

AMME ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİNDEN “TEMİNAT İSTEME” UYGULAMASININ, İHTİYATİ TAHAKKUK - İHTİYATİ HACİZ MÜESSESELERİ İLE BAĞLANTISININ ORTAYA KONULMASI ve BİR İDARİ İŞLEM OLARAK VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İRDELENMESİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 06.10.2009

I. Genel Olarak

A. Bir Kavram Olarak Amme Alacağı

Konu “*amme alacaklarının korunması*” olunca, her şeyden önce “*amme alacağı*” kavramının tanımlanması gerekli olmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) yönünden amme alacağı terimi;¹ “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları*”² ve “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar*”³ ifade etmektedir. Bu tanım çerçevesinde vergi alacağı da bir amme alacağı olmaktadır.

B. Amme Alacaklarının Tahsili

Kural olarak, amme alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Tüm vergiler için kendi özel kanunlarında ödeme süreleri ayrı ayrı düzenlenmiştir ve bu sürelerin son günü amme alacağın vadesi günü olarak tespit edilmiştir.⁴ Bu çerçevede ödeme süresi içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunacak ve cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin uygulanması yoluyla yapılacaktır.⁵

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

¹ 6183 sayılı AATUHK. md. 3

² 6183 sayılı AATUHK. md. 1

³ 6183 sayılı AATUHK. md. 2

⁴ 6183 sayılı AATUHK. md. 37

⁵ 6183 sayılı AATUHK. md. 54

Ancak cebren tahsil şekillerinden birinin uygulanması için öncelikle amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunmak durumundadır.⁶ Eğer vadesinde ödemeyen amme alacağı karşılığında teminat gösterilmiş ise, borcun yedi gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilecek, yedi gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilecek,⁷ amme alacağının teminatla karşılanmamış kısmı için ayrıca ödeme emri tebliğ olunacaktır.

Diğer taraftan vadesinde ödemeyen amme alacağı nedeniyle devletin zararının karşılanması amacıyla, amme alacağının ödeme süresi içinde ödemeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı belirli oranında gecikme zammı uygulanmaktadır.⁸

II. Amme Alacaklarının Korunması ve Yöntemleri

Yukarıda açıklanan hususların dışında Kanun ayrıca, kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin imkânsızlaşması olasılığına karşı hazinenin gelecekteki durumunu garanti altına almak üzere "Amme Alacaklarının Korunması" başlığı altında bir kısım önlemler getirmektedir.⁹

Bu korunma önlemleri,¹⁰

- Teminat hükümleri,
- İhtiyati haciz,
- İhtiyati tahakkuk,
- Amme alacaklarında rüçhan hakkı,
- Amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanların sorumluluğu,
- Amme alacağı ödenmeden işlem yapanların sorumluluğu,
- Tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyatların diğer amme borçlarına mahsubu,
- İptal davası açılması,
- İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü,
- Bazı tasarrufların bağışlama sayılması,
- Bazı tasarrufların hükümsüz sayılması,
- Üçüncü kişilere yüklenilen bir kısım sorumluluklar,
- Tasfiye halinde sorumluluk,
- Ortaklığın feshini isteme,
- Limited şirketlerin amme borçlarından ortaklarının sorumluluğu,
- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu,
- Birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme durumlarında sorumluluk,
- Yurtdışı çıkış tahdidi

olarak sayılabilir.

⁶ 6183 sayılı AATUHK. md. 55

⁷ 6183 sayılı AATUHK. md. 56

⁸ 6183 sayılı AATUHK. md. 51

⁹ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara 2007, Sayfa 581

¹⁰ Amme alacağının korunması ile ilgili hükümler için Bkz. 6183 sayılı AATUHK. md. 9 ila 36/A

Çalışmamızda bu korunma önlem ve yöntemlerinden “*teminat hükümleri*” ele alınacaktır. Kanun’da kullanılan ifade “*amme alacaklarının korunması*” şeklinde olup, bunun için ilk yöntem olarak “*teminat hükümleri*” düzenlenmiştir.

Teminat, kelime anlamıyla güvence ile eş anlamlı olup, güvence ise alınan sorumluluğa karşı olarak ortaya konulan şey ya da kesin olarak garantiye alma anlamındadır.¹¹ Dolayısıyla Kanun’da yer alan haliyle “*amme alacaklarının korunması*” yerine öğretilen kullanılan “*kamu alacağı için güvence önlemleri*” gibi ifadeleri, “*korunma*”nın kavram olarak güvenceyi / teminatı da içine alan daha üst bir kavram olması nedeniyle doğru bulmamaktayız. Diğer taraftan Kanun’da yer alan “*amme alacaklarının korunması*” ifadesinde kullanılan “*korunma*” kelimesine, “*bir çocuğun annesi tarafından korunması*”nda kullanıldığı haliyle “*sakinme*” kavramı ile de tanımlanabilecek özel bir anlam yüklemektediriz. Bu haliyle Kanun, tüm ilgililere sorumluluk ve görev de yüklemiş olmaktadır.

Bu durumda daha en başta, “*amme alacaklarının korunması*” ile ifade edileni <<öyle bir durumun gerçekleşme olasılık ve tehlikesi vardır ki bu tehlikeyi bertaraf etmek için alacaklı amme idaresi, amme alacağını korumak, tahsil edilememe riskinden sakınmak için bu tedbirleri alacaktır>> şeklinde anlamak durumundayız. Zeminin bu şekilde belirlenmesi, çalışmamızın devamında yapacağımız açıklamaları da daha anlaşılır hale getirecektir.

III. Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden Teminat İsteme

A. Genel Bilgiler

6183 sayılı Kanun, Birinci Kısım, İkinci Bölüm’ün I no.lu alt bölümünde, amme alacağının korunması yöntemlerinden olan teminat hükümlerini,

- Teminat isteme,
- Teminat ve değerlemesi,
- Şahsi kefalet,
- Teminat hükmünde olan eşya

dört ayrı madde halinde düzenlemiştir.¹² Yine çalışmamızı sınırlama anlamında burada sadece “*teminat isteme*” konusu ele alınacaktır.

Bir idari işlem olarak dava konusu edilebilirliği yolunda tereddüt bulunmayan¹³ teminat isteme ile ilgili 6183 sayılı Kanununun 9. maddesi aşağıdaki gibidir:

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerde 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.

¹¹ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük

¹² 6183 sayılı AATUHK, md. 9 ila 12

¹³ Konuyla ilgili ayrıntılar için Bkz. “*Gelir İdaresinin Mükelleflerden Teminat İstemesi ve Bu Yazıların Dava Konusu Yapılabilirliği*”, Mustafa ALPASLAN, Akın Gencer ŞENTÜRK, **E-Yaklaşım**, Nisan 2009, Sayı:196 ya da Bkz. Serkan AĞAR, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009, s. 169-175

Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağıının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir”

B. Teminat İsteme İşleminin İcrasına “Yetkili İdare”, “Tahsil Dairesi”dir

6183 sayılı AATUHK.nun 9. maddesinin gerek birinci ve gerekse ikinci fıkrasında teminatın “*tahsil dairesi*”nce isteneceği düzenlenmiştir. Tahsil dairesi, alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade etmektedir.¹⁴ Tahsil dairesinin tespiti, bir idari işlem olduğu yolunda tereddüt bulunmayan teminat isteme işleminde, özellikle ve her şeyden önce “*yetki*” unsurunun hukuka uygunluğunun denetimi için gerek ve şart olmaktadır.

Konu amme alacaklarından vergi alacağı olduğunda, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’ne¹⁵ göre; vergi dairesi başkanlığı; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre “*vergi dairesi*”, 6183 sayılı AATUHK.na göre de “*tahsil dairesi*” olmaktadır.¹⁶

Bağlı vergi daireleri, vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi daireleri ise 5345 sayılı Kanununun 24 ve 25 inci maddelerindeki yetkileri haiz vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar, defterdarlıklara bağlı olarak Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği¹⁷ hükümlerine göre faaliyetlerine devam edeceklerdir.¹⁸

Bu durumda Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nde öngörülen vergilendirme, muhasebe, tahsilât grup müdürlükleri veya bu fonksiyonları haiz daha az sayıda grup müdürlüğü kuruluncaya kadar vergi dairesi başkanlığının, Vergi Usul Kanununa göre “*vergi dairesi*”, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre de “*tahsil dairesi*” sıfatı bulunmamaktadır.¹⁹

Oluşumunu tamamlamış vergi dairesi başkanlıklarında teminat isteme, Yönetmelikte “*Amme alacağını güvence altına almak için borçlulardan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak*” şeklinde vurgulandığı üzere vergilendirme grup müdürlüğünün görev ve yetkisindedir.²⁰ Diğer durumlarda ise “*Amme alacağını güvence altına almak için borçlulardan teminat istemek ve ihtiyati haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak*” şeklinde tanımlanan görev ve yetki Yönetmelik²¹ ile sürekli yükümlülükler vergilendirme servislerindedir.

Oluşumunu tamamlamış vergi dairesi başkanlıklarında “*Teminat olarak alınan veya haczedilen menkul değerler ile kıymetli evrakı kasada veya saymanlık hesabının bulunduğu bankada saklamak veya saklanmasını sağlamak*”, muhasebe grup müdürlüğü görev ve yetkisinde,²² “*Grup müdürlüklerince talep edilen teminat alımı ve icra işlemlerini yapmak*” ise

¹⁴ 6183 sayılı AATUHK. Md. 3

¹⁵ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 4

¹⁷ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁸ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği geçici md. 2

¹⁹ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği geçici md. 3

²⁰ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 12

²¹ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 11

²² Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 17

şubelerin görev ve yetkisindedir.²³ Diğer durumlarda ise “*Teminat olarak alınan veya haczedilen menkul değerler ile kıymetli evrakı veznede saklamak*” vezne servisinin görev ve yetkisindedir.²⁴

Bu açıklamalar ile ortaya konulduğu üzere Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nde öngörülen vergilendirme, muhasebe, tahsilât grup müdürlükleri veya bu fonksiyonları haiz daha az sayıda grup müdürlüğü kurulmuş ise “*tahsil dairesi*”, vergi dairesi başkanlığıdır²⁵ ve yine Yönetmelik uyarınca “*Amme alacağını güvence altına almak için borçlulardan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak*” vergilendirme grup müdürlüğünün görev ve yetkisindedir.²⁶ Bu gibi yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinin (şubelerin) 6183 sayılı AATUHK.nun 9. maddesinin ne birinci ve ne de ikinci fıkrasına göre teminat isteme yetkileri bulunmamaktadır.

