

176436

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK BÖLÜMÜ

VERGİ İCRA HUKUKUNDA
İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ
TAHAKKUK

Yüksek Lisans Tezi

Mehmet Gözükızıl
11404

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Gülşen GÜNEŞ

İstanbul, 1996

İÇİNDEKİLER

KAYNAKÇA	VII
KISALTMALAR	X
§ 1- GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
CEBREN TAHSİLAT VE KORUMA TEDBİRLERİ	3
§ 2- İCRA İFLAS HUKUKUNDA CEBRİ İCRA VE KORUMA TEDBİRLERİ	3
I. HACİZ	3
1. Haciz Kavramı	3
2. Haciz Türleri	5
a. İcrai (Kesin) Haciz	5
b. Muvakkat (Geçici) Haciz	7
c. Tamamlama Haczi	8
d. İhtiyati Haciz	8
II. İHTİYATİ HACİZ	9
1. Genel Olarak İhtiyati Haciz	9
2. İhtiyati Haczin Hukuki Mahiyeti	10
3. İhtiyati Hacizle, İhtiyati Tedbir Arasındaki Farklar	12
a. Nedenleri ve Sonuçları Bakımından Farkları	12
b. Amaçları Bakımından Farkları	13
c. Konuları Bakımından Farkları	13
§ 3- VERGİ İCRA HUKUKUNDA CEBRİ İCRANIN ÖZELLİKLERİ	14
I. VERGİ İCRA HUKUKU KAVRAMI	14
II. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN VE KAPSAMI	16

II

1. Kamu Alacaklarının Tahsili Hakkında Düzenlemeler	16
2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Kapsamı	17
III. VERGİ İCRA HUKUKU İLE İCRA İFLAS HUKUKUNUN KARŞILAŞTIRILMASI	19
§ 4- VERGİ İCRA HUKUKUNDA ALACAĞIN KORUNMASI	22
I. GENEL OLARAK	22
II. İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK DIŞINDAKİ ALACAĞIN KORUNMASI ÖNLEMLERİ	22
1. Teminat Hükümleri	23
2. İptal Davası	24
3. Pasaport Kanununun Kamu Alacaklarını Korumaya Yönelik Hükümü	25
4. Borçluların İlanı	26
5. Diğer Koruma Tedbirleri	27
a. Kamu Alacaklarının Öncelik Hakkı	27
b. Kesinti Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu	28
c. Geri Verilecek Paralarla Mahsup Esası	28
d. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	28
e. Sermayesi Paylara Bölünmemiş Şirketin Feshini İsteme Hakkı	29
f. Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Alacaklarına Karşı Sorumluluğu	29
g. Şirketlerin Birleşmesi, Şekil Değiştirmesi Halinde Sorumluluk	29

İKİNCİ BÖLÜM	30
VERGİ İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ	30
§. 5. İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ	30
I. GENEL BİLGİLER	30
II. A.A.A.T.U.H. KANUNA GÖRE İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ	31
1. A.A.AT.U.H. Kanununun 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenmesini Gerekli Kılan Hallerin Varlığı Halinde	31
2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Bulunmaması Halinde	33
3. Borçlu Kaçmışsa veya Kaçması, mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapma İhtimalleri Varsa	35
4. Borçlunun Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Göstertiği Teminatın veya Kefilin Kabul Edilmemesi	36
5. Mal Bildiriminde Bulunulmaması veya Noksan Bildirimde Bulunulması	37
6. Para Cezasını Gerektiren Fiil Dolayısıyla Kamu Davasının Açılmış Bulunması	39
7. İptali İstenen İşlemlerin Konusu Olan Malların Elden Çıkarılması	40
§. 6. İHTİYATİ HACİZ SÜRECİ	42
I. İHTİYATİ HACZİN KONUSU	42
II. İHTİYATİ HACZİN UYGULAMA SÜRESİ	43
III. İHTİYATİ HACZE KARAR VERECEK MAKAMLAR	44
§. 7. İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI	45
I. İHTİYATEN HACZOLUNAN MALLARIN MUHAFAZA ALTINA ALINMASI	45
II. İHTİYATEN HACZOLUNAN MALLARIN BORÇLUYA BIRAKILMASI	47
III. ÜÇÜNCÜ ŞAHIS ELİNDE HACZOLUNAN MALLARIN KENDİSİNE BIRAKILMASI	51

§. 8. İHTİYATİ HACZE KARŞI DAVA AÇILMASI	52
I. GENEL OLARAK	52
II. İHTİYATİ HACİZ KARARINA KARŞI AÇILACAK DAVALAR	52
1. İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz Kararına İtiraz	52
2. Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Kararına İtiraz	56
a. Görevli ve Yetkili Mahkeme	56
b. Açılacak Davanın Süresi	57
c. Açılacak Davanın Nedenleri	59
III. İSTİHKAK DAVALARI	61
1. Genel Olarak İstihkak İddiası	61
2. İstihkak İddiasının Konusu	62
3. İstihkak Davalarında Görevli ve Yetkili Mahkeme	63
a. Görevli Mahkeme	63
b. Yetkili Mahkeme	64
4. Dava Süreci ve Sonuçları	65
a. Hacizli Malın Borçlunun Elinde Olması Halinde İstihkak İddiası	65
b. Hacizli Malın Üçüncü Kişilerin Elinde Olması Halinde İstihkak İddiası	66
§. 9. İHTİYATİ HACZİN SONA ERMESİ	68
I. TEMİNAT GÖSTERİLMESİ HALİNDE	68
II. İHTİYATİ HACZİN KESİN HACZE ÇEVİRİLMESİ HALİNDE	69
III. MAHKEME KARARIYLA İHTİYATİ HACZİN SONA ERMESİ	69
IV. İHTİYATİ HACZİN SONA ERDİREN DİĞER NEDENLER	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	72
İHTİYATİ TAHAKKUK	72
§. 10. ÖZEL HUKUKTAKİ MUACCELLİYET KAVRAMI İLE VERGİ İCRA HUKUKUNDAKİ TAHAKKUKUN KARŞILAŞTIRILMASI	72
I. İCRA İFLAS HUKUKUNDA MUACCELLİYET KAVRAMI	72
II. VERGİ İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI	73
1. Verginin Tahakkuk Etmesi	73
2. Verginin İhtiyaten Tahakkuk Etmesi	74
§. 11. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ	75
I. BAZI İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİNE BAĞLI KILINAN İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ	75
1. A.A.T.U.H. Kanununun 9. Maddesine Göre Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması	75
2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Bulunmaması	76
3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Başvurma İhtimalinin bulunması	76
4. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belli Süre İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunmuş Olması	77
II. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA NEDENİYLE İHTİYATİ TAHAKKUK	77
III. TEŞEBBÜSÜN MUVAZAALİ OLDUĞU VE GERÇEKTE BAŞKASINA AİT OLDUĞU HAKKINDA DELİLLER ELDE EDİLMESİ HALİ	79
§. 12. İHTİYATİ TAHAKKUK SÜRECİ	81
I. İHTİYATİ TAHAKKUKA KARAR VERECEK MAKAM	82
III. İHTİYATİ TAHAKKUKUN KONUSU	82

§. 13. İHTİYATİ TAHAKKUKUN SONUÇLARI	83
I. İHTİYATİ TAHAKKUKUN ANCAK İHTİYATİ HACİZ İLE SONUÇ DOĞURMASI	83
II. MATRAHIN BELLİ OLUP OLMAMASINA GÖRE İHTİYATİ TAHAKKUKUN SONUÇLARI	84
1. Matrahı Belli Olan Vergilerde İhtiyati Tahakkuk	84
2. Matrahı Belli Olmayan Vergilerde İhtiyati Tahakkuk	85
III. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ	85
1. Beyana Dayalı Tarhiyatta Düzeltme	86
2. Dava Konusu Yapılabilecek Tarhiyatlarda Düzeltme	87
IV. İHTİYATİ TAHAKKUKA KARŞI DAVA AÇILMASI	88
§. 14. SONUÇ	91

KAYNAKÇA

Akyazan, Sıtkı, İhtiyati Hacizler ve Hacze İştirak Dereceleri, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, 1958.

Akyıldız, Halef, "İcra Hukukumuzda İhtiyati Haciz," Adelet Dergisi, S. 5-6, 1969, s. 374/384.

Ansay, Sabri Ş., İcra-İflas Hukuku Usulleri, 5. B., Ankara, İstiklal Matbaası, 1960.

Atar, Yavuz, Vergi Hukuku, 2. B., Konya, Mimoza Yayınları, 1994.

Berkin, Necmeddin M., İcra Hukuku Dersleri, İstanbul, Hamle Matbaası, 1969.

Bulutoğlu, Kenan, Türk Vergi Sistemi, 4. B., İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1971.

Doğan, A. Abdullah/Alver, Cemil, İctihatlı ve Gerekçeli İcra ve İflas Kanunu, Ankara, Varol Matbaası, 1989.

Erginay, Akif, Vergi Hukuku, 14. B., Ankara, Savaş Yayınları, 1990.

Gelengen, Taner/Karabağ, O. Nuri/Tamer, Samet, Vergi Anlaşmazlıklarıyla ilgili Danıştay Kararları, Ankara, Akyıldız Matbaası, 1974

Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, 2. B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku, Ankara, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1984.

VIII

Kızılot, Şükrü, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Mukteza-
lar, Ankara, Savaş Yayınları, 1989.

Kumrulu, Ahmet G., "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım",
Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara, Olgaç Matbaası, 1981, s.
647/668.

Kuru, Baki/Arslan, Ramazan/Yılmaz, Ejder, İcra ve İflas Hukuku, Anka-
ra, "S" Yayınları, 1989.

Kuru, Baki/Arslan, Ramazan/Yılmaz, Ejder, Medeni Usul Hukuku, An-
kara, "S" Yayınları, 1986.

Olgaç, Senai, Emsal İçtihatlarla Türk Medeni Kanunu, Ankara, Olgaç
Matbaası, 1976.

Olgaç, Senai, İcra-İflas, C. 2., Ankara, Olgaç Matbaası, 1978.

Onar, Sıddık Sami, İcra Hukukunda Temel Bilgiler, İstanbul, Kurtulmuş
Matbaası, 1968.

Öncel, Mualla, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl Sur'un
Anısına Armağan, Ankara, A.Ü.S.B.F. Yayın No : 522, 1983, s. 39/55.

Öncel, Mualla/Çağan, Nami/Kumrulu, Ahmet, Vergi Hukuku, C. 1, 2.
B., Ankara, A.Ü.S.B.F. Yayın no : 548, 1985.

Özkan, Hasan, İcra-İflas Davaları ve Tatbikatı, İstanbul, Ercivan Matba-
ası, 1977.

Öztürk, Turgut, Memur, İdare ve İdari Yargılama ile İlgili Temel Yasa-
lar, Ankara, Yorum Matbaacılık, 1983.

Özüarı, Nafiz Ruhi, "İhtiyati Tedbir ve İhtiyati Haciz," Adalet Dergisi, S. 3, 1956, s. 362/372.

Postacıoğlu, İlhan E., İcra Hukukunun Esasları, Ankara, Sulhi Garan Matbaası, 1973.

Şamlıoğlu, Servet/Özbalcı, Yılmaz, A.A.T.U.H. Kanun Yorum ve Açıklamaları, 2. B., Ankara, Feryal Matbaası, 1988.

Şimşek, Edip, A.A.T.U.H. Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, Ankara, Eka Yayınları, 1990.

Şimşek, Edip, Uygulamalı İcra ve İflas Kanunu, Ankara, Aydın Yayınları, 1989.

Tancı, Muhittin/Arıkan, Vural/Yalçınar, Polat, A.A.T.U.H. Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Ankara, Balkanlıoğlu Matbaacılık, 1970.

Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lugatı, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1956.

Uyar, Talih, İcra Hukukunda Haciz, Manisa, Şafak Basımevi, 1983.

Ünlü, M. Cengiz, Açıklamalı ve İçtihatlı A.A.T.U.H. Kanun, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.

Üstündağ, Saim, İcra Hukukunun Esasları, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1975.

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
A.Ü.S.B.F.Y	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları
B.	: Baskı
C.	: Cilt
E.	: Esas
HD.	: Hukuk Dairesi
H.G.K.	: Hukuk Genel Kurulu
İ.İ.K.	: İcra İflas Kanunu
İ.Y.U.K.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı

§. 1. GİRİŞ

Kamu alacakları ve bunların içinde en önemlisi olan vergiler belirli sürelerde tahsil dairelerine ödenmelidir. Vergiler ancak tarih ve tebliğ edilip, tahakkuk edince ödenmesi gereken bir aşamaya gelirler.

Vergi hukuku alanında Vergi Usul Kanunu vergilerin ödenmesi zamanını, ödeme yerini belirtmiştir. Ancak vergi borçlarının ödenme şeklini, ödemenin ispatı, ödemenin süresi içinde yapılmaması halinde cebri tahsil yollarını 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenlemiştir.

Çoğu zaman vergiler süresinde ödenir. Bazı durumlarda ise çeşitli nedenlerden kamu borçluları borçlarını ödemeyebilirler. Bu durumda kamu alacaklarının tahsili için cebren tahsil yoluna gidilmektedir. Özel hukukta 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile cebren tahsilatla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Vergi hukuku alanında da 6183 sayılı A.A.T.U.H. Kanun bu işlevi yerine getirmektedir.

Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi icra hukukunda cebren tahsilat konusu doktrinde yeterince incelenmemiştir. Tez konusu edilen vergi icra hukukunda cebren tahsilat yollarından olan "ihtiyati haciz" ve "ihtiyati tahakkuk" konuları hakkında da yeterince geniş araştırma yapılmamıştır.

Hazırlamış olduğum tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm "cebren tahsilat ve koruma tedbirleri" başlığıyla, genel olarak cebri icra hem icra iflas hukukunda, hem de vergi icra hukukunda karşılaştırmalı olarak ele alınmış olup, cebren tahsilatı düzenleyen İ.İ. Kanunu ile A.A.T.U.H. Kanun üzerinde de durulmuştur. Cebren tahsilat dışındaki diğer koruma tedbirleride bu bölümde incelenmiştir.

İkinci bölümde "vergi icra hukukunda ihtiyati haciz" başlığıyla A.A.T.U.H. Kanunda düzenlenen kamu alacağının korunması tedbirlerinden birisi olan ihtiyati haciz konusu ele alınmıştır.

Üçüncü bölüm ise "ihtiyati tahakkuk" başlığıyla incelenmiştir. Bu bölümde özel hukuktaki muacceliyet kavramı, vergi icra hukukundaki tahakkukla karşılaştırmalı olarak araştırılmıştır. Vergi icra hukukunda ihtiyati tahakkukla ilgili düzenlemenin yer aldığı A.A.T.U.H. Kanundaki düzenleme ele alınarak geniş şekilde konu üzerinde durulmuştur.

Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konusunu tez konusu olarak seçip incelememdeki amaç bu konuyu geniş şekilde araştırmak ve toplu bir bilgi vermektir.

BİRİNCİ BÖLÜM CEBREN TAHSİLAT VE KORUMA TEDBİRLERİ

Ş. 2. İCRA İFLAS HUKUKUNDA CEBRİ İCRA VE KORUMA TEDBİRLERİ

I. HACİZ

1. Haciz Kavramı

Günlük hayatta gerçek kişiler ve tüzel kişiler çok çeşitli ilişkiler içine girerler. Çoğu zaman borç, alacak biçiminde doğan bu ilişkiler sonucunda bazen taraflar edimlerini ifa edemezler veya eksik ifa ederler. Burada alacaklı olan tarafın alacağını alabilmesi bazen cebren olabilmektedir. İşte borçlu olan tarafın borcunu ödememekte direnmesi üzerine cebren tahsilat yoluna gidilmektedir. Alacaklının alacağını zor kullanarak kendi kendine tahsile çalışması suç teşkil etmektedir.

Buradaki cebri icra, "yasal mükellefiyetlerini yerine getirmesi için borçlunun mallarına ve şahsına karşı muayyen bir usule ve şekle riayet edilerek zor kullanılmasıdır"⁽¹⁾. Burada cebri icrayı uygulama yetkisi devlettir. Devlet bu yetkisini gerekli düzeyde kullanarak hukuk düzenini korur.

Cebri icra özel hukukta icra takibi (cüz'i icra) ve iflas takibi (külli icra) olmak üzere iki çeşit takip yolu ile olur. İflas takibi ile yapılan cebri icrada borçlunun karşısında bütün alacaklıları vardır. Borçlunun haczedilebilen bütün malvarlığı cebri icraya konu teşkil eder. Borçlunun bütün malvarlığı satılır ve elde edilen para ile borçlunun bilinen bütün alacaklılarının alacağı ödenir. İflas eden borçluya "müflis" denilir.

İflas yolu ile takip yalnızca tacirler için sözkonusudur. Tacir olmayanlar kural olarak iflasa tabi değildir. Bunun için cebren tahsilatta iflas yolu ile takip daha az uygulama alanı bulur.

(1) Necmeddin M. Berkin, İcra Hukuku Dersleri, İstanbul, Hamle Matbaası, 1969, s. 10.

Cüz'i icrada ise devletin yetkisinde olan ve onun görevlendirdiği memurlarca yapılan haciz işlemi sonucu alacaklı alacağına kavuşmuş olacaktır. Haciz kavramını geniş bir şekilde tanımlarsak; "borçlu borcunu ödemezse kendi elinde veya üçüncü şahısta olan menkul mallarıyla, gayrimenkullerinden ve alacak haklarından alacaklının, ana alacak, faiz ve masraflarda dahil olmak üzere bütün alacaklarına yetecek miktarının adli veya idari makamların emrine konulmasıdır"⁽²⁾, şeklinde tanımlayabiliriz.

Cebri icra yoluyla alacaklının alacağı için tatmin edilmesi için önce, borçluya ait malvarlığı parçalarına resmen el konulur (haczedilir) sonra el konulan bu şeyler yasada belirtilen şekillere uyularak paraya çevrilir ve elde edilen meblağdan alacaklının tatmini yoluna gidilir⁽³⁾. Bu bakımdan haciz aynın kendisinden yararlanma şeklinde bir ayni hak iktisabı için yapılan bir işlem ve eylem olmadığından alacaklıya haciz edilen malı kullanma yetkisi vermez, yalnızca rehine benzer bir durum meydana getirir. Yani "haciz işlem ve eylemiyle, alacaklının, borçlunun patrimovunu üzerinde haiz olduğu rehin hakkı belli mallar üzerinde somutlaşmış, maddileşmiş olur"⁽⁴⁾.

Alacaklının haciz yolu ile takipte alacağına kavuşması kural olarak para ile olmaktadır. Bu kurala doktrinde "paraya çevirme prensibi" denilmektedir⁽⁵⁾. Bu nedenle de haciz ancak borçlunun devredilebilir ve para ile ölçülebilen, paraya çevrilebilen malvarlığı parçaları üzerinde tatbik edilir. Bu kuralın istisnasını borçlunun haczedilen para alacaklarının ifa uğruna veya ifa yerine geçmek üzere bazı koşullar ile alacaklılardan bir veya bir kaçına devri müessesesi teşkil eder. Özellikle ifa yerine temlik olduğunda, temlik edilen alacak nisbetinde, borçlu borcundan kurtulmuş ve alacaklıda o nisbette alacağına kavuşmuş sayılır⁽⁶⁾.

(2) Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lugatı, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1956, s. 108.

(3) Saim Üstündağ, İcra Hukukunun Esasları, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1975, s. 139.

(4) Sıddık Sami Onar, İcra Hukukunda Temel Bilgiler, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, 1968, s. 229.

(5) Üstündağ, a.g.e., s. 139.

(6) Üstündağ, a.g.e., s. 139.

Cebri icra borçlunun şahsına değil malvarlığına (devredilebilen, paraya çevrilebilen) uygulanabilir. Ancak bu müeyyidenin uygulanmasına karşı konulursa, cebri icra engellenmeye çalışılırsa, bu defa borçlunun şahsına ve ona yardım eden kişilere karşı da zor kullanılır⁽⁷⁾.

2. Haciz Türleri

Haciz türlerini gösterirken genelde iki tür hacizden bahsedilmektedir. Doktrinde yapılan incelemelerde ve yazılan eserlerde genelde "icrai haciz" ve "ihtiyati haciz" diye ikili bir ayırım yapılmaktadır⁽⁸⁾. Ancak özel hukukta cebri icrayı düzenleyen yürürlükteki 2.6.1932 tarihli, 2004 sayılı icra ve iflas kanununda dört tür hacizden bahsedilmiştir. Bunlar :

- a. İcrai (kesin) haciz
- b. Muvakkat (geçici) haciz
- c. Tamamlama haciz
- d. İhtiyati haciz'dir.

a. İcrai (Kesin) Haciz

İcra ve İflas Kanununda en ayrıntılı şekilde düzenlenen haciz icrai hacizdir.

İcrai haciz doktrinde çeşitli yazarlarca tanımlanmıştır. Buna göre icrai haciz, "ilama müstenit veya ilamsız haciz takibinin neticelenmesinden sonra gerçekleşen alacağın tahsili için tatbik edilen hacizlerdir"⁽⁹⁾, "borçlunun malvarlığının alacaklının alacağını karşılamaya yetecek kadar olan kısmına el konulmasıdır"⁽¹⁰⁾ "kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının ödenmesini sağlamak için, bu yolda talepte bulunan ala-

(7) Berkin, a.g.e., s. 11.

(8) Bu konuda S. Üstündağ, S. S. Onar, N. Berkin, B. Kumru/ R. Arslan/ E. Yılmaz, bu ayırımı yapmışlardır.

(9) Onar, a.g.e., s. 230.

(10) Üstündağ, a.g.e., s. 140.

caklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra dairesi tarafından hukuken el konulmasıdır"⁽¹¹⁾ şeklinde tanımlanmıştır. Yargıtay da çeşitli içtihatlarında icrai haczi tanımlamıştır. Yargıtay icrai haczi; "belirli bir para alacağının tahsilini sağlamak için borçluya ait mal ve haklara icra memurunun beyanı ile hukuken el konulmasıdır"⁽¹²⁾ şeklinde tanımlamıştır.

İcrai haciz müeyyideyi gerçekleştiren ve hakkın yerine getirilmesini sağlayan bir hacizdir. İcrai hacizde haczedilen mal satılarak paraya çevrilir ve bu paradan borç ödenir.

İcrai haciz için öncelikle borçluya ödeme emri tebliğ edilmelidir. Yapılacak tebligat sonrası belli sürelerin geçmesi gerekir. Bu süreler itiraz ve ödeme süreleridir. Bu sürelerin sonunda yani ödeme emrinin kesinleşmesinden sonra ancak haciz talep edilebilir. İcra takibi kendiliğinden devam etmediği için alacaklı tarafça takibe devam edilmesinin istenmesi, yani haciz talebinde bulunulması gerekir.

Süresi içinde haciz talep edilmesi halinde, icra dairesince borçlunun borca yeter malvarlığı üzerinde haciz uygulanmasına karar verilir. Haciz kararını borçlunun malvarlığı nerede ise oranın icra dairesi uygular, haciz ve muhafaza altına almaya malların bulunduğu yer icra dairesi yetkilidir ⁽¹³⁾.

Haczi uygulayan icra dairesi borçlunun borca yeter malvarlığına haciz uygulayacaktır. Haciz uygulaması aşamasından sonra satış aşamasına geçilir. Bu da yine taleple olur. Ancak bozulacak mallar varsa icra memuru

(11) Baki Kuru/Ramazan Arslan/Ejder Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, Ankara, "S" Yayınları, 1989, s. 227.

(12) (Yargıtay 12. HD. 3.12.1980, 6158/8652) Talih Uyar, İcra Hukukunda Haciz, Ma nisa, Şafak Basımevi, 1983, s. 3'den.

(13) Kuru/Arslan/Yılmaz, a.g.e., s. 228.

kendiside satışa karar verebilir. Satış neticesi alacaklıya alacağı verilir, eğer artan miktar varsa bu da borçluya iade edilir.

b. Muvakkat (Geçici) Haciz

Borçlunun hakkında yapılan ilamsız icra takibine karşı imza inkarında bulunması üzerine, borçlunun itirazı ile duran ve takibe devam edilebilmesi için alacaklının Tetkik Merciidinden itirazın geçici olarak kaldırılmasını istemesi gerekir.

İşte alacaklının bu başvurusu üzerine, Tetkik Merciiinde itirazın geçici olarak kaldırılmasına karar verilirse, alacaklı borçlunun mallarının geçici olarak haczini isteyebilir⁽¹⁴⁾. Geçici hacizde icrai haciz hakkında ki hükümlere göre yerine getirilir. İki haciz türü arasındaki tek fark ise geçici haciz sahibi alacaklının satış isteyememesidir. Bunun sonucu olarakta, geçici hacizde kesin hacizde olduğu gibi satış isteme süreleri (menkul mallarda hacizden itibaren bir yıl, gayrimenkul mallarda ise hacizden, itibaren iki yıl içinde satış istenmelidir) istenmez. Fakat icra dairesi, geçici olarak haczedilmiş olan mallardan kıymeti hızla düşen, bozulabilecek, çürüyecek olan malları veya muhafazası masraflı olan malların satılmasına icra ve iflas konununun 113. maddesi gereğince her zaman karar verilebilir⁽¹⁵⁾.

