

KAMU ALACAKLARI AÇISINDAN İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI

Handan KAYNAR (*)

1 - GİRİŞ

Günümüzde devletin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının giderek artmasına bağlı olarak kamu harcamaları da sürekli bir artış göstermekte ve bu nedenle kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan kamu alacaklarının korunması ve tahsili de giderek daha büyük önem arz etmektedir. Kamu hizmetlerinin kesintisiz gerçekleştirilebilmesi için kamu alacaklarının süreleri içinde tahsil edilmesi önemli bir husustur. Ancak bazen kamu alacakları kamu borçluları tarafından süreleri içinde ödenmeyebilir. Bu durumda kamu alacaklarının alacaklı kamu idaresi tarafından zorla tahsili yoluna gidilir. Kimi zaman da kamu alacaklarının tahsil edilememe tehlikesine karşılık bu alacakların cebri icra yolu ile alınması yerine kamu alacaklarının korunmasına yönelik birtakım önlemlerin alınması yoluna gidilmektedir. Bu çalışmada kamu alacaklarının korunmasına yönelik olan önlemlerden biri olan ihtiyati haciz müessesesi ele alınmıştır. Bu kapsamda öncelikle

ihtiyati haczin tanımı ve benzer koruma müesseseleriyle karşılaştırması yapılmış, arkasından ihtiyati haciz nedenleri ve uygulaması üzerinde durulmuştur. Sonrasında haczolunan malların borçluya veya üçüncü şahsa bırakılması, ihtiyati hacze itiraz, ihtiyati haciz konusu kamu alacaklarının takip usulüne değinilmiş ve son olarak da ihtiyati haczin kaldırılması, ihtiyati haczin sonuçları, ihtiyati haciz uygulamasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinden bahsedilmiştir.

2- İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI

Kamu alacaklarının kamu idareleri tarafından tahsili oldukça uzun bir süre sonunda gerçekleşmektedir. Özellikle de vergi alacakları vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan ve de ardından tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarının tamamlanması sonucu tahsil edilen kamu alacaklarıdır. Dolayısıyla kamu alacaklarının tahsili için gereken bu süreçte cebri icra aşamasının eklendiğini düşündüğümüzde, tahsil için gerekli sürecin uzunluğu bakımından bazı kamu borçlularının mal varlıkları üzerindeki tasarruf yetkisini bu süreç

(*) Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD. Yüksek Lisans Öğrencisi

içerisinde kötü niyetli bir şekilde kullanmaları sebebiyle cebri icra takibinin başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olabilmektedirler. Hatta cebri icra takibi sonunda kamu alacağının tahsilini sağlayacak borçluya ait herhangi bir mal varlığı bulunamama ihtimalini ve bu sebeple cebri icra aşamasının başarısızlıkla sonuçlanmasını önlemek amacı ile kamu borçlusunun mal varlığı üzerindeki tasarruf yetkisi ihtiyati haciz yoluyla engellenebilmektedir.¹ İhtiyati haciz kamu alacaklarının korunmasını amaçlayan en etkili yollardan biridir.

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 kamu alacakları ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masraflarının takip ve tahsilinde 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri uygulanır. İhtiyati haciz müessesesi, kamu alacaklarının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla uygulanan önlemlerden biri olup, 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiştir. AATUHK'da ihtiyati haczin tanımı bulunmamakta ancak Bağım-sız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126. maddesinde ihtiyati haciz ile ilgili şöyle bir tanım yer almaktadır: "İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze ihtiyati haciz denir". Bu tanıma göre ihtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için kamu alacağının;

- Kesinleşmemiş olması,
- Kesinleşmiş ancak vadesinin gelmemiş olması,

- Ya da vadesinin gelmiş ancak ödeme emrinin tebliğ edilmemiş olması gerekmektedir.

Tahakkuk etmemiş yani kesinleşmemiş kamu borçları ile ilgili ihtiyati haciz ihtiyati tahakkuka bağlı olarak uygulanmaktadır. Bunun uygulamadaki en sık rastlanan örneği Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde belirtilen hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili mercilerce yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden ihtiyati haciz uygulanmasıdır. Tahakkuk etmiş yani kesinleşmiş ancak vadesi gelmemiş olan kamu borçlarına uygulanan ihtiyati hacze örnek verilecek olursak; gelir vergisinde geçmiş takvim yılı ile ilgili olarak Mart ayında verilecek gelir vergisi beyannamesine göre tahakkuk ettirilen ve aynı yılın Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenen gelir vergisi ile ilgili Mayıs ayında ihtiyati haczi gerektiren bir nedenle karşılaşıldığında ikinci taksitin vadesi henüz dolmamış olmasına rağmen bunlar için ihtiyati haciz uygulanabilmektedir.

3- İHTİYATİ HACİZ ve BENZER MÜESSESELERLE KARŞILAŞTIRMA

3.1-Özel Hukuktaki İhtiyati Haciz İle Karşılaştırma

Özel alacaklarda uygulanan ihtiyati haciz ile kamu alacaklarında uygulanan ihtiyati haciz arasında bazı farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkları şu şekilde sıralayabiliriz:²

- Özel hukukta hemen ödenmesi gereken alacaklar için ihtiyati haciz istenirken kamu hukukunda alacağın kesinleşmesi şart değildir. Özel

¹ Dönmez, Recai, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998, s. 11

² Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Afyon, 2000, s. 49-50

hukukta alacak bir vadeye bağlı ise vadenin dolması ile ihtiyati haciz istenebilir. Vadesi dolmamış alacaklarda ihtiyati haciz istenebilmesi için bazı özel şartlar aranır. Buna karşılık kamu hukukunda vadesi dolmamış alacaklarda ihtiyati haciz istenebilmesi için özel şartlar aranmaz.

- Özel alacaklarda ihtiyati hacze bir yargı organı tarafından karar verilip icra daireleri tarafından uygulanırken kamu alacaklarında ihtiyati hacze karar verme ve ihtiyati haczi uygulama yetkisi alacaklı kamu idaresine aittir. Dolayısıyla özel alacaklarda ihtiyati haciz kararı alınırken yargısal bir işlem söz konusu iken kamu alacaklarında ihtiyati haciz kararı alınırken idari bir işlem söz konusudur.

- Özel alacaklarda ihtiyati haciz kararı belli bir süre içerisinde kesin hacze dönüşmezse ya da yine aynı süre içerisinde alacaklı tarafından dava açılmaması durumunda ihtiyati haciz ortadan kalkar. Kamu alacaklarında ise ihtiyati haciz belli bir süre ile kısıtlı değildir.

Bu farklılıklara karşın ihtiyati haciz, özel alacaklarda da kamu alacaklarında da alacakları güvence altına alan bir tedbirdir.

