

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİNDEN İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI ve SÜRECİ

PROVISIONAL SEQUESTRATION AS A METHOD
OF SECURING PUBLIC CLAIMS AND ITS PROCESS



Sinan KILIÇ*

ÖZ

Günümüzde vergilerin tahakkukundan çok bu vergilerin tahsilatı önem kazanmaktadır. Çünkü her ne kadar vergi tahakkuk ederse et-sin ödeme yapılmadığı takdirde bu tahakkukların ülke ekonomisine bir katkısı olmayacaktır. Bu nedenle yasa koyucu vergilerin tahsilatını hızlandırmak amacıyla kanunda çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan biride ihtiyati hacizdir. İhtiyati haciz, 6183 sayılı Kanunun 13.ve 16.maddeleri arasında düzenlenmiştir. İhtiyati haciz uygulaması ile vergi tahsilatını tehlikeye sokacak durumların yaşanması halinde borçlunun malvarlığı üzerinde bir tedbir öngörülmektedir. Bu çalışmamızda ihtiyati haciz uygulanabilmesi için hangi durumların meydana gelmesi gerektiği, kimlerin ihtiyati haciz kararı vermeye yetkili olduğu ve ihtiyati haciz kararlarına karşı

ABSTRACT

Today, the collection of taxes is more important than the accrual of these taxes. Because, no matter how much tax has been accrued, without its payment there will be no contribution to national economy. Therefore, the lawmaker has put some provisions in the laws in order to accelerate the collection of taxes. One of these is provisional sequestration. Provisional sequestration exists between articles 13 and 16 of the Law, no. 6183. By executing these articles, a precautionary lien is asserted on the assets of the debtor if the collection of a tax is at risk. This study summarises under which conditions a provisional sequestration can be executed, who the competent authorities are and what the legal options against these acts of the tax administration.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 09.01.2018 / M.K.T.: 19.01.2018

neler yapılabileceği konusunda ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İhtiyati Haciz, Mahalli En Büyük Memuru, Vergi Mahkemesi, Teminat, Alacaklı Amme İdaresi.

Keywords: Provisional sequestration, the highest rank local governor, tax court, guarantee, creditor public administration

1- GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansmanı için amme alacağının tahsil edilmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü vatandaşa sunulan kamu hizmetlerinin finansmanı kamu idarelerince yapılan tahsilatlarla bağlıdır. Bu tahsilatların zamanında yapılmaması durumunda kamu hizmetlerinde aksamalar meydana gelecektir. Yasa koyucu bu aksamaların yaşanmaması için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda gerekli düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan biri de ihtiyati haciz uygulamasıdır. Kanununun 13.maddesinde yazılı nedenlerin herhangi birinin meydana gelmesi halinde alacaklı amme idareleri tarafından ihtiyati haciz yoluna başvurulması gerektiği, bunun için belli bir süre şartı olmadığı, mahalli en büyük memurun kararıyla uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

2- İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI

6183 sayılı Kanunu'nun 13.maddesinde ihtiyati haciz ile ilgili olarak;

"İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemişse yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarılan diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanununun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa." hükmüne yer verilmiştir.

Amme alacağının korunması yöntemlerinden biri olan İhtiyati haciz, Bağımsız Vergi Daireleri işlem yönergesinde, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmıştır. İhtiyati hacizde amaç borçlunun, cebren tahsil işlemlerini sonuçsuz bırakmaya yönelik çabalarını engellemektir. Çünkü borçlu ödeme emri tebliğ edilmeden önce cebren tahsil işlemlerini sonuçsuz bırakmak amacıyla malvarlığını muvazaalı işlem-

¹ AATUHK, m.13

lerle başkalarına devredebilmektedir. Bu aşamada alacaklı kamu idaresi, borçlunun böyle bir amacı olduğunu gördüğünde derhal ihtiyati haciz yoluna başvurmalıdır. İhtiyati haciz uygulaması bir tedbir niteliğinde olduğundan ihtiyaten haczedilen mallar kesin hacze dönüşmediği sürece bu aşamada satılamaz, paraya çevrilemez. Ayrıca ihtiyati haciz işlemleri borçlunun mallarını kaçırmadan evvel yapılması gerektiğinden sürecin gizlilik içerisinde yürütülmesi ve evrakların elden takip edilmesi gerekmektedir.²