Uygulamada ise özellikle üç büyük şehrimizde vergi dairesi başkanlıkları oluşumları tamamlanmış olduğu halde eski alışkanlıklardan olsa gerek şube konumundaki vergi dairesi (şube) müdürlükleri, “*tahsil dairesi*” olmadıkları halde teminat istemeye devam etmektedirler. Üstelik çoğu zaman mükelleflerin cezalı tarhiyata karşı açtıkları davalar, vergi dairesi başkanlığı husumeti ile devam ederken teminat isteme (ve/veya ihtiyati tahakkuk ve haciz) davaları vergi dairesi (şube) müdürlükleri husumetiyle (ya da bazen tersi) görülmektedir. Oysa her şeyden önce teminat isteme işleminde yetkili tahsil dairesinin tespiti ile yetkisiz vergi dairesi (şube) müdürlüğü tarafından tesis edilmiş işlem varsa “*yetki*” unsuru yönünden işlemin iptaline karar verilmesi gerekli olmaktadır.²⁷

C. Teminat İstemede “Neden” Unsuru, “Neden” Unsurunu Tespit Edecek “Yetkili” ve Devamında Uyulması Gereken “Şekil” Unsuru

1. Kanunun 9. Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan “Vergi İncelemesi” İle İlgili Hüküm Yönünden

Her ne kadar “*teminat isteme*” şeklindeki idari işlemi icra etmek her durumda tahsil dairesinin görevinde ise de, 6183 sayılı AATUHK.nun 9. maddesinin birinci fıkrasında yer alan ve “*istenir*” şeklinde biten amir hüküm ile düzenlenen durumda “*neden*” unsurunu tespit etmek tahsil dairesinin görev ve yetkisinde değildir. Bunu ayrıntıları aşağıda yer aldığı üzere ancak vergi incelemesi ile yetkilendirilmiş bir vergi inceleme elemanı²⁸ tespit edebilecektir. Bu durumda vergi inceleme elemanı tahsil dairesini tahrik etmedikçe, tahsil dairesi kendiliğinden teminat isteyemeyecektir.²⁹

²³ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 18

²⁴ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 11

²⁵ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği geçici md. 3

²⁶ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md. 12

²⁷ Danıştay 11. Daire’nin 07.10.1996 tarih ve E:1996/2281 K:1996/3432 sayılı kararıyla, “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 13.maddesine göre, ihtiyati haczin, alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurun kararıyla tatbik olunacağı, bu konuda yetki devrinin söz konusu olmadığı, olayda, ihtiyati haciz kararının yer aldığı haciz varakasının davalı idarenin bulunduğu mahaldeki en büyük memuru olan vali tarafından imzalanması gerekirken yardımcılarından imzalandığı, buna göre ihtiyati haciz varakası geçerli bir belge niteliği kazanmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi...” iptal etmesi, yetki ile ilgili hususların önemine örnek gösterilebilir. Benzeri gerekçeler için Bkz. Danıştay 9. Daire’nin 22.12.1994 tarih ve E:1994/3487 K:1994/5272 sayılı kararı.

²⁸ 213 sayılı VUK. md. 135

²⁹ Aynı yönde görüşler için Bkz. Kazım YILMAZ, “*Teminat ve İhtiyati Haciz*”, **Takvim**, 19.03.2009

Vergi inceleme elemanları, idari işlemde taraf ve düzenledikleri vergi inceleme raporları da tek başına dava konusu yapılabilir işlemler konumunda değilse de VUK.nun 30. md. çerçevesinde, inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayıldığı dikkate alındığında³⁰ idarenin iç işleyişi içinde kabul edilse dahi teminat isteme için gerekli nedenlerin varlığını tespit etmek ve tahsil dairesini icrai işlem yapmaya yöneltmek vergi inceleme elemanı yetkisindedir. Bu çerçevede vergi inceleme elemanın tahsil dairesinden, amme borçlusu hakkında işlem tesis edilerek sonucundan bilgi verilmesini istemesi yolundaki yazının idari davaya konu edilemeyecek olması³¹, bu işlemlerin inceleme elemanı dışında tahsil dairesince kendiliğinden yapılmasına cevaz vermemektedir.

6183 sayılı Kanununun 9. maddesinin birinci fıkrası, "...*teminat istenir.*" şeklindeki ifadeden anlaşılacağı üzere emredici bir hüküm iken³² ikinci fıkrası "...*teminat isteyebilir.*" şeklindeki ifadede de anlaşılacağı üzere tahsil dairesinin takdirine bağlıdır.³³ Ancak bu, birinci fıkra anlamında bir takdirin bulunmadığını değil, takdir hakkının tahsil dairesinde değil, vergi inceleme elemanında bulunduğunu göstermektedir. Bir başka ifade ile inceleme elemanı takdirini teminat istenmesi yönünde kullandığında ve tahsil dairesinden teminat alınmasını talep ettiğinde, artık tahsil dairesi bu taleple bağlıdır. Tahsil dairesinin böyle bir durumda takdir hakkı bulunmamaktadır.³⁴

Vergi incelemesi, VUK.nun 134-147. maddelerinde düzenlenmiş olup, vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcılığı veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.³⁵

Durum Danıştay 4. Daire'nin bir kararında şu şekilde tespit edilmiştir.³⁶

"...Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir. Diğer bir deyimle, bu madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir..."

³⁰ "İncelemede Takdir Yetkisi" için Bkz. Ümit Süleyman ÜSTÜN, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, Sayfa 158-160.

³¹ Danıştay 4. Daire'nin 24.11.1999 tarih ve E:1999/1819 K:1999/4300 sayılı kararı.

³² Aynı yönde açıklamalar için Bkz. Turgut CANDAN, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, Sayfa 81. Ayrıca İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Md.nün 23.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.20.01/288-2642/4025 sayılı yazısında da bu ayırım vurgulanmaktadır.

³³ "Türkiye dışında ikamet edenlere ait kamu borçlarının tahsili tehlike gösteriyorsa, bu kişilerden de teminat istenebilir. Bu son durumda teminat istenmesi birincisinin aksine takdiri olmaktadır.", Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 15. Bası, Ocak 2008, Sayfa 167

³⁴ Aynı yönde görüşler için Bkz. Bumin DOĞRUSÖZ, "Vergi Dairesi'nin Teminat Talebi", **Referans**, 02.03.2009

³⁵ 213 sayılı VUK. md. 135

³⁶ İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 27.4.2005 günlü ve E:2004/2468, K:2005/700 sayılı kararının bozulmasına ilişkin Danıştay 4. Daire'nin 22.12.2005 tarih ve E:2005/1452 K:2005/2538 sayılı kararı.

Yukarıda yapılan açıklamalar, vergi incelemesi söz konusu olan durumlarda tahsil dairesinin teminat isteme işleminde devre dışı bırakıldığı anlamına gelmemektedir. 6183 sayılı AATUHK.nun 9. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve “*isteyebilir*” şeklinde biten hükme göre, “*neden*” unsurunu yani gerekli şartların mevcut olup olmadığını tespit etmek tahsil dairesinin görev ve yetkisindedir.

Dolayısıyla bugünlerde sıkça rastlanılan ve sonu “*vergi incelemesi bittikten sonra teminat istenemez*” görüşleri ile biten makalelerde ifade edilen içerik doğru olsa da kural haline getirilmeye çalışılan görüş hatalı bir şekilde “*ikametgâhı Türkiye’de olmayanları da kapsamına alıyor*” izlenimi verdiği için tam olarak amaca hitap etmemektedir.³⁷ Konuya ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

2. Kanunun 9. Maddesinin İkinci Fıkrasında Yer Alan “Türkiye’de İkametgâhı Olmayan Amme Borçluları” İle İlgili Hüküm Yönünden

6183 sayılı Kanunun 9. maddesinin ikinci fıkrası münhasıran “*Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan...*” amme borçluları ile ilgilidir.³⁸ Fıkranın devamında “*...amme borçlusunun durumu, amme alacağına tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa...*” şeklinde bir ölçü getirilmiş ancak “*amme alacağı*”nın kapsamı belirtilmemiştir. Bu nedenle bu düzenleme “*genel*” düzenlemedir ve çalışmamızın başında belirtilen tüm amme alacaklarını –doğal olarak vergi alacağını da– kapsamaktadır.³⁹ Bu durumda aynı maddenin birinci fıkrasından farklı olarak örneğin ecrimisil alacağı ya da bir gümrük vergisi alacağı için de, tahsil dairesi amme borçlusundan borca karşılık teminat göstermesini isteyebilecektir.

3. Her İki Fıkra Hükümünün Karşılaştırılması

Maddenin birinci fıkrası “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağına salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde...*” şeklindeki hüküm ile hakkında bir vergi incelemesi yapılmakta olan amme borçluları hakkında düzenleme yapmaktadır. Nitekim birinci fıkrada yer alan “*...vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden...*” ifadesi de bunu göstermektedir.⁴⁰

Maddenin iki fıkrası arasındaki ikinci fark ise, birinci fıkrada bir vergi incelemesinden söz edilerek amme alacağına salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması gereğidir.⁴¹

³⁷ Danıştay 9. Daire, 28.01.2009 tarih ve E:2008/761 K:2009/236 sayılı kararıyla, “*...2.fıkranın mevhumu muhalifinden tahsil dairesinin Türkiye’de ikametgâhı bulunanlardan kendiliğinden teminat istenemeyeceği sonucu çıktığı, bu durumda davacının ikametgâhının Türkiye’de bulunması ve vergi inceleme elemanı tarafından teminat istenmesi yolunda herhangi bir talep olmaması karşısında davalı idare tarafından kendiliğinden tesis edilen teminat isteme işleminde hukuka uyarlık...*” bulunmadığı yolunda karar veren Vergi Mahkemesi kararını oy birliği ile onamıştır. Karar özel arşivimizde yer almaktadır.