Muvakkat (geçici) haciz, itirazın geçici kaldırılması kararının kesin kaldırma kararına dönüşmesi ile geçici haciz kesin (icrai) hacze dönüşür. Daha önce eğer haciz yapılmışsa haczedilen malların artık satışı istenebilir. Eğer üzerinde geçici haciz olan mal, aynı mal üzerinde icrai (kesin) haciz sahibi alacaklının talebi üzerine satılırsa, paranın paylaşılması sırasında geçici haciz için ayrılacak hisse alacaklıya verilmeyip, bankaya yatırılır. Muvakkat haciz, icrai hacze dönüşürse bu para alacaklıya ödenir.

(14) Uyar, a.g.e., s. 6.

(15) Kuru/Arslan/Yılmaz, a.g.e., s. 250.

c. Tamamlama Haczi

Hacedilen malın satışından elde edilen bedel, tüm alacaklıların alacağını karşılayamadığı takdirde, paraların paylaşılmasından önce, icra memuru, alacaklıların istemde bulunması beklenmeden, kendiliğinden yeni hacizler yapar. Bu hacze "tamamlama hacizleri" "tamamlayıcı hacizler" denilir⁽¹⁶⁾.

İcra ve İflas Kanununun 139. maddesinin başlığı da "icra dairesinin tamamlama hacizleri"dir. İcra ve İflas Kanununun 139. Maddesinde icra memuru, tamamlayıcı hacizleri yaparken, daha önce başka alacaklılar tarafından hacedilmiş olan mallarıda hacedebilirler. Ancak bu takdirde, tamamlama haczi olarak yapılan haciz mevcut hacze katılamaz. Yani üzerinde daha önce başka alacaklılar tarafından hacedilmiş olan bu malların üzerine haciz konmasında önceki haciz koyan alacaklıların hakları saklıdır. Bu nedenle tamamlama haczi o mallar üzerinde daha önce haciz koydurmuş olan alacaklılara alacakları ödendikten sonra artacak olan kısma konmuş olur.

Yine tamamlama haczi sonucu hacedilen mallar, ayrıca satış talebine gerek olmadan ve herhangi bir süreye bağlı olmadan icra memurunca kendiliğinden mümkün olduğu kadar çabuk paraya çevrilir.

Haciz ve satış istemine gerek olmaması yönüyle tamamlama haczi icrai hacizlerden ayrılmaktadır.

d. İhtiyati Haciz

Haciz türleri içinde en çok incelenen, hakkında en çok eser yazılan, hukuki sorunların yaygın olduğu haciz türü ihtiyati hacizdir. İhtiyati haciz 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda da oldukça geniş şekilde düzenlenmiştir.

(16) Uyar, a.g.e., s. 7.

Bu nedenle oldukça geniş uygulama alanı olan ve çerçevesi çok kapsamlı bulunan ihtiyati haczi ayrı bir başlık altında incelemeyi daha uygun gördüm.

II. İHTİYATİ HACİZ

1. Genel Olarak İhtiyati Haciz

Borçluya karşı yapılan takipte borçlunun malvarlığının üzerine haciz koyabilmek için öncelikle borçluya bir ödeme emri veya icra emri gönderilerek tebligat yapılması gerekmektedir. Yine bu tebligatlarda, tebligat gününden itibaren İcra ve İflas Kanununda belirtilen şekillerde ödeme veya itiraz etme süreleri verilmelidir. Yani bu sürelerin geçmesi beklenmelidir. Bu tebligatın yapılmasından ve bundan sonraki sürelerin geçmesi borçluya belirli bir zaman kazandırmaktadır. Kötüniyetli borçlular verilen bu süreden yararlanıp mallarını kaçırma veya devretme yoluna gitmektedirler. Bu da yapılan takibin sonuçsuz kalmasına yolaçmakta, alacaklı taraf alacağını tahsil olanağını kaybettiği için mağdur olmaktadır.

İşte bu nedenlerden borçlunun önünde bulunan bu zamandan yararlanıp mallarını kaçırmamasına meydan vermemek için bazı tedbirlere ihtiyaç vardır (17).

Alacaklı, borçlunun borcunu zamanında ödeyeceğinden emin değilse ilk önce borçlunun mallarına ihtiyati haciz koydurur. Daha sonra icra takibine girişir veya davasına açar. Alacaklının yaptığı takip kesinleşirse veya açtığı davayı kazanırsa, daha önceden borçlunun malvarlığı üzerine haciz koyduğundan artık borçlunun mallarını tesbit edip haczettireceğim diye uğraşmaz. Daha önce icra dairesince haczolunan mallar satılır ve satış bedeli ile alacaklının alacağı ödenir⁽¹⁸⁾. Burada alacaklının alacağı bir

(17) İlhan E. Postacıoğlu, İcra Hukukunun Esasları, Ankara, Sulhi Garan Matbaası, 1973, s. 20.

(18) Kuru/Arslan/Yılmaz, a.g.e., s. 433.

güvenceye kavuşturulmuş olmaktadır. Uygulamada da etkin bir korunma yöntemi olan ihtiyati haciz müessesesi sayesinde alacaklılar alacaklarını güvenli ve seri şekilde tahsil etmektedirler.

İhtiyati haciz doktrinde de çeşitli yazarlarca tanımlanmıştır. Bunların bazıları: "Alacağın tahsili amacı ile yapılan girişimcilerin semere vermesi sağlayan ve diğer hacizlere kendiliğinden katılma olanağı veren bir önlemdir"⁽¹⁹⁾. "münazaalı bir hakkı açmaları veya açılacak olan davanın neticesine kadar bu davalar sonunda istihsal olunacak hükmü semeresiz bırakması muhtemel her türlü zarar ve tehlikeye karşı masun kılmak için talep üzerine ittihaz olunan ve nihai mahiyet taşımayan muvakkat kararlardır"⁽²⁰⁾, "derdest veya ileride yapılacak bir takibin teminatı olmak üzere, alacaklının talebi üzerine, borçlunun malvarlığına resmen elkonulmasıdır"⁽²¹⁾, "alacaklının borçludaki alacağının ödenmesini tehlikeye düşürmeden sağlayan ihtiyati tedbirlerdir"⁽²²⁾, "alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına (önceden) geçici olarak el konulmasıdır"⁽²³⁾ diye tanımlanmıştır.

2. İhtiyati Haczin Hukuki Mahiyeti

İhtiyati haczin hukuki mahiyeti konusunda doktrinde yaygın kanı ihtiyati haczin, bir çeşit ihtiyati tedbir olduğu yolundadır⁽²⁴⁾.

İhtiyati haczin amacı, belli bir cebri takibin semeresiz kalmamasını sağlayarak alacaklının hak ve menfaatlerini korumak olduğundan ihtiyati haczi bir nevi emniyet tedbiri olarak görenlerde vardır⁽²⁵⁾. Bu görüşte olan-

(19) Edip Şimşek, Uygulamalı İcra ve İflas Kanunu, Ankara, Aydın Yayınları, 1989, s. 760.

(20) Nafiz Ruhi Özüarı, "İhtiyati Tedbir ve İhtiyati Haciz", Adalet Dergisi, S. 3, 1956, s. 362.

(21) Postacıoğlu, a.g.e., s. 653.

(22) Hasan Özkan, İcra-İflas Davaları ve Tatbikatı, İstanbul, Ercivan Matbaası, 1977, s. 643.

(23) Kuru/Arslan/Yılmaz, a.g.e., s. 433.

(24) Kuru/Arslan/Yılmaz, a.g.e., s. 440.

(25) Senai Olgaç, İcra-İflas, C. 2, Ankara, Olgaç Matbaası, 1978, s. 1716.

lar İcra ve İflas Kanununun 257 ve devamı maddelerinde alacaklının alacağına tahsili için giriştiği veya girişeceği icra takiplerinin semereli bir şekilde neticesinin teminini sağlayan bir çeşit emniyet tedbiri olduğunun anlaşıldığı görüşündedirler⁽²⁶⁾.

Yargıtay'a göre de, "mahkemedен alınan ve icra dairesince uygulanan ihtiyati haciz kararı da icra takip muamelesi değildir. İhtiyati haciz işlemleri ile takip talebi işlemleri ayrı muamelelerdir"⁽²⁷⁾.

Postacıoğlu ihtiyati tedbirin özel bir çeşidini teşkil eden ihtiyati haczi aynı zamanda bir icra takip muamelesi saymaktadır. Çünkü ihtiyati haciz, icra takip muamelesinin bütün unsurlarını içerir. İhtiyati hacizde, hacze karar verecek makam mahkemelerdir. Ancak kararı veren mahkeme bu durumda bir icra organı olarak çalışmaktadır⁽²⁸⁾.

İhtiyati haczin hukuki mahiyeti konusundaki görüşler onun doğuracağı sonuçlarda etkileyecektir. Bunlara kısaca değinirsek⁽²⁹⁾;

- İhtiyati haciz kararı bir icra takip muamelesi sayılırsa zamanaşımını kestiği halde, eğer icra takip muamelesi sayılmazsa zamanaşımını kesmez.

- Eğer ihtiyati haciz kararı bir icra takip muamelesi sayılırsa, İcra ve İflas Kanununun 51. maddesi uyarınca tatiller ve taliklerin (bütün borçlular hakkında uygulandığından) zamanlarında bu kararın verilmesi mümkün değildir. Ancak bir emniyet tedbiri sayılırsa, bir muhafaza tedbiri olması bakımından İcra ve İflas Kanununun 51. maddesindeki sınırlamalarla bağlı kalınmayacak, buradaki tatil ve talik zamanlarında da ihtiyati haciz kararı alınıp, uygulanabilecektir.

(26) Halef Akyıldız, "İcra Hukukumuzda İhtiyati Haciz", Adalet Dergisi, S. 5-6, 1969, s. 375.

(27) Üstündağ, a.g.e., s. 23.

(28) Postacıoğlu, a.g.e., s. 654.

(29) Üstündağ, a.g.e., s. 435; Postacıoğlu, a.g.e., s. 654.

- İhtiyati haciz kararı bir icra takip muamelesi sayılırsa, borçlunun ihtiyati haciz kararından sonra açacağı her menfi tesbit davası, takipten sonra açılmış bulunan bir dava sayılacağı halde, aksi kabul edilirse (ihtiyati haczin bir tedbir olduğu varsayılırsa), ihtiyati haciz kararının verilmesinden sonra fakat alacaklının henüz takip talebinden önce açılan menfi tesbit davası icra takibinden önce açılan bir menfi tesbit davasının hükümlerine tabi olacaktır.

Kanımca da ihtiyati haciz bir çeşit ihtiyati tedbirdir. Alacaklı ihtiyaten borçlunun malvarlığını haczederek kendine bir tür teminat sağlamış olmaktadır. Alacağını teminat altına aldıktan sonra da asıl icra takibine geçmekte ve bu icra takibinden sonra teminat altına aldığı alacağına satış yapmak suretiyle (haczedilen malların icra dairesince satılması aşamasına geçilmesiyle) kavuşmaktadır.

3. İhtiyati Hacizle İhtiyati Tedbir Arasındaki Farklar

İhtiyati haciz, ihtiyati tedbirin özel bir çeşiti olmakla birlikte özellikle konusu ve tabi olduğu hükümler (İcra ve İflas Kanununun 257 ve devamı maddelerinde) bakımından ihtiyati tedbirden farklıdır⁽³⁰⁾. Bu farkları şu şekilde sıralayabiliriz :

a. Nedenleri ve Sonuçları Bakımından Farkları

İhtiyati tedbir kararı olan kimse daha önce bir dava açmamış ise derhal bir dava açmak zorundadır. Başkaca yapabileceği bir yöntem mevcut değildir. Zaten ihtiyati tedbiri açacağı davanın sonucunda elde edeceği kararın boşa düşmemesi için talep edip, mahkemece karar verilmesini istemektedir.

(30) Baki Kuru/Ramazan Arslan/Ejder Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, Ankara, "S" Yayınları, 1986, s. 453.

İhtiyati haciz kararının alınmasından sonra ise alacaklı dava açabileceği gibi icra takibine de girişebilir⁽³¹⁾. Yani burada iki yoldan hangisi daha uygunsu ona başvuracaktır.

b. Amaçları Bakımından Farkları

İhtiyati tedbirle, dava konusu olan ve kime ait olduğu taraflar arasında çekişmeli bulunan mal için güvenlik tedbiri alınmış olur; ihtiyati hacizde ise icra takibinin konusu olan para alacağının ilerde icra takibinin sonunda ödenmesini emniyet altına almak için icra takibi konusu para ile ilgisi olmayan ve borçluya ait olduğu taraflar arasında çekişmeli bulunmayan mallara el konulur.

İhtiyati hacizde haczedilen mallar davanın konusu değildir. İhtiyati tedbirde dava konusu olan şey için önleyici nitelikte tedbirler alınır. Oysa, ihtiyati hacizde alacaklıya kesin haciz isteme yetkisinin gelmediği bir dönemde, borçlunun mallarına geçici olarak el konulmak suretiyle, alacaklının para alacağının icra takibi sonunda ödenmesi güvence altına alınır⁽³²⁾.

c. Konuları Bakımından Farkları

İhtiyati tedbire konu olan şeyler menkul ve gayrimenkul mallar olabileceği gibi bir şeyin yapılması veya yapılmaması gibi bir fiil hareket, bir şeyin teslimi veya bir meblağın ödenmesi gibi yükümlülüklerde olabilir⁽³³⁾.

İhtiyati hacizde, haczedilen mallar alacaklının açtığı veya yaptığı, yada yapmayı düşündüğü bir dava yada icra takibinin konusu değildir. İhtiyati haczin konusu para alacağıdır. Para borcundan dolayı borçlunun bu paranın

(31) Sıtkı Akyazan, İhtiyati Hacizler ve Hacze İştirak Dereceleri, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, 1958, s. 3

(32) Kuru/Arslan/Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, a.g.e., s. 453.

(33) Akyazan, a.g.e., s. 4.

tahsilini önlemek için kötü niyetli olarak tedbir almasını önlemek için ileride yapılacak tahsilatı güvence altına almak için ihtiyati hacze karar verilir. Oysa ihtiyati tedbirde, tedbir konusu para alacağı olmayabileceği gibi, üzerine ihtiyati tedbir konulan şeyler, davacı ve davalı arasında çekişmeli olup, davacının açmış olduğu veya ileride açmayı düşündüğü bir davanın konusudur⁽³⁴⁾.

Eğer ihtiyati hacizde alacaklı haklı çıkarsa, takip sonunda ihtiyaten haczolunan mallar satılarak alacaklıya alacağı para ile ödenir. İhtiyati tedbirde ise eğer ihtiyati tedbir koyan davasını kazanırsa, tedbir konulan şeylerin satışına gidilmez bunlar olduğu gibi davayı kazanan alacaklıya verilir.

Alacaklı ihtiyati haciz isteyebilmesi için eğer alacağı muaccelse (vadesi gelmişse) bu durumda yalnızca alacağının vadesi geldiğini ve üzerinde rehin olmadığını isbatlayacaktır, eğer alacağı muaccel değilse bu durumda borçlunun kötü niyetli olduğunu, ikametgahının olmadığını veya mallarını kaçırmaya, gizlemeye yönelebileceğinin de isbat etmesi gerekmektedir.

§. 3. VERGİ İCRA HUKUKUNDA CEBRİ İCRANIN ÖZELLİKLERİ I. VERGİ İCRA HUKUKU KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu vergi alacaklarının ödeme aşamasına gelinceye kadar geçirdiği süreçleri düzenlemiştir. Ancak vergi alacağının ödenmesine ilişkin ayrıntılar ve özellikle yükümlü yada sorumlu tarafından kendi isteğiyle ve zamanında vergi borcunun ödenmemesinin sonuçları bu yasanın kapsamı dışında kalmaktadır⁽³⁵⁾.

(34) Kuru/Arslan/Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, a.g.e., s. 453.

(35) Selim Kaneti, Vergi Hukuku, 2. B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 427.

Kural olarak yükümlüler tahakkuk eden vergilerini kendiliklerinden öderler. Vergi idaresi yükümlünün kendiliğinden ve zamanında vergisini ödemesini ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayacak şekilde etkin olmalıdır. Ayrıca tahakkuk eden verginin vaktinde ödenmemesi ek mali külfetler doğurmalıdır ki bu külfetler nedeniyle yükümlü ödememeyi göze alamayarak vergisini zamanında ödemeye yöneltmelidir.

Vergi ödevlerinin vaktinde yerine getirilmemesi (beyanname verilmemesi gibi) hallerinde, vergi kanunları bir takım cezalar öngörmüşlerdir. Bu cezaların hemen hepsinde vergi miktarını arttırıcı hükümler vardır. Fakat bütün bu tedbirlere karşın yükümlüler çeşitli nedenlerden dolayı tahakkuk etmiş vergi borcunu zamanında ödemezlerse, o zaman vergi alacağı, kamu alacaklarının tahsili hakkında öngörülen hükümlere göre cebren alınır⁽³⁶⁾.

Kamu alacaklarının cebren tahsili yoluna gidilmesinde, özel hukuk dalındaki icra-iflas hukukunun vergi hukukundaki görünümü durumundaki "vergi icra hukuku" devreye girer.

Vergi icra hukuku terimi, vergi dışında kalan vergiye benzeyen ve nitelik olarak ona yaklaşan diğer kamu gelirlerini kapsar. Nitelik olarak vergiye yaklaşmanın ölçütü ise bu gelirlerin kamu gücüne dayanarak alınmasıdır. Devletin kamu gücünün olması veya olmamasına göre akitten doğan bazı gelirlerde kapsam dışında olacak veya olmayacaktır.

Burada idari sözleşmelerin durumu ilginç bir ölçüt olarak karşımıza çıkar. Kamu gücünün egemen olduğu, kamu gücünün daha ağır bastığı ilişkiler akitten doğarsalar da gelirlerin tahsili açısından vergi icra hukuku kapsamına girmektedirler⁽³⁷⁾. Vergi icra hukukunun kapsamını belirleyebilmek için kamu gücünün varlığı ölçütüne bakmak gerekmektedir.

(36) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, 4. B., İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1971, s. 663.

(37) Ahmet G. Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara, Olguç Matbaası, 1981, s. 647.

Kamu alacaklarının tahsili hakkında öngörülen düzenlemeler 21.7.1953 tarihli, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunla belirlenmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vergi dışında diğer kamu alacakların tahsilini de düzenlemektedir. İşte "Vergi İcra Hukuku" kavramıda vergi dışında ki kamu alacaklarını da kapsamaktadır⁽³⁸⁾.

Vergi icra hukuku, vergi hukukunun, idare hukukunun ve icra-iflas hukukunun belli özelliklerini ve tekniklerini bünyesinde toplayan bir kavram olmaktadır. Yani vergi icra hukuku saydığımız hukuk dallarıyla sıkı şekilde bağlantılıdır. Birçok prensipler birbirleri ile benzerlik gösterir.

Kamu alacaklarının tahsil usul ve tekniğine ilişkin olduğu ölçüde vergi icra hukuku, vergi hukukunun bir dalıdır. Şekli vergi hukuku içinde mantıki sıra itibariyle vergi usul hukuku tamamlayıcı bir kol olarak yer almaktadır. Bu niteliğine göre vergi icra hukukunu "Devletin (ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının) kamu gücüne dayanan gelirlerinin (zorla) tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır" şeklinde tanımlayabiliriz⁽³⁹⁾. Burada vergi icra hukukunun kapsamını belirlerken tahsil edilecek gelirlerin "kamu gücüne dayanarak alınan gelir" olması gerekmektedir. Bunların tahsili konusundaki düzenlemelerde vergi icra hukukunu oluşturur.

III. ANME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN VE KAPSAMI

1. Kamu Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Düzenlemeler

Kamu gücüne dayanarak alınan gelirlerin ödenmemesi halinde bunların cebren tahsili ile ilgili kurallar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu kanun İcra ve İflas Kanununa benzer hükümler getirmekte ise de bazı farkları vardır.

(38) Kumrulu, a.g.e., s. 648.

(39) Kumrulu, a.g.e., s. 650.

Kamu alacaklarının tahsil usulü hakkında ilk düzenleme 1277 tarihli bir nizamname ile tevzi olunan vergilerin tahsilinde ortaya çıkmıştır. Tahsile yetkili olanlar imam, muhtar ve papazlar idi. 1281 tarihli bir talimat vergi borçlarında zorlama hapsi getirmiştir. Vergi tahsilinde makbuz sistemini de ilk olarak bu talimat getirmiştir. Daha sonraki metinler arasında en önemlisi, 1296 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesidir. 1325 tarihli Tahsili Emval Kanunu Cumhuriyet döneminde de uzun süre uygulanmıştır⁽⁴⁰⁾.

Tahsili Emval Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe girene kadar devam ederek uygulanmıştır. 21.07.1953 tarihinde yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının korunması ve tahsili konusunda daha önce yürürlükte olan 5.8.1325 tarihli Tahsil-i Emval Kanununun yerini almıştır⁽⁴¹⁾. Halen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vergi icra hukukunun temelini teşkil etmektedir.

2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Kapsamı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun, "Kanunun Şumulü" başlıklı 1. maddesine göre; "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 doğanların dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur"⁽⁴²⁾, denilerek kanunun kapsamı belirtilmiştir.

Devletin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak doğan ödentiler bu kanun hükümlerine göre takip edilir. Buna karşılık, devletin piyasa işletmelerinin

(40) Kumrulu, a.g.e., s. 654.

(41) Bulutoğlu, a.g.e., s. 663.

(42) M. Cengiz Ünlü, Açıklamalı ve İçtihatlı A.A.T.U.H. Kanun, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s. 41.

(yani kamu hizmeti gören devlet dairelerinin değilde piyasaya mal ve hizmet satan iktisadi işletmelerinin), bu faaliyetlerinden doğan alacakları genel hükümlere göre takip edilir. Genel hükümler İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca yapılan takiplerdir⁽⁴³⁾.

A.A.T.U.H. Kanun, kamu alacaklarının yükümlülere gerek isteyerek, gerek zorla ödenmesi usullerini düzenleyen bir mali kanundur. Bu kanun hükümlerinin incelenmesiyle kamu alacaklarının hangi kanuni usul ve tekniklerle tahsil edildiği anlaşılabilir⁽⁴⁴⁾.

Özel hukuk ilişkilerinin sonucu yerine getirilmeyen edimlerin gerçekleşmesi için devlet ilişkiyi kamu gücü ile düzenlemektedir. Bu ilişkide taraflar özel hukuk kişileri olarak yer alırlar. Devlet özel hukuk tüzel kişisi niteliğiyle giriştiği ilişkilerde de bu hukuk dalına uyacaktır⁽⁴⁵⁾. Yine "kamu hukuku alanında, özel hukuktaki İcra ve İflas Kanununun işlevini yerine getiren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vergi hukuku bakımından, onun bir alt bölümü niteliğinde olan vergi icra hukukunun temelini oluşturmaktadır"⁽⁴⁶⁾.

Yasanın kapsamı çizilirken Danıştayda "akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklarının anılan yasa kapsamına girmediği açıkça belirtildiğinden, uyuşmazlık konusu su ücretinin ödeme emri ile istenmesine imkan bulunmamaktadır" diye vermiş olduğu bu kararda A.A.T.U.H. Kanunun kapsamına sözleşmelerden haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakların girmediğini belirtmiştir⁽⁴⁷⁾. Yine başka bir kararında Danıştay "sözleşmeden doğan alacak için ödeme emri düzenlenemeyeceği, buna rağmen düzenlenen ödeme emrinin idari yargıda dava konusu edilebileceği, bu durumda mahkemece ödeme emrinin iptali gerektiği" yönünde karar vermiştir⁽⁴⁸⁾. Danıştay vermiş olduğu bu kararda açıkça akitten doğan kamu alacaklarını 6183 sayılı Yasanın dışında tutmuştur.

(43) Bulutoğlu, a.g.e., s. 664.

(44) Kumrulu, a.g.e., s. 647.

(45) Kumrulu, a.g.e., s. 651.

(46) Kaneti, a.g.e., s. 427.

(47) (Danıştay 9. D., 14.5.1991, 1412/1724) Ünlü, a.g.e., s. 53.

(48) (Danıştay 9. D., 18.1.1984, 5194/665) Ünlü, a.g.e., s. 48.

III. VERGİ İCRA HUKUKU İLE İCRA-İFLAS HUKUKUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

Her iki hukuk dalı arasında isim benzerliği olsa da her ikisi de ayrı birer hukuk dalıdır.

Vergi icra hukukunda devlet, kamu gücüne dayanan ve kendisine ait olan bir alacağın tahsiline yönelir. İcra-İflas hukukunda ise devlet, özel hukuk ilişkilerinin sonucu özel kişilerin alacaklarının tahsiline yönelir.

