

İHTİYATİ TAHAKKUK: VERGİ ALACAĞI AÇISINDAN SIRA DIŞI BİR GÜVENCE TEDBİRİ

Taner ERCAN¹

Öz

Kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi kamu finansman kaynaklarının zamanında, eksiksiz tahsili ile mümkündür. Bu minvalde Türk hukuk sisteminde kamu alacaklarının takibi ve korunması, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile sağlanmıştır. Kanun koyucu mezkur yasada yer alan hükümlerden belirli bir kısmı vasıtasıyla kamu alacağının tahsilini düzenlemekte, belirli bir kısmı ile kamu alacağına birtakım imtiyazlar tesis etmekte ve bir diğer kısmı ile de kamu alacağının korunmasını hedeflemektedir. Kamu alacağının korunmasına yönelik tedbirler Kanun'un ikinci bölümünde sayılmış olup bu müesseseler "teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz" kurumlarıdır. İhtiyati tahakkuk müessesesi de bahsi geçen tedbirler kapsamında vergilendirme süreci bağlamındaki tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarının nihayete ermeden olağanüstü şekilde tahakkuk ettirilmesini sağlayan kamu alacağını güvence almayı amaçlayan bir tedbirdir. Bu çalışmada, amme alacağını koruma amacını taşıyan ve sıra dışı bir tedbir olan ihtiyati tahakkuk kurumu yasal düzenlemeye yönelik açıklamalar çerçevesinde irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: İhtiyati Tahakkuk, Kamu Alacağı, İhtiyati Haciz, Teminat, Kamu Borçlusu

JEL Kodları: K34, K39, K40

PRECAUTIONARY ACCELERATION: AN EXTRAORDINARY ASSURANCE MEANS FOR TAX RECEIVABLES

Abstract

Individuals forming the society have assigned certain duties to the state organization, which is the highest institution of the society and has this status, in order to meet their common needs throughout the historical process. Today, developments both in the economic and social fields and in information technologies have led to an increase in the diversity of public services and thus to the emergence of the need for public financing. Continuous and healthy maintenance of public services is possible with the timely and complete collection of public financial resources. In this context, the pursuit and protection of public receivables in the Turkish legal system is provided by the Law No. 6183 on the Collection Procedure of Public Receivables (AATUHK). The legislator also aimed to protect public receivables in the provisions of the said law and took measures in this direction. Within the scope of the mentioned measures, the provisional accrual institution is a measure that aims to secure public receivables by ensuring that the assessment, notification and accrual stages in the context of the taxation process are accrued in an extraordinary way before they are completed. In this study, the provisional accrual institution, which is an extraordinary measure that aims to protect public receivables, will be examined within the framework of explanations regarding legal regulation.

Keywords: Precautionary Assessment, Public Receivables, Ancillary Attachment, Guarantee, Public Debtor

JEL Codes: K34, K39, K40

¹ Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, taner.ercan@klu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9647-0127>

GİRİŞ

Toplumun devlet kurumundan beklentisi bağlamında talep etmiş olduğu kamu hizmetleri, tarihsel süreçte iktisadi, sosyal ve bilgi işlem teknolojileri çerçevesinde hızla gelişmiştir. Eski çağlarda savunma, sağlık ve yaşam hakkı gibi temel kamusal talepler değişerek yerini farklı hizmet türlerine bırakmıştır. Sosyal devlet ilkesi kapsamında “üçüncü kuşak insan haklarının” gelişmesiyle beraber devletin sorumluluğu arttırılmış ifa edilmesi gereken, bu yönde farklılaşan kamu hizmetlerinin alanı genişlemiştir. Artan kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi hususunda devlet ek mali kaynaklara ihtiyaç duymaya başlamıştır. Bu minvalde kamu hizmetlerine finansman menşei olan kamu gelirlerinin ve bu gelirlerin etkin, verimli ve eksiksiz tahsil edilmesi giderek çok daha büyük önem arz etmeye başlamıştır.

Devlet ve bağlı kamu idarelerinin, mali yükümlülükler dolayısıyla meydana gelen ya da kamu alacağı vasfına sahip alacaklarının “güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebir çerçevesinde tahsilini” kamu icra hukuku düzenlemektedir. Kamu icra hukuku, idarenin sahip olduğu kamusal güç ve re’sen icra salahiyeti sebebiyle özel hukuktan farklı nitelikler taşıyan bir hukuk dalıdır. Türk hukukunda “kamu alacaklarının çeşitlerini, cebren tahsilini ve güvence altına alınmasını” düzenleyen yasa 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu (AATUHK)’dur. AATUHK’nın 1. maddesine ve ilgili maddelerinde kamu alacağının kapsamı geniş tutulmuş olup buna göre kamu alacakları; “asli kamu alacakları, fer’i kamu alacakları, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları, takip giderlerinden doğan kamu alacakları” olarak düzenlenmiştir. Ayrıca “kamu alacağı niteliği taşımayan bazı alacakların cebren tahsili özel kanunlarında yapılan atıf gereği mezkur Kanun’a göre tahsil edileceği” belirtildiğinden, bu alacakların cebren tahsili de AATUHK’ya istinaden yapılmaktadır. Söz konusu kamu alacakları çok çeşitli olmakla beraber bu gelirlerin en önemli kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Kamu hizmetlerinin aksamaması kamu alacaklarının etkin ve zamanında tahsili ile mümkün olmaktadır. Kamu alacakları arasında en büyük yeri teşkil eden verginin tahsil aşamasında devlet alacaklarının hızlı ve etkili şekilde hazineye aktarılması amaçlanmaktadır. Bu alacakların tahsili yapılmadığı ya da geciktiği durumda cebri icra yoluyla tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Vergi alacaklarının tahsilinde bu gibi cebri icra yoluna başvurmadan önce de kamu alacaklarının güvenceye alınmasına yönelik kurumların varlığı ayrı bir hususiyet arz etmektedir. Bu itibarla kamu alacaklarının tahsil sürecinde yaşanacak aksamaların, suiniyetli fiillerin engellenmesine yönelik olarak AATUHK’nın “*Kamu alacaklarının korunması*” başlıklı ikinci bölümünde dört alt başlık altında düzenlenen “teminat isteme, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve diğer koruma tedbirleri”ni düzenlemiştir. Bahsi geçen tedbirlerden idareye hassaten sıra dışı bir güven ve teminat veren bir kurum ihtiyati tahakkuk müessesidir. İhtiyati tahakkuk, AATUHK’nın 17. maddesinde düzenlenmiş, kamu alacağının korunması amacı dahilinde yerinde ve etkin bir şekilde tatbik edildiğinde hususiyetle etkili, bu yönde müspet sonuçlar verecek bir tedbirdir.

Çalışmada, kamu alacağını koruma tedbirlerinden ihtiyati tahakkukun kavramsal ve hukuksal niteliğine değinilecek ve ihtiyati tahakkuka nedenleri incelenenektir. Ayrıca, İhtiyati tahakkuk kararı alınması sürecindeki hususiyet arz eden konular ve buna bağlı neticeler bağlamında değerlendirme yapılacaktır.

İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI VE KAPSAMI

Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri kamu hizmetlerinin ifa edilmesi aşamasında doğal olarak “mali kaynaklara” ihtiyaç duymakta ve bunları da kamu gelirleri vasıtası ile karşılamaktadır. Söz konusu gelirler hazine adına irad kaydedilmesi açısından bir gelir, talep edilebilir bir hak olmasından dolayı ise bir alacaktır (Özer, 1979, s. 18). Kamu alacağı kavramı olarak belirtilen bu gelir unsuru, önceleri “amme alacağı” olarak ifade edilmiş olup mali literatürümüze ilk defa AATUHK aracılığı ile girmiştir (Gerçek, 2020, s. 5). Türk Vergi Hukukunda da kendi özüne mahsus bir mefhum olan kamu alacağı kavramı; “kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sürecinde ihtiyaç duyulan finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla kamu gücü bağlamında konulan birtakım mali yükümlülüklerden doğan, kamu idare bütçelerine dahil ve bu çerçevede gerçekleştirilen idari işlemler aracılığıyla tahsil edilme kabiliyeti olan gelir” olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2004, s. 382). Kamusal ihtiyaçların karşılanması yönünden değerlendirildiğinde, devletin sunduğu hizmetlerin sürekli ve istikrarlı bir biçimde devam etmesi kamu gelirlerinin düzenli şekilde tahsil edilmesine bağlıdır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022, s. 341). Günümüzde kamu hizmetleri çağın gelişen koşulları kapsamında artmış, klasik kamu hizmet taleplerinin yerini küreselleşmenin de tesiri ile söz konusu kamusal hizmet talebi önemli düzeyde farklılaşmıştır. Hayatın olağan akışını kamu hizmetleri yönünden değiştiren bu durum, kamu finansman ihtiyaçlarında yaşanacak olası problemler eşzamanlı olarak kamu hizmet arzında aksamalara sebebiyet verebilecektir (Çiftçioğlu, Antepli ve Polat, 2015, s. 99). Bu minvalde kamu hizmetlerinde olası gecikmelerin meydana gelmemesi kamu gelirlerinin tahsilatlarının zamanında yapılmasına bağlıdır. Kamu borçlarının muhatabı tarafından herhangi bir gecikme olmadan ve re’sen ödenmesi toplumu oluşturan tüm vatandaşların ödevi olsa da farklı birtakım saikler ile bu ödevler yerine getirilmemektedir (Narter & Arıkan, 2019, s. 1534). Kamu alacağının tahsili bu ve benzeri hususlarda gecikmekte hatta bazı durumlarda da tehlikeye girebilmektedir. İşte bu çerçevede meydana gelecek veya vukuu bulacak sorunların giderilmesini sağlamak, kamu hizmet finansmanında yaşanan ve yaşanacak gecikmeleri engellemek adına kamu alacakları öncelikli olarak addedilmiştir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985, s. 181). Kanun koyucu bu kapsamda AATUHK’nu Türk hukuk alemine kazandırmak suretiyle kamu alacaklarının tahsilatını özel hükümlere bağlamıştır. Yasada belirtilen hükümlerden “bir bölümü kamu alacağının usulünü düzenlemekte, bir bölümü kamu alacağına bazı ayrıcalıklar sağlamakta ve diğer bölümü de kamu alacağının korunması” amacını taşımaktadır (Baydere, 2019, s. 3). Tahsilat sürecinde olası

gecikmelerin önlemek, kamu alacağının ileride gerçekleşecek tahsilatını aksatacak, tehlikeye düşürecek durumlara karşı AATUHK’nda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bahsi geçen amaca yönelik olarak Kanun’un “Amme Alacaklarının Korunması” başlıklı ikinci bölümünde diğer koruma tedbirleri ile beraber ihtiyati tahakkuk kurumunu da düzenlemiştir (Ay & Baran, 2014, s. 48). İhtiyati tahakkuk müessesesinde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile olağan minvalde tahakkuku arasında geçen süre kapsamında mükellefin içinde bulunduğu tutum ve davranışlarının ileride verginin tahsilatını zorlaştıracak “yasada belirtilen koşullar çerçevesinde” anlaşıldığı takdirde vergi alacağı güvence altına alınmaktadır (Balcı, 2021, s. 563). İhtiyati tahakkuk kararının alınması ile VUK’un vergilendirme sürecini belirleyen 19 ila 23. maddelerinde düzenlenen tarh ve tebliğ işlemleri geçilerek direkt olarak vergi borcu tahakkuk ettirilmektedir. Olağan hallerde VUK’a göre tahakkuk, vergilendirme sürecinin bir aşaması iken ihtiyati tahakkukun söz konusu olabileceği hallerin varlığı durumunda söz konusu müessese, bu sürecin hedefi ve son aşaması olan verginin tahsilatını sağlamayı amaç edinen bir önlemdir (Baydere, 2019, s. 4).

İhtiyati tahakkuk müessesesinin kapsamı 6183 sayılı Kanun’un aksine daha dar çerçevede uygulanmaktadır. AATUHK’nın 1. maddesinde kamu alacakları şu şekilde belirtilmiştir: “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur*” (Resmi Gazete, 1953/6183, 1). 6183 sayılı Kanun’un 3. maddesi alacaklı kamu idarelerini ifade etmektedir, bu idareler; “devlet (genel bütçeye dahil kamu idareleri), il özel idareleri ve belediyeler”dir. Ayrıca söz konusu alacaklar mezkur Kanunun 1. maddesinde dört grup şeklinde sayılmaktadır, bunlar; “asli kamu alacakları, fer’i kamu alacakları, kamu hizmetlerinin ifasından doğan alacaklar ve amme hizmetlerinin tatbikinden ortaya çıkan kamu alacakları”dır (Budak & Benk, 2011, s. 62). Kamu alacaklarının 6183 sayılı Kanun’da geniş bir kapsamda değerlendirildiği görülmüş olsa da ihtiyati tahakkuk’u düzenleyen Kanun’un 17. maddesinde bu durumun daha sınırlı olduğu görülmektedir, buna göre “...mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi...” şeklinde hüküm bulunmaktadır. İhtiyati tahakkuk, AATUHK’nın 17 ila 20. maddelerinde düzenlenmiş olup bu konu yönde ortaya çıkabilecek vergi ve resimlerin belirlenmesi hususunda mezkur Kanun’un 17. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir (Duman, 2016, s. 113). Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca “30/06/2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği” (Seri: A, Sıra No:1) ile mükellefin henüz tahakkuk etmemiş; “Gelir Vergisi (geçici vergi dahil), Kurumlar Vergisi (geçici vergi dahil), Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi,



Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında” ihtiyati tahakkuk kararı tatbik edilebileceği hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 2007/26268, 1). AATUHK’nın 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk, “vergi ve resimler” olarak dar anlamda bir alacağı ifade etmekte olup geniş anlamda vergi tanımına giren “harçlar ve benzeri mali yükümlülükler” için bu durum söz konusu değildir. Ayrıca, ihtiyati tahakkuk yalnız Devlet tüzel kişiliğinin alacaklı konumunda olduğu vergilere yönelik tatbik edilecektir. Yani AATUHK’nda kamu alacaklısı sıfatına haiz diğer kamu tüzel kişilikleri olarak belirtilen belediye ve il özel idarelerinin alacakları bu bağlamda ihtiyati tahakkuk kapsamında değerlendirilmemektedir (Baydere, 2019, s. 6).

İdari bir işlem olan ve tarh işlemini de bünyesinde bulunduran ihtiyati tahakkuk, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 11. maddesinde “*ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının daha önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka denir*” şeklinde ifade edilmiştir (Gerçek, 2020, s. 199). Suiniyetli mükellefleri ve vergi tahsilatında meydana gelebilecek olası gecikme ve riskleri ortadan kaldırmak için AATUHK’nda yer alan ihtiyati tahakkuk kurumu, olağan vergilendirme süreci beklenmeden, henüz kesinleşmemiş olan vergi alacağının kesin tahakkuk tarihinden önce tedbir amacıyla tahakkuk ettirilmesidir (Mutluer, 2006, s. 450). VUK’a göre verginin tahakkuk etmesi, yani ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi için tarh ve tebliğ edilmiş olması ve tarihyata karşı belirli sürede dava açılmaması veya açılmış davanın mahkeme tarafından reddi ile sonuçlanmış olması hususiyetle elzemdir. İhtiyati tahakkuk müessesesinde ise ilgili husus, kamu alacağının olağan vergilendirme sürecinden geçirilmeksizin bahsi geçen aşamalar ile muhatap olunmaksızın tahakkuk ettirilmektedir (Balcı, 2021, s. 562). Yani ihtiyati tahakkuk ile ilgili bir karar verilebilmesi için mükellefin beyanname vermesi ve vergi matrahının tespiti zorunlu değildir. Bu durumda matrahı belirli olmayan vergi ve cezalar “harici karineler” vasıtasıyla idarenin takdir yetkisi dahilinde hesaplanmaktadır. İhtiyati tahakkuk kesin bir borç olarak addedilemez, bu durum geçicidir çünkü ihtiyati tahakkuk ile oluşan vergi alacağı muvakkati bir evsafa haizdir. Nitekim, ihtiyati tahakkuktan münferit devam eden vergilendirme süreci sonucu gerçekleşen tahakkuk, ihtiyati tahakkukun yerine geçmektedir. Bu minvalde ihtiyati tahakkuk fiili ve nihai tahakkukun “infisahı” koşuluna bağlı bir işlem vasfına sahip olmaktadır (Baydere, 2019, s. 8).