6183 sayılı AATUHK'da düzenlenen ihtiyati haciz ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda düzenlenen ihtiyati haciz birbirinden farklı şekilde uygulanmaktadır. İcra ve İflas kanununda ihtiyati haciz hâkim kararıyla ve icra dairelerince yapılırken, 6183 sayılı Kanuna göre ihtiyati haciz mahalli en büyük memurunun kararıyla kamu alacağının tahsilinin şüpheli görüldüğü durumlarda idarece resen yapılır.³

İhtiyati haciz aşağıdaki amme alacakları hakkında uygulanır :

1-Henüz tahakkuk etmemiş amme alacağı hakkında: Tahakkuk etmemiş amme alacağı için ihtiyati haciz uygulanması ihtiyati tahakkuk kararının alınmasına bağlıdır. Tahakkuk etmemiş amme alacaklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan ihtiyati haciz kararının alınması mümkün değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344.maddesine temas eden durumların bulunması ve gerek görülmesi halinde vergi incelemesine yetkili olanlarca belirlenen miktar üzerinden mahalli en büyük memurunun kararıyla ihtiyati haciz kararı verilebilir.

2-Tahakkuk etmiş olduğu halde ödeme vadesi gelmemiş amme alacakları hakkında: Tahakkuk etmiş olduğu halde vadesi gelmemiş amme alacakları için ihtiyati haciz kararı verilebilir. Örneğin, mükellef 2016 yılı Gelir Vergisi Beyannamesini 2017 yılı mart ayında tahakkuk ettirmiştir. Gelir Vergisi iki eşit taksitle yani mart ve temmuz aylarında ödenebilecektir. Kamu idaresi, amme alacağının tahsili işlemlerini sonuçsuz bırakmak için borçlunun mallarını kaçırma girişiminde bulunduğu kanaatine varırsa derhal vadesi temmuzda sona eren alacak dâhil bütün alacaklar için ihtiyati haciz yoluna başvurmalıdır.

3- Amme alacağı tahakkuk etmiş ve ödeme vadesi de dolmuş olduğu halde henüz ödeme emrinin çıkarılmamış olduğu amme alacakları hakkında: Cebren tahsil işlemlerinin uygulanabilmesi için amme alacağının sadece tahakkuk etmesi yeterli olmayıp ödeme emrinin de tebliğ edilmiş olması ve borçluya verilen 7 günlük sürenin geçmiş olması gerekmektedir. Bu aşamaya kadar alacaklı amme idaresi amme alacağının tehlikeye girdiği kanısına varırsa ihtiyati haciz yoluna başvurabilecektir. Sonuç olarak ödeme emrinde borçluya verilen 7 günlük sürenin bitimine kadar alacaklı amme idaresi, amme alacağı güvenlik tedbirlerinden olan ihtiyati haciz yolunu kullanabilecektir.

İhtiyati haciz henüz tahakkuk etmemiş olan alacaklarda ihtiyati tahakkuk kararı alındıktan sonra, tahakkuk etmiş ancak vadesi sona ermemiş alacaklarda ise başka bir işleme gerek kalmadan mahalli en büyük memurunun kararıyla uygulanır. Mahalli en büyük memuru illerde vali ilçelerde kaymakamdır. Bu yetkinin vekilleri tarafından kullanılmasına kanun müsaade etmemektedir. Daha sonra alacaklı amme idaresi tarafından haciz varakası düzenlenecektir. Haciz varakası ödeme emri tebliğ alındısının kayıtlara girdiği tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmelidir. Düzenlenen haciz varakası mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından imzalanarak onaylanır.

² Mahmut Coşkun, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık, Ocak-2011, s.153.

³ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, Vergi Hukuku, Üçüncü Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim-2008, s.286.