İcra-İflas hukukunda alacaklı borçludan alacağını tahsil için doğrudan doğruya harekete geçemez. Kamu gücünün kullanılması için icra ve iflas dairelerinin aracılığına başvurulması gerekir. Yani özel kişiler adına görevlileri memur olan ve devletin ataması ile görev yapan icra ve iflas daireleri ve memurları aracılığı ile kamu gücü kullanılarak cebren tahsilata girişilir.

Oysa vergi icra hukukunda vergi daireleri doğrudan doğruya kamu gücünü kullanarak, vadesi gelmiş vergi alacaklarını tahsile yetkilidir. Yani vergi daireleri özel hukuktaki icra ve iflas daireleri gibi hareket ederek, kamu alacaklarını tahsile yetkilidir. Vergi dairesinin kendisi "icra dairesi" (tahsil dairesi) olarak, vergi alacağını ve vergi cezalarını koğuşturur, cebri icra yoluyla tahsil eder. "Bu yön idarenin görevsel yürütme (re'sen icra) yetkisinin vergi icra hukuku alanındaki görünümüdür"⁽⁴⁹⁾.

Vergi icra hukukunda söz konusu kamu alacakları esas olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Devletin kamu alacağının yanısıra borçlunun birde özel borcu varsa, cebren tahsilde bu iki alacak türü arasındaki ilişkiler İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlenir⁽⁵⁰⁾. Ancak burada kamu alacaklarına bazı ayrıcalıklar ve öncelikler tanınmıştır.

(49) Kaneti, a.g.e., s. 427.

(50) Kumrulu, a.g.e., s. 651.

Doktrinde iki ayrı hukuk dalının varlığı ve kamu alacaklarının İcra ve İflas Kanunu dışında başka bir kanunla düzenlemesinin gereksiz olduğu görüşünü ileri sürenler vardır. Bu görüşü ileri sürenler buradaki yani Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundaki hükümlerin birçoğunun zaten İcra ve İflas Kanununda düzenlenmiş olduğunu ileri sürmektedirler⁽⁵¹⁾. Bu nedenle A.A.T.U.H. Kanun eski Tahsili Emval Kanununun yerini tutmuş ve birçok hükümlerinde İcra ve İflas Kanunuyla aynı içeriği taşımaktadır⁽⁵²⁾.

Bu yazarların görüşüne göre; bir alacak cebri icra yoluyla tahsili kabil hale gelince, bunun tezelden ve az masrafla tahsili devletin görevidir. Bunun için alacağın mahiyeti, yani kamu veya özel hukuk alacağı olması önem taşımaz. Kamu alacağı; özel hukuk alacağı ile birleşince kamu menfaati nedeniyle imtiyazlı sayılabilir, yani borçlunun mahdut mallarından kamu alacağının özel hukuk alacağından önce ona tercihen tahsil edileceği kabul edilebilir. Fakat kamu alacağı kolaylıkla tahsil edilecek, buna karşılık özel hukuk alacağı ihmal edilecektir denemez; modern hukuk devletinde böyle bir ayırım yapılamaz. Bu nedenle A.A.T.U.H. Kanunun Türk takip hukukunda yeri yoktur. Kaldı ki İcra ve İflas Kanunu ile A.A.T.U.H. Kanun arasında pek farklı hükümlere rastlanmamaktadır⁽⁵³⁾.

Ne varki vergi icra hukuku kapsamına giren ilişkilerde temel bir nitelik farkı görülür. Bu da kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve bir ölçüde toplumsal çıkarın, bireysel çıkara üstün tutulması ilkeleri, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli kaynakların rizikoya sokulmadan, düzenli ve zamanında sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk ise kamu alacaklarının belli özel usullere göre tahsiline yol açmaktadır. Örneğin 6183 sayılı yasadaki (17. madde ve devamında düzenlenmiş bulunan) "ihtiyati tahakkuk" müessesesi kamu alacağının

(51) Sabri Ş. Ansay, İcra-İflas Hukuku Usulleri, 5. B., Ankara, İstiklal Matbaası, 1960, s. 16.

(52) Postacıoğlu, a.g.e., s. 20.

(53) Berkin, a.g.e., s. 17.

güvence altına alınmasına yönelik, kamu alacakları için uygulanan bir önlemdir. Bu nedenle İcra ve İflas Kanununda yer alması düşünülemez. İcra İflas hukukunun temel niteliği ve tekniği bakımından buna olanakta yoktur⁽⁵⁴⁾.

Cebri icra yoluna giden alacaklının amacından farklı olarak vergi icra hukukunda devlet alacaklı kimliğiyle alacağını tahsil ettikten sonrasını, yani borçlunun (yükümlünün) durumunda gözetmek zorundadır. Aksi halde devlet kendi gelir kaynağını kurutmuş olacaktır. Bu nedenle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İcra ve İflas Kanununun bazı kurallarını vergi icra hukukunun bünyesine uydurarak kabul etmiştir.

Vergi icra hukuku ile icra-iflas hukuku her ikisinde takip hukuku olduğundan buna ilişkin temel ilişkilere tabi olacaktır.

6183 sayılı kanunda boşluk bulunması durumunda İcra ve İflas Kanunu hükümleri kendiliğinden uygulanmaz. Açık atıf yapılması halinde İcra ve İflas Kanunu hükümlerine gidilebilir. Açık atıf yoksa, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanmasını içtihat geliştirecektir⁽⁵⁵⁾. Ancak doktrinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kamu alacaklarının tahsilini temin eden özel bir kanun olduğunu, İcra ve İflas Kanununun ise genel kanun olduğunun kabul edilip, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda açıklık olmadığı hallerde bu konudaki sorunun İcra ve İflas Kanunundaki hükümlerden yararlanarak çözülmesi gerektiği yolunda görüşler vardır⁽⁵⁶⁾.

Her iki kanunun amaçta birleşmeleri, sorumluluk yönünden bunları uygulayan memurları farklı kılmamıştır. Kamu alacağını Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takip eden vergi memurunda, icra memuru gibi görev kusurundan doğan zarardan sorumludur⁽⁵⁷⁾.

(54) Kumrulu, a.g.e., s. 652.

(55) Kumrulu, a.g.e., s. 653.

(56) Berkin, a.g.e., s. 18.

(57) Berkin, a.g.e., s. 18.

Ş. 4. VERGİ İCRA HUKUKUNDA ALACAĞIN KORUNMASI

I. GENEL OLARAK

Vergi İcra hukukunda, kamu alacağının zamanında ve noksansız ödenmesini sağlayıcı önlemler vardır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı uygulamasını öngörmek suretiyle devletin zararını önlemeyi amaçlamaktadır. Ancak caydırıcı nitelikte bir önlem olan bu yol çoğu zaman etkin olamamaktadır. Bu nedenle yine A.A.T.U.H. Kanun "vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu kamu alacağının ilerde herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir kısım güvence önlemleri getirmiştir"⁽⁵⁸⁾.

A.A.T.U.H. Kanun ikinci bölümünün başlığında "Amme Alacaklarının Korunması" diye başlamakta, bu bölümde 9. madde ile 36. madde arasındaki hükümlerle güvence tedbirleri belirtilmektedir.

İnceleme konumuz olan "ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk" konularında bu ikinci bölümde düzenlenmiş bulunmaktadır. Asıl konumuzu dağıtmamak üzere diğer alacağın korunması tedbirlerine de kısaca değinmekte yarar görmekteyim.

II. İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK DIŞINDAKİ ALACAĞIN KORUNMASI ÖNLEMLERİ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 9. maddesinden başlayıp 36. maddesine kadar süren korunma önlemlerini teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, iptal davası, diğer koruma tedbirleri, borçluların ilanı, pasaport kanununun kamu alacaklarını korumaya yönelik hükmü diye sayabiliriz⁽⁵⁹⁾.

(58) Mualla Öncel/Nami Çağan/Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, C. 1., 2. B., Ankara, A.Ü.S.B.F.Y. 548, 1985, s. 194.

(59) Öncel/Çağan/Kumrulu, a.g.e., s. 194.

1. Teminat Hükümleri

A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesi ile 12. maddesi ve aradaki maddelerde kamu alacağının korunması önlemlerinden teminat hükümleri düzenlenmiştir.

Kamu alacağının tehlikeye düşmesi söz konusu ise bu alacağın tarih ve tahakkuku beklenilmeksizin teminat istenebilir⁽⁶⁰⁾. A.A.T.U.H. Kanuna göre, kaçakçılık ve ağır kusur suçlarının işlenmesi halinde verginin tarih ve tahsili için gerekli işlemlere başlanıldığında (re'sen ve ikmalen vergi tarihi yapılması) borçludan teminat istenecektir.

Teminat istenmesini gerektiren ikinci bir durumda, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacaklarının tahsilini tehlikeye sokmasıdır. Bu halde de tahsil dairesi kamu borçlusundan teminat isteyebilir. Bu durumda teminat istenmesinde birincinin aksine takdir yetkisi tahsil dairesine bırakılmıştır.

Teminat olarak gösterilecek varlıklarda A.A.T.U.H. Kanunda gösterilmiştir. A.A.T.U.H. Kanununun 10. maddesine göre teminat olarak; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine bonoları, devlet tahvili, Maliye Bakanlığınca belli edilen milli esham ve tahvilat, menkul ve gayrimenkul mallar gösterilebilir.

Bu maddeye göre teminat sağlayamayanlar güvenilir bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. A.A.T.U.H. Kanununun 11.maddesinde yer alan bu hükme göre kefalet belirlenecek koşullara uygun olarak, noterce tasdik edilmiş bir kefalet senediyle kurulur. Burada idare şahsi kefaleti ve kefilin şahsını kabul edip etmemekte serbesttir.

(60) Kaneti, a.g.e., s. 430

2. İptal Davası

Kamu borçlusunun kamu alacağıının tahsilini engelleyen yada engellemeye çalışmasına yönelik tasarruf ve işlemlerde bulunması halinde alacaklı kamu idaresi bu tasarrufun ve işlemlerin iptali için dava açmak hakkına sahiptir. "Kamu borçluları tarafından yapılan bu muvazaalı işlemlerin iptalinden sonra başkalarına geçirilmiş bulunan mal ve haklar yeniden borçluya geçeceğinden, kamu alacağıının tahsili mümkün olacaktır"⁽⁶¹⁾.

A.A.T.U.H. Kanununun 24. maddesine göre tahsilatı engellemeye yönelik tasarruf ve muamelelerin önlenmesi için açılacak iptal davalarına genel mahkemelerce ve genel hükümlere göre bakılacaktır. Dava borçluyla işlem yapmış olan kimseye, bunların mirasçılara ve kötüniyetli üçüncü kişilere karşı açılır.

İptal davasının konusunda Kanunda gösterilmiştir. A.A.T.U.H. Kanununun 27. maddesinde "ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü" düzenlenmiştir. Burada bağışlamada bulunulan kimsenin iyi niteyi korunmamaktadır. Yargıtay'da "bir taşınmazın gerçek değerini belli etmeden ferağını yapmak suretiyle ammenin zararına neden olanların iyiniyeti korunmaz"⁽⁶²⁾ diye verdiği bu kararında bu konuda iyiniyetin korunmayacağını açıklıkla belirtmektedir.

A.A.T.U.H. Kanununun 28. maddesinde de "bağışlama sayılan tasarruflar" düzenlenmiştir. Burada İcra ve İflas Kanununun 278. maddesi ile paralel bir düzenleme vardır. Burada amaç, amme alacağıının korunmasını sağlamak ve borçlunun madde hükmünde sayılan kişilerle yapabileceği muvazaalı işlemleri önlemek olduğundan borçlunun alacaklılarına zarar vermeye kastı olup olmamasına tasarruftan yararlananların iyiniyetli olup olmadıklarına bakılmaksızın bu işlemlerin hükümsüzlüğüne karar verilecektir.

(61) Yavuz Atar, Vergi Hukuku, 2. B., Konya, Mimoza Yayınları, 1994, s. 129.

(62) (Yargıtay 15. HD., 21.12.1987, 2436/4535) Ünlü, a.g.e., s. 273.

Yine A.A.T.U.H. Kanununun 29. maddesi "hükümsüz sayılan diğer tasarruflar" başlığı ile borca batık olan şahısların belirli bir dönemde yaptığı bazı tasarrufları iptal davasına konu etmektedir. Burada kamu alacağını ödemeyen borca batık borçluların yaptıkları tasarruflar iptal edilmektedir.

A.A.T.U.H. Kanununun 30. maddesi de kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapılan tüm tasarrufların iptal davasına konu olacağını öngörmektedir. Burada borçlunun kötüniyetle yaptığı hileli tasarrufların iptali öngörülmektedir.

3. Pasaport Kanununun Kamu Alacaklarını Korumaya Yönelik Hükmü

Kamu borçluları, borçtan kurtulmak ödememek için bazen yurtdışına çıkmaya çalışmakta, böylece kamu alacağının tahsilini engellemektedirler. Bunun önlenmesi için "5682 sayılı Pasaport Kanununun 7, III hükmü uyarınca, vergiden borçlu olanların kimlikleri, ilgili daireler tarafından polis makamlarına bildirilir. İlgili polis makamlarında sınır kapılarına durumu bildirerek bu kimselerin yurt dışına çıkmalarına engel olunur"⁽⁶³⁾.

Maliye Bakanlığı'nda 11 Haziran 1996 tarihli 22663 sayılı Resmi Gazete'de yayımladığı 395 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile konuyu ayrıntısıyla düzenleme yoluna gitmiştir.

Vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı getirilen hükümle; mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerinin sağlanması, amme alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve alacağın tahsilinin hızlandırılması amaçlanmıştır. Pasaport Kanununun 22. maddesi ile vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili olan makamlara bildirilenlere pasaport verilmeyeceği, verilmişse geri alınacağı yönünde hüküm vardır.

395 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde yurt dışına çıkış yasağı konulmasını gerektiren vergi borcunun tespitinde nev'i itibariyle "amme alacağı" ve miktar itibariyle de 1 milyar ve üzerindeki amme alacakları olmalıdır.

(63) Kaneti, a.g.e., s. 439.

Bu miktarın hesaplanmasında gözönüne alınacak durumlarda açıkça belirtilmiştir. Yurt dışına çıkış yasağı konulan kişilere keyfiyet derhal bildirilmelidir. Bu bildirimde borcun miktarı, yılı, vadesi, ne şekilde tasfiye olunacağı, çıkış tahdidinin kaldırılması için ne gibi işlemlerin yapılması gerektiği belirtilmelidir.

Maliye Bakanlığının yayınladığı bu tebliğe göre faaliyet konuları gereğince tedavi amacıyla ve benzeri zorunluluklarla yurt dışına çıkmaları gerektiği halde, borçlarına karşılık yeterli teminat gösteremedikleri için yurt dışına çıkış yasağı kaldırılmayan bazı borçluların, borç ödeme konusunda iyiniyetli olup, olmadığı hususu da dikkate alınarak, yurt dışına çıkışlarında amme alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği kanaatine varılması halinde bu borçlularında içinde buldukları zor durumlar nedeniyle geçici olarak yurt dışına çıkışlarına izin verilmesi mümkün kılınmıştır.

4. Borçluların İlanı

A.A.T.U.H. Kanununun 107. maddesi ile ödeme müddetinin bitim tarihinden itibaren altı ay geçmesine karşın madde de belirtilen amme alacaklarını ödemeyen kamu borçlularınının ad ve unvanları ile borç miktarlarınının yılda en çok bir defa Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde ilan edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı A.A.T.U.H. Kanununun 107. maddesindeki yetkiye dayanarak 8.5.1994 gün ve 21928 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 384 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile ilana konu alacakların; alacaklı amme idaresi, nev'i ve miktar itibariyle tespiti ile ilanının yapılacağı yer ve zaman, ilana ilişkin diğer usul ve esasların belirlenmesinde açıklamalar getirilmiştir. 384 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğine göre Devlete ait alacaklardan vergi dairesince tahsil edilenler amme alacaklarınının asgari miktarı 1994 yılı için Türkiye genelinde 50 Milyon TL. olarak belirlenmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı A.A.T.U.H. Kanununun 107. maddesindeki yetkiye dayanarak 4.6.1996 gün ve 22656 sayılı Resmi Gazete yayımladığı 394 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile 1994 yılında Türkiye genelinde ilan edilecek kamu borçlularının asgari borç miktarını 1 milyar TL. olarak belirlemiştir.

Belirlenen miktarın üzerinde borcu olan kamu borçlularının ad, soyad ve ünvanları Türkiye genelinde her bir vergi dairesi itibariyle topluca ilan edilecektir.

İlanda borçlunun adı, soyadı, ünvanı, sicil numarası, toplam borç tutarı yazılacaktır. İlan listesi 60 gün süreyle asılı tutulacaktır.

5. Diğer Koruma Tedbirleri

A.A.T.U.H. Kanunda, daha önce bahsettiğimiz koruma önlemlerinden başka kamu alacaklarının öncelik hakkı, vergi kesindisi yapma zorunluluğu, geri verilecek paralarla mahsup esası, tasfiye memurlarının sorumluluğu, sermayesi paylara bölünmemiş şirketin feshini isteme, limited şirketlerde ortakların sorumluluğu, şirketlerin birleşmesi, devri ve şekil değiştirmesi şeklinde sayabileceğimiz koruma tedbirleri yer almaktadır. Bunlara kısaca değinelim.

a. Kamu Alacaklarının Öncelik Hakkı

Üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, o mal üzerinde kamu alacağı için de haciz konulursa, bu alacakda hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli alacak oranında paylaşılır. Bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığının yayınladığı bir müktezada "bahse konu telefon üzerine üçüncü şahıslar tarafından alacaklı amme idaresinden önce haciz konulmuş bulunduğundan vergi dairesince yapılan satış işlemi sonu-

cu elde edilen satış bedelinin taksim edilmesi gerekmektedir⁽⁶⁴⁾ diye görüş bildirmiştir.

Rehinli alacakların hakları, kamu alacakları için sonradan konulacak hacizlerden önce gelir. Ancak eşyanın aynından doğan vergiler, A.A.T.U.H. Kanununun 21. maddesinin 2. fıkrasına göre satış bedelinin paylaşılmasında rehinden önceliklidir.

b. Kesinti Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu

A.A.T.U.H. Kanununun 22. maddesine göre kamu alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olanlar, bu ödevlerini yerine getirmezlerse kamu alacağı bunlardan tahsil edilir.

c. Geri Verilecek Paralarla Mahsup Esası

Eğer kamu borçlusunun ödediği bir paranın sonradan kendisine verilmesi gerekirse, kamu idaresince bu kimsenin vadesi gelmiş borcu olması halinde bu borç mahsup edilebilecektir. Ancak Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda da olduğu gibi, "sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi borcunun yükümlü sıfatıyla ödenip yasal nedenlerle ilgiliye iadesi gereken vergi ile mahsubu mümkün değildir"⁽⁶⁵⁾.

d. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

A.A.T.U.H. Kanununun 33. maddesi gereği tasfiye memurları tasfiyenin başladığı üçgün içinde ilgili tahsil dairesine bildirmek zorundadırlar. Tasfiyeyi yürütenler kamu alacakları için karşılık ayırmadan tasfiye sonucu

(64) (Maliye Bakanlığı Müktezası, 31.12.1986, 2161760) Şükrü Kızılot, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Müktezalar, Ankara, Savaş Yayınları, 1989, s. 1180.

(65) (Danıştay 4. D., 3.3.1977, 2947/616) Kaneti, a.g.e., s. 438.

elde edileni dağıtamazlar. Bundan dolayı kamu alacağı zarara uğrarsa bundan şahsen ve müteselsilen sorumludurlar.

e. Sermayesi Paylara Bölünmemiş Şirketin Feshini İsteme Hakkı

Sermayesi paylara bölünmemiş şirketlerde şirket ortaklarından birisinin kamu borcunun olması, bu borçlunun malının olmaması, teminatta gösterememesi durumunda katılım paylarından alacağın tahsili için ortaklığın feshi tahsil dairesince istenebilir.

A.A.T.U.H.Kanununun 34.maddesinde ortaklığın sermayesi paylara bölünmemiş şirket olması halinde bu şirket ortaklarından birinin kamu borcunu ödememesi halinde tahsil dairesinin ortaklığın feshini isteyebilmesi düzenlenmiştir.

f. Limited Şirketlerinde Ortakların Kamu Alacaklarına Karşı Sorumluluğu

İlke olarak limited şirket ortakları, ortaklığa koymayı taahhüt ettikleri sermaye paylarıyla sınırlı olarak sorumludurlar. Taahhüt ettikleri payları şirkete ödemişlerse, şirket borçlarından dolayı sorumlu değildirler. Ancak A.A.T.U.H. Kanununun 35. maddesine göre sermaye miktarlarını şirkete ödemiş olsalar dahi limited ortaklar, kamu boçlarından dolayı (şirketin) sermayeleri kadar tahsil dairesine karşı sorumludurlar. Danıştaya göre ödeme emri tebliğ edilmeden limited şirket ortağı hakkında icrai koğuşturma yapılamaz⁽⁶⁶⁾.

g. Şirketlerin Birleşmesi, Şekil Değiştirmesi Halinde Sorumluluk

A.A.T.U.H. Kanununun 36. maddesinde yer alan bu hüküm, kamu alacaklarının tahsili bakımından iki veya daha fazla tüzel kişinin birleşmesi halinde yeni tüzel kişi, birleşen devir alınan veya eski şekildeki tüzel kişinin sorumluluğunu taşır.

(66) (Danıştay 13. D., 8.5.1974, 4961/1971) Kaneti, a.g.e., s. 439.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ

Ş. 5. İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ

I. GENEL BİLGİLER

Vergi kanunlarında öngörülen kurallara göre tarh edilen vergilerin ödenebilir hale gelmesi için tahakkuk etmesi gerekir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi daire-since hesaplanması ve alacağın miktarının saptanması işlemidir. Tahakkuk ise tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gerekli bir aşamaya gelmesidir. Bundan sonra yani tahakkuk eden verginin tahsili gereklidir. Genelde tarh ve tahakkuk aşamalarıyla birlikte ödeme de (tahsilat) yapılır⁽⁶⁷⁾.

Kural olarak yükümlüler kendiliklerinden vergilerini öderler. Vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesi durumunda vergi yasaları bir-takım cezalar öngörmüşlerdir. Fakat çeşitli tedbirlere karşın tahakkuk etmiş vergi borcu zamanında ödenmezse o zaman vergi alacağının kamu alacak-larının tahsili hakkında öngörülen hükümlere göre cebren tahsili yoluna gi-dilir.

Bazı hallerde henüz kamu alacağı salınmamış olmakla beraber, bunun salınmasını ve tahakkukunu beklemek kamu alacağının tahsilini tehlikeye atabilir.

A.A.T.U.H. Kanun, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı uygulamasını öngörmek suretiyle biryandan devletin zararını karşılamayı amaçlarken, bir yandan da vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu kamu alacağının ileride herhangi bir

(67) Bulutoğlu, a.g.e., s. 663.

şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı kamunun gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir kısım güvence önlemleri getirmiştir (68). Bu önlemlerden önceki paragrafta bahsetmiş bulunmaktayım. Bu önlemler arasında esas konumuz olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konularını bundan sonra inceleyeceğim.

İhtiyati hacizde "kamu borçlusunun borcu ödemek için ortaya çıkan şüpheli durumu nedeniyle tedbir alınmış olunmaktadır"⁽⁶⁹⁾. Burada önemli olan "kamu alacağının tahsilinin tehlikede bulunması halidir"⁽⁷⁰⁾. Bu tehlike halleri A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinde tek tek belirtilmiştir.

II. A.A.T.U.H. KANUNA GÖRE İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ

İhtiyati hacze karar verilebilmesi için A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinde belirtilen nedenlerden en az bir tanesinin varlığı gereklidir. A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinde "ihtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birisinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal tatbik olunur"⁽⁷¹⁾. denilerek bu maddenin devamında tek tek sayılan nedenlerden bir tanesinin bulunması halinde ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanabilir. A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinde numaralandırılmış şekildeki ihtiyati haciz nedenlerini tek tek inceleyelim :

1. A.A.T.U.H. Kanununun 9. Maddesi Uyarınca Teminat İstenmesini Gerekli Kılan Hallerin Varlığı Halinde

Bu bentte A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesi gereği teminat istenmesi hallerinden sözedilmiştir. A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesi "Vergi Usul Kanu-

(68) Öncel/Çağan/Kumrulu, a.g.e., s. 194.

(69) Akif Erginay, Vergi Hukuku, 14. B., Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s. 123.

(70) Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Ankara, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1984, s. 116.

(71) Ünlü, a.g.e., s. 174.

nunun 344. maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347. maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir"⁽⁷²⁾.

Eğer bu haller varsa bunlar ihtiyati haciz nedenidir. Ancak 9. maddenin 1. fıkrasında, Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347. maddesinin 1 numaralı bendinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlandığı takdirde, yetkili memurlarca vergi incelemesi sonucu yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat isteneceği hükme bağlandığından bunun dışında ağır kusur ve usulsüzlük cezası kesilmesi hallerinde ilgililerden teminat istenemeyeceğinden, böyle bir durumda bu şahıslar hakkında ihtiyati haciz tatbiki mümkün olamayacaktır.