İHTİYATİ TAHAKKUK KARARINA MESNET OLUŞTURAN SEBEPLER

Kamu alacağının güvence altına alınmasını, kamu alacaklarının tahsilatının tehlikeye girmesini engellemek kanun koyucu tarafından tekemmül etmiş bir kurum olan ihtiyati tahakkuk, AATUHK’nda hüküm altına alınmış koşulların varlığı şartıyla tahakkukun normal vergilendirme süreci dışında idari bir karar vasıtasıyla öne alınması işlemidir (Esemen, 2022, s. 346). AATUHK’nın 17. maddesinde belirtilen hallerin bulunması

durumunda yasada belirtilen tehlikenin mevcudiyeti kabul edilerek ihtiyati tahakkuk tatbik edilmektedir. Mezkur Kanun'da hangi hallerde mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi, resim ve bunların zam ve cezalarına ilişkin ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği sayılmıştır. Bunlar, AATUHK'nın "13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebepleri olan, sırasıyla, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hâllerin mevcut olması; borçlunun belirli bir ikametgâhının olmaması; borçlunun kaçması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması; mal bildirimine çağrılan borçlunun belirli süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması" durumları ile "mükellef hakkında 6183 sayılı Kanun'un 110. maddesinde düzenlenen amme alacağının tahsiline engel olma suçu kapsamında takibata girişilmesi hâli ve bir teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında delillerin elde edilmiş olması" hâllerinin mevcudiyetidir. Bu hususların varlığında ihtiyati tahakkuk kararı, AATUHK'nın "İhtiyati tahakkukun neticeleri" başlıklı 18. maddesi kapsamında uygulanmaktadır, buna göre; "Haklarında ihtiyati tahakkuk işlemi uygulanan mükelleflerin vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir. Geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan vergi, resim ve cezaları geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Böylece hesaplanan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunların zam ve cezaları, kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmaz. Ancak, bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanır. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait bulunduğu hakkında deliller elde edilmesi halinde ihtiyati haciz, muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalananların malları hakkında uygulanır İhtiyati tahakkuk uygulaması ile ilgili geçici takdirler talep tarihinden itibaren en geç bir hafta içinde takdir komisyonları tarafından yapılır" (Karadağ, 2012, s. 244).

6183 Sayılı Kanun'un "13. Maddesinin 1,2,3 ve 5. Bentlerinde" Yer Alan Sebeplerin Varlığı

İhtiyati tahakkuk kararı alınmasına sebep olan durumlardan birisi, "AATUHK'nın 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentleri"nde yazılı hallerdir.

Teminat istenmesini gerektiren hâllerin mevcudiyeti, AATUHK'nın 9. maddesi çerçevesinde ihtiyati haciz nedeni olarak hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanun'un 17. maddesinin 1. bendine yapılan atıf sayesinde bu durum, beraberinde ihtiyati tahakkuk sebebi olarak sayılmıştır. Teminat, "henüz tahakkuk etmemiş veya vadesi gelmemiş ya da cebri takip ve tahsil süreci başlanmamış, hakkında ödeme emri düzenlenmemiş" kamu alacaklarına yönelik bir önlemi olup bu konuda "Danıştay 9.D. T.16.06.2014,

E.2011/3737, K.2014/4258² ve Danıştay 7.D. T.3.10.2007, E.2006/1290, K.2007/3914³ önem arz etmektedir. Teminat istemine yönelik hususta 9. madde çerçevesindeki fıkralarda ikili bir ayrıma gidilmiş ve bu durum mezkur maddede; “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 belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir” ve “Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddede geçen hallerin varlığı aynı zamanda birer ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz sebebi olarak belirlenmiştir. Teminat istenmesi ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseseleri ile karşılaştırıldığında mükellef açısından nispeten daha hafif olarak nitelendirilebilir (Sarıcaoğlu, 2020, s. 865). Çünkü bu süreçte teminatın içeriği ve nevi ile ilgili olarak AATUHK’nın 10, 11 ve 12. maddelerinde seçenekler sunulmuştur. Verilen sürede mükellef, yasada ifade edilen kapsamdaki malvarlığını söz konusu kamu borcuna yetecek çerçevede idareye teminat olarak sunmaktadır (Şentürk, 2009, s. 4). Kamu borçlusu tarafından alacaklı idarenin istemiş olduğu teminat karşılandığı takdirde ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanmayacaktır. Ancak bu durumun istisnası, borçlunun göstermiş olduğu teminatın borcu karşılayamaması, AATUHK’nın 10. maddesinin 2.fıkrasında belirtildiği gibi teminatın daha sonra tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi ya da borç miktarında artış olması, teminatın tamamlanmaması ya da yerine başka teminat gösterilememesi halidir (Acuner, 2015, s. 159). VUK’nun 344. maddesine göre vergi ziyayı kesilmesine yönelik şartların oluşması halinde teminat istenebilecektir. Ayrıca mezkur Kanun’un 359. maddesi kapsamında hüküm altına alınmış fiillerin işlenmiş olması da yine bir teminat isteme sebebi olarak ifade edilmiştir (Karadağ,2012, s. 242). AATUHK’nın 9/1. maddesine göre teminat istenmesi ve ardından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz sürecine başlanabilmesi birtakım şartların oluşmasına bağlıdır. Öncelikle mükellefe yönelik olarak amme alacağının salınması için gerekli muamelelere yani vergi incelemesine başlanması gerekmektedir. Bunun yanında teminat miktarı, teminat istenmesi gereken şartların var olması halinde bunların tespiti sonunda hem vergi aslı bağlamından doğan matrah farkını hem de diğer fer’i alacakları kapsayacak bir şekilde

² “Danıştay 9.D. T.16.06.2014, E.2011/3737, K.2014/4258”: “... 6183 sayılı Kanunun kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlerini kapsayan Birinci Kısımın İkinci Bölümünde yer alan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz e ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararları alınarak uygulanması mümkündür. Tarh ve tebliğ üzerine dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında bu yola başvurulması Kanun hükümlerine uygun bulunmamaktadır.”

³ “Danıştay 7.D. T.3.10.2007, E.2006/1290, K.2007/3914”: “Ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanunda öngörülen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlem de yasaya uyarlık bulunmamaktadır.”

inceleme elemanı tarafından hesaplanmalıdır (Şentürk, 2009, s. 6). Ayrıca söz konusu hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan tutara istinaden mükelleften teminat istenmesi ve/veya mükellef ile ilgili olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz tatbik edilmesi talep edilmelidir. Teminat istenmesini gerektiren bir diğer durum ise AATUHK'nın 9. maddesinin 2. fıkrasında ifade edilen hükümdür. Buna göre yasada belirtildiği şekliyle “amme borçlusunun Türkiye’de ikametgahı bulunmaması hali” 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 19. maddesinde belirtilen bir durumu göstermektedir. Yani amme borçlusunun sürekli kalma niyetiyle Türkiye’ye yerleşmemiş olmasıdır. Söz konusu durum çerçevesinde amme borçlusunun durumunun alacağı tahsilini tehlikede olduğu izlenimi veriyorsa (ispat yükü somut veriler ile desteklenmek şartıyla idareye aittir) AATUHK’nın 9/1’den farklı olarak tüm kamu alacakları kapsamında teminat istenebilir (Baydere, 2019, s. 27). Ayrıca mezkur Kanun’da teminat istemeye yönelik olarak şartların oluşması halinde idare tarafından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararları alınmadan evvel teminat istenmemesi verilen bu kararları hukuka aykırı bir tasarruf haline sokmamaktadır. Çünkü AATUHK’nın 13. maddesinde ifade edildiği üzere “hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın” tabiriyle süre konusunda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu minvalde gerekli koşullar sadır olduğunda idare müstelzim fiile göre teminat isteyip aynı zamanda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alabilmektedir (Şentürk, 2009, s. 6-7).

Borçlunun belli ikametgahı yoksa, AATUHK’nın 13. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi çerçevesinde ihtiyati tahakkuk uygulanabilir. Mezkur maddede yer alan “ikametgah” kavramı 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (TMK)’nin 19. maddesinde yer alan “*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.*” hükmü kapsamında değerlendirilmektedir (Çiftçioğlu vd., 2015, s. 110). Ancak TMK’da belirtilen kapsamda bir kişinin ikametgahının olmaması ile birlikte söz konusu şahsın işlerini yürütmüş olduğu mahalli, alacaklı idareye bildirmesi durumunda veya alacaklı idareye herhangi bir adres vermemekle birlikte idare tarafından borçlunun işlerini sürdürdüğü yer saptanabiliyorsa doğal olarak AATUHK’nın 13/1 çerçevesinde ihtiyati tahakkuk uygulanamayacaktır. Diğer yandan ikametgâh kavramı vergi icra hukuku bağlamında “yasal ve mali ikametgah”ı içerecek şekilde yorumlanmalıdır (Balcı, 2021, s. 27). Mezkur maddenin 2. bendinde ikametgahın bulunacağı yere yönelik herhangi bir tehdit yer almamakla birlikte kamu borçlusunun Türkiye haricinde kayıtlı bir ikametgahının olması ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczin uygulanamayacağına delalettir (Bayraklı, 2001, s. 59). Ancak kamu borçlusunun Türkiye dışındaki ikametgahı kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürüyorsa AATUHK’nın 13. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine yapılan atıf gereği mezkur Kanun’un 9. maddesinin 2. fıkrasına istinaden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz tatbik edilebilir. Kanun koyucu “borçlunun belirli bir ikametgahın bulunmama” halini ise temel olarak kamu alacağını tehdit eden bir unsur olarak kabul ettiği için ilave bir koşula yer verme

ihtiyacı hissetmemiştir. Bu bağlamda Kanun'da söz konusu durum kamu borçlusunun hiçbir ikametgahının olmadığı şeklinde değil, suiniyetli şekilde kamu alacağının tahsiline yönelik zorluklar çıkarmak, bu süreci zorlaştırmak amacıyla sıkça ikametini değiştirilmesi olarak değerlendirilmektedir (Baydere, 2019, s. 28).