Haciz varakasının vekil tarafından imzalanmasında sakınca bulunmamaktadır. 6183 sayılı Kanununun 64.maddesinde haciz varakalarının vekil tarafından onaylanabileceği açıkça düzenlenmiştir.⁴

3- İHTİYATİ HACZİN NEDENLERİ

6183 sayılı Kanuna göre ihtiyati haciz için yedi neden bulunmaktadır. Bunlardan birinin veya birkaçının gerçekleşmesi halinde alacaklı amme idaresi derhal ihtiyati haciz uygulamalıdır. Bu nedenler sırasıyla aşağıdaki şekilde incelenmiştir.

- 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344.maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gereken haller ile 359.maddeye temas eden durumlar bulunması halinde ihtiyati haciz uygulanır. Yani buna göre borçlunun teminat göstermesi beklenmez. Söz konusu hallerin gerçekleşmesi halinde ihtiyati haciz uygulanır. Bu noktada 4. bent ile bir çelişki bulunmaktadır. Çünkü 4.bendde ise teminat gösterilmesi istendiği halde teminat göstermeyen borçlulara ihtiyati haciz uygulanacağı ifade edilmiştir. Yılmaz ÖZBALCI'ya göre "13. Maddenin 1 nolu bent hüküm dahilinde teminat istenmesi mucip hallerin mevcut olması, amme borçlusunun teminat göstermesi istenen borcu için değil, fakat diğer borçları için ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmiş olduğu" şeklindedir.⁵

- Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,

Borçlunun hem Türkiye'de hem de yurtdışında ikametgâhının bulunmaması durumunda ihtiyati haciz uygulanır. Borçlunun yurtdışında belli bir ikametgâhının bulunması durumunda ihtiyati haciz uygulanması söz konusu değildir.

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

Takdir hakkının en fazla kullanılacağı ihtiyati haciz nedenidir. Borçlunun kaçması halinde herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara başvurmaması ihtimalinin tespiti çok zor olduğundan mahalli en büyük memurunun kararı önem taşımaktadır.

- Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

6183 sayılı Kanununun 9.maddesi gereğince istenen teminatın gösterilmemesi halinde ihtiyati haciz uygulanır. Burada teminat istenen borç, henüz tahakkuk etmemiş olabilir. Bu durumda ihtiyati tahakkuka gerek kalmadan ihtiyati haciz uygulanır. Daha öncede belirtildiği üzere 1 numaralı bent ile arasında bir çelişki bulunmaktadır. 1 numaralı bende göre teminat gösterilmesi gereken hallerin mevcudiyeti yeterli iken, bu bende göre verilen sürede teminat veya kefil gösterilmemiş olması gerekir.

- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6183 sayılı Kanununun 55.maddesine göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için ödeme emri tebliğ olunur. Mal bildiriminde bulunulmaması veyahut noksan mal bildiriminde bulunulması halinde alacaklı amme idaresi henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde vadesi gelmemiş borçlar için ihtiyati haciz uygular. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta ödeme emrine konu olan borçlar hakkında ihtiyati haciz değil kesin haciz uygulanacağıdır. Burada borçlunun ödeme emri tebliğine rağmen mal bildiriminde

⁴ Yılmaz Özbalcı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınılık, Ocak-2000, s.202-209.

⁵ Yılmaz Özbalcı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s.210.

bulunmaması, henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde vadesi gelmemiş olan alacakların da tahsilini tehlikeye sokacağından söz konusu alacaklar için ihtiyati haciz uygulanacaktır. Ödeme emrine konu alacak için ise kesin haciz yoluna gidilecektir.⁶

- Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

Şahıs hakkında para cezası gerektiren bir fiilden dolayı Ceza Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre kamu davası açılması halinde, şahsa hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet Savcılığınca durumun vergi dairesine bildirilmesi üzerine, borçlunun mallarına ihtiyati haciz konulması gerekmektedir.⁷

- İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.” hükmüne yer verilmiştir.