³⁸ Bkz. Dipnot 37

³⁹ Aynı yönde görüşler için Bkz. “*Vergi incelemesi bittikten sonra teminat istenebilir mi*”, Şükrü KIZILOĞLU, **Hürriyet**, 11.03.2009

⁴⁰ Danıştay 11. Daire’nin 22.12.1998 tarih ve E:1997/2352 K:1998/4653 sayılı kararında, “*Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket hakkında vergi incelemesine başlanılarak, defter ve belgelerinin ibrazının istenilmesine karşın ibraz edilmediğinin anlaşılması karşısında; şirketin ileride kaçakçılık cezasına muhatap olması mümkün bulunduğundan, teminat istenmesinde isabetsizlik bulunmadığı...*” denilmektedir.

⁴¹ Danıştay 7. Daire’nin 03.03.1993 tarih ve E: 1989/1699 K:1993/803 sayılı kararında “*... Diğer yönden, vergi alacağı, inceleme tamamlandıktan sonra tahakkuk edeceğine ve dava konusu işlemlerin yapıldığı tarihte henüz*

Bu durumda elbette ortada henüz tarh dahi edilmemiş bir olası alacak olduğundan yetki bunu saptaması mümkün olan tek kişi durumundaki vergi inceleme elemanıdır.⁴²

Oysa bir kere vergi incelemesi bitip, inceleme raporu vergi dairesine tevdi edildiğinde yetki vergi dairesine geçmektedir. Ancak bu yetki bağlı bir yetkidir.⁴³

4. “Yetki” Unsurunun Analizi

Danıştay bir kararında idarenin yetkisini, “İdare, çoğu kez soyut ve genel düzenlemeler içeren kanun ya da düzenleyici işlemleri somutlaştıran, hayata geçiren, bazen de kanunları tüzük veya yönetmelik gibi daha alt düzeyde normlarla tamamlayan aktif bir teşkilattir. Dolayısıyla, idare tüm faaliyetlerinde en üst makamdan en alt makama kadar takdir yetkisi kullanacaktır.” gerekçesinde de ifade edildiği üzere bir takdir yetkisi olarak değerlendirilmektedir.⁴⁴

Danıştay aynı kararda, yukarıya alınan ve idareye hukuken tanınan yetkinin sınırlarını ise;

“İdarenin işlem ve kararlarında hukuka uygunluğun sağlanması ve idare edilenlerin hak ve menfaatlerinin korunması esastır. Bu esasın korunabilmesi ve sağlanabilmesi ancak takdir yetkisinin hukuk sınırları içinde kullanılmasıyla mümkün olabilecektir. Çünkü, her yetkide olduğu gibi takdir yetkisi de belli sınırlar içinde vardır ve bu yetki, asla bir keyfilik aracı değildir.

Günümüzde takdir yetkisinin kullanılmasına iki şekilde sınırlama getirildiği görülmektedir. İlk olarak, bu yetki doğrudan takdir yetkisi tanıyan hukuki metinlerle (başta Anayasa olmak üzere kanun, tüzük ve yönetmelik gibi yazılı hukuk kuralları) sınırlanmaktadır. İkinci olarak da, yargı organlarının kararlarıyla bir sınırlama getirildiği görülmektedir. Takdir yetkisine mevzuatın getirdiği sınırların incelenmesinden şu sonuç çıkmaktadır. Takdir yetkisini sınırlayan hukuk kurallarının çoğu sonuçta idare için bir bağlı yetki oluşturmaktadır. En azından sınırlanan hususta idare bağlı yetki içerisine alınmaktadır.

Genel olarak açıklanmaya çalışılan takdir yetkisinin varlığı, idare etmenin temel şartlarından biri olmakla birlikte, idare edenlerin keyfi olmaması için denetlenmeye ve sınırlanmaya ihtiyaç gösteren bir yetki durumundadır. İdari yargı yerleri tarafından gerçekleştirilen bu denetim ve sınırlama ise, ‘Hukuk Devleti’ ilkesinin doğal bir sonucudur.”

ifadeleri ile gerekçeli bir şekilde belirlemiş durumdadır.

incelemeye devam edildiğine, bu meyanda vergi kontrol memurunca 12.9.1988 tarihinde gönderilerek 13.9.1988 tarihinde tebliğ edilen yazı ile 1986, 1987 ve 1988 yıllarına ait kanuni defter ve belgeler istenildiğine göre, bu tarihte kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanıldığının kabulü gerekmekte olup, mahkemece alacağın kesin tutarının bu tarihte henüz saptanmadığı, bu konuda takdir kararı alınmadığı ve vergi incelemesine başlanmadığı nedenleriyle ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işleminin iptal edilmesinde isabet görülmemiştir.” şeklinde yer alan gerekçeye göre, defter ve belgelerin istenmiş olması amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması anlamındadır.

⁴² Bkz. Dipnot 37

⁴³ T.Bekir BALTA, **İdare Hukuku - I Genel Konular**, Ankara 1970, Sayfa 134, “Bir kısım konularda hukuk idareye, belirli şart ve durumların gerçekleşmesi halinde belli bir çözüm şeklini uygulama ödevi yükler. Buna bağlı yetki denir.”

⁴⁴ Danıştay 2.Daire'nin 22.01.2008 tarih ve E:2007/1114 sayılı yürütmenin durdurulmasına ilişkin ara kararı.

5. “Yetki” Unsurunun Tespiti ile “Neden” Unsuru Arasındaki İlişki

İdare hukukunda genel kabul; idari işlemin maksat, şekil ve yetki unsurlarında takdir yetkisi olmadığı, sebep ve konu unsurlarında takdir yetkisinin bulunduğudur. Fakat idarenin konu unsuru üzerindeki takdir yetkisi sebep unsuruna nazaran hayli sınırlıdır.

Takdir yetkisinin, idari işlemin sebep unsuru üzerinden ortaya çıkışı ile bu unsura bağlı biçimde oluşan yetkinin sınırsız olarak kabul edilmesi, yargısal faaliyetin işlerliğini azaltacak ve hak arama özgürlüğünü zedeleyecektir. Ayrıca, bu durum; idare açısından da sıkıntılı sonuçlar doğuracak, işlemin sebebini ortaya koymakta zorluk çekmesine neden olacaktır.

İdare hukukunda neden, idareyi bir işlem tesisine sevk eden etkenleri ifade eder. Neden, hem idari işlemin dayanağını, hem de işlemin yapılış gerekçesini oluşturur. İdareyi bir işlem tesisine iten sebepler bir hukuki işlem olabileceği gibi bir maddi olayda olabilir.

Mevzuat işlemin sebebini açıkça göstermişse takdir yetkisinden bahsedilmeyecek, idarenin bu unsur yönünden bağlı yetki içinde olduğu kabul edilecektir. Buna karşılık mevzuat işlemde sebep unsurunu göstermemekle birlikte bir sebep gösterilmesini öngörmüşse veya sebep konusunda hiç düzenleme getirmemişse idarenin takdir yetkisi devreye girecektir.⁴⁵

Bu durumda 6183 sayılı Kanunun 9. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir*” hükmünde kullanılan “*isteyebilir*” ifadesi ile idareye takdir yetkisi verirken bir yandan da “*“Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa...”* ifadesi ile de bu yetki “*sınırlı*”, “*tamamlayıcı*” ve “*bağımlı*” bir yetki haline getirilmiştir.⁴⁶ Bu şekilde verilen yetki Anayasa Mahkemesi kararlarında açıklanan gerekçelerle uyum göstermektedir.⁴⁷

Kanunun tahsil dairesine verdiği yetki sınırlıdır, çünkü, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlularına münhasır olmak gibi bir ölçü getirilmiştir. Yetki tamamlayıcıdır, çünkü, tahsil dairesine verilen yetki, değişken verilerin yani amme borçlunun durumunun, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösterip göstermediğinin tahsil dairesi tarafından değerlendirilmesi ile Kanunun elde etmek istediği amaca yönelik düzenlemeler getirilmesini gerektirmektedir.

Yetki bağımlıdır, çünkü, “*...Anayasa’da öngörülen ayrık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez.*” ilkesinden hareketle 6183 sayılı Kanunun 9. maddesinde düzenlenmiş bir alanda ve yukarıda belirttiğimiz sınırlama/belirleme alanına münhasır kalmak üzere verilmiştir.

Açıklamalarımızla ortaya konduğu üzere, 6183 sayılı Kanunun 9. maddesinin ikinci fıkrası bir yönüyle birinci fıkradan daha dar diğer bir yönüyle ise daha geniştir. Eğer borçlunun ikametgâhı Türkiye’de ise borçlunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu

⁴⁵ “*Bağlı yetki, idare hukukunda geleneksel olarak kanunilik ilkesine bağlanmakta ve hatta bu ilkenin özel bir uygulama şeklini oluşturmaktadır.*” Bkz. Aydın H.TUNCAY, **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Ankara 1972, sayfa 159, 183

⁴⁶ Bkz. Dipnot 37

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1993 tarih ve E:1993/5 K:1993/25 sayılı kararı.

gösterse dahi tahsil dairesi teminat isteyemeyecektir.⁴⁸ Çünkü yetki münhasıran ikametgâhı Türkiye’de olmayan amme borçlularının durumunu düzenlemektedir.

Ancak bir kere borçlunun ikametgâhı Türkiye’de değilse ve tahsil dairesi borçlunun durumunu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğu şeklinde değerlendirirse, öncesinde bir vergi incelemesi yapıp yapılmadığı ya da amme alacağının bir vergi mi yoksa başka bir amme alacağı mı olduğuna bakmaksızın teminat isteyebilecektir.⁴⁹ Üstelik bu durumda vergi alacağının VUK.nun 344 ile 359. maddelerine temas etmiyor olmasının dahi bir önemi bulunmamaktadır. Yani beyana dayalı bir vergi de henüz vadesi gelmemiş vergi için dahi idare teminat isteyebilecektir.

Okuyucunun kafasının karıştırmamak açısından yukarıda kullandığımız “*Eğer borçlunun ikametgâhı Türkiye’de ise borçlunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösterse dahi tahsil dairesi teminat isteyemeyecektir.*” ifadesini açacak olursak:

Evet, tahsil dairesi bu durumda teminat isteyemeyecektir. Ancak amme alacağını korunmasız da bırakmayacak, diğer korunma yollarını devreye sokacaktır. Bu şu demektir. Amme borçlusu, amme alacağını tehlikeye sokacak bir durum sergiliyor ve ikametgâhı Türkiye’de olduğu için teminat istenemiyorsa⁵⁰ tahsil dairesi öncelikle diğer şartlar da mevcut ise örneğin yurtdışı çıkış tahdidi uygulayacak⁵¹ ve diğer korunma yöntemlerini uygulamaya çalışacaktır.