3.2- Kamu Hukukundaki Kesin Haciz İle Karşılaştırma

Haciz kendisine ödeme emri tebliğ edilen amme borçlusunun bu borcu ödememesi durumunda borçlunun mal bildirimiyle beyan ettiği veyahut tahsil dairesince saptanan, kendisi veya üçüncü şahıslar elindeki menkul veya gayrimenkul mallar ile alacak ve haklarından, amme alacağını karşılayacak miktardaki kısmının 6183 sayılı kanunun 84. ve müteakip maddeleri doğrultusunda satılarak paraya çevrilmesi işlemidir. Haciz, kamu borcunun zamanında ödenmemesi

durumunda başvuru olan cebri icra yollarından biri olup, borçlunun mallarına, alacak ve haklarına tahsil dairesince el konulmasıdır. 6183 Sayılı Kanunun 62. maddesine göre kamu borçlusunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur. Söz konusu maddeye göre borçlunun sadece mal bildiriminde gösterdiği mallar değil, aynı zamanda tahsil dairesince tespit edilen mallar üzerinde de haciz işlemi uygulanabilmektedir. Yani haciz işlemi kamu borçlusunun her türlü mal, hak ve alacaklarına uygulanabilir. Ancak, haciz işlemi de ihtiyati haciz işlemi de o esnada kamu borçlusunun mevcut malvarlığı üzerinde uygulanabilir. 284 Sıra Nolu Tahsilât Genel Tebliği'nde "esasen henüz mevcut olmayan bir alacağın ne kat'ı olarak ve ne de ihtiyati olarak haczi mümkün değildir." denilmektedir. Yani kamu borçlusunun gelecekte doğma ihtimali bulunan alacakları üzerinde ihtiyati haciz işlemi de haciz işlemi de uygulanamaz.

Kesin hacizle ihtiyati haciz arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları şöyle sıralayabiliriz:³

- Kesin haciz tahakkuk etmiş veya hem tahakkuk etmiş hem de ödeme süresi geçmiş kamu alacaklarında geçerliyken, ihtiyati haczin geçerli olabilmesi için kamu alacaklarının tahakkuk etmesi şart değildir. İleride tahakkuk edecek alacaklar için de uygulanabilir.

- Kesin haczin uygulanabilmesi için ödeme emri çıkartılmış olması gerekirken, ihtiyati haczin uygulanabilmesi için ödeme emrinin tebliğ edilmesine gerek yoktur.

³ Özdemir, Muharrem, "İhtiyati Haciz Müessesesi", 31 Ocak 2007, http://www.alomaliye.com/2007/muharrem_ozdemir_ ihtiyati_haciz.htm, 26 Mayıs 2008

- Kesin hacizde haczedilen mallar paraya çevrilirken, ihtiyati hacizde haczedilen mallar paraya çevrilmez.

- İhtiyati hacze karşı dava açma süresi 7 gündür. Kesin hacizde ise karşı dava açma süresine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunun 7. maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür. Dolayısıyla kesin hacze karşı Vergi Mahkemeleri nezdinde 30 gün içerisinde dava açılabilir.

- Kesin hacizde yetkili makam vergi dairesi başkanı ve atayacağı memur, ihtiyati hacizde ise yalnızca vergi dairesi başkanıdır.

İhtiyati haciz işleminden beklenen amaç esas itibarıyla işlemin kesin hacze dönüştürülmesidir. Ancak ihtiyati haciz işlemi kesin hacze dönüşümeye kadar işlem kamu alacağını korumaya yönelik bir tedbir olma özelliğini kaybetmez.

3.3- Özel Hukuktaki İhtiyati Tedbir İle

Karşılaştırma

Dava sürecinde şartların değişmesi nedeniyle dava konusunda istenilmeyen değişiklikler olabilir. Bu sebeple de dava neticesinde verilen hükmün icrası mümkün olmayabilir. Ortaya çıkan bu tehlikeyi önlemek amacıyla özel hukukta ihtiyati tedbir müessesesi kabul edilmiştir. İhtiyati tedbir geniş anlamıyla şu şekilde tanımlanabilir: *"İhtiyati tedbir, kesin hükme kadar devam eden yargılama boyunca davacı ve/veya davalının hukuki durumunda meydana gelebilecek zararlara karşı öngörülmüş, geçici nitelikte, geniş veya sınırlı nitelikte olabilen hukuki korumadır"*. Tanımda da belirtildiği üzere geçici bir hukuki korumaya ihtiyaç duyulan durumlarda ihtiyati tedbire başvurulmaktadır. İhtiyati tedbir geçici olarak

alınan bir tedbir olup dava neticesinde verilen hükmün icrasını mümkün kılmak amacıyla uygulanır. İhtiyati tedbir, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 101. ve 113/A maddelerinde düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra başka kanunlarda da ihtiyati tedbir ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Örneğin İİK' da da ihtiyati tedbir ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

İhtiyati haciz, ihtiyati tedbirin bir türü olmakta ve dolayısıyla aralarında ortak özellikler bulunmaktadır. Özel alacaklarda uygulanmakta olan ihtiyati tedbir ile ihtiyati haciz arasında çok sayıda ortak özellik bulunmakla birlikte kamu alacaklarında uygulanan ihtiyati haczin ihtiyati tedbirle ortak özelliği her ikisinin de alacağın korunması amacıyla uygulanan hukuki düzenlemeler olmalarıdır.

Ortak özelliklerinin yanı sıra ihtiyati haciz ile ihtiyati tedbir arasında bazı farklılıklar da mevcuttur. Özel hukukta uygulanan ihtiyati tedbir ile kamu alacaklarında uygulanan ihtiyati haciz arasındaki farklılıklardan bazıları şunlardır:

- Özel hukukta uygulanan ihtiyati haciz teminat amacıyla alınan tedbirlerden biridir. Bu nedenle para alacaklarının korunmasında ihtiyati tedbire değil ihtiyati hacze başvurulur. İhtiyati haczin konusu para alacaklarıyken, ihtiyati tedbirin konusu mal, hak ve diğer taleplerdir. Kamu hukukunda uygulanan ihtiyati haciz ise her türlü kamu alacağının korunması için uygulanabilmektedir. Dolayısıyla kamu hukukunda uygulanan ihtiyati haczin konusu hususunda bir ayırım bulunmamaktadır.

- İhtiyati haciz sebepleri kamu hukukunda da özel hukukta da sırayla belirtilirken, ihtiyati tedbir sebepleri sınırlandırılmamıştır. Kanunda sayılan sebepler dışında bir sebeple ihtiyati haciz uygulanamazken, HMUK'un 103. maddesine göre gecikmesinde tehlike olan veya mühim bir zarar olacağı anlaşılan herhangi bir durumda ihtiyati haciz uygulanabilir.