Borçlu amme alacağıının takibini sonuçsuz bırakmak amacıyla muvazaalı işlemlerle mallarını başkalarına devredebilmektedir. 6183 sayılı Kanununun 27,29 ve 30. maddeleri bu işlemleri engellemek amacıyla düzenlenmiştir. Bu gibi durumlarla karşı karşıya kalan amme idaresi önce ihtiyati haciz kararı alıp, daha sonra iptal davası açabilecektir. Burada ihtiyati haciz, iptali istenen işleme konu mallar veya bunlar elden çıkarılmışsa borçlunun diğer malları hakkında uygulanır.⁸

Genel olarak ihtiyati haciz nedenlerini değerlendirecek olursak; Yukarıda sayılan haller kamu alacağının tahsilini zorlaştıran ya da alacak için yapılacak olan takipleri sonuçsuz bırakmaya sebep olan durumlardır. Alacaklı amme idaresi yukarıdaki sayılan durumların gerçekleşmesi halinde ihtiyati haciz yoluna başvurmalıdır.

4- İHTİYATİ HACİZDE YETKİ

6183 sayılı Kanuna göre ihtiyati haciz kararı alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru-nun kararıyla alınır. Yani illerde ve il özel idarelerinde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde belediye başkanı tarafından ihtiyati hacze karar verilir. Kanununun 17.maddesinde yasa koyucu vergi dairesi başkanı ve defterdara direk yetki verdiği halde Kanununun 13.maddesinde böyle bir durum söz konusu değildir. Aynı kanununun 64.maddesinde haciz varakası düzenlenmiştir. Burada “mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur” ibresi ile yetki devri kanun koyucu tarafından kabul edilmiştir. Ancak kanununun 13.maddesinde ne vergi dairesi başkanına ne de defterdara bir atıfta bulunmadığı gibi yetki devrine ilişkin de herhangi bir düzenlemede bulunmamaktadır. Zira Danıştay kararlarında vali yardımcısı veya vali vekili tarafından verilen ihtiyati haciz kararları hukuka uygun bulunmadığı gerekçesi geçersiz kabul edilmiştir. Ancak uygulamada ihtiyati haciz kararının defterdar veya vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı tarafından alındığı görülmektedir. Bu durum alınan ihtiyati haciz kararlarında hukuka aykırılık teşkil etmektedir. ⁹ Konuyla ilgili olarak idare 1 seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde, Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde ise aynı Kanununun 33 üncü maddesi gereğince Gelir İdaresine bağlı tahsil daireleri (bağlı vergi

⁶ Yılmaz Özbalci, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s.216-217.

⁷ Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa-2017, s.184.

⁸ Yılmaz Özbalci, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s.218.

⁹ Muhsin Koçak, Vergi-İcra Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ocak-2011, s. 56.

daireleri dahil) tarafından takip ve tahsil edilen amme alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi vergi dairesi başkanlarına ait olduğu ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere kanun lafzı yetki anlamında idare lehine genişletilmiştir. Kanunda verilen yetkinin tebliğ ile genişletilmesi hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edecek olup, mükelleflerin hukuksal anlamda idareye olan güvenini azaltacaktır.

5- İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI

İhtiyati haciz temel olarak amme borçluları hakkında uygulanır. 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde amme borçlusu, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan şahıslar ve bunların kanuni temsilci veya mirasçuları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileridir.

Kanuni temsilciler Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesine göre Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Aynı zamanda 6183 sayılı AATUHK'un 35.maddesine göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir.¹⁰Yukarıdaki kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere amme borçlusunun borcundan kanuni temsilcileri de sorumludur. Kanuni temsilcilerin ihtiyati haciz karşısındaki durumu ise şu şekildedir; Uygulamada kanuni temsilciler hakkında da ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Bu noktada kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulaması kanun hükümleri dikkate alındığında hukuka uygun düşmemektedir. Çünkü kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilmek için öncelikle asıl borçludan borcun istenmesi, borcun ödenmemesi halinde kanuni temsilciye başvurulması gerekmektedir. İhtiyati haciz uygulamasında ise henüz borç asıl borçludan istenmemiştir. Yani tahakkuk etmemiş bir borç için asıl borçlu ve kanuni temsilcileri hakkında aynı anda ihtiyati haciz yoluna başvurmak bahsedilen kanun hükümlerine ters düşmektedir.

