem özel alacakların takibinin güvence altına alınmasında hem de amme alacaklarının takibinin güvence altına alınmasında başvurulmuş bir kurumdur. Kamu alacağının korunması için özel alacaklardan farklı olan bir takım önlemler ve ilkeler benimsenmektedir. Kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsili, özel alacaklara kıyasla, daha yüksek bir güvence ve ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne tabi kılınmıştır.

İhtiyati haciz yolu ile tahakkuk edecek, ödeme vadesi gelecek ve yahut da ödeme emri gönderilecek kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla kamu borçlusuna ait bazı mallara idare tarafından el konularak bu mallar, kamu borçlusunun tasarruf alanından çıkarılır. İhtiyati haczin uygulanabilmesi için AATUHK 13' üncü maddesinde belirtilen ihtiyati haciz nedenlerinden birinin gerçekleşmesi ve ihtiyati haciz kararının alınması gerekir. İhtiyati haciz kararını vermeye yetkili organ, mahalli en büyük memurudur.

Cebri bir teminat niteliğinde olduğunu söyleyebileceğimiz ihtiyati haczin uygulanması için gerekli ihtiyati haciz kararı, yükümlendirici, inşai, sebebe bağlı, subjektif bir idari işlemdir. Kamu alacaklarının “kanunilik ilkesi” gereği kanuna uygun olarak tahsilinin sağlanması amacıyla ihtiyati haciz işlemine karşı ihtiyati haciz nedenlerinin somut olayda gerçekleşmediği veya haciz uygulamasının usulüne uygun yapılmadığı iddiası ile alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açılabilir.

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş fakat ileride tahakkuk edecek kamu alacağının, önceden güvence altına alınması amacıyla, vergilendirme sürecinin tamamlanması beklenilmeksizin geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir

İhtiyati tahakkukun, işlerliği ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte ortaya çıkmaktadır. Yani ihtiyati tahakkuk, tek başına icrai işlem niteliği taşımamakla birlikte idari işlem zincirinin bir halkası sayılabilir. Bu nedenle ancak ihtiyati haciz işlemi ile birlikte dava edilebilir.

AATUHK 17. maddesinde belirtilen ihtiyati tahakkuk nedenlerinin bulunması halinde, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı emir verme yetkisi defterdara aittir.

İhtiyati tahakkuk üzerine yapılan ihtiyati haciz işlemine karşı alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde, hem ihtiyati tahakkukun nedeni hem de miktarı uyuşmazlık konusu yapılabilir.

ABSTRACT

Sequestration is an institution, applied both during securing private credits follow-ups and securing the public revenues follow-ups. For protection of public revenues some measures and principles, which are different from private credits, are assumed. Collection of public revenues, main financial resource for public services, is subject to a higher secure and privileged follow-up and collection method compared to private credits.

In order to secure the collection of public revenue, to which payment order shall be sent or due time shall come or to be realized via sequestration, by means of extracting some properties of the public debtor from his/her possession area, extraction of these property from foreclosure by the debtor can be prevented. In order to be able to apply sequestration, realization of one of the reasons referred under 13th article of AATUHK and obtaining of sequestration decision are required. Body, authorized to take sequestration decision, is the highest senior officer of the location.

Sequestration decision, required for application of sequestration, which can be referred as in the nature of a forced security, is an obligating, constructive, reason based, subjective administrative process. In order to achieve legal collection of public revenues in connection with “legality principle”, suit can be opened in the tax courts, located at the location of creditor collection office, with the claim of inappropriate performance of sequestration application or not materially realization of sequestration reasons against sequestration process.

Precautionary realization is the temporary realization without waiting for the expiration of taxation period in order to secure previously public revenues, which is not realized yet but shall be realized in the future.

Functionality and effectiveness of precautionary realization exist with sequestration. In other words, although precautionary realization does not individually have seizure nature but can be deemed as a ring of process chain. Therefore, it can only be suited together with sequestration process.

In case of existence of precautionary reasons, referred under 17th article of AATUHK, written order issuing authority related with precautionary realization belongs to financial department.

Creditor can subject both reason of precautionary realization and also amount to dispute below tax court, located at public authority, against sequestration process, performed upon precautionary realization.