6. Teminat İstenememesi, Şartları Oluşmuş İse İhtiyati Haciz Uygulamasına Engel Değildir

Tahsil dairesinin sırf amme borçlusunun ikametgâhının Türkiye’de olması nedeniyle teminat isteyemiyor olması⁵², şartları oluşmuşsa⁵³ ihtiyati haciz⁵⁴ uygulamasına engel değildir, hatta aksine bu durumda tahsil dairesi, “*bir çocuğun annesi tarafından korunması*”nda olduğu gibi amme alacağının korunması bakımından ihtiyati haciz uygulamak zorundadır.

6183 sayılı Kanununun 13. maddesinde yer alan “*İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur.*” hükmü, tahsil dairesi yönünden bu derecede sert ve emredicidir.

Nitekim 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca amme borçlusu, teminat istenmesi ve ihtiyati haciz kararının kaldırılması amacıyla dava açmış ve teminatın yatırılmış olması nedeniyle

⁴⁸ Bkz. Dipnot 37

⁴⁹ Bkz. Dipnot 37

⁵⁰ Bkz. Dipnot 37

⁵¹ 6183 sayılı AATUHK.nun 36/A. maddesine göre “*Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.*”

⁵² Bkz. Dipnot 37

⁵³ Doğal olarak ihtiyati haciz için şartların oluşmasından kastımız “*teminat istenmesi gerektiren nedenler*” ile “*teminat gösterilmesi istendiği halde yeterli teminatın gösterilmemiş olması*” şartlarının dışında kalan nedenlerin varlığının aranmasıdır. Örneğin amme borçlusunun durumu Kanununun 27, 29 ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiriyorsa, amme borçlusunun ikametgâhı Türkiye’de olduğundan ve vergi incelemesi tamamlandığından teminat istenemeyecek olsa dahi ihtiyati haciz uygulanabilir. Bu durumda görüşümüze göre tahsil dairesi sürecin başlaması için talepte bulunması gereken idare konumundadır.

⁵⁴ 6183 sayılı AATUHK. md. 13

ihtiyati haciz uygulanmamış olsa dahi yargının ihtiyati haciz kararı ve teminat istenmesine ilişkin yasal koşullar araştırmak suretiyle her iki işlem hakkında karar vermesi gerekliliği de bunu göstermektedir.⁵⁵

Yeri gelmişken hemen ihtiyati haciz nedenlerini sıralayalım:⁵⁶

- 1) Kanunun 9.uncu maddesi gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
- 2) Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,
- 3) Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- 4) Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- 5) Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- 6) Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
- 7) İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, Kanunun 27 (ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü), 29 (hükümsüz sayılan diğer tasarruflar), 30'uncu (amme alacağının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar) maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa

ihtiyati haciz uygulanacaktır. Yukarıda yer alan “*ihtiyati haciz*” nedenlerini ikametgâhı Türkiye’de olan amme borçlusu yönünden “*teminat isteme*” işlemi ile ilişkilendirerek incelediğimizde:⁵⁷

Teminat isteme ile ilgili 1 no.lu nedenin ancak vergi incelemesinin devamında vergi inceleme elemanının tahrikiyle uygulanabileceği, 4 no.lu nedenin yine teminat ile ilgili olması nedeniyle temelinde incelemenin devamı ve inceleme elemanının tahriki olduğunu görmekteyiz.⁵⁸

2 no.lu neden, amme borçlusunun ikametgâhının Türkiye’de olması ve bu ikametgâhın belli olması nedeniyle uygulanamayacaktır.⁵⁹

5 no.lu neden mal bildiriminden söz ettiğinden ve mal bildirimini ancak ödeme emri tebliği sonrasında istenebileceğinden⁶⁰ henüz inceleme devam ederken ve dahi inceleme bitip tarhiyat yapılsa dahi henüz vergi ve ceza tahakkuk edip ödeme vadesi geçmeden uygulanamayacaktır.

⁵⁵ Danıştay 4. Daire'nin 24.09.2001 tarih ve E:2001/3395 K:2001/3500 sayılı kararı.

⁵⁶ Vergi incelenmesi sonuçlandıktan sonra ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk kararı alınmayacağı yolundaki görüşler için Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK-Mustafa ALPASLAN tarafından kaleme alınan makale, **Vergi Dünyası**, Kasım/2008, Sayı:32l.

⁵⁷ Bkz. Dipnot 37

⁵⁸ Danıştay 9. Daire, 28.01.2009 tarih ve E:2008/2299 K:2009/237 sayılı kararıyla; “...verilen ara karar ile ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz sebebinin 6183 sayılı Kanunun 13 ve 17. maddelerinde belirtilen hangi sebebe dayandırıldığı sorulduğu, cevaben 6183 sayılı Kanunun 13. maddesinin 1. fıkrası gereğince teminat istenilmesini gerektiren hallerin mevcut olması nedeniyle tesis edildiği belirtilmiş olup...” gerekçesiyle idarenin kendiliğinden tesis ettiği ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararını aynen oybirliği ile onamıştır. Karar özel arşivimizde yer almaktadır.

⁵⁹ Bkz. Dipnot 37

⁶⁰ 6183 sayılı AATUHK. md. 55

Bu durumda teminat istenemeyen hallerde tahsil dairesinin ihtiyati haciz uygulanması için süreci başlatabileceği nedenler 3, 6 ve 7 no.lu nedenler olarak karşımızdadır.⁶¹

Tahsil dairesinin bu nedenlerin varlığını ortaya koymak kaydıyla gerekçelendirmek suretiyle süreci başlatmak için gerekli talepleri yapması, nedenlerin tespiti yönünden tahsil dairesinin takdirinde, nedenler mevcut ise kaçınılmaz bir şekilde görevindedir. Bu yönde ayrıntılı açıklamalarımız ihtiyati tahakkuk nedenleri ile ilgili bölümde yapılmıştır.

7. Şartları Oluşmuşsa Teminat İstenemeyen Hallerde Dahi İhtiyati Tahakkuk Uygulanabilir

Tahsil dairesi ayrıca başlangıçta vurgulayarak saydığımız diğer tüm amme alacağının korunması yöntemlerini gözden geçirerek uygulamak zorundadır. Kanun, amme alacağının korunmasına o derecede önem vermektedir ki 17. maddesinde *“Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.”* düzenlemesini yaparak henüz ortada olmayan vergi alacaklarının ihtiyaten tahakkukunu öngörmektedir.

Kanun, olası ihmal veya suistimalleri önlemek açısından da *“Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder.”* hükmü ile zaten emredici olan hükmü daha da sert hale getirmiştir.

Kanunda sayılı ihtiyati tahakkuk nedenleri şunlardır:⁶²

- 1) 13'üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,
Bu nedenler yukarıda da vurgulandığı üzere aşağıdaki gibidir:
 - a. Kanunun 9.uncu maddesi gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise, (md.13/1)
 - b. Borçlunun belli ikametgahı yoksa, (md.13/2)
 - c. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, (md.13/3)
 - d. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa, (md.13/5)
- 2) Mükellef hakkında 110'uncu madde (amme alacağının tahsiline engel olanlar) gereğince takibata girilmişse,
- 3) Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

⁶¹ Bkz. ve karşılaştırınız. *“İhtiyati Haciz Hangi Hallerde Uygulanabilecektir?”*, Abdullah ÇELİK, **Yaklaşım**, 2003 Haziran.

⁶² Bkz. Dipnot 56

ihtiyati tahakkuk uygulanacaktır. Yukarıda yer alan “*ihtiyati tahakkuk*” nedenlerini ikametgâhı Türkiye’de olan amme borçlusu yönünden “*teminat isteme*” işlemi ile ilişkilendirerek incelediğimizde:⁶³

Teminat isteme ile ilgili 1.a no.lu nedenin ancak vergi incelemesinin devamında vergi inceleme elemanının tahrikiyle uygulanabileceği, 1.b no.lu neden, amme borçlusunun ikametgâhının Türkiye’de olması ve bu ikametgâhın belli olması nedeniyle uygulanamayacağını görmekteyiz. Diğer taraftan 1.d no.lu neden mal bildiriminden söz ettiğinden ve mal bildiri ancak ödeme emri tebliği sonrasında istenebileceğinden⁶⁴ henüz inceleme devam ederken ve dahi inceleme bitip tarhiyat yapılsa dahi henüz vergi ve ceza tahakkuk edip ödeme vadesi geçmeden uygulanamayacaktır.⁶⁵

Bu durumda teminat istenemeyen hallerde tahsil dairesinin ihtiyati tahakkuk uygulanması için süreci başlatabileceği nedenler 1.c, 2 ve 3 no.lu nedenler olarak karşımızdadır.⁶⁶

Tahsil dairesinin bu nedenlerin varlığını ortaya koymak kaydıyla gerekçelendirmek suretiyle süreci başlatmak için gerekli talepleri yapması, nedenlerin tespiti yönünden tahsil dairesinin takdirinde, nedenler mevcut ise kaçınılmaz bir şekilde görevindedir.

6183 sayılı AATUHK., 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girmeden hemen önce 18.12.1953 tarihinde yani bundan 56 yıl önce Maliye Bakanlığı yayımladığı Genel Tebliğ’de⁶⁷;

“...Tatbikatta alacağın tehlikeye girdiği muayyen hallerde, tesbit edilen matrahlara müstenit vergiler bu hükme istinaden itiraz safhalarından geçmeden, binnetice vâdesi gelmeden ihtiyatî haciz mevzuu yapılabilmekte ve ihbarname de ihtiyatî hacizle birlikte tebliğ edilmekte idi.