İhtiyati haciz, henüz tahakkuk etmemiş olan alacaklarda ihtiyati tahakkuk kararı alındıktan sonra, tahakkuk etmiş ancak vadesi sona ermemiş alacaklarda ise başka bir işleme gerek kalmadan mahalli en büyük memurunun kararıyla uygulanır. Mahalli en büyük memuru illerde ve il özel idarelerinde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde belediye başkanıdır. İhtiyati haciz uygulanabilmesi için haciz varakasının düzenlenmesi gerekmektedir. 1 seri No.lu tahsilat genel tebliğine göre haciz varakaları alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilecektir. Burada haciz varakasının vekil tarafından onaylanması mümkündür.¹¹ Haciz varakası yetkili mercilerce onaylandıktan sonra borçlunun, borcuna yetecek kadar menkul ve gayrimenkulü ile alacak ve haklarına ihtiyati haciz uygulanır. Burada borçlunun banka hesaplarına ihtiyati haciz konulması mümkün iken borçlunun ileri tarihlerde banka hesabına yatacak paralara ihtiyati haciz konulması mümkün değildir. Yani banka hesaplarına ihtiyati haciz, ihtiyati haczin uygulandığı gün hesapta olan para ile sınırlıdır. Takip eden günlerde hesaba yatan paralar için ihtiyati haciz kararı geçerli değildir.

¹⁰ Jale Ceylan Şarlak, "Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk," Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi, 2007, s.45-46.

¹¹ 1 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete, 26568, 30 Haziran 2007

6- İHTİYATİ HACZE KARŞI DAVA AÇILMASI

6183 sayılı Kanununun 15.maddesine göre haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, hacizden itibaren, gıyapta haciz uygulananlar ise haczin tebliğinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. Yetkili vergi mahkemesi alacaklı amme idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. Niyabeten ihtiyati haciz yapılması halinde de yetkili mahkeme alacaklı amme idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. İhtiyati hacze karşı mahkemeye gidilmesi ihtiyati haciz işlemlerini durdurmaz. Bunun için ayrıca yürütmeyi durdurma kararının alınması gerekmektedir. İhtiyati hacze karşı ancak iki sebepten dolayı dava açılabilir. Buna göre;

- İhtiyati haciz işlemlerinin usulüne uygun yapılmadığı,
- İhtiyati haciz sebeplerinden herhangi birinin bulunmadığı, gerekçesiyle vergi mahkemesine dava açılabilir. İhtiyati haciz için yapılan tebligatta haciz sebebi belirtilmemektedir. Kamu borçlusunun dava açması sonucu idare tarafından verilen savunmada nedeni açıklanmaktadır. Bu noktada kamu borçlusu, durumun aksini ispat etmesi halinde mahkemece ihtiyati haciz kaldırılır. Örneğin idare, kamu borçlusunun ikametgâhı olmadığı gerekçesiyle ihtiyati haciz uygulamış ise borçlu ikametgâhını göstererek mahkemeden ihtiyati haczin kaldırılmasını isteyebilir. İhtiyati hacze karşı ancak yukarıda bahsedilen sebeplerle itiraz edilebilir. Bunlar haricindeki itirazlar bu noktada dikkate alınmaz. Ancak daha önce borcun aslını ilgilendiren konuya dava açılması ve borçlu lehine karar verilmesi halinde buna bağlı olan ihtiyati hacizde doğal olarak ortadan kalkacaktır.¹²

7- İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI ve KALDIRILMASI

İhtiyati haciz uygulamasının sonuçlarını kamu borçlusu ve kamu alacaklısı açısından ayrı ayrı değerlendirecek olursak; Kamu alacaklısı olan idarenin, ihtiyati haciz kararı alarak haczedilen mallar üzerinde tasarruf etme hakkı bulunmamaktadır. Ancak ihtiyati haciz kesin hacze dönüştüğü zaman söz konusu idare haczedilen mallar üzerinde tasarruf etme hakkına sahip olur. Bu aşamada cebren tahsil işlemleri devreye girer ve haczedilen malların paraya çevrilmesi yoluyla alacak tahsil edilir. Dolayısıyla ihtiyati haciz kesin hacze dönüşene kadar haczedilen mallar kamu alacaklısı açısından teminat niteliğindedir. Kamu borçlusu ise ihtiyati haciz kararı ile haczedilen mallar üzerinde tasarrufta bulunma hakkını kaybeder. Alacaklı kamu idaresine borcunu ödemesi veyahut borcu kadar bir teminat vermesi durumunda ilgili idareden haczin kaldırılmasını talep eder. İlgili idare bu talebi derhal yerine getirmek zorundadır.