- İhtiyati haczin talep edileceği mahkeme kanunda açıkça belirtilmiş olmasına karşılık ihtiyati tedbirin talep edileceği mahkeme konusunda bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Kanunda en az masrafla ve en çabuk nerede ifası mümkün ise o mahal mahkemesinden ihtiyati tedbir talep edileceği belirtilmiştir. Kamu hukukunda ise Kanunda belirtilen ihtiyati haciz sebepleri tespit edildiğinde Vergi Dairesi Başkanının kararıyla alacaklı tahsil dairesi tarafından alınması zorunludur.

- İhtiyati haciz belirli bir alacak miktarı için konulur ne ihtiyati haczin uygulanmasında bu miktar dikkate alınır. Dolayısıyla ihtiyati hacizde üzerine ihtiyati haciz koyulan malvarlığının alacağı karşılayıp karşılamayacağı önemlidir. İhtiyati tedbirde ise ihtilaflı konu üzerine ihtiyati tedbir konulması yeterlidir.

- İhtiyati tedbir uygulanan malların satılması ya da başkasına devredilmesi yasaktır. Buna karşılık üzerine ihtiyati haciz konulan mallar hacizli olarak başkasına satılıp, devredilebilir. Kamu hukukunda uygulanmakta olan ihtiyati hacizde de üzerine ihtiyati haciz konulan malların başkasına satılması ya da devredilmesi yasaktır.

- İhtiyati tedbirin uygulanması ile ilgili itiraz ve şikâyetler mahkemeye yapılırken, ihtiyati haczin uygulanması ile ilgili itiraz ve şikâyetler icra mahkemesine yapılır. Kamu hukukunda uygulanmakta olan ihtiyati haciz ile ilgili itirazlar ise vergi mahkemelerine yapılmaktadır.

- İhtiyati tedbirde, ihtiyati tedbire konu mallar için üçüncü şahısların açacakları istihkak davaları genel mahkemelerde görülürken, ihtiyati hacizde ise istihkak davaları icra mahkemesine açılır. Kamu hukukunda uygulanan ihtiyati hacizde ise istihkak davaları ihtiyati haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesinde açılır.

- İhtiyati tedbir talep eden kişi dava sonunda haklı çıkarsa, ihtiyati tedbire konu olan şey davanın talebine ve mahkemenin kararına göre davacıya verilir ya da ihtilaflı hukuki ilişki nihai olarak düzenlenir. İhtiyati hacizde ise asıl dava ve takip talebinde bulunan kişi haklı çıkarsa üzerine haciz konulan şey talepte bulunan kişiye verilmeyiz, mal satılıp paraya çevrilerek alacaklı tatmin edilir. Kamu hukukunda uygulanan ihtiyati hacizde de özel hukuktaki gibi üzerine haciz konulan mal satılıp, paraya çevrilerek kamu alacağı temin edilir.

4- İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13.maddesinde ihtiyati haciz uygulamasını gerektiren haller 7 bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre derhal ihtiyati haciz tatbik olunmasını gerektiren haller şunlardır;

4.1- 9'uncu Madde Gereğince Teminat İstenmesini Gerektiren Haller Mevcutsa

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13\1. maddesine göre Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9. maddesince teminat istenmesini gerektiren haller var ise ihtiyati haciz uygulanır. Başka kanunlarda teminat istenilmesini gerektiren durumlarda ise ihtiyati haciz kararı alınmaz.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9. maddesinde teminat istenmesini gerektiren durumlar belirtilmiştir. Bu maddeye göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının alınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar

üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Dolayısıyla bu gibi hallerde kamu borçlusunun mallarına ihtiyati haciz işlemi uygulanabilir. Ancak bu gibi durumlarda uygulanan ihtiyati haciz işlemi teminat istenmesine yol açan alacak tutarı ile sınırlı olarak uygulanmaktadır.⁴

4.2- Vergi Ziyai Cezasına Sebep Olan Haller

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilir. 341 inci maddeye göre ise vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir. Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde vergi ziyasına sebebiyet veren fiillerin yine Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yazılı olduğu belirtilmiştir. VUK'un 359. maddesine göre;

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Dolayısıyla bu fiilleri işleyenler hakkında ihtiyati haciz uygulamasına gidilir. Uygulamada bir yandan borçludan teminat istenirken bir yandan da teminat istenen borç miktarı kadar ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınmaktadır.

Maddenin 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmesiyle, önceleri kaçakçılık ve ağır kusur cezalarının kesilmesi halinde uygulanan teminat istemenin kapsamı genel bir uygulama haline getirilerek genişletilmiştir. Yapılan değişiklikle, vergi ziyai

⁴ Dönmez, a.g.e., s. 24

cezasını gerektiren hallerin tümü için teminat istenmesi zorunlu hale getirilmiştir. Teminat isteme bu şekilde genel ve kapsamlı hale getirilince Kanunun teminat isteme ile ihtiyati haciz konusundaki maddelerinin birbirine bağlı olarak düzenlenmiş olması nedeniyle ihtiyati haciz uygulamaları da genel ve kapsamlı hale getirilmiştir.⁵

4.3- Borçlunun Belli İkametgâhı Yoksa

Türk Medeni Kanunu'nun 19. maddesine göre yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Tüzel kişilerin ikametgâhları ise merkezlerinin bulunduğu veya ticaret sicilinde kayıtlı olarak gösterildikleri yerlerdir.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13\2. maddesine göre borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması durumunda ihtiyati haciz uygulanır. Borçlu kendisi için belirli bir ikametgâh tayin etmemişse, alacaklı kamu idaresi ihtiyati haciz kararı alabilir. Dolayısıyla ikametgâh bildirilmesinin kanunen zorunlu olduğu hallerde borçlunun ikametgâhını bildirmemesi, diğer hallerde ise, alacaklı kamu idaresinin elindeki tüm imkânlarla aramasına rağmen borçlunun ikametgâhının tespit edilememesi ve bunun da usulüne uygun bir şekilde belgelendirilmesi durumunda bu koşul gerçekleşmiş olur.⁶

Vergi Usul Kanunu'nun 157. maddesine göre bilinen iş veya ikamet adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Dolayısıyla iş veya ikamet adresini değiştiren borçlunun, yeni adresini vergi dairesine bildirmemesi durumunda belli bir ikametgâhının olmadığı kabul edilebilir ve ihtiyati haciz uygulanabilir.