Kanun ihtiyatî tahakkukun hangi vergilerde yapılabileceğini metninde saymış, ayrıca ihtiyatî tahakkuk hallerini de tadat etmiştir. Bilindiği gibi 2656 sayılı Kanunun yukarıda işaret edilen hükmü daima ihtiyatla tatbik edilmiş ve âmme alacağını tehlikeye düşüren muayyen haller vuku bulmadan ihtiyatî hacze gidilmemiştir.” şeklinde yer alan açıklamada kullanılan “...âmme alacağını tehlikeye düşüren muayyen haller vuku bulmadan...” ifadesine,

“...17 nci maddede ihtiyatî tahakkuku ihtiyatlı bir hareketle defterdarın yetkisine bırakmıştır. Maddenin birinci fıkrası ihtiyatî tahakkuk mevzuunda defterdar (..... yazılı emir verebilir.) şeklindedir. Şu halde defterdar, vergi dairesi müdürünün kendisine vaki olacak yazılı müracaatı üzerine durumu inceleyecek ve ancak âmme alacağının tehlikede olduğuna ve ihtiyatî tahakkukun zaruri bulunduğuna kani olursa vâdesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyatî haciz tatbik edilebilmek üzere ihtiyatî tahakkuk emrini verebilecektir....” şeklinde yer alan açıklamada kullanılan “...durumu inceleyecek...”, “...tehlikede olduğuna...”, “...zaruri bulunduğuna...”, “...kani olursa...” ifadelerine,

“...Vergi dairelerinin yazılı müracaatlarında, ihtiyatî tahakkuk sebeplerini delilleri ile göstermesi lâzımdır, defterdarların da durumu lâyıkıyla inceleyerek, kanunla kendilerine verilmiş olan yetkiyi kullanırken, devletin hakkı kadar mükellef hukukunu da düşünmeleri ve

⁶³ Bkz. Dipnot 37

⁶⁴ 6183 sayılı AATUHK. md. 55

⁶⁵ Bkz. Dipnot 37

⁶⁶ Bkz. Dipnot 61

⁶⁷ 238 seri no.lu Tahsilât Genel Tebliği (RG:18.12.1953) md. 2

lüzumsuz tatbikata mahal vermemeleri icap eder.” şeklinde yer alan açıklamada kullanılan “...sebeplerini delilleri ile göstermesi lazımdır...”, “...durumu lâıkiyle inceleyerek...”, “...devletin hakkı kadar...”, “...mükellef hukukunu da düşünmeleri...”, “...lüzumsuz tatbikata mahal vermemeleri...” ifadelerine ve

“...Kanunun 13 üncü maddesine istinaden, ihtiyatî tahakkukla ilgili olmayarak verilecek ihtiyatî haciz kararlarında dahi aynı düşüncelerle hareket edileceği tabiidir.” açıklamasının tamamına,

dikkat çekmekte büyük yarar bulunmaktadır. Buna göre tahsil dairesi her ne işlem için talepte bulunuyorsa bunu matbu birkaç satırlık yazı ile değil talep edilen işlemlerin nedenlerini delilleri ile gösterecektir ki onay makamı durumu layıkıyla inceleyip devletin hakkı ne ise onu uygulayacak ve gereksiz uygulamalar yaparak mükellef hukukunu ihlal etmeyeceklerdir.

8. İhtiyati Haciz Ya da İhtiyati Tahakkuk Uygulanabiliyor Olması, Tek Başına Teminat İstemenin Haklı Gerekçesi Değildir

Ancak bir kere daha vurgulamak yarar vardır ki bu derecede geniş yetki ve olanakların (bunların yanına bir de görev ibaresini eklemek gerekir) tanınmış olması, Türkiye’de ikametgâhı olan amme borçlusundan vergi inceleme elemanının devam eden bir vergi incelemesi sırasında talebi olmadıkça teminat istenmesini hala haklı kılmamaktadır.⁶⁸ Esasen durum Kanunun başta 13 ve 17. maddelerinde öngörülen tedbirlerin alınmasını gerektirecek kadar vahim ise zaten teminat istenip borçluya bir de 15 gün süre vermek çok da anlamlı olmamaktadır.

Ancak teminat isteme dışında diğer tüm bu amme alacağının korunması yollarının uygulanabiliyor olması, eğer şartları mevcut değilse örneğin amme borçlusunun ikametgâhı Türkiye’de ise ya da devam eden bir vergi incelemesinde vergi inceleme elemanının bir talebi yoksa tahsil dairesince teminat istenmesini hukuka uygun hale de getirmeyecektir.⁶⁹ Ödeme emri ile takip aşamasına gelmiş vergi ve buna bağlı kamu alacakları için teminat istenemeyeceğine dair Danıştay kararı da bu anlamdadır.⁷⁰

Görüldüğü gibi, teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz çoğu zaman birlikte veya ardı ardına uygulanmakta ise de çalışmamızın çeşitli bölümlerinde tekrar ettiğimiz Danıştay’ın, *“...henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin... işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerekmektedir.”* şeklindeki gerekçe çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir.⁷¹

⁶⁸ Bkz. Dipnot 37

⁶⁹ Bkz. Dipnot 37

⁷⁰ Danıştay 7. Daire’nin 03.10.2007 tarih ve E:2006/1290 K:2007/3914 sayılı kararı.

⁷¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 14.04.2006 tarih ve E:2005/211 K:2006/102 sayılı kararı.

9. Amme Alacağıın Temelinde “Vergi İncelemesi” Varsa, Teminat İstenebilmesi İçin VUK.nun 344 ve 359. Maddelerinin Varlığı Birlikte Aranmalıdır

Bu noktada tekrar Kanunun vergi incelemesi ile ilgili teminat isteme hükümlerini düzenleyen 9. maddesinin birinci fıkrasına dönecek olursak bu konuda elimizdeki en somut kaynak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılmış Genel Tebliğler olmaktadır.

Maliye Bakanlığı A1 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde konuyu, 6183 sayılı AATUHK.nun 9. maddesinin iki fıkrasında yer aslan düzenlemeye paralel olarak açıklamakta ve Kanunun 9. maddesinin birinci fıkrasına ilişkin şu açıklamaları getirmektedir.⁷²

“6183 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde, 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağıın salınması için gerekli işlemlere başlanması halinde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen tutar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 213 sayılı Kanunun 135 inci maddesiyle kendilerine inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar tarafından mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında 213 sayılı Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir.”

Tebliğin bu bölümünde yapılan açıklama çok net olup özellikle kullanılan “...kendilerine inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar tarafından...”, “...mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında...”, “...Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle...” ifadelerine dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.⁷³ Üstelik Kanun hükmünde “...344 ile 359...” şeklinde yer alan hüküm Genel Tebliğ'de daha da açık hale getirmek için “...344 ve 359...” şeklinde kullanılmış bir başka deyişle “ile” bağlacı yerine “ve” bağlacı tercih edilmiştir.⁷⁴

Vergi kanunları yazılırken kullanılan her kelimenin büyük önemi vardır. Bunlar içerisinde belki de en büyük önemi haiz olanlar “ve”, “veya” ve “ile” bağlaçlarıdır. Bunlardan ilk ikisinin ifade ettikleri anlam konusunda genellikle bir görüş birliği varken “ile”nin ifade ettiği anlam cümlede yer alış şekline göre zaman zaman değişik olabilmektedir.

O halde, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde geçen “ile” bağlacı hangi anlamda kullanılmıştır? Cümleyi okuduğumuzda “ile” bağlacı yukarıdaki örnekte olduğu gibi “veya”

⁷² A1 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği (RG: 30.06.2007-26568) md. 1

⁷³ Nitekim Danıştay 9. Daire, 28.01.2009 tarih ve E:2008/761 K:2009/236 sayılı kararıyla, “...1 Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nin Teminat Hükümlerine ilişkin kısmında, 213 sayılı Kanunun 135 inci maddesiyle kendilerine inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar tarafından mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında 213 sayılı Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden teminat isteneceğinin belirtildiği...” ve “...davalı idare tarafından kendiliğinden tesis edilen teminat isteme işleminde hukuka uyarlık...” bulunmadığı yolunda karar veren Vergi Mahkemesi kararını oy birliği ile onamıştır. Karar özel arşivimizde yer almaktadır.

⁷⁴ Kanunda yer alan “ile” bağlacının önemi konusunda Bkz. Sakıp ŞEKER, “Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi”, <http://www.kanitymm.com.tr/makale/> Erişim: 20.04.2009

anlamında kullanılmış izlenimi vermektedir. Ancak maddeyi bu şekilde yorumlarsak, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller” ifadesi gereğince, vergi ziyayı olan her durumda teminat istenmesi zorunluluğu doğmaktadır.⁷⁵

6183 sayılı Kanun’un 9. maddesinde geçen “ile” bağlacını⁷⁶ “ve” anlamında yorumlamak⁷⁷ ve her iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerektiğini düşünmek daha isabetlidir görüşünderiz.⁷⁸ Çünkü ancak bu durumda mükellefin Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 359. maddesinde sayılan fiilleri (kaçakçılık sayılan fiiller) işleyerek vergi ziyasına sebebiyet vermesi durumunda teminat ve ihtiyati haciz müesseselerine başvurulabilecektir. Bu durumda VUK. 359. maddedeki kaçakçılık fiillerini işleyen mükellefler için “iyiniyet karinesi” olamayacağından amme alacağının tahsilini garanti etmeye yönelik tedbir alınması anlamlı olacaktır.⁷⁹

Kaldı ki, 9. maddede sayılan iki şartın birlikte gerçekleşmesi gereği, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesindeki fiillerin işlendiği her durumda bir kamu alacağı doğmayabileceğinden de çıkarılabilir. 359. maddedeki fiiller işlendiği halde bir kamu alacağı doğmamışsa, doğmayan alacağın tahsilinin garanti altına alınması için tedbir uygulanması da imkân dâhilinde olmayacaktır.

Dolayısıyla 9. maddede sayılan iki şartın ayrı ayrı değerlendirilmesi olanağı kanaatimizce bulunmadığı gibi, birlikte var olmaları gereği kanun koyucunun amacına daha uygundur. Böyle bir yorumda, mükellefin 359. maddedeki fiilleri işlemeden vergi ziyasına sebebiyet vermesi ancak inceleme esnasındaki tavır ve davranışlarıyla da amme alacağının tahsili konusunda şüphe uyandırması durumunu da boşlukta bırakmaz.⁸⁰ Çünkü bu durumda önceki bölümde de vurguladığımız üzere vergi inceleme elemanının tahsil dairesini harekete geçirerek ihtiyati tahakkuk ve/veya ihtiyati haciz uygulanmasını isteme yetkisi zaten mevcuttur.

