

İHTİYATİ HACİZ MÜESSESESİ

Muharrem ÖZDEMİR ^(*)

I - GİRİŞ

Genel bütçeye, belediyelere ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlar bunlara bağlı zamların tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununu kapsamında takip edilirken, Devlete, il özel 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 amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masraflarının takip ve tahsili 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri tatbik olunur. Görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı zamları kapsarken, 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K vergilendirmenin tahsil aşamasını daha geniş bir düzenleme ile kurallara bağlamıştır. Örneğin; Gümrük vergileri tarh ve tahakkuk işlemleri vergi usul kanunu kapsamı dışında iken aynı vergiler 4458 sayılı Gümrük Kanununun 200 ve 201.maddeleri hükmü gereğince süresinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergilerinin 6183 sayılı kanun kapsamında takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Amme alacaklarının hususi kanunlarda belli edilen zamanlarda rızaen ödenmesi esastır. Amme borçlusunun gerek kendi beyanı üzerine ve gerekse resen, ikmalen ve idarece tarh olunarak tahakkuk eden amme borçlarının iradi olarak ödenmemesi karşısında alınacak

tedbirler mevcuttur. 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K'nun "İkinci Bölümü" Amme Alacaklarının Korunması başlığı altında korunma yöntemlerini düzenlemiştir. Bunlar sırası ile;

- Teminat İsteme(Md.9-10-11-12),
- İhtiyati Haciz (Md.13),
- İhtiyati Tahakkuk (Md.17),
- Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı(Md.21)

2.İHTİYATİ HACİZ:

Amme alacağının vadesinde ödenmemesi halinde tahakkuk etmiş olan amme alacağının 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur. Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114'üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir (Md.55). Ödeme emri cebri icra yöntemlerinin ilk aşamasıdır. Ödeme emri tebliğ olunmadan haciz işlemine girilemez.

Normal hacizde diğer bir ifade ile kesin hacizde amme alacağının takip ve tahsili ödeme emri ile başlar haciz varakasının imzalanması ile haciz işlemi devam eder.. Bu onaya istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul malların satılarak paraya çevrilmesi ile haciz

^(*) Vergi Denetmeni

son bulur. Ancak ihtiyati hacizde; amme alacağının ileride tahsil imkansızlığına karşı önceden önlem alınarak amme alacağını korunmaya dönük bir müessesedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda İhtiyati hacze ilişkin net bir tanım mevcut değildir. İhtiyati haczin tanımı Otomosyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126.maddesinde yapılmıştır. Buna göre; ileride tahakkuk edecek olan tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da Vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacze denir" denilmektedir..

Amme alacaklarının takip ve tahsil usul ve esaslarını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanununun 13.maddesinde (7) bent halinde sayılan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde hiçbir duraksamaya mukayyet olmaksızın mahalli en büyük memurunun kararıyla "İhtiyati Haciz" tatbik uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

1.9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirlenen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.

2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa:

4721 Sayılı Türk Medeni Kanununun 19.maddesinde yerleşim yerinin tanımı yapılmıştır. Buna göre; Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticarî ve sınaî kuruluşlar hakkında uygulanmaz.

Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı hâlde Türkiye'de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin hâlen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılır.

Amme borçlusunun amme idaresine bildirdiği ikametgah ilmuhaberinde adreste tutarsızlar olduğu ve yapılan tebliğlere rağmen cevap alınamaması nedeni bu kapsamda değerlendirilir.

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

Amme borçlusunun amme idaresi ile olan münasebetleri dolayısıyla çağrılan davetlere icap etmemesi, ödeme kabiliyetine rağmen ödemelerde sorun oluşmuşsa tüm bunlar yanında mallarını da kaçırmaya tevessül etmek suretiyle de amme alacağını zor duruma sokmuşsa ihtiyati haciz için geçerli sebep oluşmuş demektir. Bu bağlamda amme borçlusunun bu kanunun 110.maddesindeki girişimleri bu kapsamda ele alınması gerekir. Buna göre;

Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını:

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2.Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya asli olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse üç aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır ve tevellüt eden zarar az ise verilecek ceza yarısına kadar indirilerek, eğer pek fahiş ise yarısına kadar artırılarak hükmolunur.

4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse:

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K'nun 8.maddesine göre "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" demektedir. Bu hükme göre bu kanunun 9.maddesinde teminat göstermeye gerektiren durumların varlığında teminat göstermesi istenilir. İstenilecek teminatın verilmesinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 14.maddesindeki süreler geçerli olacaktır. Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

Verilen bu süre içerisinde teminat göstermeyen ve yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz talep edilir. 10'uncu

maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir.

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa:

Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vafını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir (Md.59). Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildirimde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.

Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini müteakip tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimî tarafından verilir. Bu karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur (Md.60).

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise:

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu gereğince verilen para cezaları dolayısıyla kamu davası açılması da bu kapsamda ele alınması gerekir.

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa:

Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veya hut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlama-

sından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür (Md.27).

Yirmi yedinci maddenin tatbiki bakımından aşağıdaki tasarruflar bağışlama hükmündendir:

1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,

2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,

3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.(Md.28)

Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veya hut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür.

1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,

2. Borca karşılık para veya mutad ödeme vasıtalarından gayrı bir suretle yapılan ödemeler,

3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.(Md.29).

Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.(Md.30)

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız kanun hükmündeki (7) bent halinde sayılan durumların varlığında ihtiyati haciz mahalli en büyük memurun kararı ile yapılacaktır. Bilindiği üzere 5345 sayılı Gelir İdaresi Teşkilat Kanununun 33.maddesine göre;"Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda mülki idare

amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne; vergi kontrol memuruna yapılmış atıflar ise vergi denetmenine yapılmış sayılır "hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre mahalli en büyük memuru tabirinden anlaşılması gereken illerde Vali, İlçelerde Kaymakam değil ihtiyati hacze yetkili Vergi Dairesi Başkanıdır.

Yapılan tüm bu bilgiler ışığında açıklamak gerekirse kesin haciz ile ihtiyati haciz arasındaki en bariz farklılıkları tablo halinde açıklayalım:

KARŞILAŞTIRILMALI TABLO

Kesin Haciz	İhtiyati Haciz
Tahakkuk etmiş ödeme süresi geçmiş amme alacaklarında geçerlidir.	Tahakkuk etmiş benzer vadeli ge çmemiş amme alacaklarında geçerlidir.
Ödeme emri çıkartılmış olması gerekir.	Ödeme emri tebliğ edilmeyen alacaklarda uygulanır.
Hacz edilen mallar paraya çevrilir.	Hacz edilen mallar paraya çevrilemez.
Tahakkuk etmiş alacaklar olması gerekir.	Heride tahakkuk edecek alacaklar için uygulanabilir.
Süre belli edilmediğinden dava açma 30 gündür.	Dava açma süresi 7 gündür.
Kesin Hacze yetkili makam Vergi dairesi başkanı ve tevkil edeceği memur	İhtiyati hacze yetkili makam Vergi dairesi Başkanı

Yukarıda karşılaştırmalı tabloda da görüleceği üzere; haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, giyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itirazlı işlerine bakan Vergi Mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler (Md.15). Görüleceği üzere İhtiyati haciz sebebine karşı dava açma süresi kanunda belli edilmiştir. Bunun yanında kesin hacze karşı dava açma süresine ilişkin kanuni düzenleme mevcut değildir. Bu noktada haciz ile ihtiyati haciz arasında dava açma süreleri bakımından farklılıklar vardır. Bu bağlamda 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunun 7.maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde süre 30 gündür. Bu nedenle kesin hacizde dava açma süresi kanunda belli edilmediğinden kesin hacze karşı Vergi Mahkemeleri nezdinde 30 günlük süre içerisinde dava açılmalıdır.

3.Konuya ilişkin Mukteza Örneği¹:

Daireniz mükelleflerinden hakkındaki ilgi yazınız ile, adı geçen şirketin 2.343.763,47 YTL vergi

borcu bulunduğu, Hesap Uzmanıve Hesap Uzmanıtarafından düzenlenen 26.06.2006 tarih ve 1157/164-8 Nolu Vergi İnceleme Raporunda Kurumlar Vergisi ve Stopaj farklarının tespit edildiği, ödevlinin adreste bulunamaması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin olduğunun düşünüldüğü,

Adı geçen firma hakkındaki söz konusu Vergi İnceleme Raporunda, üzerinde para hareketi olan tutanakta şirket ortağı olarak bahsedilen ...ile güvenilir şahıs olarak bahsedilen'e ait banka hesaplarında adı geçen şirkete ait paralar olduğunun tespit edildiği belirtilerek ilgili şahıslara ait banka hesaplarına ihtiyati haciz konulup konulmayacağı sorulmaktadır.

Bilindiği üzere 6183 sayılı Kanunun "İhtiyati Haciz" başlıklı 13.maddesinde" 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 ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu Kanunun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa.

Bu durumda adı geçen firma hakkında Hesap Uzmanı ... ve Hesap Uzmanıtarafından düzenlenen

¹Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü'nün 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.20.01/288-2814

26.06.2006 tarih ve 1157/164-8 Nolu Vergi İnceleme Raporunda, üzerinde para hareketi olan tutanakta şirket ortağı olarak bahsedilenile güvenilir şahıs olarak bahsedilen’in banka hesaplarında adı geçen şirkete ait paralar olduğunun tespit edilmesi üzerine ilgili şahıslara ait banka hesaplarına 6183 sayılı Kanunun 13.maddesi uyarınca amme alacağının garanti altına alınması amacıyla ihtiyati haciz uygulanması gerekmektedir.

4.SONUÇ:

Amme alacağının tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasından sonra hazineye irat olarak kaydedilmesi ancak

bu alacağın tahsil edilmesi ile mümkündür. Amme idaresi için en elzem olan tahakkuk etmiş alacağının hiçbir duraksamaya meydan vermeksizin tahsil edilmesidir. Bunun için vadesinde ödenmeyen amme alacağına aslı üzerinden gecikme zammı tahakkuk ettirilmesi ilk başvuru yoldur. Bunun yanında ileride çıkabilecek tahsili zorlaştıran durumların önceden amme idaresince öngörülmesi halinde de bazı önlemlerin de alınacağı aşikardır. Makalemizin birinci ve ikinci bölümlerinde açıklanan bilgiler ve kanuni dayanaklar çerçevesinde açıklanan mevcut durumların varlığında amme borçlusu hakkında güvenlik önlemi olarak ihtiyati haciz işlemi tesis edilmesi gerekir.