Danıştayda "vergi incelemeleri dolayısıyla yapılan ilk hesaplamalara göre tespit edilen kaçakçılık cezası üzerinden 6183 sayılı Kanunun 9. ve 13 maddeleri gereği ihtiyati haciz uygulanabileceği"⁽⁷³⁾ görüşündedir.

Burada Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde sayılan kaçakçılık hallerine ilişkin olmayan, yani kaçakçılık cezası gerektirmeyen durumlarda ihtiyati haciz kararı verilemez. Danıştay'da "Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde sayılan hallere ilişkin bir durum olmaması, mükellefin olayda kasdi hareketinin bulunduğunu kabule imkan görülmemesi, böyle

(72) Ünlü, a.g.e., s. 153.

(73) (Danıştay, 7. D., 27.1.1988, 1131/191) Kızılot, a.g.e., s. 1177.

bir durumda vergiye kaçakçılık cezası da uygulanamayacağından, uygulanan ihtiyati haciz usulsüzdür"⁽⁷⁴⁾ diyerek ihtiyati haciz kararı verilemeyeceği görüşündedir. Danıştay burada kasıtlı durum aramış, postada olan gecikmeler gibi gecikmelerin mükelleflerin kasıtlı olarak beyannamelerini geç göndermiş veya vermemiş sayılmayacağı görüşüne varmıştır.

Yine "istenilen teminatın borçluca gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir"⁽⁷⁵⁾. Maddedeki "teminat istenmesini mucip haller mevcut ise" deyimi, yanlış anlaşılmalıdır. Kural olarak ihtiyati haciz kamu alacağının ödenmesini sağlayıcı bir önlemdir. Alacak güvenceye bağlanmışsa artık ikinci bir güvence olarak ihtiyati haciz uygulanmasına gerek yoktur⁽⁷⁶⁾.

Teminat istenmesini gerektiren bir diğer halde Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmesidir. Türkiye'de ikametgahı olmayan kamu borçlusunun durumunu, kamu alacağının tahsilini ne şekilde tehlikeye düşüreceği konusunda yasada açıklık yoktur. Tahsil dairesi için özelliğine göre bunu kendisi takdir edecektir.

2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Bulunmaması Halinde

İkametgah Medeni Kanununun 14. maddesinde tarif edilmiştir. Buna göre "bir kimsenin ikametgahı, yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden fazla (ziyade) ikametgahı olamaz. Bu fıkranın hükmü, ticari ve sınai müesseseler hakkında cari değildir"⁽⁷⁷⁾. Bu maddeye göre ticari ve sınai müesseselerin başka şubelerinin buldukları yerleri de ikametgah olarak kabul etmek gerekir.

(74) (Danıştay 7.D., 24.2.1970, 153/267) Taner Gelengen/O. Nuri Karabağ/Samet Tamer, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, Ankara, Akyıldız Matbaası, 1974, s. 556.

(75) (Danıştay 4. D., 4.11.1987, 2479/3114) Ünlü, a.g.e., s. 183.

(76) Edip Şimşek, A.A.T.U.H. Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, Ankara, Eka Yayınları, 1990, s. 109.

(77) Senai Olgaç, Emsal İçtihatlarla Türk Medeni Kanunu, Ankara, Olgaç Matbaası, 1976, s. 26.

Seyahat, ticari maksatla geçici ayrılmalar, ikametgah esasını bozmaz. Bir kişinin birden fazla ikametgahı olamayacağı gibi, bir ikametgahın değişmesi, yeni bir ikametgahın kazanılmasına bağlıdır. Yine Medeni Kanununun 20.maddesi gereği bir kimsenin önceden ikametgahının mevcut olduğu belirlenmediği veya yabancı bir ülkedeki ikametgahını terk etmekle beraber, Türkiye'de henüz yenisine sahip olmadığı takdirde, halen oturduğu yer ikametgahı sayılır.

Medeni Kanununun 21.maddesi gereği karının ikametgahı kocasının, çocukların ikametgahı da ana-babalarının ikametgahlarının olduğu yerdir. Yine vesayet altında olanların ikametgahı, vesayet kararını veren mahkemenin bulunduğu yerdir.

İkametgahı bilinmeyen kimsenin karısı veya kocasından ayrı yaşamak için izin almış olan kadın, ayrı bir ikamet edinebilir.

Okumak için bir yerde bulunmak veya bir eğitim kurumuna yada hastaneye, güçsüzler yurduna veya hapishaneye konulmak ikametgah edinmeyi gerektirmez. Bir yerin kendi ikametgahı olduğunun iddia eden taraf, iddiasını isbata mecburdur.

Tüzel kişilerde ikametgah, ana sözleşme veya statüsünde belirlenen yer veya işbakımından muamelelerin fiilen toplandığı yerdir. Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yasal merkezlerini göstermeleri ve Ticaret Siciline kaydettirmeleri, Ticaret Kanunu ile Kooperatifler Kanununa göre zorunludur⁽⁷⁸⁾.

Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması halide, bir ihtiyati haciz nedenidir. A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 2. bendinde "borçlunun belli ikametgahı yoksa" denilerek borçlunun yurt içinde veya yurtdışında her-

(78) Ünlü, a.g.e., s. 177.

hangi bir ikametgahının olmadığı zaman bu bende göre ihtiyati haciz uygulanacaktır. Eğer borçlunun yurtdışında bir ikametgahı varsa artık bu maddeye göre ihtiyati haciz uygulanamaz. Bu durumda ise Türkiye'de ikametgahı olmayan borçludan A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesinin 2. bendi gereği teminat istenir. Eğer bu teminat gösterilmezse artık 13. maddenin 1. bendine göre ihtiyati haciz yapılır.

3. Borçlu Kaçmışsa veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapma İhtimalleri Varsa

A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 3. bendi borçlunun kaçması halini, kaçması ihtimalini, mallarını kaçırması ihtimalini, hileli yollara başvurması ihtimalinin bulunmasını ihtiyati haciz nedeni saymıştır.

Borçlunun kaçması maddi bir olgudur. Bu nedenle çeşitli yollardan saptanması olanaklıdır. Burada nesnel bir ölçüt sözkonusu olduğundan, ihtiyati haciz kararı alınması ve uygulanması konusunda bir duraksama olmaz. Borçlunun ortaya çıkıp kaçmadığını, vergi mahkemesinde kanıtlanması suretiyle ihtiyati haczi kaldırtması her zaman olanaklıdır⁽⁷⁹⁾.

Borçlunun kaçması ihtimalinin, mallarını kaçırması ve hileli yollara saptanması ihtimallerinin tespit edilmesi oldukça zordur. İhtiyati haczin ağır sonuçlarında dikkate alındığında idarece bu ihtimallerin olup olmadığı titizlikle araştırılmalıdır. "Hangi hallerde borçlunun kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara saptanması ihtimallerinin kabul edileceği belirtilmediğinden ihtimallerin var olup olmadığının takdiri idareye bırakılmıştır"⁽⁸⁰⁾.

Bu ihtimallerin bulunmadığı bazı hallerde aldatıcı bilgiler ve yanılgılarla uygulanan ihtiyati haciz beklenmedik ağır sonuçlar doğurabilir. İdarece

(79) Şimşek, A.A.T.U.H. K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 110.

(80) (Danıştay, 7. D., 27.1.1986, 1530/246) Kaneti, a.g.e., s. 433.

haksız yere uygulanan bu ihtiyati haciz, diğer alacaklıları kuşkuya hatta paniğe sokarak günü gelmemiş (müeccel) alacakların dahi tahsili için bu alacaklılarca ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanarak borçlunun iflasına yolaçabilir. Bu nedenle A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 3. bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı verileceklerin bu durumları titizlikle idarece araştırılmalıdır⁽⁸¹⁾.

İcra ve İflas Kanununun 257. maddesinin 2. fıkrasının 2. bendinde "borçlu, taahhütlerinden kurtulmak maksadıyla, mallarını gizlemeye, kaçırmaya, veya kendisi kaçmaya hazırlanır, yahut kaçarsa"⁽⁸²⁾ denilerek hileli yollara sapma ihtimalinden, alacağın tahsilini güçleştirmek amacıyla borçlu tarafından mal kaçırma kastıyla birtakım yollara başvurma anlaşılması icap eder. İcra ve İflas Kanunu 257. maddesinde A.A.T.U.H. Kanun ile paralellik içinde olan bir düzenleme varsa da A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin, 3. bendindeki hüküm çok daha genişdir⁽⁸³⁾. Son derece geniş bir takdir yetkisi içinde kullanılabilir olan bu neden dayalı olarak ihtiyati haciz uygulaması, uygulamada fazla yapılmış değildir⁽⁸⁴⁾.

4. Borçlunun Teminat veya Kefilin Göstermemesi Veya Gösterdiği Teminatın veya Kefilin Kabul Edilmemesi

İdare bazen kamu borçluları hakkında ihtiyati haczi gerektiren durumlarda ihtiyati haczin ağır sonuçlarını gözönüne alarak belli süreler içinde teminat veya kefil göstermelerini borçlulardan ister. Borçlular bu süre içinde teminat yada kefil göstermezlerse veya gösterdiği şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmezse haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanır.

A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesine göre Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde kaçakçılık ve ağır kusur suçlarının işlenmesi halinde re'sen ve

(81) Şimşek, A.A.T.U.H. K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 110.

(82) A. Abdullah Doğan / Cemil Alver, İçtihatlı ve Gerekçeli İcra ve İflas Kanunu, Ankara, Varol matbaası, 1989, s. 154.

(83) Ünlü, a.g.e., s. 178.

(84) Servet Şamlıoğlu / Yılmaz Özbacı, A.A.T.U.H.K. Yorum ve Açıklamaları, 2.B., Ankara, Feryal Matbaası, 1988, s. 163.

ikmalen vergi tarhı işlemlerine tevessül edildiğinde gerek kayba uğratılan verginin gerek kesilecek cezanın tahsilini güvence altına almak üzere borçludan teminat istenir⁽⁸⁵⁾. Yine aynı maddenin devamında Türkiye dışında ikamet edenlere ait kamu borçlarının tahsili tehlikede ise, bu kişilerden de teminat istenebilir.

A.A.T.U.H. Kanununun 11. maddesine göre, teminat gösteremeyenler muhtemelen bir kimseyi kefil olarak gösterebilirler. Ancak kamu alacaklısı gösterilen bu kefilin kabul edip etmemekte serbesttir⁽⁸⁶⁾. A.A.T.U.H. Kanununun 10. maddesinde nelerin teminat olacağı belirtilmiştir. Bu madde de sayılan nitelikte teminatın gösterilmesi halinde artık ihtiyati haciz uygulanamayacaktır. "Borçludan istenilen teminatın gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir"⁽⁸⁷⁾. Burada tahsil dairesinin kanunda belirtilen nitelikteki teminatın gösterilmesi halinde bu teminatı kefalet gibi kabul edip, etmemek hakkı yoktur. Nitelikleri kanuna uygun teminat gösterilmişse artık bunu tahsil dairesi kabul etmek zorundadır.

5. Mal Bildiriminde Bulunulmaması veya Noksan Bildirimde Bulunulması

Mal bildirimine çağrılan borçlu, belli bir süre içinde bildirimde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa, bu durum bir çeşit ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır.

A.A.T.U.H. Kanununun 55. maddesinin 1. fıkrası gereği kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemelerini veya mal bildiriminde bulunmaları gereği ödeme emri ile birlikte tebliğ edilir. İşte mal bildirimine çağrılan borçlu verilen süre içinde hiç bildirimde bulunmaması halinde veya eksik bildirimde bulunması halinde, idarenin ihtiyati haciz kararı alıp uygulama hakkı doğar.

(85) Öncel / Çağan / Kumrulu, a.g.e., s. 195.

(86) Atar, a.g.e., s. 127.

(87) (Danıştay, 4.D., 4.11.1987, 2479 / 3114) Ünlü, a.g.e., s. 183.

Burada verilen ihtiyati haciz kararı ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir. Ödeme emrine konu borç, kesin olarak tahakkuk etmiş, ödeme vadesinde dolmuş olan borçtur. Ödeme emrinin çıkartılmasından sonra ödeme yapılmadığında (davada açılmadığında) kesin hacze gidilecektir. Dolayısıyla bunlar için ihtiyati haciz kararı alınıp, uygulanmasına gerek yoktur. Bu durumda ihtiyati haciz kararı alınıp, uygulanması sözkonusu olamaz. Genel kanıda bu yöndedir⁽⁸⁸⁾. Ancak ödeme emri tebliğ edilen borçlu hakkında da ihtiyati haciz kararı alınıp, uygulanmasını olanaklı görenler de vardır⁽⁸⁹⁾. Bu görüşe göre, ihtiyati haczin derhal uygulanma özelliği bulunduğu borçlunun mallarını gizlemek ve kaçırmak girişimlerini önler. Kesin hacze gitmek için gerekli olan sürenin beklenmesi ise bazı sakıncaların ortaya çıkmasına neden olur. Bu sakıncaların önlenmesi ve amme alacağının sağlıklı bir şekilde tahsil edilebilmesi için bu durumda da ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanabilmelidir.

A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 5. bendinde gösterilen bu ihtiyati haciz nedeni İcra ve İflas Kanununda yoktur. Ancak mal bildiriminde bulunmayan veya eksik bildirim yapan borçlu hakkında ceza uygulanacağı kabul edilmiştir. A.A.T.U.H. Kanununun 60. maddesinde de "kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur"⁽⁹⁰⁾ denilerek mal bildiriminde bulunmayanlar için hapisle cezalandırma hükmüne yer verilmiştir. Bu konuda İcra ve İflas Kanunu ile bir paralellik sağlanmıştır.

Özel hukukta olduğu gibi hapisle tazyik kararını burada da "tetkik mercii hakimliği" verir. A.A.T.U.H. Kanununun 60. maddesine göre borçlular borcu öderlerse veya mal beyanında bulunurlarsa bu maddeye göre ceza-

(88) Şamlıoğlu / Özbacı, a.g.e., s. 164; Ünlü, a.g.e., s. 179.

(89) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 111.

(90) Ünlü, a.g.e., s. 596.

landirilmazlar. Oysa İcra ve İflas Kanununda belirli sürelerde mal beyanında bulunmak gerekir, bu süreler geçtikten sonra mal beyanında bulunulsa dahi bu suçtan dolayı ceza verilir. İcra ve İflas Kanununda alacaklının feragatiyle veya borcun ödenmesi neticesi verilmiş veya verilecek ceza düşer. Ancak borçlu sanık verilmiş ceza hükmünü temyiz etmişse, tem-yizden hüküm onaylayıp geldikten sonra verilecek feragatlar yada ödemeler neticesi cezanın ancak yarısı düşer, diğer yarısı infaz olunur. A.A.T.U.H. Kanunda ise böyle bir hüküm olmadığı ise verilen hapisle tazyik kararı temyiz edilemez. Borçlu süresi geçtikten sonra da beyanda bulunabilir. Borçlu hapisle tazyik edildikten sonra da mal beyanında bulunursa serbest bırakılır. Burada borçlunun mal beyanında bulunması ile hapisle tazyik kararının bütün sonuçları ortadan kalkar.

6. Para Cezasını Gerektiren Fiil Dolayısıyla Kamu Davasının Açılmış Bulunması

İhtiyati haciz ne deni olarak A.A.T.U.H.Kanununun 13. maddesinin 6. bendinde belirtilen "hüküm sadır olmuş bulunsun, bulunmasın hakkında para cezasını gerektiren bir suçtan dolayı amme davası açılmış olması o şahıs hakkında ihtiyati haciz tatbiki için yeterli sebep sayılmaktadır⁽⁹¹⁾. Açılan dava kamu alacağı ile ilgili olup, karara bağlanıp bağlanmadığının önemi yoktur. Ancak açılmış bir dava yoksa ihtiyati haciz kararı alınamaz. "6183 sayılı Yasanın 13. maddesi 6. fıkrası hükmünde belirtilen şekilde bir dava açılmış değilse ihtiyati haciz kararı alınamaz"⁽⁹²⁾.

Cumhuriyet Savcılığı tarafından, Ceza Usulü Muhakemeleri Kanununa göre, kamu davası açılması halinde, suçluya hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet Savcılığınca keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi üzerine borçlunun mallarına ihtiyaten haciz konulması gerekmektedir. Ancak A.A.T.U.H.Kanununun birinci maddesi para cezalarının tahsil şekli ve

(91) Ünlü, a.g.e., s. 596.

(92) (Danıştay 10. D., 20.4.1989, 130/852) Ünlü, a.g.e., s. 191.

hapse çevrilmesi halindeki hükümleri saklı tutmuştur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli hakkındaki hükümleri daha sonra yürürlüğe giren 647 sayılı Yasayla tamamen değiştirilmiştir. 647 sayılı Yasaya göre para cezası öncelikle savcılıkça takip edilmekte ve bazı işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Henüz vergi dairesine ulaşmayan para cezalarının savcılıkça takip edildiği bir aşamada kamu alacağı sayılarak bu durumdaki kişiler hakkında ihtiyati haciz tatbikinin mümkün olamayacağı kabul edilmektedir. Bu nedenlerle ancak özel kanunlarında A.A.T.U.H. Kanuna göre tahsil edileceği gösterilen para cezaları ile Türk Ceza Kanunu ve 647 sayılı Kanun kapsamına girmeyen para cezaları hakkında bu fıkraya göre ihtiyati haciz uygulanabileceği kanısı yaygındır⁽⁹³⁾. Türk Ceza Kanunu dışındaki özel kanunlardaki düzenlemelere göre para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla kamu davasının açılmış olması ihtiyati haciz nedenidir. Danıştay verdiği bir kararda "davacı hakkında 1918 sayılı Kanuna muhalefetten muhbir-sanık olarak ceza davası hakkında 1918 sayılı Kanuna muhalefetten muhbir-sanık olarak ceza davası açılması nedeniyle 6183 sayılı Kanunun 13. maddesine göre davacı adına tesis edilen ihtiyati haciz işleminin 6183 sayılı Kanununun 13. maddesinin 6. bendine aykırı bulunarak iptaline ilişkin vergi mahkemesi kararını bozmuştur"⁽⁹⁴⁾.

7. İptali İstenen İşlemlerin Konusu Olan Malların Elden Çıkarılması

Kamu borçluları, kamu alacağının tahsilini engellemek isteğiyle birtakım yollara başvurabilirler. Malvarlıklarını muvazaalı olarak başkalarına devredebilirler. Bunlar ivazsız tasarruflar olabileceği gibi ivazlı tasarruflarda olabilir. Nitekim A.A.T.U.H. Kanununun 27. maddesinde belli hallerde yapılan ivazsız tasarruflar hükümsüz sayılmıştır. Yine bazı ivazlı tasarruflarda A.A.T.U.H. Kanununun 28. maddesine göre bağışlama hükmündedir. A.A.T.U.H. Kanununun 30. maddesinin başlığında "hükümsüz sayılan diğer tasarruflar" denilerek çeşitli hallerde yapılan tasarrufları hükümsüz

(93) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 165; Şimşek, A.A.T.U.H. K. Şerhi, Uygulama ve İhtihatlar, s. 111.

(94) (Danıştay 10. D., 10.4.1989, 1239/765) Ünlü, a.g.e., s. 192.

saymıştır. Bunlar kamu alacağının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla yapılmış tasarruflar olarak sayılmıştır. Bu nedenlerle A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 7. bendinde "iptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar elden çıkarılmışsa, elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanununun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa" denilerek bu haller ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır⁽⁹⁵⁾. Borçlu tarafından kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak için kendi malvarlığını yeni kurulan bir şirkete sermaye olarak koyan kamu borçlusunun bu durumunu Danıştay "6183 sayılı Yasanın takip eden 27, 29, 30'uncu maddelerinin uygulanmasını gerektiren husus doğduğundan, kurulan şirket malları üzerinde ihtiyati haciz uygulanabileceği" kararını vermiştir⁽⁹⁶⁾.

Borçluların mallarını kısmen veya tamamen elden çıkırması durumunda ihtiyati haciz uygulanacağı kabul edilmiştir. A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 7. bendi hükmüne göre ihtiyati haciz yalnız iptal davasına konu edilen tasarruflarla ilgili olacaktır. Örnek olarak kamu borçlusu, borcunu ödememek amacıyla menkulünü ivazsız devretmişse, tahsil dairesi yapılan tasarrufun iptali için açılan dava sonuçlanıncaya kadar devam etmek üzere bu menkulün ihtiyaten haczedilmesine karar verip, uygulanabilir. Eğer menkulü devralan üçüncü kişi bunu bir başkasına satmışsa, ihtiyati haczin konusu, kamu alacağı ile elden çıkarılan menkulün bedelinden hangisi az ise o miktarı geçmemek kaydıyla üçüncü kişinin malları olacaktır. Çünkü herşeyden önce idaresinin alacağı ve tahsil dairesinin uygulayacağı ihtiyati haciz kararında belli miktar göstermek zorunluluğu mevcut olup, haczedilecek malların bu değeri bu alacak miktarını aşmaması gerekir⁽⁹⁷⁾.

(95) Ünlü, a.g.e., s. 174.

(96) (Danıştay 7. D., 24.5.1990, 5014/1491) Ünlü, a.g.e., s. 196.

(97) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 111.

§ 6. İHTİYATİ HACİZ SÜRECİ

I. İHTİYATİ HACZİN KONUSU

Kamu alacaklarının korunmasıyla ilgili en önemli tedbirlerden olan ihtiyati haciz; bir tedbir olması nedeniyle ileride tahakkuk edecek olan (inceleme sırasında inceleme elemanınca belirlenecek olan vergi ve ceza miktarı) veya vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilemeyen kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak için yapılır⁽⁹⁸⁾.

İhtiyati hacze konu olan kamu alacağının kesinleşmiş veya tahakkuk etmiş olması gerekmez. Eğer tahsil dairesince defterdarlıktan ihtiyati tahakkuk kararı alınmışsa buna dayanılarak ihtiyati haciz kararı uygulanabilir. Yine istendiği halde borçlunun yeterli bir teminat vermemesi yada gösterdiği teminatın bunu karşılamaması halinde de güvencesiz kalan kamu alacağı için geçici teminat alınmadan dahi ihtiyati haciz uygulanabilir⁽⁹⁹⁾. İhtiyati hacizde korunma tedbiri doğrudan doğruya borçlunun malvarlığının üzerinden alınmakta bu malvarlığına dahil olan mallardan borca yeter kısmına idarece el konulmaktadır⁽¹⁰⁰⁾. Bu malvarlığı haczedildikten sonra, paraya çevirme aşaması ile tahsil dairesi alacağına kavuşmaktadır. Yani ihtiyati haczin konusu, borçlunun paraya çevrilebilir, devredilebilir malvarlığıdır.

Ödeme emri ile haciz işlemine girişen tahsil dairesi, bu ödeme emrinin tebliğ edilmiş olmasına veya tebliğ aşamasında bulunmasında diğer koşulların gerçekleşmesi halinde ihtiyati hacze girişip girişemeyeceği doktrinde tartışma konusu olmuştur⁽¹⁰¹⁾. Ancak baskın görüş olarak ihtiyati haczin ödeme emrinin tebliğinden sonra uygulanamayacağı yönündedir. Çünkü ödeme emrinin tebliğinden sonra icrai (kesin) haciz yoluna gidilebilir⁽¹⁰²⁾. Bu itibarla artık ihtiyati haciz yoluna gidilemez.

(98) Ünlü, a.g.e., s. 175.

(99) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İctihatlar, s. 112.

(100) Muhittin Tancı/Vural Arkan/Polat Yalçiner, A.A.T.U.H.Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Ankara, Balkanoğlu Matbaacılık, 1970, s. 19.

(101) Şimşek, bu konuda, "ödeme emri tebliğ edilmiş olsun veya tebliğ aşamasında bulunsun ihtiyati hacze engel olamayacağı zira icrai haczin herhangi bir nedenle gecikmesinin yolaçacağı sakıncalarında, ihtiyati haciz uygulanarak başlangıçta önlenilebileceği" görüşündedir(A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İctihatlar, s. 112).

(102) Bu konuda, Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 152; Kaneti, a.g.e., s. 432; Ünlü, a.g.e., s. 175. Ödeme emrinin tebliğ aşamasından sonra ihtiyati hacze gidilemeyeceği görüşündedirler.