İhtiyati haciz ancak şu hallerde kaldırılabilir.

- 6183 sayılı Kanununun 16.maddesi gereğince teminat gösterilmesi
- Kesin hacze çevrilmesi
- Yargı organı kararı

6183 sayılı Kanununun 16.maddesinde *“Borçlu, 10 uncu maddenin 5 inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkûr maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.”* hükmü yer almaktadır. Yani borçlu 10.maddede yazılı teminatlardan, menkul mallar haricinde bir teminat göstermesi halinde ihtiyati haciz alacaklı amme idaresi tara-

¹² Yılmaz Özbalcı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s.241.

findan derhal kaldırılacaktır. Aynı kanunun 11.maddesinde düzenlenen şahsi kefalet teminat yerine geçmeyecektir. İhtiyati haczin niyabeten yaptırılmış olması halinde ihtiyati haczi kaldıracak merci niyabeten haciz yapan amme idaresidir. İhtiyati haczin kaldırılması halinde, daha önce ihtiyati haczin tebliğ edildiği şahıs ve kurumlara ihtiyati haczin kaldırıldığına dair tebligatlarında tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Alacaklı amme idareleri vadesi geçmiş amme alacağı için borçluya ödeme emri gönderir. Ödeme emrinde borcunu 15 gün içinde ödemesi veyahut mal bildiriminde bulunması istenir. Eğer borç için daha önce teminat verilmişse teminatın paraya çevrilmesi suretiyle borcun tahsil edileceği de bu tebligatta bildirilir. İhtiyati haciz uygulanan mallar, borcun teminatı niteliğindedir. Dolayısıyla ödeme emriyle verilen 15 günlük süre içinde borcun ödenmemesi halinde ihtiyati haciz kesin hacze dönüşecek ve haczedilen malların paraya çevrilmesi suretiyle borcun tahsili yoluna gidilecektir. Dolayısıyla ihtiyati haczin kesin hacze dönüşmesiyle birlikte ihtiyati haciz ortadan kalkacaktır.

Makalemizin 6.bölümünde ayrıntılı olarak açıkladığı üzere ihtiyati haczin sebeplerine karşı vergi mahkemesinde yargı yoluna gidilebilmektedir. Mahkeme tarafından borçlu lehine karar verilmesi halinde ihtiyati haciz, yargı kararıyla kaldırılmış olacaktır.

8- SONUÇ

İhtiyati haciz kararı asıl borçlu hakkında uygulanmaktadır. Ancak uygulamada asıl borçlunun borca yetecek kadar malvarlığı bulunmaması halinde kanuni temsilcilerin malvarlığı hakkında da ihtiyati haciz uygulanmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 35.maddesinde asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları için kanuni temsilcilerin malvarlığına başvurulacağı hüküm altına alınmıştır. Yani kanun lafzına bakacak olursak öncelikle borcun asıl borçludan istenmesi, asıl borçlunun borcu ödememesi halinde kanuni temsilciye başvurulması gerektiği düzenlenmiştir. Ancak uygulamada ise aynı anda hem borçlu hem de kanuni temsilcilerin malvarlığı hakkında ihtiyati haciz kararı alınmaktadır. Kanaatimizce henüz tahakkuk etmemiş amme alacakları için kanuni temsilcilerin malvarlığına karşı ihtiyati haciz uygulanmamalıdır. Tahakkuk etmiş alacaklarda ise alacak önce asıl borçludan istenmeli, alacağın tahsil edilememesi halinde borçlu ve kanuni temsilcilerin malvarlığı hakkında ihtiyati haciz yoluna gidilmelidir.