Borçlunun, “kaçmış olması halinde ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri” bulunmaktaysa, AATUHK'nın 13 ve 17. maddeleri çerçevesinde ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanabilir. Mezkur Kanun'un 13. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde hüküm altına alınan durumun varlığında birtakım hususların oluşması beklenmektedir (Çiftçioğlu vd., 2015, s. 111). Kanun hükmünde “borçlu kaçmışsa” ifadesi ile idare bu durumu somut olarak saptayabilmekte, alacağı ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararlarında bir tereddüt ortaya çıkmamaktadır. Yani Kanun hükmünde belirtilen vaziyet, borçlunun herhangi bir bildirim yapmadan ikametgahını terk etmesi, “kamu borçlusunun bulunduğu yerin tespit edilmesinin güç veya olanaksız bir hale gelmesi” halini ifade etmektedir. İdare bu durumu yoklama, adrese gönderilen tebligatlar ve sonrasında borçlunun bulunamadığına dair tespitler ile maddi anlamda somutlaştırabilmektedir. Ancak AATUHK'nın 13. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde ifade edilen “*Borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri*”nin varlığının tespit edilmesi daha zordur (Coşkun, 2016, s. 232). Kanun hükmünde belirtilen “ihtimal” kavramı ile bu durum karşısında idareye, zikredilen yasa bendini daha geniş yorumlama fırsatı vermiştir. İdarenin müstelzim fiil kapsamındaki tespiti ancak borçlunun hayatın olağan akışı içerisinde bulunduğu durum ve faaliyetleri çerçevesinde yapacağı araştırmalara göre söz konusu olabileceğinden, geniş yorum prensibi olağan karşılanabilmektedir. Ancak mezkur bent vasıtasıyla ihtiyati tahakkuk ve peşi sıra ihtiyati haciz kararı alınması, somut bilgi ve belgeler ile kanıtlanmadığı sürece borçlu mükellefin ticari hayatını zora sokabilecek ve hatta telafisi imkansız zararlara sebebiyet verebilecektir. Hatta “Danıştay 7.D. T.27.01.1986, E.1984/1530, K.1986/246⁴” kararında mezkur bent kapsamındaki tespitin somut bilgi ve belgelere

⁴ “Danıştay Yedinci Dairesinin 27.01.1986 tarih ve E:1984/1530, K:1986/246” sayılı kararında “... İhtiyati haciz amme alacağının teminat alınması amacıyla getirilmiş bir tedbir olduğundan ve yukarıda anılan yasanın 13/3. maddesinde yer alan, borçlunun malları kaçırması veya hileli yollara sapmasının ihtimal dahilinde olması hâli ihtiyati haciz uygulaması için yeterli sebeptir. Sözü edilen madde hükmünde hangi hâllerde borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığının kabul edileceği belirtilmediğinden ihtimallerin var olup olmadığının takdiri idareye bırakılmıştır. İdarenin takdir yetkisi içinde kalan tasarruflarında belli sebepler göstererek işlem tesis ettiğinde, idari yargı organlarına bu sebeplerin var olup olmadığı, var olması hâlinde, böyle bir işlem yapılmasına yeterli sayılıp sayılmayacağı araştırılması gerekir. Olayda idarece ihtiyati haciz uygulamasının nedeni, yükümlüden istenen kamu alacağının yüksek miktarda olmasından dolayı borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin varlığına, yükümlünün teminat göstermek koşulu ile bu haczin kaldırılmasını isteme hakkına sahip olduğu hâlde bu yola başvurmamasını da iyi niyetli olmadığını göstermesine dayandırılmaktadır. Gerçekten mal varlığı borcunu karşılamayan kişilerin kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimali artacağından bu tür kişilerden alacaklı olanların alacaklarını teminat altına alıcı işlemlere başvurmasını doğaldır. Mahkeme, yükümlünün kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapmasının somut belgelerle kanıtlanmadığı gerekçesiyle ihtiyati haczi iptal etmiştir. Somut belgelerle kanıtlanma meydana gelen olaylar için söz konusu olur. Oysa madde hükmünde kişilerin kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara sapmasından değil ihtimalinden söz edilmiştir. İhtimal kelime anlamıyla olabilirlik. Bir olayın olabileme şansı veya ihtimalin varlığını kabul zorunludur. Kaldı ki

kanıtlanmadığı gerekçesine dayanarak ihtiyati haczi iptal eden ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur (Baydere, 2019, s. 30). Doktrinde de ilgili bent hakkında idare tarafından oldukça geniş yorum yapılmasının gereksiz ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararlarına mesnet oluşturacağına yönelik görüş bulunmaktadır. Tabii ki idare, kamu alacağını tehlikeye girmemesi için Kanun'da belirtilen tedbirleri almakla mükelleftir fakat ilgili önlemler alınırken söz konusu yasa bendini yaşanan somut olay çerçevesinde değerlendirmelidir. Ayrıca kamu borçlusunun ekonomik, ticari, sosyal şartları kapsamında ortaya koyduğu tutum ve davranışlarının kamu alacağını tehlikeye düşürmesinin tespiti de bu bağlamda yapılmalıdır (Baydere, 2019, s. 32).

Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış ya da noksan bildirimde bulunmuşsa, AATUHK'nın 13. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendi kapsamında ihtiyati tahakkuk kararı alınması hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 1953/6183, 1-5). Mezkur Kanun'un 59. maddesinde mal bildirimini açıkça şu şekilde belirtilmiştir; *“Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, 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”*. Yine AATUHK'nın 55. maddesinde borçlunun amme alacağı konusunda temerrüde düşmesi halinde tebliğ durumu hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanun maddesinde bu durum, *“Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur.”* şeklinde ifade edilmiştir. Bu vaziyet kapsamında ödeme emrine ilişkin tebligatı alan kamu borçlusu mezkur Kanun'un 58. maddesi bağlamında borcunu ifa etmez ve ödeme emrine itiraz etmediği takdirde 15 günlük bir süre içerisinde “mal bildirimini” yapmak durumundadır. Eğer borçlu, ödeme emri çerçevesinde dava açmış ise davanın külliyen reddi ya da kısmi reddi halinde tebliğ tarihinden itibaren 15 gün dahilinde “mal bildirimini”ni gerçekleştirmek zorundadır. Ayrıca mezkur maddede yer aldığı şekilde borcun bir kısmına yönelik yapılacak kısmi itiraz doğal olarak mal bildirim süresini uzatmayacaktır (Resmi Gazete, 1953/6183, 58). Söz konusu bent çerçevesinde ödeme emri tebliğ edilerek mal bildirimini istenen borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya eksik mal bildiriminde bulunması hali, tabii ki mükellefin diğer borçlarının tahsili açısından tehlike oluşturduğunun bariz bir ispatı olması hasebiyle diğer borçların tahsil güvenliğinin sağlanması gereklidir (Özbalcı, 2008, s. 257). Bu minvalde bir vaziyet ile karşılaşıldığında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanmakta ancak tatbik edilen bu önlemler mal bildirimine dahil olan borçlar dahilinde yer almamaktadır. Çünkü bahsi geçen borçlar (ifade ettiğimiz üzere) kesin olarak tahakkuk etmiş, muaccel olmuş, itiraz edilmemiş ya da itiraz edildiği halde ilgili itiraz kısmi

borçlunun ihtiyati haciz sırasında kaçmaya, mallarını kaçırmaya, hileli yollara başvurmaya teşebbüs edici hareketlerde başvurmamış olması ilerde bu yollara başvurmayacağı anlamına gelmez.” ifadelerine yer verilmiştir.

şekilde veya tamamıyla red olmuş borçludur. Bu sebeple bahsedilen borçlara ilişkin “kesin haciz” uygulanabileceğinden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin tatbiki vaki değildir. Diğer yandan Mezkur Kanun’un 59. maddesi minvalinde borçlunun, zamanında mal bildiriminde bulunmadığı ya da eksik mal bildiriminde bulunduğu vaki olursa, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanabilir şu kadar ki bu tedbirler ödeme emri vasıtasıyla takip edilen borçlar haricindeki bütün kamu borçları içindir (Baydere, 2019, s. 34).