⁷⁵ Oranı ne olursa olsun vergi ziyayı cezası uygulanan her durumda teminat istenmesi gerektiği şeklindeki görüş için Bkz. Yıldırım TAYLAN, “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkilerinden Kaynaklanan Sorunlar”, **Mali Pusula**, Aralık 2008, Sayı: 48

⁷⁶ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük’te bağlaç, “Söz içinde birden çok kelimeyi kelime grubunu veya cümleyi birbirine bağlayarak aralarında çeşitli yönlerden ilgiler kuran görevli kelimeler.” şeklinde tanımlıdır.

⁷⁷ Dipnot 73’de verdiğimiz Danıştay karar gerekçesinden yapılan alıntıda “...213 sayılı Kanununun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin...” şeklindeki ifadeye özellikle dikkat çekmek isteriz. Kararın bu kısmı Genel Tebliğ ifadesinin aynen tekrarıdır! Yani genel Tebliğ’de de “ile”, “ve” anlamında kullanılmaktadır.

⁷⁸ Aynı yönde görüşler için Ahmet OZANSOY, “Teminat ve İhtiyati Hacizde ‘İle’nin Hayati Önemi”, **Yaklaşım**, 2007 Haziran, Sayı: 174

⁷⁹ Nitekim 6183 sayılı AATUHK’un 9. maddesinde yapılan değişiklikler sadece VUK’na atıf yapılan madde numaralarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanmıştır. Maddenin eski halinde hüküm “Vergi Usul Kanununun 344’uncu maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347’inci maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen...” şeklindedir. İlgili döneme ilişkin Danıştay 9. Daire’nin 18.02.1998 tarih ve E:1997/1037 K:1998/638 sayılı kararında da vurgulandığı üzere kaçakçılık cezası söz konusu olmayan hallerde teminat istenmesi mümkün değildir. Bu durumda sadece VUK’unun ceza hükümlerine ilişkin madde numaralarında meydana gelen değişikliklerin her türlü cezalı tarhiyat için teminat istenebileceği şeklinde yorumlanması mümkün görünmemektedir.

⁸⁰ “Kaçakçılık sayılan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflerin vergiyi hileli olarak kaldırmak istedikleri ve tahakkuk edecek vergileri de ödememek için her türlü gayreti gösterebilecekleri yönündeki güçlü şüphe makul karşılanmalıdır. Ancak kusur ve ağır kusur hallerini düzenleyen hükümlerin kaldırılması ile her türlü vergi ziyayı cezasının teminat kapsamına alınması haksız ve olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.”, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Memduh ASLAN, Maliye ve Hukuk yayınları, Ekim 2008, Sayfa 145

10. Kanunun Vergi İncelemesi İle İlgili Teminat İsteme İşleminde Yetkiyi Vergi İnceleme Elemanına Vermesi, Mükellef Hukukunun Korunmasının Bir Gereğidir

Vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama gibi diğer denetim yollarına göre daha kapsamlı ve ayrıntılı bir araştırmayı ifade etmektedir. Bu nedenle VUK., vergi incelemesine özel bir önem vermekte ve vergi inceleme elemanlarının yetkilerini de buna göre düzenlemektedir.

VUK.nun 367. maddesine göre yaptıkları inceleme sırasında VUK.nun 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesinin zorunlu tutulması da bunun önemini göstermektedir. Konu vergi olduğunda, VUK.nun 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eden Cumhuriyet Başsavcılığı kendiliğinden dava açmamakta ve hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek durumundadır. Bu anlamda vergi incelemesi ve inceleme elemanının görüşü o kadar önemlidir ki kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine talik olunmaktadır.⁸¹ Bu durumda örneğin mali polisin suç duyurusu,⁸² Vali ya da yardımcısı imzalı yazı⁸³ ya da vergi dairesi şikâyeti⁸⁴ ile Cumhuriyet Savcısı tarafından dava açılması mümkün bulunmamaktadır.

Konu vergi ve vergi incelemesi olduğunda; duruma, mükellefe, mükellefin durumuna, hesap ve belgeleri ile iş ve işlemlerine en vakıf kişi vergi inceleme elemanı olmaktadır. Yukarıda da vurguladığımız üzere ceza davası açılması için vergi inceleme elemanının bu yöndeki görüşü gerekli olduğu gibi vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilen matrah farkı da takdir edilmiş matrah farkı sayılmaktadır.⁸⁵

Gereğesinde⁸⁶, *“Maddede görüleceği gibi ihtiyati haciz sebepleri muayyendir ve maddedeki haller tadadıdır. Bunlar kaçakçılık halleri, borçlunun ikametgâhının belli olmaması, kaçması veya mallarını kaçırmaya gibi kamu alacağının korunması için acil tedbir alınması lâzım gelen hallerdir.”* şeklinde açıklaması yer alan uygulamalar için Kanunun, devam eden bir vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanını tek yetkili olarak yetkilendirmesi de çok doğal görünmektedir. (Yine aynı noktadan hareketle bir kat ceza uygulanmış yani kaçakçılık olmayan tarhiyatta teminat istenebileceği görüşü de hukuki olmamaktadır.)

Bu durumda vergi inceleme raporu tamamlanmadan önce, inceleme elemanınca, gerekçeli bir *“ön rapor”* düzenlenip vergi dairesine gönderildiği durumlarda *“teminat istenebileceği”* yönündeki görüşlere tümüyle katılmakla birlikte *“vergi inceleme raporu tamamlanıp, vergi ve*

⁸¹ Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Ahmet GÜNDEL, **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları**, Adil Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 1995.

⁸² Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 23.02.1989 tarih ve E:1988/6394 K:1989/1042 sayılı karar.

⁸³ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 16.01.1990 tarih ve E:1989/3146 K:1990/170 sayılı karar.

⁸⁴ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 07.11.1989 tarih ve E:1989/2728 K:1989/4393 sayılı karar.

⁸⁵ *“Vergi İncelemesi”* ve *“Diğer Muhakeme Özneleri İle İnceleme Elemanının Karşılaştırılması”* konuları ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Aralık 2008, Sayfa:166-186 ve Sayfa:384-388

⁸⁶ 6183 sayılı AATUHK.nun gerekçesine <http://www.gib.gov.tr> web adresinden de ulaşılabilir. Erişim: 20.04.2009

ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra, teminat istenemeyeceği” şeklindeki görüşe başlangıçta belirttiğimiz çekincelerle kısmen katılmaktayız.⁸⁷

Danıştay’ın bir kararında,⁸⁸ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendinde, 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınacağı, 9 uncu maddede ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddede sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması halinde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği öngörülmüştür. Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir. Diğer bir deyimle, bu madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir...” şeklinde yer alan gerekçede vurgu yapılan “bu düzenleme uyarınca” ve “bu madde uyarınca” ibareleri de yukarıda belirttiğimiz görüşümüzü desteklemektedir.

Yine görüşümüzün temelinde bizim de katıldığımız, “İdare hukuken, tesis ettiği idari işlemi, hukuka uygun sebep ya da sebeplere dayandırmak zorunda olduğu gibi maddi gerçek veya gerçeklere de dayandırmak zorundadır. İdarenin dayandığı sebebin gerçek olması, varlığının, usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş bulunmasını anlatır. Sebebin hukuka uygun olması ise, idarenin işlemini dayandırdığı sebebin, kanunda o işlemin tesisi için dayanılabileceği öngörülen sebep ya da sebeplerden olması demektir.”⁸⁹ şeklindeki anlayış ile “İptali istenilen işlemin neden unsurunu; dava konusu edilmeyen ve tek başına kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bulunan bir diğer idari işlemin oluşturması durumunda; mahkemece, hukuka uygunluğu denetlenen işlemin neden unsurunu oluşturan işlemin de hukuka uygun olup olmadığının dava konusu edilmemesine rağmen irdelenmesi zorunlu hale gelmektedir.” şeklindeki içtihatlar⁹⁰ yer almaktadır.

Teminat isteme işleminin tek başına dava konusu yapılabileceği konusunda Danıştay’ın, “...teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerekmektedir.” şeklindeki gerekçeler ile ortaya koyduğu karar⁹¹ ve yine Danıştay’ın “Teminat istenilmesine ilişkin işlemler, kişilerin haklarını ve mal varlıkları üzerindeki tasarruf haklarını

⁸⁷ Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi incelemesi bittikten sonra teminat istenebilir mi”, *Hürriyet*, 11.03.2009

⁸⁸ Danıştay 4. Daire’nin 22.12.2005 tarih ve E:2005/1452 K:2005/2538 sayılı kararı.

⁸⁹ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005 Ankara. Sayfa: 147.

⁹⁰ Danıştay 10. Daire’nin, 21.06.1995 tarih ve E: 1993/5000 K: 1995/3339 sayılı kararı.

⁹¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 14.04.2006 tarih ve E:2005/211 K:2006/102 sayılı kararı.

etkilediğinden dava konusu edilebilir” gerekçesi ile ortaya koyduğu kararlar⁹² çerçevesinde tereddüt bulunmamaktadır.

Buna göre, idarenin yargısal denetiminde idari işlemin amaç ve neden bakımından hukuka uygunluğunun yanında, işlemin üzerine inşa edildiği maddi koşulların da değerlendirilmesi gerekmektedir. Esasen, idari yargı, idarenin yasallığını denetlerken zorunlu olarak, yasaların ve somut maddi olayın idarece nasıl değerlendirildiğini incelemek zorundadır. Bu, herhangi bir hukuku işlemin yargısal denetimi için geçerli bir özellik olduğu gibi, idari yargı için daha fazla geçerlidir.⁹³

Bu durumda, incelemeyi yapan vergi inceleme elemanınca düzenlenecek ön rapor, ileride yapılacak cezalı tarhiyatın gerekçelerinin yaklaşık olarak da olsa ortaya konulmasını gerekli kılmaktadır. Burada sözünü ettiğimiz ispat tam bir ispat olmayıp “*yaklaşık olarak ispat*”tır. Yaklaşık ispatta hâkim, ispat edilmek istenen olayı muhtemel görmekte ancak bu vakianın gerçekleşmeyebileceği konusunda da her zaman bir ihtimal bulunmaktadır. Yani o vakianın doğru olma ihtimali, doğru olmama ihtimaline nazaran daha ağır basmalıdır.⁹⁴ Yaklaşık ispat hâkimin çoğu kez acele karar vermesi gereken haller ile delil ikamesinin oldukça zor olduğu ve bu sebeple kesin ispatın beklenemeyeceği hallerde dikkate alacağı bir ispat ölçüsüdür. Kanunda açıkça gösterilmeyen hallerde hâkim, kesin (tam) ispatı arayacaktır. Hukukumuzda genellikle kabul edildiği üzere tam kanaat oluşumu kural, yaklaşık kanaat oluşumu ise istisnadır. Yaklaşık ispata örnek olarak, hukuk usulünde geçici hukuki korumalar, ceza yargılaması hukukunda güvenlik tedbirleri⁹⁵, idari yargılama usulünde yürütmenin durdurulması, kamu icra hukukunda ise yine kamu alacağının güvence altına alınması ile ilgili kurumlar gösterilebilir.⁹⁶

Neden unsurunu ortaya koyma anlamında, inceleme elemanınca bir ön rapor düzenlenmesi gerekliliği Danıştay 4. Daire'nin bir kararında⁹⁷ “...*Yukarıda açıklaması yapılan kanun hükümleri gereğince, teminat istenmesini gerektiren hallerde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlarca ihtiyati haciz uygulanacak mükellef hakkında incelemeye başlanarak bir ön inceleme raporu düzenlenmesi suretiyle Kanunun 9, 13 ve 17 inci maddelerine göre gerekli işlemin yapılmasının istenilmesi gerekmektedir...*” şeklinde ifade edilmiştir.