4.4- Borçlu Kaçmışsa Veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri Varsa

6183 Sayılı Kanunun 13/3. maddesine göre borçlunun kaçması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması ihtiyati haciz uygulamasına neden olur. Alacaklı idare bu maddeye dayanarak sıkça ihtiyati haciz uygulamasına başvurmaktadır. Borçlunun kaçması, bulunmasını güç ya da olanaksız kılacak şekilde adresini değiştirmesidir. Borçlu yeni ikametgâh adresini bırakmaksızın adresini değiştirmişse borçlu kaçmış kabul edilir. Kamu idaresi borçlunun kaçmış olduğunu çeşitli yayınlardan, ihbar veya şikâyetlerden öğrenebilir. Bununla birlikte, kamu idaresinin borçlunun kaçması, mallarını kaçırma ihtimalinin olduğunu tespit etmesi ise oldukça güçtür. Kamu idaresinin bu ihtimallerin varlığını çeşitli şekillerde öğrenebilme olasılığı bulunsun da konu geniş ölçüde idarenin takdir yetkisine giren bir husustur. İdare bu ihtimallerin varlığını öğrendiği takdirde, sözgeli mi borçlunun sahibi bulunduğu gayrimenkulleri elinden çıkarmaya başladığının tapudan vergi dairesine gönderilen bilgilerden öğrenilmesi ya da sahibi bulunduğu işletmeyi başkasına devrettığının yoklama ve inceleme sırasında saptanması durumlarında, idarenin ihtiyati haciz yoluna başvurmakta haklı olduğu kabul edilebilir.

4.5- Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemiş Yahut Şahsi Kefalet Teklifi veya Gösterdiği Kefil Kabul Edilmemişse

AATUHK'un 9. maddesi gereğince teminat gösterilmesi gereken hallerde ihtiyati haciz işleminin

⁵ Özdemir, a.g.m.

⁶ Candan, Turgut, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun: Açıklamalı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 97

uygulanabileceğini belirtmiştik. İhtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için ayrıca teminat istenmesi şart değildir. Ancak yine de borçluya belli bir süre verilerek teminat istenmişse ihtiyati haciz kararının alınması için bu sürenin sona ermesinin beklenmesi gerekir. AATUHK'ta teminat istenen borçluya ne kadar süre verileceğiyle ilgili bir hüküm bulunmamakta ancak kanunun 8. maddesinde yapılan atıf uyarınca, bu hallerde Vergi Usul Kanununun 14. maddesinin dikkate alınması ve en az 15 günlük süre verilmesi gerekmektedir. AATUHK'un 10. maddesine 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. Yani alacaklı tahsil dairesi gösterilen şahsi kefil olarak kabul etmeyebilir ya da gösterilen şahsı kabul etmekle beraber birden fazla şahsın kefil olarak gösterilmesini isteyebilir. Verilen süre içerisinde teminat veya kefil göstermeyen ya da şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz talebinde bulunulur.

4.6- Mal Bildirimine Çağrılan Borçlu Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmamış veya Noksan Bildirimde Bulunmuşsa

AATUHK'un 59. maddesine göre mal bildiri mi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve ya sayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna

nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir. Yine AATUHK'un 60. maddesine göre ise kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 günlük müddet içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Borçlunun 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmaması veya bildirdiği malın borcuna yetmemesi halinde ihtiyati haciz uygulanır. Bu hallerde ihtiyati haciz ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir. Ödeme emrine konu olan borç, kesin olarak tahakkuk etmiş ve ödeme vadesi gelmiş olan borçtur. Ödeme emri tebliğ edilen borçluya ödeme yapmadığı yahut dava açmadığı takdirde kesin haciz uygulanır. Bu nedenle ödeme emrinin konusu olan borca ihtiyati haciz uygulanmaz. Fakat ödeme emri ile istenen borcunu ödemeyen ve mal bildiri mi yapmayan ya da bildirdiği malı borcuna yetmeyen borçlunun varsa tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde vadesi gelmemiş borçları 6183 Sayılı Kanun açısından koruma altına alınması gereken borçlardır.⁷

4.7- Hüküm Sadır Olmuş Bulunsun Bulunmasın Para Cezasını Müstelzim Fiil Dolayısıyla Amme Davası Açılmış İse

AATUHK'a göre hüküm verilmiş olsun ya da olmasın para cezasını gerektiren fiili dolayısıyla kamu davası açılmış olması halinde borçluya ihtiyati haciz uygulanır. Cumhuriyet Savcılığı tarafından Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu'na göre kamu davası açıldığı takdirde suçluya hükmedilecek para cezasının tahsil edilebilmesi için Cumhuriyet Savcılığı tarafından durumun vergi dairesine bildirilmesi üzerine borçlunun mallarına ihtiyati haciz konur. AATUHK'un 1. maddesine

⁷ Özbacı, Yılmaz, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 217-218

göre Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur. Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli hakkındaki hükümlerini değiştiren 647 Sayılı Kanuna göre para cezası önce savcılıkça takip edilmekte ve bazı şekli işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Dolayısıyla henüz vergi dairesine bildirilmemiş ve savcılıkça takip edilmekte olan para cezalarına ihtiyati haciz uygulanmaması gerekmektedir. Bu sebeple ancak özel kanunlarında 6183 Sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği belirtilen para cezaları ile Türk Ceza Kanunu ve 647 Sayılı Kanun kapsamına girmeyen para cezaları hakkında bu bent hükmüne dayanarak ihtiyati haciz uygulanabilir.⁸

4.8- İptali İstenen 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 İcabbettiren Haller Varsa

6183 Sayılı Kanunun 27. maddesine göre amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veya beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür. Bu maddenin amacı, borcuna yetecek miktarda mal beyanında bulunmadığı halde ivazsız tasarruflarla ve bağışlamalarla mallarını kaçırarak ve

kamu alacağını ödemekten kaçınan ve böylece icrai takibatın başarısız olmasına sebep olan kötü niyetli kamu borçlularının çabalarını önlemektir. Bağışlama, bir kimsenin mukabilinde bir ivaz taahhüt edilmeksizin malının tamamını veya bir kısmının diğer bir kimseye, kabulüne bağlı olmak üzere, temlik eylemesi akdidir. İvazsız tasarruf ise karşılık alınmadan yapılan hukuki bir işlem olup borçlunun karşılıksız olarak alacağından vazgeçmesi, bir mal vermeyi taahhüt etmesi, miras hissesinden feragat etmesi gibi muameleler bu duruma örnek teşkil etmektedir.

6183 Sayılı Kanunun 28. maddesine göre bağışlama sayılan tasarruflar şunlardır;

- Üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar sıhrî hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
- Kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
- Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.

6183 Sayılı Kanunun 29. maddesine göre ise amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veya 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:

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

⁸ Yayar, Pinar, Kamu Alacaklarının Korunması, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Diyarbakır, 2007, s.66

- Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,
- Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

AATUHK'un 30. Maddesine göre ise borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür. 13. maddenin 7 no.lu bendine göre yukarıda belirtilen hallerde bu tür tasarrufların konusu mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa borçlunun diğer malları üzerine ihtiyati haciz konur. Burada ihtiyati haczin konusu doğrudan kamu alacağı değil, tahsil edilmesi gereken aşamaya gelmiş kamu alacağının tahsilini sağlayacak mallardır. Burada amaç alacağa karşılık teşkil edebilecek bu malların korunmasıdır. Çünkü bu tasarrufların iptali mümkün olup, iptal edildikleri takdirde de kamu alacağının tahsiline karşılık geleceklerdir.⁹

5- İHTİYATİ HACZİN UYGULANMASI

5.1- İhtiyati Hacizde Uygulanacak Esaslar

AATUHK'un 13. maddesinde belirtilen nedenler bulunduğu takdirde alacaklı kamu idaresi ihtiyati haciz uygulamak zorundadır. İhtiyati haciz kararı 13. maddede yazılı durumların varlığı halinde herhangi bir müddetle kayıtlı olmaksızın, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından alınır. 13. maddede yazılı durumların tespiti alacaklı kamu idaresi tarafından yapılır.