Kamu Alacağının Tahsil Edilmesine Mâni Olunması Durumunda Mükellefe Karşı Takibata Girişilmesi

AATUHK’nın 17. maddesinin 2. bendinde ve mezkur Kanun’un 110. maddesinde amme alacağının tahsiline imkan verilmesini engelleme ve bu minvalde mükellefe karşı bir takibata başlanması hali hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda bir takibata girişilmesi yasada belirtildiği üzere ihtiyati tahakkuk nedeni olarak sayılmıştır. Kanun lafzında söz konusu hüküm “*Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadı ile 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 aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu suç unsurunun aranabilmesi için Kanun hükmü iki önemli özelliği vurgulamıştır. Bu minvalde “*hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu*” lafzında suçun failinin kamu borçlusuna sıfatına haiz olması ve amme borçlusuna hakkında takip işlemlerine başlanması gerekmektedir. “Yargıtay 5. Ceza Dairesi, 2014/10154 E, 2018/196 K, 16.01.2018 kararındaki⁵” belirtilen bir olayı bozma sebebi olarak kabul etmiş, takip işlemlerine başlanmış olmasının gerekliliğini vurgulamış, somut vakıda takip işleminin mevcudiyeti konusunun dikkatle tahkik edilmesini belirtmiştir (Sümer, 2023, s. 292). Kanun’da vurgulanan niteliklerin oluşmaması durumunda yani iki özelliğe haiz olmayan bir kişinin, tipte bulunan hareketleri gerçekleştirme cezalandırılmasını mümkün kılmamaktadır (Başbüyük, 2014, s. 4616).

⁵ “Yargıtay 5. Ceza Dairesi, 2014/10154 E, 2018/196 K, 16.01.2018” sayılı kararında “6183 Sayılı Kanun’un 110. maddesinde düzenlenen suçun oluşabilmesi için amme alacağının tahsili için borçlu hakkında takibe başlanılmasının zorunlu olduğu, hakkında takip yapılan borçlunun kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını anılan maddede belirtilen seçimsel hareketlerden bir ya da birden fazlasını gerçekleştirmek suretiyle amme alacağının tahsiline engel olması gerektiği, sanık ...’un vergi borcu tehdidi altında bulunduğu ve bu sebeple üzerine kayıtlı mal bulundurmuyarak tüm malvarlığını eski eşi sanık ... adına kaydettirdiğinin isnat edilmesi karşısında; ... aleyhine amme alacağının tahsili için yapılan herhangi bir takip olup olmadığı, yapılan takip var ise hangi malvarlığı değerlerinin ...’a devredildiği hususunda ilgili kurumlardan gerekli evrakların aslı veya onaylı suretlerinin getirtilerek dosya içerisine alınıp tüm delillerle birlikte değerlendirilmesinden sonra hasıl olacak sonuca göre sanıklar ... ve ...’un hukuki durumlarının tayin ve takdir edilmesi gerekirken eksik inceleme ve yetersiz gerekçelerle yazılı şekilde mahkumiyetlerine karar verilmesi...” ifadelerine yer verilmiştir.

Ayrıca bu ifade ile açıkça kamu alacağının tahsiline yönelik işlemlerin varlığı aranmakta olup “kamu alacağının korunmasına yönelik işlemler” mezkur madde kapsamında değerlendirilmemektedir. Yani mükelleften teminat talep edilmesi ya da mükellef ile ilgili ihtiyati haciz kararı alınması sonrası Kanun metninde zikredilen seçimlik hareketlerin icrası halinde cezai sorumluluk oluşmamaktadır (Duman, 2016, s. 116). Amme borçlusu malını satabilir veya olmayan bir borç karşılığı verebilir ya da bunların her ikisini de fiiliyata geçirmiş olabilir. Bu yönüyle mezkur Kanun maddesi kapsamındaki suç, seçimlik hareketli bir suç kapsamında değerlendirilebilir. Tabii ki bu durumda sadece suç tipinde bahsedilen fiilin gerçekleştirilmesi yeterli değildir ancak Kanun koyucu belirtilen suçta “kamu borcunu karşılamaya yetmemesi” sonucunun gerçekleşmesini aramaktadır. Binaenaleyh “seçimlik, bağlı hareketli” olarak kararlaştırılmış suç, ilaveten bir “zarar” neticesini de gözetmesi hasebiyle “zarar suçu” bağlamında nitelendirilebilir (Başbüyük, 2014, s. 4620). Amme alacağının tahsil edilmesine mâni olma suçu manevi unsur bağlamında özel kastın arandığı bir suçtur. Söz konusu “özel kast” AATUHK’nın 110. maddesinde “...kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla...” lafzında sarih bir şekilde ifade edilmektedir. Bu sebeple mezkur Kanun hükmünde belirtilen fiillerin gerçekleştirilmesi suçun tekemmül etmesine yetmez. Suçun oluşması için fail niteliğine haiz amme borçlusunun, Kanun maddesinde yer alan davranışlarda bulunurken “tahsile engel olmak veya zorlaştırmak saikiyle” hareket etmesi elzemdir (Duman, 2016, s. 117).

AATUHK’nu 17. maddesinin 2. bendi gereğince ihtiyati tahakkuk kararının verilebilmesi, mükellef hakkında 110. madde gereğince takibata girişilmesi halinin varlığında yani mezkur hükümde yer alan seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesi ve yasal şartların oluşmasıyla birlikte suçun tekemmül etmesi ile mümkün olabilmektedir (Arslaner & Akdeniz, 2014, s. 103). Bu minvalde doğal olarak takibat, kesinleşmiş olan bir borçtan kaynaklanmaktadır. İhtiyati tahakkuk kararının alınması nihayetinde kesinleşmiş vergi borçlarına istinaden alınmayacağından, mezkur Kanun hükmü uyarınca alınacak ihtiyati tahakkuk kararı da amme borçlusunun söz konusu takip dışındaki daha tahakkuk etmemiş diğer vergi borçları kapsamında olacaktır (Baydere, 2019, s. 36). İhtiyati tahakkuk kararının alınması açısından 110. madde bağlamında ifade edilen takip işlemlerine konu olan kamu alacağının içeriğine yönelik bir önem söz konusu değildir. Örnek olarak, ödeme emri bir idari para cezası ve bunun tahsili gayesiyle düzenlendiyse ve sonrasında 110. maddeye göre suç işlenip takibata başlanmışsa “mükellefin tahakkuk etmemiş vergi borçlarına ilişkin” ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir. Alınacak ihtiyati tahakkuk kararı, yalnızca takip işlemlerine başlanan amme borçlusu mükellefe ilişkin olarak Kanun’da belirtilen koşulların meydana gelmesi durumunda gerçekleşebilecektir (Duman, 2016, s. 118). Mezkur suçun takibi ise AATUHK’nın 115. maddesinde “110 ila 114 üncü maddelerde yazılı suçlar, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. Bu suçlar bir hükmi şahsın idare ve muamelelerini

görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, mümessil ve vekillerinden, tasfiye memurlarından idare meclisi reis ve azasından, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur.” ifade edildiği gibi yapılmaktadır. Doktrinde bu durum cebri icra takibatı ya da adli ceza takibatı olarak yorumlanabilmektedir. Ancak mezkur madde minvalinde 110. madde ile cebri icra takibatı kamu alacağının tahsiline engel olunmasına yöneliktir. Bu çerçevede amme borcu alacaklı idare tarafından takip edilecek olup eğer 110. madde düzleminde suç tekemmül ederse alacaklı amme idaresinin ihbarı vasıtasıyla Cumhuriyet savcılığı tarafından mezkur suç ile ilgili takibata başlanacaktır (Baydere, 2019, s. 36). Savcılık tarafından soruşturma açıldığı tarihten itibaren mükellefe yönelik olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması gündeme gelecektir. Soruşturma açılmadan ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün olmayıp soruşturma sonrasında verilen takipsizlik ya da kovuşturma sürecinde sanığın beraatine karar hükmedilmesi halinde verilmiş olan ihtiyati tahakkuk kararı kaldırılmalıdır (Duman, 2016, s. 119).

Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu Hususunda ve Mahiyeti İtibarıyla Gerçekte Bir Başkasına Ait Olmasına Yönelik Delillere Ulaşılması Hali

Muvazaalı bir teşebbüs ve bunun gerçek mahiyeti kapsamında kanıtların elde edilmesi durumu, AATUHK'nın 17. maddesinin 3. bendinde hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen hususun varlığı, mezkur hüküm bağlamında ihtiyati tahakkuk kararının alınabilmesine mesnet teşkil edecektir. İdarenin takibinden kaçınarak vergi alacağını karşılıksız bırakmak, hatta kaçakçılık yapmak adına birtakım kişi ve kuruluşlar, tesis etmiş oldukları paravan ve AATUHK'nın 17. madde gerekçesinde ifade edildiği gibi “kukla mükellefler” vasıtasıyla suiniyetli faaliyetlerini tatbik etmeye çalışmaktadır (Gerçek, 2020, s. 201). Bu kişi ve kuruluşlar tarafından şaibeli şekillerde başkaları adına paravan teşebbüsler tesis edilmekte, söz konusu kişi ve kurumlar kurulan bu teşebbüslerde resmi olarak herhangi bir şekilde kanuni temsilci veya ortak olarak bulunmamaktadırlar. Vergisel süreçlerde gerçekte işi yapan ve yönetenler bilinmez veya ortaya çıkmamakta olup alacaklı idareye karşı muvazaalı teşebbüslerin sahipleri muhatap olmaktadır. Bu paravan teşebbüslerin göstermelik yasal temsilci, ortaklarının da kamu alacaklarını karşılayacak kadar malvarlıkları olmaması durumu idarenin önemli seviyede vergisel kayıplara uğramasına sebep olmakta ve kamu alacağı karşılıksız kalmaktadır (Baydere, 2019, s. 37).

Muvazaa halinin AATUHK'nın 17. maddesi çerçevesinde ihtiyati tahakkuk nedeni oluşturabilmesi için muvazaanın yapılmış olması ve bunun teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğunu gizlemek maksadıyla ifa edilmesi gerekmektedir (Gerçek, 2020, s. 201). Vergi hukukunda ilgili tarafların vergiyi doğuran olayı gizlemek amacıyla, ödenmesi gerek verginin konusunu, mükellefini, matrahını ya da tutarını değiştirmesi, indirmesi ya da tamamıyla yok etmeye yönelik yapmış oldukları sözleşmeler muvazaalı işlem

olarak addedilir (Baydere, 2019, s. 39). Aynı zamanda muvazaanın varlığından bahsetmek için bazı öğelerin bulunması gerekmektedir, bunlar; tarafların iradelerinde farklılık yani beyanları ile fiili iradeleri arasında bilerek meydana getirilen farklılık, üçüncü şahısları yanıltma isteği ve tarafların aralarında üçüncü kişileri yanıltmak için akdettikleri muvazaanın anlaşmasının var olmasıdır. AATUHK'nın 17. maddesinde ifade edilen muvazaanın “teşebbüsün asıl sahibinin gizlenmesi” maksadıyla gerçekleştirilen muvazaanın olduğu da sarih olarak görülmektedir (Candan, 2007, s. 122). Mezkur hükümde yer alan muvazaanın şartların beraber gerçekleşip gerçekleşmediği VUK hükümlerine göre ispat edilmelidir. Zira, ihtiyati tahakkuk müessesesi yalnızca “vergi, resim ile bunların zam ve cezalarına tatbik edilen bir güvence yöntemidir ve teşebbüsün gerçek sahibini gizlemek maksadıyla yapılan muvazaanın VUK'ta yer alan ispat vasıtalarıyla” ortaya konmalıdır. Nitekim, VUK'un “*Vergi Kanunlarının Yorumlanması ve İspat*” başlıklı 3. maddesinin (A) alt başlığının 2. fıkrasında “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” ifadeleri bu duruma mesnet teşkil etmektedir. Vergi kanunlarının yorumlanmasında “vergiyi doğuran olay bu olayın gerçek mahiyetinin” esas olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, amaçsal yorum bağlamında yapılacak yorumun kanunun amacını ve özün önceliğine yönelik olması vergi hukuku öğretisinde kabul edilmiştir. Bu minvalde, “ekonomik yaklaşım” ilkesi kabul edilerek vergiyi doğuran olayın özü araştırılırken iktisadi gerçeklik göz önüne alınmakta, bu çerçevede fiili ekonomik ilişkinin hukuki ya da şekli tezahürüne nazaran ön planda tutulması sağlanmaktadır. Dolayısıyla VUK'un 3. maddesi kapsamında yapılan değerlendirme, paravan teşebbüslerin ortaya koydukları muvazaanın tespit edilmesinde önemli rol oynamaktadır (Resmi Gazete, 1961/213, 3/A).

Kamu idaresinin resmi olarak muhatabı olması sağlanan muvazaalı teşebbüsün genellikle malvarlığı amme borçlarını karşılamaya yetmez. Bu ve benzeri durumlarda muvazaalı teşebbüsten yani başka bir deyişle paravan teşebbüsten, vergi ve resim açısından faydalananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanabilecektir (Candan, 2007, s. 122). Danıştay Dördüncü Dairesi 25.09.2001 tarihli bir kararında bahsi geçen şekilde uyumlu olarak, “*davacının ilgili şirkette ortak olmadığı gerekçesiyle davacı hakkında tesis edilen ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerini iptal eden ilk derece mahkemesi kararını bozmuş*” ve bu minvalde bir karar almıştır (Baydere, 2019, s. 40). Ancak bu ve benzeri kararlara mesnet oluşturacak durumlarda teşebbüsün muvazaalı ya da bir başkasına ait olduğu yönünde delillerin bulunması önem arz etmektedir. Bu konuda VUK'un 3. maddesinin (B) alt başlığı ispat yükü ve ispatın ne çeşit deliller ile ortaya konulabileceğini ortaya koymaktadır. Buna göre “*İspat: Vergilendirme vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi,*

ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” (Resmî Gazete, 1961/213, 3/B). İhtiyati tahakkuka bağlı ihtiyati haciz kararları birer idari işlem niteliği taşıdığından, idari işlemlerin gerekçeli ve yasa hükmüne göre düzenlenmesi gerektiğinden ispat yükü nihayetinde idareye ait olacaktır (Baydere, 2019, s. 45). AATUHK’nın 17. maddesinin 3. bendi bağlamında ihtiyati tahakkuk tatbik edilebilmesi için idarenin elinde “muvazaa durumunu bilenlerin tanıklığı, paravan teşebbüsün vergi dairesine kayıtlı kişiye ait olmadığı, aksine başkasına ait olduğunu gösteren teşebbüsle ilgili işlemlerin belirlenmesi, buna yönelik ilişkili defterlerin ve belgelerin elde edilmesi” gibi unsurlar delil nispetinde değerlendirilebilir. Söz konusu deliller, ihbar ve şikâyet vasıtasıyla tesis edilebileceği gibi vergi incelemeleri sürecinde de temin edilebilir (Balcı, 2021, s. 565). Muvazaalı teşebbüs ve bunun başka kimselere ait olduğunun tespiti VUK hükümleri bağlamında geniş yorumlanmalı, ihtiyati tahakkukun ve ihtiyati haczin kim veya kimler hakkında uygulanacağı hayatın olağan akışı bağlamında her somut olayı kendi şartlarında yorumlayarak gerçekleştirilmelidir (Baydere, 2019, s. 41).

İHTİYATİ TAHAKKUK SÜRECİ VE BUNA BAĞLI NETİCELER

AATUHK’nın 17. maddesi kapsamında yer alan ihtiyati tahakkuk sebeplerinin var olması durumunda, mezkur maddenin 1 ve 2. fıkralarında ihtiyati tahakkuk karar alma yetkisi ve usulü hüküm altına alınmıştır. Mezkur maddede bu husus; *“Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü-nün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder.”* şeklinde ifade edilmektedir (Resmî Gazete, 1953/6183, 17/1-2). AATUHK’nın “5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 21. maddesiyle değişik 17. maddesine” göre ihtiyati tahakkuk emri “defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı” tarafından verilmektedir. Bu karar 5615 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesinde “*vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar*” tarafından alınmaktaydı. Ancak söz konusu değişiklikle birlikte bahsi geçen yetki, vergi dairesi başkanlığının bulunduğu yerlerde vergi dairesi başkanına, bulunmayan yerlerde ise defterdara ait olarak hüküm altına alınmıştır (Baydere, 2019, s. 46). Mezkur hükümde ifade edilen nedenlerin zuhuru halinde, mükellefin bağlı bulunduğu yani sürece konu olan vergi ya da resmi tarh ve tahsile yetkili vergi dairesi müdürü, ihtiyati tahakkuk sebeplerini belirtmek suretiyle yazılı olarak talepte

bulunması gereklidir (Balcı, 2021, s. 565). Bu konuda vergi dairesi başkanı ve defterdar re'sen bir faaliyet gösterememekte, ilgili vergi dairesi müdürünün talebi kendisi vasıtasıyla yazılı olarak yapılmak zorundadır. İhtiyati tahakkuk sebeplerinin varlığı halinde vergi dairesi müdürü talepte bulunmak durumundadır ve bu çerçevede herhangi bir takdir hakkı yoktur. Vergi dairesi başkanı veya Defterdar söz konusu talebi inceler ve vergi alacağının tehlikede olduğunu görür, ihtiyati tahakkukun gerektiği konusunda bir kanaate haiz olursa “takdir hakkı kendisinde olmak kaydıyla” yazılı emir verebilir. Böyle bir yazılı emri alan ve bu konuda takdir yetkisine sahip olmayan vergi dairesi müdürü, talebi derhal yerine getirmekle yükümlüdür (Serim, 2007, s. 56).