⁹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.11.2005 tarih ve E.2005/148 K.2005/255 sayılı kararı. Aynı yönde kararlara Danıştay 9. Daire'nin 15.02.2006 tarih ve E.2004/770 K.2006/333 sayılı kararı, Danıştay 3. Daire'nin 11.03.1998 tarih ve E:1997/361 K:1998/849 sayılı kararı

⁹³ Nitekim Mahkemeler konu teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz olduğunda Ara Karar alarak idareden işlemin tesis gerekçesini sormak zorunda kalmaktadırlar. Bkz. Dipnot 58. Oysa doğru olan idarenin tesis ettiği işlemleri daha en başta ortaya koymasındır.

⁹⁴ Danıştay 11. Daire'nin 20.02.1995 tarih ve E:1995/247 K:1995/310 sayılı kararında “...*Bu hükümler karşısında ihtiyati haciz, tahakkuk etmemiş, ancak inceleme elemanınca gerekli muamelelere başlanmış olması halinde ilk hesaplara göre belirlenen alacaklara uygulanabileceğinden, kaçakçılık hallerinin mevcudiyetinin kesin olarak tespitine de bu aşamada gerek bulunmamaktadır.*” şeklinde yer alan gerekçe, amme alacağının korunması yöntemlerinin uygulanabilmesi için yaklaşık ispatın yeterli olduğunun göstergesidir. Danıştay 3. Daire'nin “6183 sayılı Kanuna göre teminat istenmesini gerektiren haller ile ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi haller amme alacaklarının korunması bakımından öngörülen tedbirler olup cebri takip ve tahsil yöntemleriyle ilgili olmaması nedeniyle de farklı ilkelere dayanmaktadır. Bu hükümler tahakkuk etmemiş ancak inceleme elemanınca gerekli muamelelere başlanmış alacaklara uygulanabileceğinden, kaçakçılık hallerinin mevcudiyetinin kesin olarak tespitine de bu aşamada gerek bulunmamaktadır.” şeklindeki kararı da bu yaklaşımımıza örnektir.

⁹⁵ Gözaltına alma, tutuklama, yurt dışına çıkış yasağı koyma, gibi.

⁹⁶ Yaklaşık isbat kavramı için Bkz. F. Eda BAYSAL, **Vergi Hukuku'nda İsbat**, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İzmir 2008.

⁹⁷ Danıştay 4. Daire'nin 28.12.2004 tarih ve E:2004/1483 K:2004/2632 sayılı kararı.

Diğer taraftan yukarıda da yer verdiğimiz kararında teminat isteme işleminin (ve dahi ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacizde) konunun vergi ve ceza hakkındaki yargılamadan ayrı bağımsız incelenmesi gerekliliğinin ortaya konması,⁹⁸ işlemin tesis edildiği tarihte nedenlerinin yaklaşık ispatının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bir başka ifade ile Danıştay, teminat isteme işleminin iptali istemiyle açılan davada sadece tarhiyata karşı açılan davanın sonucuna göre karar verilmesini hukuka uygun bulmamakta, teminat isteme işleminin bu davadan ayrı ve bağımsız değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.⁹⁹

Bu nedenle, vergi inceleme raporu tamamlanıp ilgili vergi dairesine geldiğinde mükelleften "vergi ziyai cezası var" ya da "kaçakçılık suçu ve cezası var" gerekçesiyle, teminat istenemez.¹⁰⁰ Ancak ısrarla vurguladığımız gibi bu durum, başkaca amme alacağının korunması yollarına başvurmanın (şartları mevcut ise) önünde bir engel de değildir.

D. Teminat isteme Konusunda, Öğreti Dünden Bugüne Hiçbir Zaman Çelişki Yaşamamıştır

Nitekim dönemin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Müşaviri Sn. Kemal AYKAÇ tarafından bundan 35 yıl önce 1974 yılında yayımlanan bir kitapta;¹⁰¹ "Maddede sarahatle VUK.nun, eski 324 maddesine (Yeni 344. madde) temas eden bir halin mevcudiyeti halinde alakalıdan behamal teminat isteneceğine işaret ettiğinden böyle bir hal karşısında teminat istenecektir. Burada dikkat edilecek husus, mükellefin VUK.nun 344. maddesinde mevzu bahis edilen bir halinin mevcut olmasıdır." açıklaması yapılmaktadır.

Bu çalışmadan yukarıya yaptığımız alıntıdan yaklaşık 32 yıl sonra, yeni kanun madde numaraları ışığında yapılan bir başka değerlendirmede de;¹⁰² "Kanımızca ve değişiklik öncesi uygulamanın da mantığına göre, teminat istenmesi kamu alacağının tehlikeye girmesini önlemek için getirilmiş bir önlem olup, hata ile verginin noksan beyan edilmiş olması durumunda, salt verginin noksan beyan edilmesi nedeniyle böyle bir tehlikenin varlığını kabul etmek mümkün değildir. Kaçakçılık suçunu oluşturan 359. madde de yer alan fiillerin varlığı durumunda teminat isteme nedeninin varlığını kabul etmek gerekir." denilmektedir.

Bu değerlendirme ile 6183 sayılı Kanununun 9. maddesinin münhasıran vergi uygulamalarını düzenleyen ilk fıkrasında "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının..." hükmü içinde iki maddenin (344 ve 359. md) neden ardı ardına sıralandığı da anlaşılabilir. Aksi halde bu iki madde numarasının bu şekilde belirtilmiş olmasına bir anlam yüklemek de mümkün değildir.¹⁰³

Kaldı ki bu konun değerlendirilmesinde lafza sıkı sıkı bağlı kalınması durumunda, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan vergi üzerinden uygulanacak vergi ziyai cezalarının kanuni dayanağı VUK.nun 344. maddesi değil Geçici 27. maddesi olduğundan bu

⁹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 14.04.2006 tarih ve E:2005/211 K:2006/102 sayılı kararı.

⁹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 18.11.2005 tarih ve E:2005/255 K:2005/255 sayılı kararı.

¹⁰⁰ Bkz. Dipnot 94

¹⁰¹ Kemal AYKAÇ, **Açıklamalı AATUHK ve Genel Tebliğleri**, Ankara 1974, Kardeş Matbaası, Sayfa 29

¹⁰² Kazım YILMAZ, **Kamu (amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006, Sayfa 120

¹⁰³ Bkz. Dipnot 77.

dönemler için teminat istenemeyecek, ihtiyati tahakkuk ve/veya ihtiyati haciz uygulanamayacak gibi amme alacağını korunmasız bırakacak bir sonuca ulaşılması mümkündür. Bu tutarsız sonuç dahi, “VUK.nun 344. maddesinin söz konusu olduğu her halde teminat istenmelidir, çünkü lafız böyledir” yorumunun tehlikesini ortaya koyma açısından yeterlidir.

E. Teminat İsteme Şeklindeki İdari İşlemden “Konu” ve “Amaç”: Kamu Yararı

Olayın bir diğer boyutu da, amme alacağının korunması yöntemlerinin uygulanması sırasında mükellef hukukunun korunmasıdır.

Ülkemizde olduğu gibi, diğer ülkelerde de mükellefler hakkında yapılabilecek işlemlerin bire bir kanunlarda sayılmasının pek açık bir nedeni vardır. Vergi, kuşkusuz idare ile mükellefler arasındaki bir alacak-borç ilişkisidir. Ama bu, ikili kişiler arasındaki bir alacak-borç ilişkisinden nitelik itibariyle farklıdır. Kişiler arasındaki alacaklılık-borçlulukta alacaklının amacı, yalnızca alacağını tahsil etmektir. Alacak tahsil edildikten borçlunun içine düşeceği durum alacaklıyı hiç mi hiç ilgilendirmez. Oysa vergi borcu ilişkisinde alacaklı idarenin amacı, alacağı tahsil ettikten sonra dahi borçlunun zor durumda kalmamasını gözetmektir. Kaynağı kurutmamak, onun devamını sağlamak, gösterilmesi gereken bu özenin nedenini oluşturur.¹⁰⁴

Haciz sırasında dahi alacaklı-borçlu dengesinin gözetilmesi, zor durumda taksitlendirme, tecil, süre verme, belirli hallerde terkin, sonunda teferruğ bu nedenle Kanun’da var olan düzenlemelerdir.¹⁰⁵ Modern maliye anlayışında da, “vergi kanunlarının mükelleflere mümkün olduğu kadar kolaylık, gereği kadar şiddet getirmesi” ilkesi de zaten bu yüzden kabul edilmiştir.¹⁰⁶

Maliye Bakanlığı, bundan tam 50 yıl önce yani 1959 yılında yayımladığı Genel Tebliğ’de¹⁰⁷ “Tahsilât 238 seri numaralı genel yazının ikinci paragrafında açıklandığı üzere gerek ihtiyati tahakkuka müstenit ve gerekse bu hal dışındaki ihtiyati haciz sebeplerinin tayin ve takdirinde gerek vergi dairesinin, gerekse ihtiyati haciz kararını verecek makamın çok dikkatli hareket etmesi ve Hazine Hukuku kadar mükellef hukukunu da koruması lâzımdır.” ifadesi ile Hazine Hukuku ve mükellef hukuku arasındaki dengenin korunmasının önemi vurgulamıştır.