II. İHTİYATİ HACZİN UYGULAMA SÜRESİ

İcra ve İflas Kanununun 261.maddesinde "alacaklı, ihtiyati haciz kararının verildiği tarihten itibaren on gün içinde kararı veren mahkemenin yargı çevresindeki icra dairesinden kararın infazını istemeye mecburdur", (103) denilerek verilen ihtiyati haciz kararının belli bir süre içinde infazının şart olduğu belirtilmiştir. Bu yapılmadığı takdirde ihtiyati haciz kararının kendiliğinden hükümsüz hale geleceğide aynı madde de belirtilmiştir. Ancak ihtiyati haciz kararının yerel üst idare amiri tarafından onaylanmasından sonra ne kadar süre içinde uygulamaya konacağına dair A.A.T.U.H.Kanununda herhangi bir hüküm yoktur. Ortada ihtiyati haciz nedenleri varsa hiçbir süreye bağlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanabilecektir. Bu durum bazı sakıncalara yol açmaktadır. "Tahsil dairesince çeşitli etkenlerle kararın hiç veya çok geç bir sürede uygulanabilir olması; bunun sonucu olarak ihtiyati hacizden beklenen korumacılık işleri yerine getirilmemiş olabileceği gibi borçlu açısından daima bir tehdit aracı şeklinde elde tutulması da doğru değildir"⁽¹⁰⁴⁾ şeklindeki görüşe katılıyorum. Bu konuda kanımca eksiklik vardır. A.A.T.U.H.Kanunda ihtiyati haczin ne kadar devam edeceğide belirtilmemiştir. Bu nedenle ihtiyati haczin, kesin hacze çevrilmesi veya yargı merciilerince kaldırılmasına karar verilmesi yada teminat gösterilmesi halinde kalkması mümkündür.

Danıştayda "ihtiyati haczin en son yargı merciinden nihaî karar çıkıncaya kadar devam edeceği"⁽¹⁰⁵⁾ görüşündedir. Eğer borçluya "teminat gösterilmesi için bir süre verilmişse idare bu sürenin dolmasını beklemeden ihtiyati haciz uygulayabileceği"⁽¹⁰⁶⁾ görüşünü taşıyan Danıştay ihtiyati haczin her zaman uygulanabileceği görüşündedir.

Yine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesinin birinci fıkrasında "haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi dava-

(103) Doğan/Alver, a.g.e., s. 156.

(104) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 113.

(105) (Danıştay 7.D., 1969/1661 E., 1971/4226K.) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 179.

(106) (Danıştay 4.D., 1979/1402 E., 1979/3444K.) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 179.

larında vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir,"⁽¹⁰⁷⁾ hükmüyle de ihtiyati haciz, borç ödeninceye veya yargı yoluna gidildiğinde Danıştay'dan kesin karar çıkıncaya kadar devam edecektir.

III. İHTİYATİ HACZE KARAR VERECEK MAKAMLAR

A.A.T.U.H.Kanun alanına giren ihtiyati haciz idari bir işlemdir. İhtiyati haciz kararında A.A.T.U.H.Kanunda belirtilen nedenlerin varlığı halinde ve koşulların gerçekleşmesi halinde verilebilir. Burada ihtiyati haciz kararı idari bir tasarruf olarak gerekli görüldüğünde verilebilir. İhtiyati haciz kararı alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük idare amirince verilir, ona bağlı memurlarca uygulanır.

Kamu alacaklısı koşulların gerçekleşmesi halinde "mahalli en büyük mülki amirin kararıyla ihtiyati haciz yoluna gidecektir"⁽¹⁰⁸⁾. Burada karar verecek makam olarak A.A.T.U.H.Kanununun 13.maddesinde "mahalli en büyük memur" deyimini kullanılmış, uygulamada vergi dairelerinin illerde amirleri olan "Defterdar"lar bu kararı vermişlerdir. Ancak Danıştay "6183 sayılı Yasanın 13.maddesinde, ihtiyati haciz muamelesini alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararına istinat edeceğinin yazılı olduğu, aynı kanununun 3.maddesinin 2.fıkrasına göre,"alacaklı amme idaresi" teriminin Devleti, Vilayet Hususi İdarelerini ve Belediyeleri ifade ettiği, devlet alacağı bahis konusu olduğu takdirde devletin en büyük memurlarının kazalarda kaymakamlar olması nedeniyle, kazalardaki en büyük maliye memuru olan mal müdürlerinin ihtiyati haciz kararını imzalamış olmaları 6183 sayılı Yasanın 13.maddesinin mahalli en büyük maliye memurlarını kapsamaması nedeniyle ihtiyati haciz kararlarına geçerlilik kazandırmaz, ihtiyati haciz kararı geçersizdir"⁽¹⁰⁹⁾

(107) Turgut Öztürk, Memur, İdare ve İdari Yargılama ile İlgili Temel Yasalar, Ankara, Yorum Matbaacılık, 1983, s. 268.

(108) Atar, a.g.e, s. 128.

(109) (Danıştay, 7.D., 17.10.1967, 239/2333) Tancı/Arıkan/Yalçiner, a.g.e.,s. 21.

görüŖüyle verdiği kararlarında, ihtiyati haciz kararını ilçelerde en büyük mülkü amir olan kaymakam, illerde ise valilerin verebileceğini belirtmiŖtir.

Ancak bu yolda düzenlenecek haciz varakalarının bizzat vali veya kaymakam tarafından tasdiki gerekmez. Valilik veya kaymakamlık mühürü ile bu makamlar adına, vali veya kaymakam tarafından yetkili kılınacak bir memur vasıtasıyla da tasdikin yapılması mümkündür⁽¹¹⁰⁾.

§ 7. İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI

I. İHTİYATEN HACZOLUNAN MALLARIN MUHAFAZA ALTINA ALINMASI

Kamu alacağının karşılanması için A.A.T.U.H.Kanununun 13.maddesinde sayılan nedenlerden dolayı hakkında ihtiyati haciz kararı alınan borçlunun malvarlığının üzerine haciz konulup, bunların menkul ise muhafaza altına alınması gerekir.

Uygulamada, ihtiyati haciz kararı alınan kamu alacakları, teminatsız alacaklardaki gibi takip edilmektedir. Yani ödeme vadesi geldiği halde, ödeme yapılmadığında, ödeme emri çıkartılmakta ödeme emrine rağmen ödeme yapılmadığı, dava yoluna da gidilmediğinde yedi günlük dava açma süresinin dolmasından sonra ihtiyati haciz kesin hacze çevrilmekte bundan sonra hacedilen malların paraya çevirme hükümlerine göre satışı yapılmaktadır.

Bu uygulama yanlış bulunmaktadır⁽¹¹¹⁾. Kanımca da yanlış olan bu durum da ihtiyati haciz kamu borçlusundan, tahsil dairesinin re'sen aldığı

(110) Ünlü, a.g.e., s. 175.

(111) Ŗamlıođlu/Özbalcı, a.g.e.,s. 167.

teminat hükmündedir. Teminatla, ihtiyati haciz arasındaki fark teminatın haciz borçlusu tarafından gösterilmesi, ihtiyati hacizde ise haczedilecek kıymetin tahsil dairesince tesbit edilmesidir. Bu nedenle ihtiyati haciz konusu kamu alacağıda teminatlı alacak sayılmalıdır.

Danıştay da Vergi Usul Kanununun 376.maddesi uyarınca teminat gösterilmesinin gerektiği hallerde, ihtiyaten haczedilmiş kıymetler varsa ayrıca teminat istenmeyeceğini, bunların ceza indirimli vergiyi vadesinden üç ay sonra ödemek bakımından teminat hükmünde olduğu anlayışını benimsemiştir⁽¹¹²⁾. Yine ihtiyati hacizle ilgili veya haciz yapılmış olan kamu alacağının ödenmesi bakımından A.A.T.U.H.Kanununun 48.maddesi uyarınca tecil yapılacak olan hallerde ayrıca teminat istenmeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır. A.A.T.U.H.Kanununun 48.maddesinin 4.fıkrasında "Teminat, asli ve fer'i amme alacaklarını karşılayacak miktarda olur, haciz yapılmışsa mahçuz mal değeri tutarınca teminat yerine geçer" denilerek bu konuda açıkça haczedilen malların teminat yerine geçeceği belirtilmektedir.

İhtiyati hacizle haczedilmiş bulunan kıymetlerin bulunduğu bir durumda borçlunun mal bildirimine çağrılmasına da gerek yoktur. Borçlunun bildireceği veya tahsil dairesinin yeniden tesbit edeceği malvarlığı üzerine haciz konulması söz konusu değildir. İflasın istenmesi durumunda yoktur. İhtiyati hacizle haczedilen malların bulunduğu hallerde ayrıca ödeme emri çıkarılması yerine takibin 56.madde uyarınca yapılması daha uygun olacaktır⁽¹¹³⁾.

Alınan ihtiyati haciz kararı gereği yapılan hacizlerde kamu borçlusunun malvarlığına (menkul malları, gayrimenkul malları, üçüncü kişilerdeki hak ve alacakları) haczedilip, muhafaza altına alınır. Ancak kamu borçlularının kanuni temsilcileri, ortakları, yönetim kurulu başkan ve

(112) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 168.

(113) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 169.

üyeleri hakkında da uygulamada haciz uygulaması yapılmaktadır. Ancak Danıştay şirket adına (sermaye şirketleri) ihtiyati haciz kararının kanuni temsilcisinin malvarlığına uygulanmasında isabet olmadığı yolunda karar vermiştir⁽¹¹⁴⁾.

Yine Danıştay vermiş olduğu bir başka kararda şirket yönetim kurulu üyeliğinde onüç gün gibi kısa bir süre bulunan ortak hakkında şirket malvarlığından tahsil imkanı kalmayan alacak için üyelerin malvarlığına haciz konulamayacağına karar vermiştir. Yani şirketin vergi ödevlerini yerine getirmemesinden bu kişilerin sorumlu tutulamayacağı görüşündedir⁽¹¹⁵⁾. Ancak Danıştay burada çok kısa bir süre yönetim kurulu üyeliği yapan kişinin malvarlığına karşı ihtiyati haciz uygulanamayacağı görüşündedir. Başka kararlarında şirket yöneticilerinin kanuni temsilci durumunda olduklarını, bu nedenle bunlarında şirket borcundan dolayı malvarlıklarına ihtiyati haciz uygulanabileceği yolunda kararlar vermiştir. Yani şirket yönetim kurulu üyelerinin tümünü şirketin kamu borcunun ödenmesi bakımından kanuni temsilci addetmiştir⁽¹¹⁶⁾.

II. İHTİYATEN HACZOLUNAN MALLARIN BORÇLUYA BIRAKILMASI

İhtiyaten haczedilen malların nakliyesi ve muhafaza edilmesi tahsil dairesine bir takım yükümlülükler getirmekte, ihtiyati haczin uzunca bir süre devam etmesi halinde ise bu külfet artmaktadır. A.A.T.U.H.Kanununun 14.maddesi idare açısından muhafaza ve nakil külfetinden kurtulmak, borçlu ve üçüncü kişi açısından da hacizli mallardan yararlanmalarını sağlamak üzere ihtiyaten haczedilen malları bazı koşullarda borçluya bırakmaktadır. Bu maddeye göre, ihtiyaten haczedilen mallar; tahsil dairesince istenildiğinde iade edilmek veya aynen iade mümkün olmadığında bedelleri para ile ödenmek koşuluyla tahsil dairesinin bölgesinde ikamet eden bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek veya haciz varakasında kıymeti

(114) (Danıştay 3.D., 4.5.1988, 234/1381) Kızılot, a.g.e., s. 1178.

(115) (Danıştay 9.D., 15.2.1994, 3350/899) Ünlü, a.g.e., s. 193.

(116) (Danıştay 4.D., 1982/403 E., 1982/3995 K.) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e.,s. 180.

gösterilen haczedilmiş mal bedelinin depo edilmesi halinde borçluya bırakılabilecektir.

Burada müteselsil kefil olarak gösterilecek kişinin tahsil dairesinin bölgesinde ikamet etmesi ve tahsil dairesince kefaletinin kabul edilmesi gerekir.

İhtiyati haczin amacı tahsil güvenliğini sağlamaktır. Kamu alacağının güvenceye bağlanmasını sağlayan bir ihtiyati tedbir olduğundan teminat gösterilmesi halinde haczedilen malların borçluya bırakılmaması için bir neden yoktur.

İcra-İflas hukukunda da aynı husus benimsenmiş olup, haczedilen malın onu elinde bulunduran borçluya veya 3.kişiye teminat karşılığında bırakılabileceği İcra ve İflas Yasasının 263.maddesinde belirtilmiştir.

Yine borçlu İcra ve İflas Kanununun 266.maddesine göre teminat göstererek mahkemeden (takipten sonra tetkik merciinden) ihtiyati haczin kaldırılmasını isteyebilir. Bu ihtiyati haczin kaldırılması İcra ve İflas Kanununun 263.maddesine göre ihtiyaten haczedilmiş malların teminat karşılığında borçluya bırakılmasından başkadır. Malların teminat karşılığında borçluya bırakılmasında, mallar üzerindeki ihtiyati haciz devam etmektedir; borçlu istenildiği zaman, kendisine bırakılan malı aynen veya para olarak icra dairesine vermek zorundadır. buna karşılık ihtiyati haciz 266.maddeye göre (teminat karşılığında) mahkeme (veya tetkik mercii) tarafından kaldırılınca mallar üzerindeki ihtiyati haciz tamamen kalkmakta ve onun yerine, gösterilen teminat ihtiyaten haczedilmiş sayılmaktadır⁽¹¹⁷⁾. Teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılması borçlu tarafından istenir. Buna karar vermek yetkisi, icra takibinden önce ihtiyati

(117) Kuru/Arslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 437.

haciz kararını vermiş olan mahkemeye; takibe başlandıktan sonra ise tetkik merciine aittir. "İhtiyati haczin kaldırılabilmesi için borçlunun haczedilen mallarının tahmin edilen kıymetini karşılayacak oranda teminat göstermesi gerekir. Bu teminat para veya mahkemece (veya tetkik mercince) kabul edilecek menkul rehni veya esham veya tahvilat depo edilmesi veya gayri-menkul rehni veya muteber bir banka kefaleti şeklinde olabilir"⁽¹¹⁸⁾.

İhtiyaten haczolunan malların borçluya teslimi halinde onun tarafından kullanılması mümkündür. Kamu borçluları genelde ticaretle uğraşan kimseler olduğundan bu menkul malların ticari işletmenin devamını sağlamak için devir ve satışında yapabilmeleri gerekir. Böylece borçluya kolaylık gösterilmekte ve borcunu ödemesi için gerekli ortam yaratılmaktadır. A.A.T.U.H.Kanununun 14.maddesinin hükümet gerekçesinde de bu husus amaçlanmıştır. Şöyle ki: "Madde ihtiyati haciz mevzuu olan malları bazı şartlarla zilyedlerine bırakmakla borçluya kolaylık göstermektedir. Borçlu bu şartlara riayet etmediği takdirde bittabi ihtiyati haciz mevzuu olan mal hakkında kati hacizde olduğu gibi tahsil dairesince korunma tedbirleri alınacaktır. Esasen ihtiyati hacze ait madde ihtiyati haczin, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümler gereğince uygulanacağını hükme bağlamıştır.

Madde borçlunun maddeye göre teminat göstermesi halinde ihtiyati haczin kalkacağını hükme bağlamaktadır. Madde de sayılan teminat arasında menkul eşya da vardır. İhtiyati hacizde durum ağırdır ve daha kuvvetli teminata ihtiyaç vardır, ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği belli değildir, vergi dairelerinin bu eşyayı kabulüne ve uzun zaman muhafazasına da imkan yoktur, bu sebeple teminat meyanında, ihtiyati hacizde, bu menkul eşya istisna edilmiştir"⁽¹¹⁹⁾.

(118) Kuru/Arslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 438.

(119) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 122.

Danıştay da vermiş olduğu kararlarda "borçlunun ödeme gücünden yoksun bırakılmaması için" ihtiyati haczin kaldırılması gereğine işaret etmiştir⁽¹²⁰⁾.

Teminat karşılığı ihtiyaten haczedilen malların borçluya bırakılmasının bir diğer yararında vergi borcunu ticari kazançla ödemek suretiyle tahsil dairesi açısından uyumsuzluğun çözümünü sağlamış olmasıdır.

A.A.T.U.H.Kanununun 14.maddesinde depo edilecek kıymetlerin niteliği belirtilmemiştir. İcra ve İflas Kanununun 263.maddesinde ise depo edilecek değerler belirtilmiştir. Buna göre depo edilecek değerler para olabileceği gibi, icra memurunun kabul edebileceği pay senetleri, tahvil, taşınır, taşınmaz rehni veya güvenilir bir bankanın teminat mektubu şeklinde belirtilmiştir.

A.A.T.U.H.Kanununun 14.maddesinde istenmesi halinde kefil gösterilmek suretiyle de haczedilen malların muhafaza altına alınmayıp, borçluya bırakılmasını öngörmektedir.

Bu hüküm İcra ve İflas Kanununda yoktur. Burada kamu borçlusu daha da koruyucu bir kapsama alınmıştır. İstenildiği halde hacizli menkulü aynen teslim etmeyen borçlunun yada kefillerin zincirleme sorumluluğu sözkonusudur. A.A.T.U.H.Kanununun 14.maddesinde yer alan "tahsil dairesinin bulunduğu mahal" deyimini, aynı muhtarlık veya aynı ilçe, aynı il olarak anlaşılmaktadır. Bazen birkaç il veya ilçe yalnız bir vergi dairesinin alanı içine girebilir. Bunun için Maliye ve Gümrük Bakanlığının düzenlemesine göre "tahsil dairesinin bulunduğu mahal" saptanmalıdır⁽¹²¹⁾.

(120) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 123.

(121) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 124.

III. ÜÇÜNCÜ ŞAHIS ELİNDE HACZOLUNAN MALLARIN KENDİSİNE BIRAKILMASI

İhtiyati haciz kararı alınıp, haczedilen mallar bazen borçlunun elinde olmayıp, üçüncü şahısların elinde bulunabilir. Üçüncü şahısların zilyedliğinde de olsa bu malların mülkiyeti kamu borçlusunun olduğu için bunlarda haczedilecektir. Burada amaç takibin semeresiz kalmamasıdır.

A.A.T.U.H.Kanununun 14.maddesi "...mal üçüncü kişi yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir"⁽¹²²⁾ hükmü ile üçüncü şahısların zilyedliğinde bulunan ancak mülkiyeti borçluya ait malların, bir taahhüt senedi alınarak bu üçüncü şahıslara bırakılabileceği belirtilmiştir. Taahhüt senedinde, haczedilen malın aynen teslimi öngörülmüşse üçüncü şahıs o mal üzerinde tasarrufta bulunamaz. Eğer taahhüt senedinde malın bedelinin ödeneceği taahhüt edilmişse üçüncü şahıs o mal üzerinde dilediği şekilde tasarrufta bulunabilir.

Taahhüt senedinin şekli konusunda kanunda herhangi bir açıklama yoktur. Üçüncü şahıstan alınacak taahhüt senedinin noter senedi veya adi senet olması mümkündür. Taahhüt senedi tahsil dairesinin isteğine göre düzenlenir. Ancak Maliye Bakanlığı uygulama birliğini sağlama açısından 242 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde "ihtiyati haciz taahhüt senedi"nin içeriğini tayin ederek teşkilatına duyurmuştur. Böylece kamu alacağını tahsil için ihtiyati haciz kararı ile kamu borçlusunun üçüncü şahıslardaki menkullerini haczedip anılan ihtiyati haciz taahhüt senedi ile üçüncü kişilere bu malları bırakan tahsil dairesi belirlenen süre sonunda da borç ödenmezse üçüncü şahıslardan bu menkulleri isteyecek veya duruma göre parasını tahsil edecektir⁽¹²³⁾.

(122) Ünlü, a.g.e., s. 198.

(123) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 184.

§ 8. İHTİYATİ HACZE KARŞI DAVA AÇILMASI

I. GENEL OLARAK

Haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp, uygulananlar A.A.T.U.H.Kanununun 15. maddesine göre belli süre içinde dava açabilirler. Maddenin başlığı "ihtiyati haciz kararına itiraz" olup, gerçekte maddede düzenlenen husus ihtiyati haciz kararına karşı dava açılmasıdır⁽¹²⁴⁾.

İhtiyati hacze karşı açılacak davaları "ihtiyati haciz kararına karşı açılacak davalar" ve "istihkak davaları" diye ayırabiliriz. Haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanan kimselerin belirlenen süreler içinde dava açmaları gerekir. Bu davaları ayrı ayrı inceleyelim.

II. İHTİYATİ HACİZ KARARINA KARŞI AÇILACAK DAVALAR

Haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp, uygulanan kimseler bu hacze itiraz edebilirler. A.A.T.U.H.Kanununun 15. maddesi hükmünde ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava yoluna başvurma esasları düzenlenmiştir. Bu hüküm İcra ve İflas Kanunu ile paralellik içindedir. Ancak İcra ve İflas Kanununda konu daha ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için icra-iflas hukukundaki ihtiyati hacze itiraz konusunu incelemekte yarar görmekteyim.

1. İcra-İflas Hukukunda İhtiyati Haciz Kararına İtiraz

İcra ve İflas Kanununda konu düzenlenirken, geniş şekilde bir düzenleme yapılmış, itirazın nedenleri, itirazın şekli, itirazı inceleyecek mahkemenin yapacağı tetkikat, savunma ve iddiaların nasıl olacağına dair hususlar belirtilmiştir.

(124) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 125.

İcra ve İflas Kanununun 265.maddesinin başlığında "ihtiyati haciz kararına itiraz" dır⁽¹²⁵⁾. Ancak bu madde de açıkça belirtilen şekil ve usul-lerde ihtiyati hacze itiraz edilebilir.

İhtiyati haciz kararı çoğu kez alacaklının tek yanlı bir talebi üzerine basit yargılama sonucu ve tam bir isbat gerekli olmaksızın verildiği için, bu kararın icrasından sonra borçluya ihtiyati haciz kararına itiraz edebilmek olanağı tanınmıştır. Ayrıca "ihtiyati haciz sebebine itiraz eden borçlu, İ.İ.K. nun 9.babı hükümlerine tevfiği hareket etmeğe mecbur ve umumi hükümler dairesinde ve fakat ihtiyati hacze ve takibe doğrudan doğruya müessir olmamak üzere dava ikame etmek (mesela menfi tesbit davası) hakkınada maliktir"⁽¹²⁶⁾.

İsviçre icra-iflas hukukunda bu dava, yalnızca kanunun ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için koyduğu takip hukukuna ilişkin bulunan koşulların mevcut olup olmadığının tesbitine yönelmiştir. Bu dava ile ihtiyati haczin hukuka uygun olup, olmadığı tesbit edilir. Burada artık alacağın mevcut olup olmadığına ilişkin bir tetkikat yapılmaz. Bu dava ile ihtiyati haciz kararının verilebilmesi için gerekli şartlardan ancak bir kısmının bulunup, bulunmadığı tesbit edilecektir⁽¹²⁷⁾.

Türk hukukunda da Postacıoğlu⁽¹²⁸⁾ karşıt görüşte olmasına karşın çoğunluk tıpkı İsviçre hukukunda olduğu gibi borçlunun alacağın esasına ilişkin herhangi bir itirazda bulunamayacağını, olsa olsa yalnızca sınırlı sayıda sayılan itirazlarda bulunabileceği görüşündedirler⁽¹²⁹⁾.

İcra ve İflas Kanununun 265.maddesine göre ihtiyati haciz kararları kesin olup temyiz edilemez. Ancak mahkemeden alınan ihtiyati haciz kararına aynı mahkemede bazı nedenlere dayanılarak itiraz edilebilir. Bura-

(125) Doğan/Alver, a.g.e., s. 157.

(126) (Yargıtay İçtihatı Birleştirme Kararı, 9.6.1937, 42/8, R. 6. Sayı 3626) Üstündağ, a.g.e., s. 446.

(127) Üstündağ, a.g.e., s. 447.

(128) Postacıoğlu, a.g.e., s. 259.

(129) Kuru/Aslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 438; Üstündağ, a.g.e., s. 447.

da ikili bir ayırım yapılmaktadır. Borçlu eğer ihtiyati haciz kararı verilirken mahkemede dinlenmişse bütün itiraz nedenlerini dinlenildiği duruşmada mahkemeye sunabilir. Bu nedenle mahkemede dinlenmiş olan borçluya, ihtiyati haciz kararının verilmesinden sonra, ihtiyati haciz kararına karşı itiraz etme hakkı tanınmamıştır. Buna karşı borçlu ihtiyati haciz kararı verilirken dinlenmemişse, ihtiyati haciz kararına karşın (aynı mahkemede) itiraz edebilir. "Borçlu kendisi dinlenmeden verilen ihtiyati haczin dayandığı nedenlere, mahkemenin yetkisine ve güvenceye karşı ihtiyati haciz kararını veren mahkemeye itiraz edebilir. İcra kovuşturması başladıktan sonra bu itirazları inceleme görevi tetkik merciinindir"⁽¹³⁰⁾.

Yetki ve teminata ilişkin itiraz bakımından alacaklının alacağıнын vadesinin gelmiş veya vadesinin gelmemiş olması arasında bir fark yoktur. Yetki ve teminata ilişkin itiraz nedeni her ihtiyati haciz kararına karşı ileri sürülebilir.