İhtiyati haciz kararının muhatabı kamu borçlusudur. İhtiyati haciz kararının her kamu borçlusu için ayrı ayrı alınması gerekmektedir. Örneğin şirket hakkında alınan bir ihtiyati haciz kararının ortaklar hakkında da uygulanabilmesi ya da bir ortak için alınan ihtiyati haciz kararına dayanılarak diğer ortaklar hakkında da uygulanabilmesi mümkün değildir. Ancak kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tahsilinin olanaksızlaşması halinde ortaklar için ihtiyati haciz kararının alınabilmesi ortağın takibinin hukuken mümkün olup olmamasına bağlıdır. Örneğin limited şirket ortakları, kanuni temsilci sıfatını taşımıyor olsalar bile, 6183 Sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca, şirketin kamu borçlarından dolayı sorumlu bulunmaktadır. Dolayısıyla limited şirketin kamu borçlarından dolayı ortaklar adına ihtiyati haciz kararı alınabilir. Bununla birlikte kamu borçlularının kanuni temsilcileri hakkında da ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir. Ancak kamu borçlusu adına alınan ihtiyati haciz kararı kanuni temsilci için uygulanamaz. Bu nedenle ihtiyati haciz kararının kanuni temsilci adına ayrıca alınması gerekmektedir. Ayrıca vergi mükellef veya sorumlusunu vergi kaçırmaya teşvik edenler ve kaçakçılık olayına karışanlar hakkında da ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir. Aynı şekilde yaptıkları tasdikin mevzuata uygunluğundan asıl borçlu ile birlikte sorumlu olan yeminli mali müşavirler hakkında da koşulların bulunması halinde ihtiyati haciz kararı alınabilir.¹⁰

İhtiyati haciz henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarına uygulanacak ise öncelikle vergi idaresi başkanlığından ihtiyati tahakkuk kararı alınır. Vergi Usul Kanununun kapsamına giren kamu

⁹ Özbalcı, a.g.e., s.218-219

¹⁰ Candan, a.g.e., s. 104-106

alacaklarının tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. İhtiyati tahakkuk, mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının, tarh, tebliğ ve itiraz aşamalarından geçmeden ve dolayısıyla normal tahakkuk yollarını izlemeden yapılan tahakkuk işlemidir. VUK'a göre ikmalen ve re'sen salınan vergi ve cezalarında tahakkuk, dava yoluna gidilmediği takdirde dava açma süresinin dolması ile dava açıldığında vergi mahkemesinin tarhiyatı tasdik kararı ile tekemmül eder. Dolayısıyla bu aşamaya kadar ihtiyati haciz, henüz tahakkuk etmemiş kamu borcu ile ilgili olduğundan ihtiyati tahakkuk kararının alınması gerekir. Tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan ihtiyati haciz uygulanamaz. Asıl borçlu dışında kanuni temsilci vb. yan sorumlular adına ayrıca ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek yoktur. Asıl borçlu ile ilgili ihtiyati tahakkuk kararı alınması yeterlidir. Tahakkuk etmiş kamu alacaklarında ise ihtiyati haciz uygulanabilmesi için ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına gerek yoktur.

Tahakkuk etmemiş, tahakkuk etse bile ödeme vadesi gelmemiş ya da ödeme vadesi gelmiş ancak ödeme emri çıkarılmamış tüm kamu alacaklarında ihtiyati haciz uygulanabilmesi için alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurundan ihtiyati haciz kararı alınması gerekir. Ancak 5345 sayılı Gelir İdaresi Teşkilat Kanununun 33. maddesinde "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 başkanlığa, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılır" denilmektedir. Bu hükme göre mahalli en büyük memuru tabirinden anlaşılması gereken

yetkili, vergi idaresi başkanıdır. Bu nedenle ihtiyati haciz işlemine yetkili, vergi dairesi başkanıdır. Eğer ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı için vergi dairesi başkanı takdir hakkını kullanarak aksi yönde karar verirse ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanamaz.

İhtiyati haciz uygulamasında üçüncü aşama ise ihtiyati haciz varakasının düzenlenmesidir. İhtiyati haciz muameleleri şekli Maliye Bakanlığınca belirlenen ve tahsil dairesince düzenlenen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.

İhtiyati haciz, kesin haciz hükümlerine göre yapılmaktadır. Menkul mallar tahmin edilen değerleri üzerinden haciz tutanağı ile tespit edilerek haczolunur. Üçüncü şahısların elinde bulunan menkul malların, alacak ve hakların haczi ilgililere haciz işleminin tebliği suretiyle yapılır. Gayrimenkul ve gemilerin haczi ise tapuya veya gemi siciline bakan makamlara haciz işleminin tebliği suretiyle yapılır.

5.2- İhtiyati Hacizde İstihkak İddiası

İhtiyati haciz doğal olarak borçluya ait mallar üzerinde uygulanır. Ancak borçlu elinde haczedilmiş olmakla beraber;

- borçlu malın kendisine ait olmadığını yani malın üçüncü şahsın mülkü olduğunu veya rehin olarak kendisine bıraktığını ileri sürebilir,

- üçüncü bir şahıs o malın kendisine ait olduğunu veya mal üzerinde rehin hakkı bulunduğunu iddia edebilir.

İstihkak, bir şey üzerinde hak iddiasında bulunma demektir. İstihkak ve istihkak iddiaları AA-TUHK'un 66 ve 67'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 66. maddesine göre borçlu, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehini olarak gösterdiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memur

bunu haciz zaptına geçirir. İddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilir. Tahsil dairesi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Üçüncü şahıs, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmediği takdirde istihkak iddiası dinlenmez. İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilir. Müddetinde dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılır. 6183 Sayılı Kanunun 68. maddesine göre istihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi yetkilidir. Yani istihkak davalarına, haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki adli mahkeme yetkilidir.