Görüşümüze göre teminat isteme de dâhil tüm amme alacağının korunması yöntemlerinde hazine hukuku ile mükellef hukuku dengesinin korunması, “anahtar ölçü” olmalıdır. Bu aynı zamanda her idari işlemin “kamu yararı” şeklinde var olması gereken amacının da bir gereği

¹⁰⁴ Benzeri görüşler için Bkz. Mustafa GÜLSEVEN, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınları, Ankara 1999, Önsöz.

¹⁰⁵ Ayrıntılar için Bkz. Coşkun Can AKTAN, “A.A.T.U.H.K Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, **Vergi Dünyası**, 1990 Aralık, Sayı:112.

¹⁰⁶ Vural ARIKAN, “Devlet, Mükelleflere Neler Yapabilir?”, **Cumhuriyet**, 27.06.1985. Yazarın bu makalesi ve diğer makaleleri için aynı zamanda Bkz. **Hayırlı İşler Beyler**, Tekin Yayınevi, 1. Basım, İstanbul 1986.

¹⁰⁷ 281 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği (RG:06.11.1959) md. 3

olmaktadır.¹⁰⁸ Bir Anayasa Mahkemesi kararında karşı oy olarak ifade edildiği ve bizim de sıkça tekrarladığımız üzere önemli olan “yöntemin hukuka uygunluğudur”.¹⁰⁹

IV. Sonuç

Çalışmamızda ifade edilen hususlar doğrultusunda:

1-Vergi incelemesi tamamlanıncaya kadar gerek teminat isteme ve gerekse ihtiyati tahakkuk ya da haciz konusunda tahsil dairesini işlem yapmaya sevk etmek vergi inceleme elemanının yetki ve görevinde olup, nedenlerin varlığını tespit ve takdir vergi inceleme elemanının yetkisindedir.¹¹⁰ Ancak, vergi incelemesi ile teminat isteminde bulunma veya teminat arasında doğrudan ilişki yoktur, biri diğerinin vazgeçilmez sonucu değildir.¹¹¹

2-Vergi inceleme elemanı, vergi incelemesine başlama anından¹¹² raporunu düzenleyerek vergi dairesine teslim edinceye kadar geçen süreçte, incelemeye tabi tuttuğu mükellefin durumunu VUK.nun 344 ve 359. maddeleri yönünden değerlendirmek ve her iki madde hükmüne birlikte uyan durumlarda tahsil dairesini harekete geçirmek durumundadır.

3-Vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikalinden sonra, sadece vergi inceleme raporu gerekçe gösterilerek teminat istenmesi veya ihtiyati tahakkuk ya da ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Bu noktadan sonra vergi inceleme elemanı dahi tahsil dairesini teminat istemeye sevk edemeyecektir.¹¹³

4-Tahsil dairesinin teminat isteyebilmesi, bir vergi incelemesi ve sadece vergi ile sınırlı olmamak üzere ikametgâhı Türkiye’de olmayan amme borçluları ile sınırlıdır. Bu konuda bir diğer sınır ise amme borçlusunun durumunun amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Bu sınırlar içinde gerekli şartların oluşup oluşmadığını tahsil dairesi tespit ve takdir edecektir.

5-Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa; teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse; amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette, gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya

¹⁰⁸ Durumu Schiller’in 1780’lerde yazdığı bir eserinde geçen şu cümle en iyi şekilde özetlemektedir: “*Asil Lordum, devlet yararının size adalet olarak görünebileceğinden sakının!*” Friedrich Von Schiller, **Maria Stuart**, 1.perde, 7. sahne, Çeviren: Recai BİLGİN, Maarif Vekâleti Yayını, İstanbul 1944.

¹⁰⁹ Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.1991 tarih E:1990/29 K:1991/37 sayılı kararında Yekta Güngör ÖZDEN (Başkan) ve Yalçın ACARGÜN (Üye) tarafından kullanılan karşı oya ilişkin gerekçeler “...Önemli olan, yöntemin hukuka uygunluğudur. Bu kapsamda ‘hukuksallık’la ‘devlet yararı’ düşüncelerinden öncelikli ve üstün olanı ‘hukuksallıktır... Sorun, bu anlayış kapsamında, düzenlemelerin hukuksallığı sorunudur. Yoksa, devletin gelirlerini artırmaya kimsenin diyeceği, karşı çıktığı yoktur ...” şeklindedir.

¹¹⁰ Bkz. Rüştü KALYONCU, “*Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri*”, **Vergi Dünyası**, 1983 Aralık, Sayı:28

¹¹¹ Yakup TOKAT, “*Amme Alacağını Güvenceye Kavuşturan İki Araç; Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması*”, **Yaklaşım**, 2009 Haziran, Sayı:198

¹¹² Vergi incelemesinin başlama anı ile ilgili olarak Karşılaştırınız Dipnot 40 ve Dipnot 41.

¹¹³ Şükrü KIZILOĞLU, “*Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği*”, **Yaklaşım**, 2009 Haziran, Sayı:198

aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır şekilde geri kalan mallarını borcu karşılamaya yetmeyecek duruma düşürecek davranışlar içinde ise teminat isteme nedenleri mevcut olmasa dahi tahsil dairesi ihtiyati tahakkuk işlemleri tesis edip devamında ihtiyati haciz uygulamak zorundadır.¹¹⁴

6-Teminat isteme ve ihtiyati tahakkuk nedenlerinden bağımsız olarak, hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise (örneğin 1918 sayılı Kanuna muhalefet nedeniyle ceza davası açılmış ise) ya da tahsil dairesince iptali istenmesi gereken muamele ve tasarruflar söz konusu ise, bu iptal isteminin konusunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarılan diğer malları hakkında uygulanmak üzere tahsil dairesi ihtiyati haciz uygulamak zorundadır.

7-İhtiyati tahakkuk ve ihtiyat haciz nedenlerinin olayda var olması, ikametgâhı Türkiye’de bulunan amme borçlusundan ya da hakkında vergi incelemesi devam eden vergi mükellefi amme borçlusundan teminat istenmesinin nedeni kabul edilemez. Bir anlamda bu üç müessese birbiri ile kesişir durumda düzenlenmiş ise de çalışmamızda ortaya konulduğu üzere ayrıntılarında müstakil müesseselerdir.

Zaten bu durumlarda teminat istenmesi anlamlı da olmadığından doğrudan ihtiyati tahakkuk ve/veya ihtiyati haciz uygulanacaktır.¹¹⁵

8-Amme alacağının korunması yöntemleri ve özellikle teminat isteme / ihtiyati tahakkuk / ihtiyati haciz üçlemesi olağanüstü yollardır ve bu durumda amme borçlusunun hukukunun korunması anlamında bir idari işleminin tüm unsurlarına (yetki, şekil, neden, konu ve amaç) uygun davranılması zorunlu bir gerekliliktir. Esasen bu olağanüstü durumda mükellef hukukunu korumanın başkaca yolu da bulunmamaktadır.¹¹⁶ Dolayısıyla amme alacağının korunması yöntemlerinin tamamının uygulanmasında hazine hukuku kadar mükellef hukuku da dikkatle alınmalı ve idare ölçülü davranarak kamu yararını korumalıdır.

9-Gerek teminat isteme ve gerekse ihtiyati tahakkuk ya da ihtiyati haciz ile ilgili açılacak davalar, tarhiyatın esasına karşı açılmış davalardan bağımsız ve ayrı olarak, işlemlerin tesis edildiği tarihteki hukuki duruma göre incelenecektir. Dolayısıyla tarhiyatın yargılama safhasında hukuka aykırı bulunması nedeniyle iptal edilmiş olması, teminat istenmesi veya uygulanmış diğer amme alacağının korunması yöntemlerini kendiliğinden hukuka aykırı hale getirmeyecektir.

10-Haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28. md. hükmü çerçevesinde ancak bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceğinden, devamında ihtiyati haciz uygulanmış olan teminat isteme işlemlerinde açılacak davalarda amme borçlusu lehine elde edilecek kararların (yürütmenin durdurulması kararları dâhil) amme borçlusuna tam bir

¹¹⁴ Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. “Tasarrufa İki Farklı İhtiyati haciz Uygulaması”, Binnur ÇELİK, **Yaklaşım**, 2000 Temmuz.

¹¹⁵ Üç müessesenin birlikte ve ilişkileri de ortaya konarak ele alındığı ayrıntılı çalışma için Bkz. Recep BEYAZKILIÇ-Mesut KAPLAN, “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, 2008 Temmuz, Sayı:323

¹¹⁶ “Nihayet vergi inceleme elemanı da nevi beşerdir. Vergiyi doğuran olayları ve hukuki halleri değerlendirmede takdir hatası yapabilir; somut kanıt elde edememiş olduğu halde mükellefin vergi kaçırdığını anlamış veya sezmiş olması nedeniyle önyargıyla hareket etmiş olabilir; hatta iyi niyetle de olsa görevin niteliğinden gelen dürtülerin etkisiyle gayretkeşlik dahi yapabilir. Bu saydıklarımız, görülmemiş haller değildir.” Bkz. Dipnot 110

hukuki koruma sağlamadığı göz ardı edilmemelidir. Görüşümüze göre İYUK.nun bu yöndeki hükmü, başka bir çalışmaya konu olabilecek şekilde, başta 138. maddesi olmak üzere Anayasa'nın bir çok hükmüne aykırılıklar taşımaktadır.¹¹⁷

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

¹¹⁷ "Eylem ve işlemleri neticesinde verilen mahkeme kararlarını derhal uygulamakla mükellef olan idare; ancak kat'i ve ihtiyati hacze ilişkin ihtilaflar neticesinde alınan mahkeme kararlarının kesinleşmesini bekledikten sonra işlem tesis edebilecektir. Kanun koyucu bu konuda idareye bir takdir yetkisi vermemiştir. Dolayısıyla, mükelleflerin, ihtilafa konu etmiş oldukları haciz kararlarına ilişkin mahkeme kararlarının uygulanması için, anılan kararların kesinleşmesini beklemleri gerekmektedir.", ayrıntılar için Bkz. Emrah AKIN, "İhtiyati ve Kat'i Haciz İşlemleri Bakımından İdari Davalar Sonucunda Alınan Mahkeme Kararlarının Uygulanma Zamanı", **Yaklaşım**, Temmuz 2007, Sayı:175