İcra ve İflas Kanununun 265.maddesinde tahdidi şekilde sayılan ihtiyati haciz kararının dayandığı sebeplere, mahkemenin yetkisine ve teminata karşı itiraz edilebilir. Burada itiraz nedenleri şekli olup sınırlı şekilde sayılmıştır⁽¹³¹⁾.

Rehinle teminat altına alınmış olan bir alacak hakkında ihtiyati haciz kararı verilmişse, ihtiyati haciz kararına bu bakımdan da itiraz edilebilir. Çünkü alacağın rehinle temin edilmemiş olması ihtiyati haciz kararı verilebilmesinin genel şartını teşkil eder⁽¹³²⁾. Eğer rehinle temin edilmiş bir alacak varsa öncelikle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip yapılması gerekmektedir.

(130) (Yargıtay 12. HD., 3.11.1981, 6287/8020) Doğan/Alver, a.g.e., s. 158.

(131) Kuru/Aslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 438.

(132) Üstündağ, a.g.e., s. 448.

Borçlu kendisi dinlenmeden verilen ihtiyati haciz kararına karşı, alacaklının iddia ettiği alacağın mevcut olmadığı hakkında bir itirazda bulunamaz. Borçlu alacağın esasına ilişkin olan bu itirazını, alacaklının açacağı davada veya alacaklının yapacağı icra takibinde ileri sürebilir.

Borçlu mahkemenin yetkisine, teminata, ihtiyati haczin dayandığı nedenlere karşı kendisi dinlenmeden verilen ihtiyati haciz kararına yedi gün içinde itiraz edebilir. Burada yedi günlük süre, borçlu hazır iken yapılan ihtiyati hacizlerde ihtiyati haczin konulduğu, borçlunun yokluğunda yapılan ihtiyati hacizlerde ise ihtiyati haciz tutanağının borçluya tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye başlar. "İhtiyati haciz kararına itiraz süresi içinde icrai takip başlamışsa, İcra ve İflas Kanununun 265.maddesinde gösterilen itiraz nedenlerinin incelenmesi görevi tetkik merciine aittir"⁽¹³³⁾.

İhtiyati haciz kararına itiraz yapıldığında mahkeme alacaklı ve borçluyu duruşmaya çağırır, taraflardan enaz birisi hazır olursa duruşma yapar. İki tarafta hazır bulunmazsa dosya üzerinde inceleme yaparak kararını verir.

Mahkemede yapılan inceleme borçlunun bildirdiği itiraz nedenlerine göre yapılır. İhtiyati haciz kararı verirken yapıldığının tersine, burada mahkeme, itiraz edilen ihtiyati haciz nedeninin mevcut olup olmadığı hakkında tam bir araştırma yapmalı, bu hususta tam bir kanaate sahip olduktan sonra hüküm vermelidir. Yani, burada mahkeme gerçeğe benzerlik karinesi ile yetinmez. Burada tarafların yeri değişmiş, yani itiraz eden borçlu olmasına, karşı taraf alacaklı olmasına karşın, isbat yükü yine alacaklıdadır. Alacaklı itiraz halinde ihtiyati haciz nedeninin varlığını kanıtlayacaktır⁽¹³⁴⁾.

Yapılan inceleme sonucu mahkeme itiraz nedenini yerinde bulursa itiraz nedeninin niteliğine göre gereken kararı verir. Yapılan inceleme so-

(133) (Yargıtay 12.HD., 15.9.1981, 5266/6726) Doğan/Alver, a.g.e.,s.158.

(134) Kuru/Arslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 439.

nucu itirazın kabulüne karar verilmesi halinde mahkeme ihtiyati haciz kararının kaldırılmasına karar verebileceği gibi bazı hallerde kararını değiştirebilir. Özellikle kararın değiştirilmesi, alacağın rehinle temin edilmiş olmasına rağmen ihtiyati haciz kararı verilmiş olupta, tetkikat sonucu rehlin alacağın tamamını karşılamadığı anlaşılırsa, mahkeme ihtiyati haczi bu kere alacağın karşılanmayan kısmına yöneltecektir. Ayrıca teminata ilişkin itiraz üzerine mahkeme teminatı arttırabilir⁽¹³⁵⁾.

2. Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Kararına İtiraz

Vergi icra hukukunda haksız uygulamalara karşı haklarında ihtiyati haciz uygulananlar dava yoluyla bu ihtiyati haciz kararına itiraz edebilirler.

A.A.T.U.H.Kanununun 15.maddesinin başlığında "ihtiyati hacze itiraz" dır. Ayrıntılı şekilde bu itiraz halini inceleyelim:

a. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Haklarında ihtiyati haciz kararı alınanlar bu karara karşı yer itibariyle alacaklı vergi dairesinin görev alanı içinde bulunan mahkemede dava açabilirler. İhtiyati haczin dayandığı nedene yapılan itirazlar alacaklı vergi dairesinin görev alanı içinde bulunan vergi mahkemesinde incelenecektir.

Ancak niyabeten yapılan hacizlerde yetkili mahkemenin tesbiti farklı yorumlara müsaittir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 37.maddesi "vergi uyuşmazlıklarında yetki" başlığıyla, yetkili vergi mahkemesini belirtmiştir⁽¹³⁶⁾. Niyabeten yapılan hacizlerde işlemi yapmış olan tahsil dairesi niyabet verilmiş olan dairedir. Bu açıdan davanın bu dairenin bulunduğu yer mahkemesinde açılması düşünülebilir⁽¹³⁷⁾. Ancak İdari Yargılama Usulü Kanununun bu hükmüne karşın A.A.T.U.H.Kanununun 15.maddesi daha özel bir

(135) Üstündağ, a.g.e., s. 451.

(136) Ünlü, a.g.e., s. 911.

(137) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 187.

hükümdür ve son derece açıktır. İhtiyati hacze karşı açılacak davanın, alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde açılacağı açık olarak belirtilmiştir.

İhtiyati haczin uygulanmasına karşı yapılan itiraz, haciz kararının dayandığı nedene karşı ise, alacaklı vergi dairesinin görev alanındaki vergi mahkemesine yapılır. Burada görevli mahkeme vergi mahkemesidir. Uyuşmazlık Mahkemesinde verdiği bir kararda "idari mahiyetteki ihtiyati haciz kararının olayda kati hacze dönüştüğü hakkında bir iddia mevcut bulunmamasına ve davacının idari yasaya dayanarak ihtiyati haciz kararının kaldırılması yolundaki istemine idarece bir cevap verilmemesi üzerine davanın açılmış bulunmasına göre idari nitelikteki iş bu davanın görüm ve çözümünün Danıştay'ın görevi içinde olduğu, bu nedenle anlaşmazlığın niteliğine göre idari yargı yerinde çözülmesi gerektiğine" karar verilmiştir⁽¹³⁸⁾. Uyuşmazlık Mahkemesinin vermiş olduğu bu karar Anayasanın 158. maddesine göre kesin ve bağlayıcıdır.

b. Açılacak Davanın Süresi

Vergi icra hukukunda, icra-iflas hukukunda olduğu gibi biçimsel kurallara göre hareket edilir. Böylece kuralların belirlenmesi ve uygulanması sonucu uyuşmazlıklar kısa sürede çözüme ulaştırılmaktadır.

Nitekim A.A.T.U.H.Kanununun 15.maddesinde ihtiyati haciz kararına karşı, haciz sırasında itiraz edenin (davacının) bulunup, bulunmamasına göre belirlenen sürelerde dava açılmalıdır. Buna göre eğer davacı ihtiyati haciz sırasında hazır ise haczin uygulandığı günden itibaren 7 gün içinde, eğer haciz sırasında hazır değilse, kendisine haciz tutanağının tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz edebileceği öngörülmüştür. Danıştayda "ihtiyati haczin fiilen tatbik edildiği günden itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz kararına itiraz edilebilir," diye aynı doğrultuda kararlar vermiştir⁽¹³⁹⁾.

(138) (Uyuşmazlık Mahkemesi, 17.3.1976, 52/20) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygu lama ve İçtihatlar, a.g.e., s. 130.

(139) (Danıştay 7.D., 1969/479 E., 1969/2176 K.) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 188

A.A.T.U.H.Kanununun 15.maddesinde yer alan 7 günlük süre hakdüşürücü süre olup, ileri sürülmesine dahi hakim tarafından re'sen incelenip, gözetilmesi gerekir⁽¹⁴⁰⁾.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 7.maddesinde dava süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Ancak bu genel hükme karşın A.A.T.U.H.Kanununun 15.maddesi daha özel bir hüküm olduğundan bu genel dava açma süresi burada gözönüne alınmayacaktır.

Yine İcra ve İflas Kanununun 265.maddesinde de paralellik sağlanarak ihtiyati haczin huzurda yapılmasında bu günden, gıyapta yapılması halinde de tutanağın tebliğinden itibaren davacı 7 gün içinde dava açmalıdır.

A.A.T.U.H.Kanununun 15.maddesinde itiraz için konulan bu 7 günlük süre eğer çalışmaya ara verme (adli tatil) rastlarsa ne olacaktır? Burada İdari Yargılama Usulü Kanununun 8.maddesinin 3.bendi gereği "ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır"⁽¹⁴¹⁾. Burada ara vermeye haczin huzurda uygulanmasından veya gıyapta uygulanmışsa tebliğinden itibaren altı günlük süre geçmişse bile yine 7 günlük süre yeniden uygulanmaya başlayacaktır. Yani 7 günlük süre yeniden (çalışmaya ara verme süresinin bitiminden itibaren) işleyecektir⁽¹⁴²⁾.

İşleyecek olan sürelerin tesbitinde tatil günleride sürelere dahildir. Eğer sürenin son günü tatil gününe rastlarsa süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

Burada 7 günlük süre vergi mahkemelerine başvurma için verilen süredir. Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kabul veya ret kararına karşıda taraflar Danıştay'a gidebileceklerdir. İşte burada Danıştay'da dava

(140) Ünlü, a.g.e., s. 201.

(141) Ünlü, a.g.e., s. 900.

(142) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 186.

açma (temyiz) İdari Yargılama Usulü Kanununun 7.maddesi gereği 60 gündür. Danıştay'a yapılacak temyiz başvurusunda süre taraflara yapılacak tebligattan itibaren 60 gündür.

c. Açılacak Davanın Nedenleri

İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davalarda, usul yönünden, ihtiyati haczin uygulanmasının usulüne uygun olmadığı yönündeki itirazlar, esas yönünden de yalnızca ihtiyati haciz nedenlerinin bulunmadığı ileri sürülebilir. Bunun dışında ilgili kamu alacağının esas hakkında iddialar mahkemece gözönüne alınmaz. Danıştayda "...haklarında ihtiyati haciz işlemi uygulananların ancak bu haczin nedenine itiraz edebilecekleri, mahkemeninde, yalnızca ihtiyati haciz sebeplerinin bulunup bulunmadığı noktasında inceleme yapmak yetkisine sahip buldukları, bu nedenle tarhiyatın esasına ilişkin hususun ihtiyati haciz safhasında incelenmesi mümkün bulunmamaktadır,"⁽¹⁴³⁾ diyerek mahkemenin incelemesinin ihtiyati haciz nedenleri olabileceği görüşündedir. Kamu alacağının zaman-aşımına uğramış olduğu iddiası dahi ihtiyati hacze karşı açılacak davalarda nazara alınacak bir iddia olarak kabul görmemektedir.

Açılacak davalarda husumet yönündende yani davayı açan ve hakkında dava açılanın aktif (davacı) ve pasif (davalı) dava ehliyetleri olup olmadığı mahkemece kendiliğinden gözetilecektir. Buradaki dava, kamu borçlusu, yasal temsilcisi, hakkında ihtiyati haciz uygulanan gerçek ve tüzel kişiler veya mirasçılar tarafından açılır. Karşı taraf olarak haczi uygulayan tahsil dairesi gösterilir. Burada husumet yani aktif ve pasif dava ehliyeti kamu düzeni ile ilgili olup, ileri sürülme dahi mahkemenin görevinden ötürü her aşamada kendiliğinden gözönünde bulundurması ve öncelikle karara bağlaması gerekir. Yetkili mahkeme husumet sorununu çözdükten sonra diğer hususları araştırmalıdır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nda vermiş olduğu içtihadta "6183 sayılı Yasanın 15.maddesi hükmüne

(143) (Danıştay, 4. D., 5.10.1978, 3433/2640) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İchtihatlar, s. 133.

göre haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan mercii nezdinde ihtiyati haczin sebebine itiraz edebilir. Bu maddedeki "haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar deyiminden vergi borçlusunun kastedildiği açıkça anlaşılmaktadır. İtirazın konusuda, ihtiyati haczin sebebiyle sınırlıdır,"⁽¹⁴⁴⁾ diyerek görüşünü bildirmiştir.

Vergi İcra hukukunda ihtiyati haczin uygulanmasını gerektiren nedenler A.A.T.U.H.Kanununun 13.maddesinde 7 bent halinde sayılarak sınırlandırılmıştır. İşte borçlu, ihtiyati hacze konu teşkil edilen nedenin gerçekleşmediğini iddia ediyorsa, bunu 7 günlük süre içinde vergi mahkemesine bildirerek itirazda bulunabilir. Danıştay "ihtiyati hacze karşı açılacak davada, işin esası incelenmez, sadece sebeplerin bulunup bulunmadığı araştırılır"⁽¹⁴⁵⁾, yolunda karar vermiştir.

Yine "ihtiyati hacizle birlikte, ihtiyati tahakkuk işlemi uygulanmamışsa, itiraz ancak ihtiyati haciz sebebine yönelik olabilir"⁽¹⁴⁶⁾ diyerek Danıştay "... Kanununun açık hükmü muvakkat bir tedbir olan ihtiyati haciz hakkındaki itirazları sadece ihtiyati haciz sebeplerine hasrettiğinden komisyonun, kanunun verdiği yetki dışında hacze konu borcu tebligat safhasına ait itirazı inceleyerek karar vermesinde isabet yoktur..."⁽¹⁴⁷⁾ kararıyla da mahkeme incelemelerinde yalnızca ihtiyati haciz nedenlerine yönelik olması gerektiğine karar vermiştir. Daha birçok kararında da gerekçeli olarak bu görünüşü ortaya koymuştur.

İhtiyati haciz kararının uygulanması sonucu yapılacak itirazlarda A.A.T.U.H. Kanununun 15. maddesinin 2. fıkrası gereği incelemeyi yapacak

(144) (Yargıtay H.G.K., 5.2.1983, 15-1256/184) Şimşek, A.A.T.U.H.K., Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 134.

(145) Danıştay 7. D., 1971/3508 F., 1973/1308 K.) Ünlü, a.g.e., s. 202.

(146) (Danıştay 4. D., 12.10.1976, 1644/2225) Kaneti, a.g.e., s. 434.

(147) (Danıştay 4. D., 15.11.1971, 844/3860) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 189.

olan vergi mahkemesinin kararlarının kesin olduğu belirtilmiştir. Yapılacak olan incelemede vergi mahkemeleri diğer işlere göre öncelikli olarak davaya bakar ve karar verir.

İhtiyati hacze konu itiraz sonunda açılacak davada vergi mahkemelerinin verecekleri kararların kesin olduğu yolundaki hüküm, bu kararlar aleyhine 2575 sayılı Danıştay Kanununun 25. maddesi gereği Danıştayda temyiz davası açılmasına engel teşkil etmemektedir⁽¹⁴⁸⁾.

Uygulamada ihtiyati haciz yapıldığında kamu borçlusuna, ihtiyati haciz nedeni ayrıca bildirilmemektedir. Borçlunun yokluğunda yapılan hacizlerde borçluya ihtiyati haciz tutanak örneği gönderilmektedir. Bu tutanakta ihtiyati haciz nedeninden bahsedilmemektedir. Kamu borçlularında hangi nedenden dolayı haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp uygulandığını bilmediklerinden dolayı, dava dilekçelerinde genel bir deyim kullanarak 6183 sayılı Kanunun 13. maddesindeki ihtiyati haciz nedenlerinin hiçbirisinin bulunmadığı yazılmaktadır⁽¹⁴⁹⁾. Oysa ki tahsil dairesi ihtiyati haciz kararını uygularken veya sonra tebligat yaptığında haciz zabıt örneğine ihtiyati haciz kararının nedenini belirtse daha süratli ve sağlıklı bir uygulama ortaya çıkacaktır. Böylece belki de çoğu ihtiyati haciz uygulamasına itiraz dahi edilmeyecek, ihtiyati haczin uygulanma nedenini bilen borçlular, ödeme, teminat ve benzeri çabalara girişeceklerdir.

III. İSTİHKAK DAVALARI

1. Genel Olarak İstihkak İddiası

Borçlunun malları haczedilirken gerçekte üçüncü bir kişiye ait mallarda haczedilmiş olabilir. Örneğin borçlunun evinde haciz yapılırken orada bulunan bir bisiklet borçluya değilde komşusuna ait olabilir. Yada borçluya ait bisikletin komşusunda bulunduğu anlaşılıp, bu mallar haczedilebilir.

(148) Tancı/Arıkan/Yalçınar, a.g.e., s. 43.

(149) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 187.

Yani haciz esnasında borçluya ait bulunduğu çekişmeli olan mallarla karşılaşılabılır, bu mallarda haczedilebilir. Bu çekişmeli olan mallara "istihkak iddia edilen mallar" denilir. İşte istihkak iddia edilen bu çekişmeli malların hacizden kurtarılması için başvuru olan davaya da istihkak davası denilir⁽¹⁵⁰⁾.

"İstihkak kelimesinin sözlük anlamı hak etme, hak ediş, hak edilen şey'dir. Deyim olarakta haksahibi anlamına gelmektedir"⁽¹⁵¹⁾.

İstihkak iddia edilen mallar, ihtilafın önlenmesi için en son haczedilme lidir. Yani öncelikli olarak üzerinde çekişme olmayan, borçluya ait olduğu kesin olarak belli olan mallar haczedilmeli daha sonra haczedilen malların alacağı karşılamaya yetmemesi durumunda, bu mallar haczedilmelidir.

Haczedilen mallar hakkında ileri sürülen istihkak iddiası sonucu eğer istihkak davası üçüncü kişi lehine sonuçlanırsa, o mallar üzerinden haciz kalkar, buna karşılık istihkak davası üçüncü kişi aleyhine sonuçlanırsa, istihkak iddiası reddedilir, mal borçluya ait sayılır ve malların satışı istenerek satış bedelinden alacağın tahsili yoluna gidilir.

İhtiyati haciz kararı alınarak haczedilen mallar hakkında da icrai hacizdeki gibi istihkak iddiaları ileri sürülebilecektir.

2. İstihkak İddiasının Konusu

İstihkak iddiasının konusunun A.A.T.U.H. Kanununun 66. maddesinde mülkiyet hakkıyla, rehin hakkı olabileceği belirtilmişse de bu belirleme sınırlı değildir⁽¹⁵²⁾.

(150) Kuru/Arslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 284.

(151) Ünlü, a.g.e., s. 629.

(152) Ünlü, a.g.e., s. 631.

Üçüncü şahısların ileri sürecekleri, hacizli mal üzerindeki haczin kaldırılmasını ve hacizli malın mülkiyet hakkıyla yükümlü olarak haczedilmiş sayılmalarını gerektirecek her türlü hak, istihkak iddiasının konusunu teşkil edebilir. Örneğin kullanma hakkı, oturma hakkı, telefon kullanım hakkı, tapuya şerh verilmiş önalım hakkı gibi haklarda istihkak davasına konu yapılabilirdir.

Tahsil dairesine borçlu olan kişi, üçüncü kişilerden alacaklı olabilir. Bu alacak üzerinde başka bir üçüncü kişi, bu alacağın takip edilen borçluya değil de kendisine ait olduğunu istihkak iddiası şeklinde ileri sürebilir. Bu üçüncü kişinin ileri sürdüğü istihkak iddiasıyla ilgili uyuşmazlık açılacak istihkak davasında çözümlenir.

3. İstihkak Davalarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

a. Görevli Mahkeme

İhtiyati haciz uygulaması üzerine gerek tahsil dairesince gerekse üçüncü kişiler tarafından açılacak istihkak davalarına vergi mahkemeleri mi yoksa genel mahkemelerin mi bakacağı konusunda yasalarımızda bir açıklık yoktur.

A.A.T.U.H. Kanununun 68. maddesinde yeralan hüküm kesin hacizle ilgilidir. Ancak ihtiyati haciz A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin ilk fıkrasında açıklandığı üzere ... "haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre" ... uygulanacaktır, buradan da ihtiyati haciz uygulamasından kaynaklanan istihkak davalarının adliye mahkemelerinde çözümleneceğini kabul etmek gerekir. Eğer itiraz ihtiyati haczin sebebine karşı ise, orada idari bir tasarruf sözkonusu olacağından, çözüm yeri vergi mahkemesi olacaktır⁽¹⁵³⁾.

Yargıtay Hukuk Genel Kuruluda verdiği bir kararda "Yasanın 15. madde hükmüne göre haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar süresi içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyo-

(153) Ünlü, a.g.e., s. 175.

nu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. Bu maddedeki haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar deyiminden vergi borçlularının kastedildiği açıkça anlaşılmaktadır. İtirazın konusunda, ihtiyati haczin sebebiyle sınırlıdır" .. denildikten sonra A.A.T.U.H. Kanunda vergi alacağının tahsili için ihtiyaten haczolunan mallar hakkında 3. şahısların genel mahkemelerde istihkak davası açma hakkını önleyici bir hüküm bulunmadığı gibi kamu borçlusunun itirazına ilişkin 15. madde hükmünün bunun dışında kalan 3.kişilerin istihkak iddiaları hakkında da aynen uygulanacağını kabul edilemeyeceği, bu nedenle genel mahkemelerin yetkili olduğu kabul edilmiştir⁽¹⁵⁴⁾.

Yine bir başka Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararında "istihkak davalarının idari işlere karşı olmadığından ister ihtiyati ister kesin hacze dayansın adli yargıda çözümleneceği..." kararı verilmiştir.⁽¹⁵⁵⁾

Danıştayda verdiği kararlarda "özel mülkiyet hakkının korunması ile ilgili davalarda adalet mahkemelerinin görevli olması genel kuralının doğal bir sonucu olarak, bu hükümlerle, istihkak davalarında adli yargının görevli kılındığının kabulü gerekmektedir"⁽¹⁵⁶⁾... denilerek istihkak davalarında adli yargının görevli olduğu görüşündedir.

Kanımcada istihkak davası özel mülkiyet hakkının korunmasıyla ilgili bir dava olduğundan adli mahkemelerin görevli olması, bu mahkemelerin istihkak davalarına bakması yerinde olacaktır.

b. Yetkili Mahkeme

Yer bakımından davanın açılacağı mahkeme, tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemedir. İstihkak davalarına bakmaya yetkili olan mahkeme, tahsil dairesinin görev alanındaki yer mahkemesidir.

(154) (Yargıtay H.G.K., 10.11.1976, 15-35/2766) Şimşek, A.A.T.U.H.K., Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 116.

(155) (Yargıtay H.G.K., 24.11.1982, 4-1945/917) Şimşek, A.A.T.U.H.K., Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 134.

(156) (Danıştay 4. D., 27.11.1985, 6104/3152) Ünlü, a.g.e., s. 667.

A.A.T.U.H. Kanununun 68. maddesinin 1. fıkrasında da "istihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi yetkilidir..."⁽¹⁵⁷⁾ denilerek açıkça yetki konusunda özel hüküm getirilerek yetkili mahkeme belirtilmiştir. Bu hüküm kesin hacizle ilgili olmasına karşın kanımca ihtiyati haciz uygulaması üzerine açılacak istihkak davalarında da geçerli olmalıdır.

4. Dava Süreci ve Sonuçları

a. Hacizli Malın Borçlunun Elinde Olması Halinde İstihkak İddiası

Haczedilen mal borçlunun kullanımında onun zilyetliğinde haczedilmiş olabilir. Tahsil dairesince borçlunun elinde iken haczedilmiş bir mal, borçlu tarafından üçüncü bir şahsın mülkü veya rehni olarak gösterilebilir. Yine üçüncü şahıslar tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edilebilir. Bu durumlarda haczi uygulayan memur bu hususları haciz tutanağına geçirerek durumu tesbit eder.

Bu iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya, haczi yapan memur tarafından tebliğ edilir.

İddia sahiplerine tebligat yapılması zorunlu olduğundan istihkak iddia eden şahısların açık bir şekilde adreslerinin haciz tutanağına yazılması gerekir.

Tahsil dairesi, haciz tutanağını aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, üçüncü şahıs tarafından yapılan istihkak iddiasını inceleyerek iddianın haklı olup olmadığı konusunda bir karara varır. Tahsil dairesince yapılan inceleme sonunda istihkak iddiası haklı görülmediği takdirde tahsil dairesi

(157) Ünlü, a.g.e., s. 658.

durumu yedi gün içinde üçüncü şahsa tebliğ eder. Eğer belirtilen bu süre içinde, üçüncü şahsa böyle bir tebligat yapılmazsa istihkak iddiası kabul edilmiş sayılacağından istihkak iddiasına konu olan mallar üzerindeki mevcut haciz kaldırılır.