Alacaklı amme idaresi kanunun 13.maddesinde sayılı sebeplerden herhangi birini tespit etmesi halinde borçlunun malları üzerinde ihtiyati haciz uygulayabilecektir. İhtiyati haciz kararı ilin en büyük memuru tarafından alınmaktadır. İlin en büyük memuru ise illerde ve il özel idarelerinde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde belediye başkanıdır. Ancak 1 seri No.lu tahsilat genel tebliği ile bu yetki gelir idaresine bağlı tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilen amme alacakları için vergi dairesi başkanlarına verilmiştir. Bu noktada kanunun, tebliğ ile yetki anlamında geniş bir şekilde yorumlandığı gözükmemektedir. Aynı Kanunun 64.maddesinde haciz varakasının vekil tarafından onaylanması için icazet verilmiştir. Eğer yasa koyucu ihtiyati hacizde de buna müsaade etmek isteseydi Kanunun ilgili maddesinde buna ilişkin düzenlemeler yapardı. Bu yüzden vergi dairesi başkanları tarafından alınan ihtiyati haciz kararlarında yetki bakımından hukuka aykırılık bulunmaktadır. Konuyla ilgili çeşitli mahkeme kararları da bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu hukuka aykırılığın giderilmesi için kanunda buna uygun çeşitli düzenlemeler yapılmalıdır.

İhtiyati haciz kararının alınması ile birlikte ihtiyati haczin dayanağı olan haciz varakası düzenlenir ve düzenlenen haciz varakası ilin en büyük memuru veya vekili tarafından onaylanır. Daha sonra

alacaklı amme idaresi tarafından borçlunun malvarlığına ihtiyati haciz konulur. Borçlunun teminat göstermesi halinde idare tarafından ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir. İhtiyati haczin niyabeten yaptırılmış olması halinde, niyabeten ihtiyati haciz yapan amme idaresi tarafından ihtiyati haciz kaldırılır.

İhtiyati haczin sadece sebeplerine karşı 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava yoluna gidilir. İhtiyati haczin usulüne uygun yapılmadığı veya ihtiyati haciz sebeplerinin gerçekleşmediği gerekçesiyle ihtiyati hacze karşı dava açılabilir. İhbarname aşamasında meydana gelen usulsüzlükler veya tarihyatta yapılan hatalar sebebiyle ihtiyati hacze karşı dava açılmaz. Açılrsa dahi mahkeme tarafından reddedilir.

İhtiyati haciz, borçlu tarafından teminat gösterilmesi halinde idare tarafından derhal kaldırılır. Daha önce ihtiyati haciz uygulaması sebebiyle tebligat yapılan kimselere İhtiyati haczin kaldırıldığına ilişkin tebligat yapılır. İhtiyati haczin kesin hacze dönüşmesiyle de ihtiyati haciz kalkmış olur. Bu aşamadan sonra malların paraya çevrilmesi yoluna gidilir. İhtiyati haciz kararına karşı yargı yoluna başvurulması ve kararda borçlu lehine karar çıkması halinde ihtiyati haciz idare tarafından derhal kaldırılır.

Sonuç olarak ihtiyati haciz uygulaması, amme alacağının tahsilinin tehlikeye girmesi halinde alacaklı amme idareleri tarafından uygulanan bir yöntemdir. Bu uygulama ile borçluların, borçlarını ödememek amacıyla gerçekleştireceği muvazaalı işlemlerin önlenmesi amaçlanmıştır. İhtiyati hacizle birlikte borçlu, malvarlığı üzerinde tasarrufta bulunma hakkını kaybedeceğinden mallarını kâğıt üzerinde başkaları üzerine tescil ettiremeyecek veya banka hesapları üzerinde tasarrufta bulunamayacaktır. Bu özelliği gereği ihtiyati haciz uygulaması bir nevi amme alacağının teminatı niteliğindedir. Kamunun zarara uğramaması için borçluların durumları alacaklı amme idareleri tarafından takip edilmeli ihtiyati haciz sebeplerinin oluşması halinde amme alacağının tahsilinin tehlikeye girmemesi için gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- COŞKUN, M. (2011). Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- GERÇEK, A. (2017). Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- KIZILOĞLU, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M., DÖNMEZ, R. (2008). Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KOÇAK, M. (2011). Vergi-İcra Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZBALCI, Y. (2000). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- ŞARLAK, J. C. (2007). Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.