AATUHK'nın “*İhtiyati tahakkukun neticeleri*” başlıklı 18. maddesinde ihtiyati tahakkuk kararının alınmasını iki durum şeklinde değerlendirmiştir. Haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınmış olan yükümlülerin ihtiyati muamelesine konu olan “vergi, resim ve cezalardan matrahı belli olanlar” itirazlı olsun ya da olmasın, hesaplanarak miktarı saptanır (Balcı, 2021, s. 565). Matrahı belli olması ifadesindeki maksat, ikmalen ya da re'sen tarh edilen ya da tarh edilebilecek hale gelmiş vergi ve resimlerin varlığıdır. Matrahı bu kriterlere göre tespit edilen vergi, resim ve cezaların ihtiyati tahakkuka konu olabilmesi için henüz yükümlüye tebliğ edilmemesi veya tebliğ edilmekle birlikte hala dava açma süresi geçmemiş olması veya yasal süresinde dava konusu edilmekle beraber vergi mahkemesi tarafından daha uyuşmazlığın esasına yönelik karar verilmemiş olması hususi bir lüzum taşımaktadır (Baydere, 2019, s. 50). Vergi, resim ve cezaların matrahı beyan esasına haiz olması süreciyle ya da ikmalen tarhiyat vasıtasıyla tespit edilirse, doğal olarak ihtiyati tahakkuk bu belirlenmiş olan matrahlar üzerinden gerçekleştirilecektir. Diğer yandan matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar ise arızı bir şekilde harici karineler bağlamında takdir komisyonları tarafından “re'sen takdir” yöntemiyle belirlenen matrahlar üzerinden yapılacaktır. Bu çerçevede ilgili komisyon, talep tarihinden itibaren bir hafta süre içerisinde tahakkuk ettirmek durumundadır (Gerçek, 2020, s. 202).

İhtiyati tahakkuk vergi alacağını korumaya yönelik geçici bir önlem hususiyetine haiz olmasından ve takdire dayanması hasebiyle çoğu zaman kesin tahakkuk gerçekleştiğinde arada matrah farkları meydana gelmektedir. Söz konusu durum AATUHK'nın “*İhtiyati tahakkukun düzeltilmesi*” başlıklı 19. maddesinde “*Alacağın hususi kanununa göre tahakkukundan sonra, ihtiyati tahakkukla hususi kanununa müstenit tahakkuk arasındaki fark, hususi kanununa müstenit tahakkuka göre düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannameye müstenit tarhiyatta verilen beyannamenin tetkik edilerek kabul edilmiş olması, itirazlı tarhiyatta kesinleşmenin vukuu, Devlet Şûrasına müracaat edilmiş olan hallerde Devlet Şûrasından nihai bir kararın çıkmış olması lazımdır. İhtiyati tahakkuk mevzuu olan devre beyannamesinin, verildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde tetkiki mecburidir. Bu müddet içinde tetkik yapılmadığı*

takdirde, bu sebeple düzeltme geciktirilmez.” hükmü ile düzenlenmiştir (Resmî Gazete, 1953/6183, 19). Mezkur Kanun maddesi ile ihtiyati tahakkuk sürecinde ortaya çıkabilecek yanlışlıkların düzeltilmesi amaçlanmış, hüküm bağlamında beyannameye yönelik tarhiyatlar ve dava konusu edilmiş olan tarhiyatlarda düzeltme işleminin hangi şekilde gerçekleştirileceği belirtilmiştir (Baydere, 2019, s. 51). İhtiyati tahakkuk ikmalen ya da re’sen tarh edilmiş ve vergi mahkemesinde dava konusu yapılmış ya da tebliğ edilmekle birlikte daha dava açma zamanı dolmamış ya da tutarı belirli olmakla beraber henüz bir tebligat işlemi yapılmamış vergi, resim ve bunların cezaları ile ilgili olabilmektedir. Bu durumlarda, eğer mükellef tarafından ilgili tarhiyata yönelik dava yoluna gidilmeden söz konusu tarhiyat kabul edildiği takdirde, dava açma süresinin nihayete ermesi ile birlikte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka dönüşür ve bu sayede düzeltilmiş olur (Gerçek, 2020, s. 202). VUK 376. maddesi kapsamında cezalarda indirimine yönelik bir talep olduğu takdirde, ilgili tarhiyata yönelik dava açma süresinin tamamlanmasıyla birlikte ihtiyati tahakkuk düzelerek kesin tahakkuka çevrilir. Eğer vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma vaki olursa (tarhiyat öncesi uzlaşma veya tarhiyat sonrası uzlaşma olmasının önemi yoktur) uzlaşılan tutar kapsamında ödeme yapılması durumunda düzenlenmiş uzlaşma tutanağı tarihine göre kesin tahakkuk yapılarak düzeltme işlemi yapılmaktadır (Baydere, 2019, s. 54). Dava yoluna gidildiği durumlarda, vergi mahkemesinin “tarhiyatı tasdik kararı” ile tahakkuk gerçekleştirilir. Fakat ihtiyati tahakkukun düzeltilmesine yönelik mahkeme kararının bu yöndeki tasdik kararı AATUHK’nın 19. maddesinin 2. fıkrasına göre yeterli olmamaktadır. Mezkur madde lafzından anlaşıldığı üzere Danıştay’ın nihai kararı ya da Danıştay’a gelmediği durumda başvuru süresinin nihayete ermesi gerekmektedir. Bu minvalde son ve fiili tahakkukun yapılmasına müteakip, ihtiyati tahakkuk buna uydurulmakta yani düzeltme sonrası ihtiyati tahakkuk yerine “son ve nihai tahakkuk” geçerli olmaktadır (Gerçek, 2020, s. 203).

Nezinde ihtiyati tahakkuk kararı alınmış yükümlüler, tahakkuk sebeplerine ve tutarına karşı dava açabilmektedirler. Ancak ihtiyati tahakkuka münferit olarak yargı yoluna başvuru mümkün olmayıp, ihtiyati hacizle birlikte dava açılabilir. Söz konusu durum AATUHK’nın 20. maddesinde *“Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına 15 inci madde gereğince itirazda bulunabilirler.”* şeklinde ifade edilmiştir. Kanun’un 15. maddesinde *“ihtiyati hacze karşı itiraz, “Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. 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.”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Doktrinde ihtiyati tahakkukun ayrılabilir işlemler kuramı bağlamında icrai bir vasa sahip olması hasebiyle, tek başına dava konusu yapılabileceği düşüncesindedir. Baydere’ye göre, ihtiyati tahakkuk işlemi

idarece tek yanlı ve kesin olarak yürütülen, icrai bir işlem hususiyetine haizdir. Çünkü ihtiyati tahakkukun arkasından ihtiyati haczin de uygulanması gerektiği için ihtiyati hacizle beraber zincir işlem niteliğindedir. Ayrıca, ihtiyati tahakkuk işlemi “ayrılabilir işlemler kuramı” bağlamında ilgili zincir işlemin ayrılabilir bir halkası olarak kabul edilebilir. İhtiyati tahakkuk ile henüz doğmamış bir vergi alacağı tahakkuk ettirilmiş olduğundan ve ihtiyati tahakkuktan sonra idare tarafından ihtiyati hacze gidilmesi zorunlu olduğundan, ihtiyati tahakkukun tek başına hukuki bir kıymet taşıyan ve hukuki sonuca haiz, kesin ve yürütülebilir bir idari işlem hususiyetine sahiptir (Baydere, 2019, s. 8). Literatürde ise ihtiyati tahakkukun tek başına dava konusu yapılamayacağı ve *ihtiyati tahakkukun ancak ihtiyati haciz kararı alınması veya uygulanması durumunda dava konusu yapılabileceği*⁶ görüşü hakimdir (Balci, 2021, s. 566). Fikrimce, ihtiyati tahakkuk tek başına mükelleflerin çıkarlarını bozan ve AATUHK’nın 20. maddesi çerçevesinde de ihtiyati olmaksızın netice tesis eden bir işlem vasfına sahip bulunmamaktadır.