İstihkak iddiasının reddolunduğu şeklindeki yazı ve tebligatı alan üçüncü şahıs tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde ret kararına karşı tahsil dairesi nezdinde itiraz etmezse ilerde istihkak davası açtığı zaman iddiası dinlenmez. Ancak borçlu bu 7 gün içinde mahkemeye müracaat ederse, itiraz yapılmış sayılır.

Tahsil dairesince istihkak iddiası reddolunur veya borçlu elinde haczedilen mallara üçüncü şahısca yapılan istihkak iddiasına, bizzat borçlu tarafından itiraz edilirse tahsil dairesi, 7 gün içinde mahkemeye müracaatla istihkak davası açma gerekliliğini üçüncü şahsa bildirir. Üçüncü şahıs bu tebliğ üzerine, 7 gün içinde istihkak davası açmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçmiş sayılacağından, hacizli mallar üzerinde takibata devam olunur.

Bu müddet içinde dava açıldığı ve yürütmenin durdurulması kararı getirildiği takdirde, istihkak davasına konu olan mal üzerindeki takibat durur.

Mallar borçlu elinde haczedildiği için, dava açma görevi üçüncü şahıslara yükletilmiştir.

b. Hacizli Malın Üçüncü Kişinin Elinde Olması Halinde İstihkak İddiası

Haczedilen mal borçlunun elinde olabileceği gibi üçüncü bir kişinin elinde de olabilir.

A.A.T.U.H.Kanununun 67.maddesinin 1.fıkrasına göre; bir mal borçlunun elinde değil de üçüncü bir kişinin elinde iken haczedilir ve üçüncü kişide sözkonusu mal üzerinde mülkiyet ve rehin hakkı gibi bir hak

iddia ederse, haczi yapan memur durumu haciz tutanağına geçirir, tutanağı tahsil dairesine verir. Tahsil dairesi elindeki kanıtlara göre ve hacizli malın kamu borçlusuna ait olduğu kanısıyla haciz yapıldığından durumu alacaklı kamu idaresine bildirir. Maddede bu bildirim kaç gün içinde yapılması hakkında bir açıklama yoktur. Ancak ihtilafın sürüncemede bırakılmaması ve olayın niteliği gereği herhangi bir adaletsizliğe meydan verilmemesi için, durumun haczi takip eden makul bir süre içinde hemen alacaklı kamu idaresine bildirilmesi icap eder. Alacaklı kamu idaresi bu bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde olayı tetkik ederek tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesinde dava açmadığı takdirde, üçüncü şahsın istihkak iddiası kabul edilmiş sayılarak haciz kaldırılır⁽¹⁵⁸⁾.

Alacaklı kamu idaresi, 15 gün içinde dava açmış ise hacizli mallar mahkeme sonuçlanıncaya kadar paraya çevrilemez ve bekletilir. Dava sonunda alacaklı kamu idaresinin talebi kabul edilmişse, mahçuz mal bu kanun hükümleri dairesinde paraya çevrilerek alacak tahsil edilir.

Alacaklı kamu idaresince açılan istihkak davası hukuki niteliğine göre bir olumsuz tesbit davasıdır. Çünkü bu dava ile üçüncü kişilerin iddia ettiği hakların mevcut olmadığına saptanması istenmektedir.

Hacizli malın üçüncü şahıs elinde bulunması halinde, istihkak davasını açmak ve davada iddiayı isbat yükümlülüğü alacaklı kamu idaresine düşmektedir. Üçüncü kişi mallara zilyet olmakla bu malların sahibi sayılacağından, bu kuralın aksini isbat etmek alacaklı kamu idaresine düşmektedir.

Alacaklı tarafından açılacak bu gibi istihkak davalarında davalı olarak üçüncü şahıs gösterilir. Borçlu hacizli malların kendisine ait değilse üçüncü şahsa ait olduğunu ileri sürerse bu durumda, üçüncü kişiyle birlikte borçlununda davalı olarak gösterilmesi gerekir.

(158) Ünlü, a.g.e., s. 652.

Borçlu ile üçüncü şahsın haczedilen malı birlikte elde bulundurmaları durumunda A.A.T.U.H. Kanununun 67. maddesinin son fıkrasına göre mal borçlunun elinde haczedilmiş sayılır. Bu gibi durumlarda istihkak davası açmak külfeti borçlu ile birlikte malı elinde bulunduran üçüncü kişiye düşer⁽¹⁵⁹⁾.

§. 9. İHTİYATİ HACZİN SONA ERMESİ

I. TEMİNAT GÖSTERİLMESİ HALİNDE

Kamu borçlusu teminat gösterdiğinde, ihtiyati haczi koyan mercii tarafından ihtiyati haciz kaldırılır.

A.A.T.U.H.Kanununun 16.maddesinin başlığında "ihtiyati haczin kaldırılması"dır⁽¹⁶⁰⁾. Bu maddeye göre, ihtiyati haczin teminat gösterilmesi halinde kaldırılacağı açıklanmıştır. Ancak A.A.T.U.H. Kanununun 10. maddesine göre gösterilecek teminatlar arasında bulunan menkul mal, ihtiyati haczin kaldırılması için teminat olarak kabul edilmeyecektir. Öte yandan şahsi kefalet gösterilmeside A.A.T.U.H.Kanununun 10.maddesinde sayılmadığından madde hükmüne göre ihtiyati haczin kaldırılması için yeterli değildir.

Gösterilecek teminatın ihtiyati haciz sebebi olan kamu alacağına eşdeğerde olması gerekir. Teminat gösterildiğinde A.A.T.U.H.Kanununun 16.maddesine göre ihtiyati haczin kaldırılması zorunludur. Danıştayda verdiği bir kararında "usulüne uygun bir ihtiyati haciz kararı dolayısıyla vergi dairesince borçludan teminat istenilmesi yolundaki istemin yerinde..." olduğunu belirtmiştir⁽¹⁶¹⁾. Teminatın gösterilmesi halinde de ihtiyati haczin, haczi koyan mercii tarafından kaldırılacağına karar vermiştir.

(159) Ünlü, a.g.e., s. 653.

(160) Ünlü, a.g.e., s. 210.

(161) (Danıştay 7. D., 20.12.1972, 2093/4062) Gelengen/Karabay/Taner, a.g.e., s. 557.

II. İHTİYATİ HACZİN KESİN HACZE ÇEVİRİLMESİ HALİNDE

A.A.T.U.H.Kanuna göre ihtiyati haciz hiçbir süreyle kayıtlı olmaksızın uygulanabilir. İcra ve İflas Kanununun 261.maddesine göre "Alacaklı ihtiyati haciz kararının verildiği tarihten itibaren 10 gün içinde kararı veren mahkemenin yargı çevresindeki icra dairesinden kararın infazını istemeye mecburdur. Aksi halde ihtiyati haciz kararı kendiliğinden kalkar"...⁽¹⁶²⁾ denilerek belli bir süre içinde ihtiyati haczin uygulanmasının bundan itibaren İcra ve İflas Kanununun 264. maddesinin 1. fıkrasına görede 7 gün içinde kesin hacze çevrilmek zorundadır.

A.A.T.U.H. Kanunda ihtiyati haciz sebepleri varsa, hiçbir süreye bağlı kalınmaksızın ihtiyati haciz uygulanacağından tahsil dairesince ne zaman kesin hacze çevrilirse o zaman ihtiyati haciz kalkacaktır. Bundan sonra haczedilen mallar paraya çevirme hükümlerine göre satılarak alacağın tahsili yoluna gidilecektir.

III. MAHKEME KARARIYLA İHTİYATİ HACZİN SONA ERMESİ

Haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanan gerçek ve tüzel kişiler, ihtiyati haciz kararının nedenlerine itiraz edip, vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Bu dava sonucu ihtiyati haczin kaldırılmasına karar verilebilir. Bu durumda ihtiyati haciz mahkeme kararıyla sona ermiş olur. Vergi mahkemeleince verilen kararlar için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinin 1. fıkrasında "...haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile

(162) Doğan/Alver, a.g.e., s. 156.

ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir..."⁽¹⁶³⁾ denilerek tahsil dairesinin işlem tesis etmesi için bu kararların kesinleşmesi gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay'da verdiği kararlarda genelde İ.Y.U.Kanununun belirttiği yönde kararlar vermiştir. "İhtiyati haciz halinin varlığı halinde, Danıştay'dan kesin karar çıkıncaya kadar tarhiyatın esası hakkında haciz işlemi devam eder"⁽¹⁶⁴⁾. "İtiraz komisyonu uyuşmazlık konusu tarhiyatı terkin etse bile uyuşmazlık kesin hükümle sonuçlanıncaya kadar konulmuş bulunan ihtiyati haczin süreceği, tarhiyatın terkinine ilişkin kararın kesin hüküm halini aldığı saptanmadan ihtiyati haczin kaldırılmasına karar verilmesinde yasa hükümlerine uyarlık yoktur..."⁽¹⁶⁵⁾ denilerek kesin kararın belenmesi gerektiği yolunda kararlar vermiştir.

Danıştay temyiz kararı nihai bir karar değildir. Verilen kararın kesinleşmesi için karar düzeltme (tashihi karar) aşamasında geçirilmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı'da 2.9.1986 tarihinde yayınlandığı muktezada "haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları için işlem tesis edilmesi Danıştayın verdiği kararların kesinleşmesine bağlıdır. Danıştay temyiz kararı aleyhine kararın düzeltilmesi talebi açık bir kanun yolu olarak idari yargıda mevcut bulunduğundan, kararın kesinleştiğinden söz edilemeyeceği nedeni ile tashihi karar talebi sonuçlanıncaya kadar ihtiyati haczin kaldırılmasına ilişkin herhangi bir işlem tesisine gerek bulunmamaktadır..."⁽¹⁶⁶⁾ diyerek ihtiyati haczin mahkeme kararıyla kaldırılması için verilen kararın kesinleşmesini, kararın kesinleşmesi için tashihi karar sonucunun beklenmesini belirtmiştir.

(163) Ünlü, a.g.e., s. 908.

(164) Gelengen/Karabağ/Tamer, a.g.e., s. 557.

(165) (Danıştay 13. D., 15.12.1980, 1830/3813) Ünlü, a.g.e., s. 205.

(166) (Maliye Bakanlığı Muktezası, 2.9.1986, 2161780-7068) Kızılot, a.g.e., s. 179.

Kanımcada kararın kesinleşmesi için karar düzeltme aşamasının beklenmesi gereklidir. Bu aşamadan sonra işlem yapılmalıdır.

IV. İHTİYATİ HACZİ SONA ERDİREN DİĞER NEDENLER

Yukarıda belirttiğimiz ihtiyati haczi sona erdiren nedenler dışında ihtiyati haczi sona erdiren en önemli neden borçlunun ödeme yapmasıdır.

Borçlularca kati olarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ve bunların zam ve cezalarının ödenmesi halinde ihtiyati haciz, haczi yapan tahsil dairesince kaldırılır.

Bir diğer nedende, ihtiyati tahakkukun terkin edilmesidir. Bu durumda da ihtiyati haciz sona erer. İhtiyati haciz kaldırılır.

"İhtiyati haczin kaldırıldığı ihtiyati tahakkuk-haciz kayıt defterine işlendikten sonra bir yazı ile mükellefe duyurulur"⁽¹⁶⁷⁾.

(167) Ünlü, a.g.e., s. 211.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM İHTİYATİ TAHAKKUK

Ş. 10. ÖZEL HUKUKTAKİ MUACCELİYET KAVRAMI İLE VERGİ İCRA HUKUKUNDAKİ TAHAKKUKUN KARŞILAŞTIRILMASI

I. İCRA-İFLAS HUKUKUNDA MUACCELİYET KAVRAMI

İcra-İflas hukukunda alacaklı, alacağı muaccel olupta, rehinlede teminat altına alınmamışsa ihtiyati haciz talep edebilir⁽¹⁶⁸⁾. Alacağın muaccel olması demek onun vadesinin gelmesi, istenebilir hale gelmesidir.

İcra ve İflas Kanunumuzun 257. maddesinin 1. fıkrasına göre rehinle teminat altına alınmamış, muaccel (vadesi gelmiş olan) tüm alacaklar için ihtiyati haciz kararı alınabilir⁽¹⁶⁹⁾. Başkaca bir şarta gerek yoktur. "İsviçre hukukunda ise ihtiyati haciz, kanunda tahdidi olarak sayılan hallerde talep edilebilir"⁽¹⁷⁰⁾.

İcra ve İflas Kanununda muaccel olmayan alacaklar için ise belli şartların bulunması halinde mahkemece ihtiyati haciz kararı verilebilecektir. Burada da yine rehinle temin edilmemiş bir alacak olmalıdır. İcra ve İflas Kanununun 257. maddesinde muaccel olmayan (müeccel) alacaklar için borçlunun belli bir ikametgahının olmaması veya borçlunun taahhütlerinden kurtulmak maksadıyla mallarını gizlemeye, kaçırmaya veya kendisinin kaçmaya hazırlanması yahut kaçması durumlarında ihtiyati haciz kararı verilir. Bu özel durumların bulunması halinde alacaklının alacağının tehlikeye düşeceği kabul edilmiştir. Bu nedenler tahdidi olup genişletilemezler. İhtiyati haciz talebinde bulunan alacaklı bu nedenleri isbat yükü altında

(168) Kuru/Arslan/Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, s. 434.

(169) Doğan/Alver, a.g.e., s. 154.

(170) Postacıoğlu, a.g.e., s. 656.

olup, bunları ispatında da sert davranılmayıp, bu ihtiyati haciz nedenlerinin inanılır derecede ispat edilmesi yeterlidir⁽¹⁷¹⁾. Burada ihtiyati haciz kararı verilip uygulanmasıyla borç yalnızca borçlu hakkında muacceliyet kazanır. Yani bu gibi hallerde alacaklı ihtiyati haciz koydurmakla birlikte, borçlusunu takibede başlayabileceği halde kefiller hakkında ancak vade geldikten sonra takip yapılabilir⁽¹⁷²⁾.

Müccel alacağın muaccel hale gelmesi için ihtiyati haciz kararının verilmesi yeterli değildir. Bu kararın icra edilmesi ile alacak muaccel hale gelmiş olur⁽¹⁷³⁾.

II. VERGİ İCRA HUKUKUNDA İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI

1. Verginin Tahakkuk Etmesi

Vergi hukukunda verginin tahakkuk etmesi, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gerekli olan bir aşamaya gelmesidir. Başka bir deyişle, "verginin tahakkuku, yükümlü yada sorumlunun onu ödemek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesidir"⁽¹⁷⁴⁾.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile bir vergi borcu doğmakta olmasına karşın verginin ödenmesi gerekli bir borç haline gelmesi için, ancak tahakkuk aşamasında vergi ödenmesi talep edilebilen bir kamu alacağı niteliğini kazanır. Bunun içinde tarh ve tebliğ aşamasından geçilmesi gerekir.

(171) Üstündağ, a.g.e., s. 438.

(172) Onar, a.g.e., s. 230.

(173) Üstündağ, a.g.e., s. 439.

(174) Kaneti, a.g.e., s. 139.

2. Verginin İhtiyaten Tahakkuk Etmesi

Bazı durumlarda kamu alacağını güvence altına almak için vergi alacağı özel kanunlarda belirtilen yöntemlere başvurulmadan ihtiyaten tahakkuk ettirmektedir⁽¹⁷⁵⁾. Mükelleflerin, vergileri için henüz beyanname verme zamanlarının gelmediği durumlarda, bazı koşullar içinde vergisini kaçırabileceği düşüncesiyle, beyanname verme müddetinden önce vergi dairesince bir tedbir olarak, tahakkuk işlemi yapılabilir⁽¹⁷⁶⁾. İcra-İflas hukukundaki ödenme zamanı gelmemiş yani muaccel olmayan bir alacak gibi vergi icra hukukunda da ihtiyati tahakkukla henüz vadesi gelmeyen kamu alacağı, istenebilir hale gelmektedir.

İhtiyati tahakkukla kamu borçlusunun borçtan önce doğan sorumluluğu sözkonusudur. Vergi dairesince istendiği halde borçlunun teminat veya kefil göstermemesi, belli ikametgahının olmaması, kaçması veya mallarını kaçırmaması olasılığının bulunması, teşebbüsün muvazaalı olduğuna ve gerçekten başkasına ait bulunduğuna ilişkin deliller elde edilmesi gibi durumlarda geçmiş yıllara ait vergilerle birlikte işlemekte olan yılın geçen aylarında ait, matrahı henüz belli olmayan vergilerde dış karinelere göre takdir yoluyla tesbit ettirilerek derhal tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ilgili vergi yasalarındaki ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamazlar, ancak bunlar için derhal haciz uygulanacağından yükümlülükle birleşmemiş bir sorumluluk yaratılmış olur⁽¹⁷⁷⁾.

İhtiyati tahakkukla birlikte kamu alacağının tahsil edilmesi güvence altına alınmış olur. Ancak "ihtiyati tahakkuk bütün kamu alacakları için değil, yalnızca vergiler ve resimler için başvuru bir tedbirdir"⁽¹⁷⁸⁾.

(175) Kırbaş, a.g.e., s. 117.

(176) Erginay, a.g.e., s. 124.

(177) Mualla Öncel, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl Sur'un Anısına Armağan, Ankara, A.Ü.S.B.F. Yayın No : 522, 1983, s. 44.

(178) Atar, a.g.e., s. 128.

İhtiyati tahakkuk teminat alma ve ihtiyati haciz tedbirlerinden daha ağır bir tedbirdir. Teminat almak borçlunun doğrudan doğruya malvarlığının aktifine taalluk etmemekte, ancak idari bir kararla bu malvarlığının pasifine tesir edebilecek açıktan kefalet mahiyetinde veya bazen nakdi, bazen aynı bir teminat istenmektedir. İhtiyati hacizde ise adli hacizden farklı olarak idari bir kararla ve idari icra yollarıyla borçlunun malvarlığının aktifine giren bir unsura el konulmaktadır. Halbuki ihtiyati tahakkukta alınan karar ve tedbirlerin doğrudan doğruya kamu alacağının kendisine ilişkin olmaktadır. İhtiyati tahakkuk hukuki mahiyeti itibariyle bozucu bir şarta bağlı geçici bir tahakkuktan, yani kamu alacağının bozucu bir şartla geçici olarak doğumundan ibarettir⁽¹⁷⁹⁾.

Ş. 11. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ

I. BAZI İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİNE BAĞLI

KILINAN İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ

1. A.A.T.U.H. Kanununun 9. Maddesine Göre Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması aynı zamanda bir ihtiyati tahakkuk sebebidir.

A.A.T.U.H. Kanununun teminat istenmesiyle ilgili 9. maddesinde Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle, mükerrer 347. maddesinin 1 nolu bendinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlandığı takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat isteneceği hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin, ikinci fıkrasında ise Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinde tehlike yaratacağını gösteriyorsa, tahsil dairesinin teminat isteyebileceği belirtilmektedir.

(179) Tancı/Arıkan/Yalçınar, a.g.e., s. 51.

"Uygulamada tahsil daireleri ihtiyati tahakkuk yapılmadan teminat istememekte, teminat istenmesi gereken durumlarda, sadece teminat istenmesini gerektiren borç için ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk nedeni sayılmaktadır"⁽¹⁸⁰⁾. Oysa A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesi uyarınca teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması halinde teminat ihtiyati tahakkuk yapılmadan istenmelidir. Eğer teminat istenmişse, verilen sürenin beklenmesi gerekir.

2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Bulunmaması

Borçlunun belli ikametgahının olmaması, A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 2 nolu bendinde ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır. Daha çok dar mükellefiyet esasına göre vergilendirmelerle ilgili olan bu halde, ihtiyati haciz, tahakkuk etmemiş kamu alacakları için, ihtiyati tahakkuk yapılmasından sonra uygulanır. Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması halide ihtiyati tahakkuk nedenidir.

3. Borçlunun Kaçmış Olması Veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Başvurma İhtimalinin Bulunması

A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinin 3. bendinde ihtiyati haciz nedeni olarak yazılı bulunan borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması halinde borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için uygulanma durumunda olduğunda, daha önce ihtiyati tahakkuk yapılması gerekir.

Borçlunun kaçması durumu maddi bir olgudur. Ancak "borçlunun kaçması, mallarını kaçırması veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması" durumunun saptanması güçtür. Bu durumlarda her olaya göre bu ihtimallerin varolup, olmadığı tahsil dairesince titizlikle araştırılmalıdır.

(180) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 198.

4. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belli Süre İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunmuş Olması

Mal bildirimine çağrılan borçlu, belli bir süre içinde bildirimde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa, bu durum ihtiyati haciz nedenidir. Burada verilen ihtiyati haciz kararı ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili olmayıp, tahakkuk etmemiş borçlarla ilgilidir. Bu durumda tahsil dairesi ihtiyati tahakkuku uygulama yoluna gidecektir.

Borçlunun mal bildiriminde bulunması gereken borcu dışındaki borçları hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanması, tatbikatta da kabul edilmektedir. Bu hallerde borçlunun tahakkuku itibariyle kesinleşmiş borçlarına olduğu gibi, henüz tahakkuk etmemiş borçlarına da ihtiyati haciz uygulanacaktır. İhtiyati haciz henüz tahakkuk etmemiş borçlarla ilgili olduğunda, A.A.T.U.H.Kanununun 17.maddesi gereği ihtiyati tahakkuk yapılması gerekecektir⁽¹⁸¹⁾.

II. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA NEDENİYLE İHTİYATİ TAHAKKUK

A.A.T.U.H. Kanununun 18. maddesinin 2 nolu bendinde, bu kanunun 110. maddesi gereği, kamu borçlusu hakkında takibata girişilmesini ihtiyati tahakkuk nedeni saymıştır.

A.A.T.U.H. Kanununun 110. maddesi gereği kamu alacağının tahsili için hakkında takibat işlemlerine başlanmış olan borçlunun tahsile engel olmak veya onu güçleştirmek için alacağın tahsiline yarayacak mallarını mülkünden çıkarması, telef etmesi, değerden düşürmesi, gizlemesi veya muvazaa yaparak başkasının üzerine geçirmesi, aslı olmayan borçları ikrar

(181) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 200.

etmesi, makbuz vermesi veya gerçeğe aykırı bir şekilde varlığını yok etmesi veya azaltması suçtur. Bu şekilde hareket edenler üç aydan, üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Eğer meydana gelen zarar az ise ceza hakimnin takdiri ile yarısına kadar indirilir. Meydana gelen zarar çok ise verilecek ceza yarısına kadar arttırılır.

Bu şekilde yapılan tasarruflar ve işlemler, A.A.T.U.H. Kanununun 27. ve 30. maddelerinde olduğu gibi hükümsüzdür. Alacaklı kamu idaresi A.A.T.U.H. Kanununun 24. maddesi gereği mahkemeye müracatla bunları iptal ettirebilir⁽¹⁸²⁾.

A.A.T.U.H.Kanununun 110.maddesi gereğince kamu borçlusu hakkında kovuşturmayaya geçilmişse ihtiyati tahakkuk nedeni doğmuş olmaktadır. Ancak 110. madde gereğince yapılan kovuşturma, borçlunun esasen muaccel hale gelmiş bir borcundan dolayı yapılan takibattır. İhtiyati tahakkuk konusunu teşkil edecek alacak A.A.T.U.H. Kanununun 110. maddesine göre takibata sebep olan alacak değildir. Alacaklı tahsil dairesinin böyle bir borçluya artık güveni kalmadığından henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları içinde, ihtiyati tahakkuk uygulanması sonucu yapılacak ihtiyati hacizle, alacaklarını bu yoldan güvence altına almak olanağı sağlamış olur⁽¹⁸³⁾.

A.A.T.U.H. Kanununun 110. maddesindeki suçlar için, alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki, en büyük memurunun ihbarı üzerine savcılıkça takibata geçilebileceğinden, ancak savcılığın takibata başlamasından sonra mükellefin vadesi henüz gelmemiş diğer alacakları içinde, ihtiyati tahakkuka geçilebilecektir⁽¹⁸⁴⁾.

(182) Ünlü, a.g.e., s. 881.

(183) Şamlıoğlu/Özbalcı, s. 881.

(184) Ünlü, a.g.e., s. 214.

Bu hallerde ihtiyati haciz A.A.T.U.H.Kanununun 18.maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince yapılacaktır. İhtiyati haciz nedenlerinin sayıldığı A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinde bu durum yoktur. Yani buradaki nedenden dolayı ihtiyaten tahakkuk edilen kamu alacağı için ihtiyati haciz uygulamak A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesine göre değil, A.A.T.U.H.Kanununun 18.maddesine göre yapılacaktır.

III. TEŞEBBÜSÜN MUVAZAALI OLDUĞU VE GERÇEKTE BAŞKASINA AİT OLDUĞU HAKKINDA DELİLLER ELDE EDİLMESİ HALİ

Teşebbüsün muvazaalı olduğu, gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmiş ise bu durumda, ihtiyati tahakkuk nedeni sayılmıştır.