Örneğin tahsil dairesi, (x) mükellefinden olan kamu alacağını tahsil etmek amacıyla işyerindeki mobilya takımlarına haciz koymuştur. Bir mobilya firması söz konusu mobilyaların kendilerine ait olduğunu ve (x) şahsına kiraya verdiklerini iddia etmektedir. Yani firma haciz koyulan mallar üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia etmektedir. Bu iddia, haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Tahsil dairesi haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Tahsil dairesi istihkak iddiasını kabul etmez ise 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu firmaya bildirilir. Bu durumda firma elindeki kira anlaşmasını delil olarak ileri sürerek iddiasını ispatlayabilir. Firma tarafından gerek tahsil dairesine gerekse mahkemeye her türlü belge delil olarak gösterilebilir.¹¹

AATUHK'un 67. maddesine göre haczedilen mal borçlunun elinde olmayıp da, o mal üzerinde mülkiyet ve rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde ise durum, haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Malın borçluya ait olduğu iddiasında bulunan tahsil dairesi durumu alacaklı kamu idaresine bildirir. Alacaklı kamu idaresi bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır. Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunduğu takdirde mal borçlunun elinde sayılır. Yani bu durumda ispat külfeti alacaklı kamu idaresine değil, borçluya düşmektedir. Dolayısıyla istihkak davası daha önce 66. maddede açıklaması yapılan esaslara göre borçlu ile birlikte ikamet eden üçüncü şahıs tarafından açılır.

6- İHTİYATEN HACZOLUNAN MALLARIN BORÇLUYA veya ÜÇÜNCÜ ŞAHSA BIRAKILMASI

İhtiyaten haczolunan malların borçluya veya üçüncü şahsa bırakılması esasları AATUHK'un 14. maddesinde "İhtiyati Hacizde Borçlu Tarafından Gösterilecek Teminat" başlığı altında düzenlenmiştir.

6.1- İhtiyaten Haczolunan Malların Borçluya Bırakılması

6183 Sayılı Kanunun 14. maddesine göre ihtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgâh sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya bırakılabilir. Bu maddeye göre ihtiyaten

¹¹ Özdemir, Muharrem, "Haciz ve İstihkak İddiası", 2 Şubat 2006, http://www.alomaliye.com/subat_06/muharrem_ozdemir_haciz.htm, 30 Mayıs 2008

haczolunan malların borçluya bırakılması mümkündür. Bu konuda karar verme yetkisi ihtiyati haczi uygulayan tahsil dairesinindir.

14. maddeye göre ihtiyaten haczolunan malların borçluda bırakılabilmesi için malların değerleri kadar paranın teminat olarak yatırılması veya tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgâh sahibi bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi gerekmektedir. Eğer kefil gösterilirse, ihtiyati haciz kefalet senedi düzenlenip tahsil dairesine verilir. Tahsil dairesi, malları borçlu elinde bıraktığı takdirde borçlu bu malları dilediği şekilde kullanabilir. Çünkü istenildiği takdirde ihtiyati hacze konu malların değerinin para olarak ödemesi imkânı vardır. Ancak ihtiyaten haczolunan mallar borçlunun elinde bırakılsa dahi bu mallar üzerindeki ihtiyati haciz devam eder. Borçlu, bu malları tahsil dairesi istediğinde iade etmediği takdirde teminat bu malların yerine geçer. Dolayısıyla teminat, ihtiyati haczin konusu olan alacağa doğrudan değil, ihtiyaten haczedilen malları güvence altına alarak dolaylı bir koruma sağlamaktadır.¹²

6.2- İhtiyaten Haczolunan Malların Üçüncü Şahsa Bırakılması

6183 Sayılı Kanunun 14. maddesinde üçüncü şahsın elindeyken ihtiyaten haczolunan malların tahsil dairesi tarafından üçüncü şahısta bırakılabileceği belirtilmiştir. Tahsil dairesi malları bir tahhüt senedi alarak üçüncü şahsa bırakabilir. Bu konuda karar verme yetkisi yine tahsil dairesine bırakılmıştır.

14. madde ile ihtiyaten haczolunan malların borçluda veya üçüncü şahısta bırakılmasıyla tahsil dairesi hem bu malları koruma ve nakil yükünden

kurtulmakta hem de borçlunun veya üçüncü şahsın bu mallardan yararlanmalarının devamı sağlanmaktadır.¹³

7- İHTİYATİ HACZE İTİRAZ

AATUHK'un 15. maddesine göre haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. Kanunda haklarında ihtiyati haciz uygulanan asıl borçlu veya kanuni temsilcinin, şirket ortağı gibi sorumluların ve mirasçıların ihtiyati hacze karşı dava açabilecekleri ve davanın haczin tatbikinden, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde açılabilceği belirtilmiştir. Kanuna göre İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir.

6183 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi mahkemelerinin henüz kurulmamış olmasından ötürü Kanunda ihtiyati haciz ile ilgili itirazların "itiraz komisyonları"na yapılacağı belirtilmiştir. Ancak ihtiyati haciz ile ilgili şikâyetler vergi mahkemelerine yapılmaktadır.

Yetkili vergi mahkemesi alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesidir. İhtiyati hacze karşı açılan davalarda vergi mahkemesince amme borçlusu lehine hüküm verilse bile, ihtiyati haciz Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar devam eder. Vergi mahkemesi kararı üzerine Danıştay'a gidilecek olan hallerde

¹² Çelik, Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000, s. 66

¹³ Çelik, a.g.e., s. 67

ise İdari Yargılama Usulü Kanunundaki genel esaslara göre dava açma süresi 60 gündür. İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılan davaların çeşitli nedenleri olabilir. Örnek vermek gerekirse; usul yönünden ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun yapılmadığı hususu ileri sürülebilir. Esas yönünden ise sadece ihtiyati haciz nedenlerinin bulunmadığı ileri sürülebilir. Bunun dışında ilgili kamu alacağının esası hakkındaki iddialar mahkemece dikkate alınmaz. Kamu borcunun zaman aşımına uğramış olduğu iddiası da ihtiyati hacze karşı açılacak davalarda dikkate alınmaz. Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar ihtiyati haciz devam eder. Esas yönünden ise örneğin ihtiyati haciz borçluya belli bir ikametgâhı olmaması sebebiyle uygulanmışsa, bunun doğru olmadığının ispatı ihtiyati haciz kararının kaldırılması için yeterlidir.

İhtiyati haciz uygulamasında kamu borçlusuna ihtiyati haciz sebepleri bildirilmemekte sadece haczin tebliği yapılmaktadır. Haczi uygulayan memurun mükellefe dayanak olarak göstereceği belge ihtiyati haciz varakasıdır. Bu nedenle açılan davalarda 6183 Sayılı Kanunun 13. maddesindeki sebeplerin hiçbirinin bulunmadığının ileri sürülmesi durumunda tahsil dairesinin cevap yazısında bu sebeplerin ortaya konulması gerekmektedir. Davada ihtiyati haciz nedenleri dışındaki iddialar dikkate alınmaz. Örneğin kesinleşmiş kamu alacakları ile ilgili ihtiyati hacizde tarhiyat ihbarnamesi tebliğinin hatalı olduğu veya borcun zamanaşımına uğramış olduğu gibi iddialar dikkate alınmaz.