Yasada, muvazaalı teşebbüsü bir tarafa bırakarak asıl teşebbüs sahibini takip edebilmek için, onun hakkında bir ihtiyati tahakkuk ve bu ihtiyati tahakkuka A.A.T.U.H. Kanununun 18. maddesindeki belirlemeyle muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlanan bu gerçek kişinin malları üzerine ihtiyati haciz koymayı hedeflemektedir. Çünkü muvazaalı teşebbüsün sahipleri parasız ve varlıksız olduklarından, vergi kaçırmak amacıyla paravan firmanın başına geçirilmekte, bu firmaların herhangi bir malvarlığında olmadığından, genellikle salınan kamu alacağı karşılıksız kalmaktadır⁽¹⁸⁵⁾.

A.A.T.U.H. Kanununun 17. maddesinin 3 nolu bendinin hazırlanmasında hükümet gerekçesinde şöyledir : "3. bent teşebbüsün muvazaalı olduğu ve tahkikatta başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi halinde kamu idaresine ihtiyati tahakkuk müessesesinden faydalanmak imkanını vermektedir. Filhakika bazı suiniyet erbabı kimseler kukla mükellefler kul-

(185) Ünlü, a.g.e., s. 215.

lanmak suretiyle vergi kaçırmakta ve gerek kamu idarelerini ve gerek diğer dürüst mükellefleri izrar etmektedirler. Mesela ithal ettiği bir partiyi son derece cüzi bir kârla kukla bir teşebbüse devretmekle, kukla müessese sözde büyük bir kârla üçüncü bir ele devretmektedir. Haddizatında satış doğrudan doğruya birinci müesseseden üçüncü müesseseye yapılmıştır. Birinci müessesenin kârı büyüktür.

Fakat bu kâr kukla müessese üzerinde görülmektedir. Üçüncü müessesede kayden yüksek fiyatla mübayaadan memnundur. Çünkü satışlarından kâr az görünecektir. (Esasen kaçırılan vergi birinci ve üçüncü müessese arasında paylaşılmaktadır) kukla müessese, varlığı olmayan bir mükelleftir ve onun adına tahakkuk edecek verginin tahsilinde imkan yoktur. Keza imalat muamele vergilerinde sınai tesisler iktidarı olmayan şahıslara kiraya verilmekte, hakikatte başkaları tarafından işletilerek kısa zamanda müessese üzerinde biriken yüksek vergilere mahalli tahsil bulunamamaktadır. Kukla müessese vergi cezalarına ait müeyyidelerin temdidinden kurtulmak için de cazip görülmektedir.

İşte bu haller hakkında delillerin elde edilmesi ihtiyati tahakkuk sebebi sayılmış ve hakiki müteşebbisler adına ihtiyaten tahakkuk ettirilecek vergilerin, bunların mallarına ihtiyati haczi tatbiki suretiyle teminat altına alınması sağlanmıştır"⁽¹⁸⁶⁾.

Hükümet gerekçesinde de belirtildiği üzere bu durumlarda, ihtiyati tahakkuk asıl borçlunun (muvazaalı teşebbüsten yararlananların) tahakkuk etmemiş kamu borçları için yapılacak ve A.A.T.U.H. Kanununun 18. maddesinin 3. fıkrası gereğince derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Ancak ihtiyati haciz nedenlerinin tesbit edildiği A.A.T.U.H. Kanununun 13. maddesinde bu durumda ayrıca yer verilmemiştir.

(186) Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, s. 140.

Kanun koyucu, muvazaalı teşebbüsü bir tarafa bırakarak asıl teşebbüs sahibini takip edebilmek için, onun hakkında bir ihtiyati tahakkuk ve bu ihtiyati tahakkuka dayanarak A.A.T.U.H. Kanununun 18. maddesine göre muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlanan bu gerçek kişinin malları üzerine ihtiyati haciz koymayı amaçlamaktadır. Çünkü muvazaalı teşebbüsün sahipleri parasız ve varlıksız olduklarından, vergi kaçırmak amacıyla kasten paravan firmanın başına geçirilmektedir. Bu teşebbüs ve firmaların herhangi bir varlığıda olmadığı için genellikle salınan kamu alacağı karşılıksız kalmaktadır⁽¹⁸⁷⁾. İşte bu olumsuzlukları önlemek için asıl teşebbüs sahipleri hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanmalıdır.

§. 12. İHTİYATİ TAHAKKUK SÜRECİ

I. İHTİYATİ TAHAKKUKA KARAR VERECEK MAKAM

A.A.T.U.H. Kanununun 17. maddesinde, ihtiyati tahakkuk kararı defterdarın yetkisine bırakılmıştır. Maddenin birinci fıkrası "... vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir"⁽¹⁸⁸⁾, şeklindedir. Buna göre, defterdar, vergi dairesinin müdürünün kendisine vaki olacak yazılı talebi üzerine, durumu inceleyerek ve ancak kamu alacağının tehlikede olduğuna ve ihtiyati tahakkukun zorunlu bulunduğu kanaat getirirse, vadesi gelmemiş alacaklar için ihtiyati haciz tatbik edilmek üzere ihtiyati tahakkuk emrini verebilecektir.

Defterdarın, vergi dairesi müdürünün isteğiyle mutlaka ihtiyati tahakkuka karar vermesi zorunlu değildir. Titizlikle durumu inceleyip, ona göre karar verecektir.

(187) Ünlü, a.g.e., s. 215.

(188) Ünlü, a.g.e., s. 212.

Vergi dairesi müdürünün yazılı başvurusunda, ihtiyati tahakkuk nedenlerini delilleriyle göstermesi, defterdarında durumu özenle inceleyerek tahsil dairesinin hakkı kadar mükelleflerinde hukukunu düşünmesi gerekir⁽¹⁸⁹⁾.

II. İHTİYATİ TAHAKKUKUN KONUSU

A.A.T.U.H. Kanununun 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk Vergi Usul Kanunu kapsamına giren yalnızca vergi ve resim şeklinde kamu alacakları için uygulanabilir. Bunlarında tümü, kanun hükmü ile ihtiyati tahakkuk kapsamına alınmış değildir. Vergi ve resimlerden hangilerinde ihtiyati tahakkuk tatbik edilebileceğini tesbiti yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı vergi ve resimlerin tümünü ihtiyati tahakkuk kapsamına alabileceği gibi, bunlardan bir kısmını kapsam dışında da bırakabilir. Buna karşılık haçların, fonlara yatırılacak ödemelerin, ihtiyati tahakkuk kapsamına alınması mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak 1981 yılında 359 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği'ni çıkarmış ve hangi vergi ve resimlere ihtiyati tahakkuk uygulanacağını belirlemiştir⁽¹⁹⁰⁾. 359 sayılı Tahsilat Genel Tebliğine göre, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Damga Vergisi, Gider Vergileri, Veraset ve İntikal Vergisi ile bunların zam ve cezalarına ihtiyati tahakkuk uygulanabileceği belirtilmiştir. 359 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde ihtiyati tahakkuk uygulanacak olan vergiler Devlete ait kamu alacaklarıdır. Belediyelere, il özel idarelerine ait alacaklar bakımından ihtiyati tahakkuk uygulanamaz⁽¹⁹¹⁾.

Maliye Bakanlığının 359 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile ihtiyati tahakkuk uygulanacak kamu alacaklarını belirlemesinden sonra kabul edilip

(189) Ünlü, a.g.e., s. 213.

(190) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 197.

(191) Ünlü, a.g.e., s. 213.

yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanununa göre uygulanacak Katma Değer Vergisi içinde ihtiyati tahakkuk uygulanıp uygulanmayacağı uygulamada sorun olmuştur. Maliye Bakanlığı bu konu ile ilgili 20.08.1986 tarihli, 2161760 sayılı muktezayı yayımlayarak konuya açıklık getirmiştir. Buna göre "... her ne kadar madde ile ilgili 359 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinin 1981 yılında yayınlanması ve Katma Değer Vergisi Kanununun 1984 yılında kabul edilmesi nedeniyle ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek vergiler arasında yer almasında gerekli şartlar bulunduğu takdirde Katma Değer Vergisi İçinde 6183 sayılı Kanun uyarınca ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması mümkün bulunmaktadır"⁽¹⁹²⁾, denilmiştir.

Ancak Maliye Bakanlığı 359 seri nolu tebliğinde tahdidi olarak saydığı vergileri böyle mukteza şeklindeki açıklamalarla değilde, Tahsilat Genel Tebliği ile herkese duyurmasının daha uygun olacağı kanısındayım.

§. 13. İHTİYATİ TAHAKKUKUN SONUÇLARI

I. İHTİYATİ TAHAKKUKUN ANCAK İHTİYATİ HACİZ İLE SONUÇ DOĞURMASI

İhtiyati tahakkuk, başlı başına yükümlülerin menfaatlerini ihlal eden, ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğurabilecek nitelikte bir işlem değildir.

A.A.T.U.H.Kanununun 18.maddesinin üçüncü fıkrasında, bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının, kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamayacağı, ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz tatbik olunacağı belirtilmiştir. Beyannameye göre bir ihtiyati haciz tatbik olunacağı belirtilmiştir. Bunun sonucu olarakta ödeme süresi gelmemiş bir beyannameye göre bir ihtiyati tahakkuk

(192) (Maliye Bakanlığı, Muktezası, 20.08.1986, 2161760) Kızılot, a.g.e., s. 1179.

yapılmışsa ödeme süresinin gelmesini, itirazlı bir vergi için ihtiyati tahakkuk yapılmışsa, verginin tahsil edilebilir hale gelmesini beklemek gerekir. Yani "ihtiyati tahakkuk konusu vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları, ilgili yasalara göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamazlar" (193). Ancak bunlar için derhal ihtiyati hacze gidilir⁽¹⁹⁴⁾.

İhtiyati tahakkuk bir kamu alacağının korunması önlemi olarak işlerlik ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte uygulanacak olmasına bağlıdır.

II. MATRAHIN BELLİ OLUP OLMAMASINA GÖRE İHTİYATİ TAHAKKUKUN SONUÇLARI

1. Matrahı Belli Olan Vergilerde İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk nedenlerinin varlığı halinde, haklarında ihtiyati tahakkuk yapılmasına karar verilen mükelleflerin Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilan edilen vergi ve resimlerle bunların zam ve cezalarından matrahı belli olanlar, itirazlı olsun veya olmasınlar hesaplanan miktarlar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir.

Matrahı belli olan vergiler, beyannamesi verilmiş olup da henüz ödeme süresi gelmemiş vergiler olabileceği gibi, matrahı vergi incelemeleri veya takdir komisyonlarıyla tesbit edildiği halde henüz tebliğ edilememiş veya tebliğ edilmiş de itiraz edilmemiş vergiler olabilir.

Bu durumda, tahakkuka esas alınacak matrahlar bellidir. Bu matrahlar üzerinden salınacak vergi ve resimlerin ihtilaflı olup, olmadıklarında bir önemi bulunmamaktadır. Zira, ihtiyati tahakkuk bir güvenlik ve koruma önlemi olduğundan ileride düzeltilebilecek ve ihtiyati hacizde buna bağlı olarak kaldırılacaktır⁽¹⁹⁵⁾.

(193) (Danıştay 9. D., 13.11.1980, 3972/4239) Kaneti, a.g.e., s. 435.

(194) Kırbaş, a.g.e., s. 117.

(195) Ünlü, a.g.e., s. 219.

Matrahı belli olan bütün bu hallerde henüz tahakkuk etmemiş bulunan bir alacak bulunmaktadır. Bu belli olan tutarlar üzerinden ihtiyati tahakkuk yapılarak ihtiyati haciz uygulanır.

2. Matrahı Belli Olmayan Vergilerde İhtiyati Tahakkuk

Geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan ve A.A.T.U.H. Kanununun 17. maddesine göre, Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilan edilen vergi ve resimlerle, bunların zam ve cezaları; Vergi Usul Kanununun 72. maddesine göre kurulmuş bulunan takdir komisyonlarınca geçici olarak ve harici karinelere göre tesbit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Bu şekilde tahakkuk ettirilen vergi, resim ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir⁽¹⁹⁶⁾.

Beyannamesi alınmadığı veya bir incelemeye de tabi tutulmadığı için belli olmayan matrahlar, takdir komisyonlarınca talep tarihinden itibaren azami bir hafta içinde takdir olunmalıdır.

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

III. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ

İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının tahsilini tehlikeden kurtarmak amacıyla yapılan ve ihtiyati hacizle sonuç doğuran geçici bir tedbirdir. Bundan dolayı A.A.T.U.H. Kanununun 19. maddesinde de belirtildiği gibi ihtiyati tahakkukun, kesinleşmiş tahakkuka göre düzeltilmesi gerekir.

(196) Ünlü, a.g.e., s. 219.

İhtiyati tahakkuk geçici bir tedbir olduğundan ve matrahı belli olmayan vergi ve resimlerde geçici takdirlere dayandığından çoğu zaman kesin tahakkukla arasında matrah farkları ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bir düzeltme yapma ihtiyacı ile karşılaşılır⁽¹⁹⁷⁾.

Burada ihtiyati tahakkukta yapılabilecek hataların düzeltilmesi amaçlanmaktadır. İhtiyati tahakkuk düzeltildikten sonra, buna istinaden konulan ihtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi gerekir⁽¹⁹⁸⁾. Düzeltmenin nasıl yapılacağını beyana dayalı tarhiyatla, dava konusu yapılan tarhiyatlar da ayrı ayrı incelemeyi yararlı görmekteyim.

1. Beyana Dayalı Tarhiyatta Düzeltme

İhtiyati tahakkuk, henüz beyanname verme dönemi gelmemiş vergi ve resimlerle ilgili olduğunda, daha sonra gelecek yasal sürede mükellefçe verilecek beyanname uyarınca, beyan esasından yapılacak kesin tahakkuka göre düzeltilmesi durumu doğar. Ancak A.A.T.U.H. Kanununun 19. maddesine göre, bunun için verilen beyannamenin tetkik edilerek kabul edilmiş olması gereklidir.

Beyannamenin incelenmesinin iki ay içinde sonuçlandırılması zorunludur. Bu süre içinde sonuçlandırılmadığında, düzeltmenin bu nedenle, yani incelemenin bitirilmediği gerekçesiyle geciktirilmesi mümkün değildir.

A.A.T.U.H. Kanununun 19. maddesindeki bu düzenleme, mükellef beyanına göre tahakkuk edecek verginin, ihtiyati tahakkuka bağlanan tutar-

(197) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 208.

(198) Ünlü, a.g.e., s. 220.

dan az olacağı varsayımı ile ilgilidir. Ancak beyana dayalı kesin tahakkukun, ihtiyati tahakkuktan daha az veya eşit olduğu durumlarda iki ay içinde sonuçlandırılması gereken incelemesinde daha yüksek tutarda bir tutar tesbit edildiği durumlarda, aradaki fark için ilave ihtiyati haciz uygulama yoluna gidilecektir. Bu takdirde matrahı belli olan bir alacak vardır. Bunun üzerinden yeniden ihtiyati tahakkuk yapılacak ve aradaki fark için yeniden ihtiyati haciz uygulanacaktır⁽¹⁹⁹⁾.

Beyana göre tahakkuk ettirilen kısım iki ayın sonunda kesin tahakkuka dönüştürülecek, kalan kısım için ihtiyati tahakkuk devam edecektir.

İncelemenin iki ay içinde sonuçlandırılmasının mümkün olmadığı durumlarda, vergi inceleme elemanının gerekli görmesi halinde mükelleften teminat istenmesi, beyanı aşan ihtiyati hacizle teminata bağlamış kısmını bu defa mükelleften A.A.T.U.H. Kanununun 9. maddesi uyarınca istenecek teminatla güvence altına alınması, teminat gösterilmediğinde ihtiyati haczin devam ettirilmesi gerekir.

2. Dava Konusu Yapılabilecek Tarhiyatlarda Düzeltme

İhtiyati tahakkuk ikmalen veya idarece tarhedilmiş ve vergi mahkemelerine intikal etmiş yada tebliğ edilmiş olmakla beraber henüz dava açma süresi dolmamış, tutarı belli olmakla beraber, tebligatı yapılmamış vergi, resim ve bunların cezalarıyla ilgili olabilir⁽²⁰⁰⁾.

Eğer tarhiyat dava yoluna gitmeden mükellefçe kabul edilirse, dava açma süresinin dolması ile ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka dönüşür. Bu tarihte ihtiyati tahakkuk düzeltilmiş olur.

(199) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 209.

(200) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 210.

Vergi Usul Kanununun 376. maddesi gereği ceza indiriminden yararlanma suretiyle ödeme yapma talep edilir. Bu takdirde de dava açma süresinin dolduğu tarihte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka çevrilir.

Uzlaşılın tutar üzerinden ödeme yapılması halinde de uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarih itibariyle kesin tahakkuk yapılarak ihtiyati tahakkuk düzeltilir.

Dava yoluna gidilen hallerde vergi mahkemesinin tarhiyatı tasdik kararı ile tahakkuk yapılır. Ancak A.A.T.U.H. Kanununun 19. maddesinin 2. fıkrasına göre, ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi için yalnızca vergi mahkemesinin tasdik kararı yeterli değildir. Danıştaydan kesin kararın çıkması ya da Danıştaya gidilmediğinde Danıştaya başvurma süresinin geçmesi gerekir⁽²⁰¹⁾.

IV. İHTİYATİ TAHAKKUKA KARŞI DAVA AÇILMASI

Haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınıp, uygulanan mükellefler buna karşı dava açabilirler. Ancak ihtiyati tahakkuka karşı dava açılabilmesi için ihtiyati haczinde uygulanması gerekir. Yani ihtiyati tahakkuka karşı ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açmak olanağı bulunmaktadır. Zira ihtiyati tahakkukla yükümlülerin menfaati ihlal edilmemektedir. İhtiyati haczin uygulanmasıyla yükümlülerin menfaati ihlal edilmektedir⁽²⁰²⁾.

A.A.T.U.H. Kanununun 20. maddesi hükmünde, ihtiyati tahakkuka karşı dava açma esası düzenlenmiştir. Bu maddeye göre haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanan yükümlüler, ihtiyati tahakkukun nedenlerine ve miktarına karşı dava açabilirler.

(201) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 211.

(202) Kaneti, a.g.e., s. 435.

İhtiyati haciz, tahakkuku itibariyle kesinleşmiş kamu alacaklarına uygulandığından, kanun koyucu bu hususu gözönünde bulundurarak A.A.T.U.H. Kanununun 15. maddesinde, ihtiyati haczin yalnızca nedenlerine karşı dava açılabileceği, miktarlarına karşı ise dava açılmayacağı belirtilmiştir. Oysa ihtiyati tahakkuka itiraz konusunu düzenleyen A.A.T.U.H. Kanununun 20. maddesine göre ihtiyati tahakkukun miktarına karşı da itirazlar ileri sürülüp, dava açılabilecektir⁽²⁰³⁾.

Açılacak dava, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczi uygulayan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde görülecektir. Yetkili mahkeme tahsil dairesinin bulunduğu yer, görevli mahkemede vergi mahkemesidir.

Açılacak davada süre, borçluların huzurunda yapılan ihtiyati hacizlerde ihtiyati haczin tatbik edildiği tarihten itibaren 7 gündür. Eğer ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati haciz borçluların gıyabında uygulanmışsa, bu halde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 günlük süre içinde açılması gerekir⁽²⁰⁴⁾.

İhtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacizlere karşı açılacak davalarda A.A.T.U.H. Kanununun 15. maddesine göre açılacak dava nedenlerinden farklı olarak ihtiyati tahakkukun miktarına karşıda itirazlar ileri sürülebilecektir.

A.A.T.U.H. Kanununun 15. maddesine göre yalnızca ihtiyati haczin nedenlerine itiraz edildiği halde, ihtiyati tahakkuka karşı açılacak davalarda hem ihtiyati tahakkuk nedenlerine, hem de ihtiyati tahakkuk miktarına itiraz edilebilecektir.

(203) Ünlü, a.g.e., s. 212.

(204) Şamlıoğlu/Özbalcı, a.g.e., s. 212.

İhtiyati haciz, tahakkuku itibariyle kesinleşmiş kamu alacakları ile ilgili olduğunda miktar anlaşmazlığı zaten sözkonusu olamaz. Tahakkuk etmemiş borçlarla ilgili olması halinde ise miktarla ilgili iddialarda gündeme gelecektir. Ancak, bu husustaki iddialar, ihtiyati hacze karşı açılacak davada yine ileri sürülemeyecek, ihtiyati tahakkuka karşı dava açılmak suretiyle bu davada ileri sürülebilecektir.

İhtiyati tahakkukun nedenlerine karşı ya da miktarına karşı açılacak davalarda vergi mahkemesince borçlu lehine verilecek karar üzerine ihtiyati tahakkukun kaldırılması için, Danıştaydan nihai kararın çıkmasını, Danıştaya gidilmediğinde, Danıştaya başvurma süresinin geçmesi gerekir (205).

SONUÇ

Tez konusu olarak incelediğim "vergi icra hukukunda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk" kamu alacaklarının korunması açısından en başta gelen önlemlerdir. Kamu alacakları ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun uygulanmasıyla tahsil edilebilme olanağına kavuşmaktadırlar.

İcra İflas hukukunda bir alacaklı bir de borçlu taraf vardır. Burada devlet üçüncü taraf olarak alacaklının hukuk kuralları çerçevesinde alacağını tahsil etmesi için devreye girer. Devlet ne alacaklıdır, ne de borçludur. Borçlunun da haklarını gözeten devlet, bir hakem görevi görür, memurları vasıtasıyla icrai işlemleri yürütür.

Vergi icra hukukunda ise devletin kendisi taraftır. Tahsil daireleri kamu alacağını tahsil için kamu gücünü kullanmaktadırlar. Burada işin niteliği gereği, kamu alacaklarının tahsilini sağlamak için tahsil dairelerine geniş olanaklar sağlanmıştır. Ancak burada kamu alacakları tahsil edilirken, borçluların da hukuku korunmalıdır.

Kamu borçluları aynı zamanda devletin gelir kaynağıdır. Bu nedenle kamu borçlularını ödeme güçlüğüne düşürecek şekildeki işlemlere, bu hususlar göz önünde tutularak, titizlikle karar verilmelidir. Borçluların durumları her olayın özelliğine göre ayrı ayrı ele alınmalı, gerçekten ödeme çabası içinde olan borçlulara bu konuda esnek davranılmalıdır.

Kamu alacaklarının tahsilinde en etkin önlemlerden olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanırken bu konuda karar verenler ve uygulamayı yapanlar borçluların da hukukunu korumalıdır. Yani tahsil daireleri icra iflas hukukundaki gibi kamu gücünü kullanırken üçüncü bir kişi gibi hareket etmelidirler. Tahsil daireleri bu konudaki mevzuatı uygularken kendilerini taraf olmaktan soyutlamalıdır. Ayrıca uygulanacak ihtiyati haciz ve

ihtiyati tahakkuk kararlarına karşı yargı denetimi de hızlandırılmalıdır. Yargı organlarına, yapılacak itirazlara öncelikli olarak bakma ve belirli sürelerde karar verme zorunluluğu getirilmelidir. Böylece kamu borçlularının haksız uygulamalara karşı korunmaları sağlanmış olur.

Vergi icra hukukunda yer alan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışındaki, alacağın korunması tedbirleri de etkin şekilde uygulanarak, kamu alacaklarının korunması sağlanmalıdır. Bu tedbirlerin etkinliği sayesinde, ihtiyati hacze ve ihtiyati tahakkuka başvurma oranı azaltılmış olacaktır. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk en son başvurulması gereken tedbirlerden olmalıdır. Zira tahsil dairesinin bir borçlu aleyhine ihtiyati haciz uyguladığı duyulursa, bu borçlunun ticari itibari düşeceğinden, bu kişiden alacaklı olan başka alacaklılarda, alacaklarının tahsilini tehlikede görecekları için muaccel olmayan alacakları için dahi tahsilat yolu arayacaklardır. Belirli süreye yayılan borçlarını ödeyebilecek durumda olan bu borçlular, alacaklıların hepsinin tahsilat işlemlerine girişmeleri sonucu işlerini yürütemez hale gelecekler ve faaliyetleri sona erecektir.

A.A.T.U.H. Kanunda tahsil dairelerine çok geniş yetkiler verilmiştir. Ancak bu yetkiler kamu alacaklarının tahsil edilememe kaygısından dolayı verilmiştir. Uygulamadaki esnekliklerle ve her olayın niteliği ayrı ayrı gözönüne alınarak haksızlıklara ve telafisi zor olaylara yol açacak düzenlemelerin önüne geçilmiş olacaktır. Böylece hem kamu alacakları tahsil edilmiş olacak, hem de iyiniyetli, ödeme gayreti içindeki kamu borçluları mağdur edilmemiş olacaktır.