8- İHTİYATİ HACİZ KONUSU KAMU ALACAKLARININ TAKİP USULÜ

İhtiyati haciz konusu kamu alacakları, teminat-sız alacaklar gibi takip edilmektedir. 6183 Sayılı

Kanunun 56. maddesinde teminatlı alacaklar için özel bir takip usulü belirlenmiştir. 56. maddeye göre karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı bildirilir. 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir. Yine Kanunun 57. maddesine göre kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri de bu Kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur.

Kanunun 55. maddesine göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ödeme emri ile tebliğ olunur. Borç aslına bağlı gecikme zamları için ise ödeme emri çıkarılmaz. Sadece asıl borç için çıkarılan ödeme emrine "Ayrıca gecikme zammı da alınacaktır" ibaresi konulur.

Bununla beraber ihtiyaten haczedilmiş mal, alacak ve hakların varlığında borçluyu mal bildirimine davete gerek yoktur. Çünkü haciz uygulaması borçlunun bildireceği veya idarenin yeniden belirleyeceği değerler üzerine yapılacak değildir. Dolayısıyla ihtiyati haciz konusu AATUHK'un 56. maddesinde belirlendiği gibi yapılmalıdır.¹⁴

9- İHTİYATİ HACİZİN KALDIRILMASI

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 130. maddesine göre ihtiyati haciz,

- Mükellefler tarafından 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10/5 inci maddesinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere aynı maddeye göre teminat gösterilmesi,

¹⁴ Çelik, a.g.e., s. 71

6183 Sayılı Kanunun 16. maddesinde de borçlunun, 10. maddenin 5. bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkur maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haczin, haczi koyan merci tarafından kaldırılabilceği belirtilmiştir. İhtiyati haczin kaldırılabilmesi için teminatın ihtiyati haczi karşılayacak tutarda olması gerekir. Ayrıca ihtiyati haczin kaldırılmasında şahsi kefalet teminat olarak kabul edilmez.

- Kesin hacze dönüştürülmesi,
- Yargı mercilerince ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili karar verilmesi,
- İhtiyati tahakkukun kaldırılması,
- Kesin olarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ile bunların zam ve cezalarının ödenmesi

Hallerinde bilgi girişi yapılarak kaldırılır. Ancak vergi mahkemesinin, ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili kararının Danıştay'da dava konusu edilmesi halinde ihtiyati haciz kaldırılmaz. Danıştay'ın nihai kararına göre işlem yapılır. Ayrıca ihtiyati haciz hangi tahsil dairesince koyuldu ise yine aynı tahsil dairesince kaldırılabilir.

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

Ayrıca ihtiyati haczin kaldırıldığı;

- Haciz bildirisi ile konulan hacizlerde İcra Servisine,
- Haciz tutanağı ile yapılan hacizlerde, malların iadesi için bu malların saklandığı Vezne Servisine veya Satış Servisine

bir servis notu ile bildirilir. Düzenlenecek servis notunda, haczin kaldırılması ve malların iadesi ile ilgili gerekli bilgilerin yazılmasına dikkat edilir." denilmektedir.

10- İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI

İhtiyati haciz uygulamasının hukuki sonuçlarını kamu borçlusu ve kamu alacaklısı açısından ikiye ayırarak incelenebilir.

10.1-Kamu Borçlusu Bakımından

AATUHK'da ihtiyati haciz uygulamasının kamu borçlusu açısından doğurduğu sonuçlar belirtilmemiştir. Bununla beraber 6183 Sayılı Kanunun 73. maddesinde haczin neticeleri düzenlenmiştir. Aynı neticelerin ihtiyati haciz içinde geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü ihtiyati haciz işlemi, haciz hükümlerine göre uygulanmaktadır.

73. maddeye göre borçlu, alacaklı amme idaresinin muvafakatini almaksızın hacizli mallarda tasarrufta bulunamaz. Aksi halde 765 Türk Ceza Kanunu'nun 276. maddesine göre cezaya muhatap olur. Alacaklı tahsil dairesinin uygun görüşü ile borçlu hacizli mal ile ilgili tasarrufta bulunabilecektir. Örneğin, hammadde olarak haczedilen malın mamul maddeye çevrilmesi için izin verilebilir. Yine Kanuna göre Haczedilmiş olan mal üzerinde üçüncü şahsın zilyetlik hükümlerine istinaden iyi niyetle elde ettiği haklar mahfuzdur.

İhtiyati haciz uygulamasının borçlu açısından ağır sonuçlar ortaya çıkardığı açıktır. Borçlunun haczedilen mallar üzerinde alacaklı kamu idaresinin izni olmaksızın tasarrufta bulunması yasaktır. Borçlu vergi mahkemesinde ihtiyati haczin kaldırılması için dava açmış olsa bile ihtiyati haciz uygulaması devam eder. Danıştay'a gidildiğinde ise nihai karar çıkana kadar uygulama devam eder.

10.2- Kamu Alacaklısı Bakımından

Alacaklı kamu idaresi ihtiyati haciz uygulamasını, haciz yapılmasına ilişkin hükümler doğrultusunda yapar. İdare ihtiyati haciz uyguladığı malları yine haciz hükümleri doğrultusunda korumak zorundadır. 6183 Sayılı Kanunun 82. maddesine göre haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairesince muhafaza olunur. Yani haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, his-

se senedi ve tahvil gibi menkul mallar tahsil daireleri tarafından bizzat korunur ve saklanır. Tahsil dairesi bu malları koruma altına alırken her türlü tedbiri alarak kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önler. Bu mallar mutlak surette tahsil dairesi tarafından korunur. Güvenilir bir şahsa ya da güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya malları kullanmakta olanın kendisine bırakılmaz.

Ayrıca sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır. Sayılan menkul mallar dışında kalan diğer mallar tahsil dairesinin uygun göreceği bir yerde muhafaza altına alınır. Haczedilen mallardan tahsil dairesinde muhafaza edilmesinde fayda olduğu düşünülen malların derhal taşınarak bir tutanakla depo sorumlusuna teslim edilir. Diğer yandan bu malların tahsil dairesine taşınmasında ve saklanması güclük görüldüğü takdirde bu malların güvenilir bir şahsa ya da güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya malı kullananın kendisine bırakılması mümkündür. Bu uygulama tahsil dairesini büyük bir külfetten kurtarmaktadır. Ancak tahsil dairesi bu kolaylığı kötü niyetli şahıslara göstermemelidir.

Tahsil dairelerinin muhafazasıyla sorumlu oldukları menkul malların kaybolmalarını, değiştirilmelerini ve hacizle sağlanan hakların düşmesini önleyecek tedbirleri zamanında almaları şarttır. Aksi takdirde sorumlu tutulacaklardır.

11- İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4369 Sayılı Kanunla kaçakçılık ve ağır kusur cezalarının kesilmesi halinde uygulanan teminat isteminin kapsamının genel bir uygulama getirilerek

genişletilmesiyle, vergi ziyai cezasını gerektiren hallerin tamamı için teminat istenmesi zorunlu hale getirilmiştir. Teminat isteme bu şekilde genel ve kapsamlı hale getirilince Kanunun teminat isteme ve ihtiyati haciz konularındaki maddelerinin birbirine bağlı olarak düzenlenmiş olması nedeniyle ihtiyati haciz uygulamaları da kapsamlı hale getirilmiştir. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. ve 28. maddelerine göre ihtiyati haciz uygulamalarına karşı açılan davalarda ancak nihai yargı kararından sonra yeni bir idari işlem yapılabilir. Bu durum yargı süreci mükellef lehine sonuçlansa dahi uzun yıllar sürebilen yargı sürecinde pek çok mükellef için ağır, telafi edilemez ve uzun süreli mağduriyetlere yol açmaktadır. Teminat isteme ve buna bağlı olarak ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamalarının, henüz kesinleşmemiş, tek taraflı idari işleme dayanan ve vergi kaçakçılığı suçunu gerektirmeyen tarhiyatlara bağlı kamu alacakları için de uygulanması bu mağduriyetlerin önemli bir nedenini oluşturmaktadır. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanması halinde buna bağlı olarak yurt dışına çıkış yasağı da uygulanıyor olması ilave ve çok daha ağır sonuçlara sebep olmaktadır. Mevcut yasal durum ve idari düzenlemelerin yol açtığı haksız ve ağır uygulamanın kapsamının daraltılarak azaltılabilmesi için AA-TUHK'un teminat istemeyi düzenleyen 9. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "... 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile...." ibaresinin madde metninden çıkarılması gerekmektedir. Bu değişikliğin yapılmasıyla madde metni şu şekilde değişecektir:¹⁵

- Teminat isteme, VUK'un kaçakçılık suçları ve cezalarının belirlendiği 359 uncu maddesinde sayılan

¹⁵ Yıldırım, Adnan, "Teminat İsteme, İhtiyat Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Genel Bir Uygulama Olmaktan Çıkarılmalı, Bu Amaçla 6183 Sayılı AATUHK'un 9. Maddesinde Değişiklik Yapılmalı", 7 Kasım 2005, http://www.batiymm.com.tr/_5/2005/05-2.htm, 30 Mayıs 2008

hallerden kaynaklanan bir kamu alacağının salınması ve buna bağlı olarak vergi ziyai cezası uygulanması durumunda söz konusu olacaktır.

- İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve (belli tutarı aşan kesinleşmiş kamu alacakları hariç) yurt dışına çıkış yasağı uygulamaları da teminat istemeye bağlı olarak vergi kaçakçılığına yol açan fiilleri işleyenlere uygulanacaktır.

Mahsup işlemlerinde mahsup talebinin hatalı olduğuna ilişkin hususların ihtiyati haciz işleminden önce mutlaka mükellefe bildirilmesi gerekir. Zira mükellef süresi içinde mahsup talebinde bulunmak suretiyle kamu borcunun mahsup yolu ile ödendiği görüş ve durumunda bulunmaktadır. Dolayısıyla mahsup talebinin hatalı olduğunun, dolayısıyla mahsup işleminin yapılmadığının ve kamu alacağının ödenmemiş olduğunun uzun süreler sonrasında mükellefe haciz uygulaması suretiyle bildirilmesi en azından hukuki sayılmalıdır. Mahsubu geçersiz sayılan amme alacakları ile ilgili olarak mükellef bilgilendirilmelidir. Ayrıca ihtiyati haciz uygulanmadan önce teminat istenilmeli ve yasal süresinde teminat karşılanmaz ise ihtiyati haciz uygulanması yoluna gidilmelidir.¹⁶

12- SONUÇ

Kamu alacaklarını koruma amacıyla uygulanan tedbirlerden biri olan ihtiyati haciz müessesesi, kamu alacaklarını güvence altına almada en etkili yöntemlerden biridir. Kamu idaresinin kötü niyetli borçlulara karşı almış olduğu bu önlem, çalışmada da belirtilen birkaç hususun düzeltilmesiyle hem daha etkili şekilde çalışacak hem de

bazı kamu borçlularının lüzumsuz yere bu işleme maruz kalmaları önlenmiş olacaktır.

İhtiyati haciz işleminin uygulanmasında idaredeki memur ve çalışanların işlemleri hukuka uygun bir şekilde yerine getirmeleri de son derece önemli bir husustur. Bu işlemi uygulamakla sorumlu olanların ihtiyati haczin hangi koşullarda uygulanması gerektiği hususunda dikkatli davranmaları kamu borçlularının haksız yere maddi ve manevi mağdur olmalarını önleyecektir.

Sonuç itibarıyla ihtiyati haciz işlemi mükellef açısından ağır sonuçlar doğurmasına ve idareye de önemli bir külfet yüklüyor olmasına rağmen kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alması açısından hukuk sistemimizde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsilinde vazgeçilemez önlemlerden biridir.

KAYNAKLAR

Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Afyon, 2000

Candan, Turgut, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun: Açıklamalı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007

Çelik, Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000

Dönmez, Recai, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998

Özbalcı, Yılmaz, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005

Özdemir, Muharrem, "İhtiyati Haciz Müessesesi", 31 Ocak 2007 <http://www.alomali->

¹⁶ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu, "İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar", 15 Aralık 2006, <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/64.%20ihtiyati%20haciz%20uygulamasinda%20sorunlar.pdf>, 31 Mayıs 2008

ye.com/2007/muharrem_ozdemir_ihtiyati_haciz.htm, 26 Mayıs 2008

Özdemir, Muharrem, *"Haciz ve İstihkak İddiası"*, 2 Şubat 2006 http://www.alomaliye.com/subat_06/muharrem_ozdemir_haciz.htm, 30 Mayıs 2008

Yayar, Pınar, Kamu Alacaklarının Korunması, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Diyarbakır, 2007

Yıldırım, Adnan, *"Teminat İsteme, İhtiyat Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Genel Bir Uygulama Olmaktan Çıkarılmalı, Bu Amaçla 6183 Sayılı AATUHK'un 9. Maddesinde Değişiklik Yapılmalı"*, 7 Kasım 2005, http://www.batiymm.com.tr/_5/2005/05-2.htm, 30 Mayıs 2008

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu, *"İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar"*, 15 Aralık 2006, <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/64.%20ihtiyati%20haciz%20uygulamasinda%20sorunlar.pdf>, 31 Mayıs 2008