İhtiyati tahakkuk kararına yapılacak itirazı düzenleyen mezkur hüküm çerçevesinde; açılacak davada görevli mahkeme yapılan atıf hasebiyle, ilgili mahkeme ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczi tatbik eden tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Yine AATUHK’nın 15. maddesine göre yapılan atıf gereği ihtiyati hacizde olduğu gibi ihtiyati tahakkukta da dava açma süresi 15 gündür (Balci, 2021: 570). Söz konusu dava açma süresi borçlunun hazır bulunduğu durumda yapılıyorsa haczin tatbik edildiği, ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati haciz borçlunun bulunmadığı durumda yani gıyabında gerçekleştiriliyorsa haczin muhataba tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süreye haizdir (Gerçek, 2020, s. 204). İhtiyati haciz, tahakkuk yönüyle kesinleşmiş kamu alacaklarına uygulandığından yasa koyucu bu hususu göz önüne alarak AATUHK’nın 15. maddesi çerçevesinde ihtiyati haczin sadece sebeplerine karşı dava açılabilirliğini belirtmiştir. Ancak 1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 2. maddesi ve VUK’un 3. maddesi (B) alt başlığı hükümleri ile beraber değerlendirildiğinde, vergi mahkemesi tarafından İYUK’un 20. maddesinde ifade edilen “re’sen araştırma ilkesi” çerçevesinde her türlü araştırma yetkisini haiz olarak ihtiyati haciz işleminin yasa hükmünde belirtildiği üzere yalnızca “sebepler” unsuru yönünden değil, idari işlemin tüm unsurları yönünden yani yetki, şekil, konu ve amaç yönleriyle de hukuka uygunluk denetiminin yapılması gereklidir (Balci, 2021, s. 570). Diğer yandan ihtiyati tahakkuk sebebiyle ihtiyati hacze karşı vergi mahkemesinde dava açılması durumunda ise ihtiyati tahakkukun miktarı ve sebepleri ile ihtiyati haczin miktarına da dava açılabilen, dava dilekçesinde her ikisine birlikte itiraz edilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay 13. D., E:1979/332, K:1997/3017, 13.06.1979 tarih sayılı kararında⁷ ihtiyati tahakkuk sebebiyle tatbik edilen

⁶ Akmansu, s.123; Candan, Amme Alacaklarının, s.126; Çelik, s.89; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.577; Karakoç, Akmu Alacaklarının, s.100; Koçak, s.104; Gerçek, s.350; Yapar, s.188; Yılmaz, s.182.

⁷ Danıştay Onüçüncü Dairesi E:1979/332, K:1979/3017 sayılı kararı ile “Müvekkili adına düzenlenen 6.4.1978 gün ve 1978/GA-1 sayılı ödeme emrinin; 6183 sayılı Yasanın 15. maddesinde, haklarında ihtiyati haciz uygulananların, haciz

ihtiyati hacizde, yalnızca ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde ihtiyati tahakkukun kesinleşmiş olacağını belirtmiştir (Baydere, 2019, s. 121). İhtiyati haciz kapsamında ihtiyati tahakkukun sebeplerine veya miktarına yönelik açılacak davalarda, vergi mahkemesi tarafından borçlu mükellef lehine karar verilmiş olsa dahi ihtiyati tahakkukun kaldırılması için Danıştay'ın onama kararı ya da Danıştay'a açılması gereken dava süresinin bitmiş olması gerekmektedir (Gerçek, 2020, s. 205).

SONUÇ

Devlet anlayışına ve yönetim biçimine göre farklılık göstermekle birlikte ekonomik, sosyal ve bilgi teknolojileri alanlarındaki hızlı değişimler ülkelerin topluma sundukları hizmetlerin çeşitlenmesini ve artış göstermesini sağlamıştır. Sosyal ve iktisadi alanlardaki tekâmül, toplumda da farklı hizmet taleplerinin oluşmasına ve bu minvalde devletten kamu hizmetlerinin ifa edilmesi konusunda farklılıkların meydana gelmesine zemin hazırlamıştır. Söz konusu sürecin yeni yüzyılda hızla değişim göstermesi hasebiyle kamu hizmetleri de oldukça geniş bir spektruma yayılmıştır. Bu kapsamda devlet kurumu, adaletten sağlığa, güvenlikten eğitime kadar birçok hizmeti karşılaması için parasal gelire ihtiyaç duymaktadır. Toplum ihtiyaçlarının karşılanması için elde edilen gelirin kamu bütçesi bağlamındaki en önemli ve başat geliri vergilerdir. Artan kamu hizmetlerinin de etkisi ile bu gelir unsurunun zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi kamu hizmetlerindeki süreklilik esası açısından da önem arz etmektedir. Ancak “süreklilik” prensibini sekteye uğratan kamu alacaklarının tahsilinde meydana gelen aksamalar, amme borçlusundan yapılan tahsilat süreçlerindeki gecikmeler, kamu gelirlerinde ciddi derecede finansman eksikliğine ve ihtiyacına sebep olmaktadır. Bu ve benzeri durumlarda da finansman açığının kapatılması borcunu vaktinde ve tam olarak ödeyen mükelleflerin daha fazla vergi yükü ile karşılaşmalarına sebep olmaktadır. Doğal olarak bu süreçte yaşanan aksamalar suiniyetli olmayan, dürüst bir şekilde yükümlülüklerini ifa eden mükelleflerin yıpranmasına, vergi bilincinin ve mükellef aidiyetinin kaybolmasına zemin hazırlamaktadır. Bu itibarla kamu gelirlerinde yaşanacak ve yaşanması muhtemel sorunları engellemek adına kanun koyucu AATUHK çerçevesinde birtakım tedbirlere yönelik düzenlemeler yapmıştır. Mezkur Kanun'un ikinci bölümünde bu

tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan Vergi İtiraz Komisyonuna ihtiyati haczin sebebine itiraz edebileceklerinin hükmüne bağlandığı, 20. maddesinde ise, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkuk sebeplerine 15. madde uyarınca itiraz edebileceklerinin belirtildiği, olayda yükümlünün gerek ihtiyati tahakkuk, gerekse ihtiyati hacizden 13.12.1977 gününde bilgi sahibi olmasına karşın süresi içinde sadece ihtiyati haciz için itirazda bulunduğu, ihtiyati tahakkukun kesinleştiği, kesinleşen ihtiyati tahakkukun Vergi Dairesi Müdürlüğüne ve 6183 sayılı Yasanın 19. maddesi uyarınca kesin tahakkuka dönüştürülmesinde ve süresinde ödenmeyen bu kamu alacağını tahsil amacıyla ödeme emriyle istenmesinde yetersizlik bulunmadığı gerekçeleriyle onayan İtiraz Komisyonununun 18.8.1978 gün ve 1978/1268 sayılı kararını” aynı gerekçe ve nedenlerle onamıştır.

kapsamdaki tedbirler; teminat isteme, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve diğer koruma tedbirleri olarak hüküm altına alınmıştır.

İhtiyati tahakkuk, tarh edilmemiş ya da tarh edilmiş olup henüz tahakkuk süreci tekemmül etmemiş kamu alacaklarının tahsil edilememesine yönelik bir tehlikenin zuhur etmesini gidermek amacıyla olağan, rutin vergilendirme süreci gerçekleşmeden tahakkuk etmiş sayılmasını sağlamaya yardımcı olan bir idari işlemdir. Kamu alacağının güvenliğini karşılamaya yönelik ihdas edilen bu kurum, verginin tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin atlanarak doğrudan vergi borcunun tahakkuk ettirildiği ve peşi sıra ihtiyati haciz uygulanan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları için uygulanan fevkalade bir tedbirdir. Temel olarak verginin tahakkuku, vergilendirme sürecine ilişkin bir süje iken ihtiyati tahakkuk bu sürecin maksadı ve son aşaması olarak ifade edeceğimiz verginin tahsilini temin etmeyi istihdaf etmiş bir önlemdir. Bahsi geçen tedbirin idare tarafından AATUHK’nda yer alan hükümler çerçevesinde alınırken hassasiyet ile davranılmasında fayda bulunmaktadır çünkü mezkur Kanun lafzından kaynaklanan sorunlar ortaya çıkabilir. Bu minvalde AATUHK’nın 13. maddesinin 3. bendinde yer alan tanım ve “ihtimal” kelimesi bu yönde sorunlu tarhiyatları gündeme getirebilmektedir. Kanun tabirinde ihtiyati tahakkuk kararı alınabilecek durum, ”Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa” şeklinde ifade edilmiştir. İhtimallerin tespiti güç bir süreç olup idarenin her somut olayda sorunlar yaşayabileceği bir merhaledir. Kanun lafzındaki bu sözcük bağlamında ortalama bir tespit dahi mükellef açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni olacaktır. Bahsi geçen ifade alacaklı idareye çok geniş şekilde bir takdir yetkisi vermekte olup aslında bu süreçteki hemen her vakıda idarece benzer bir “ihtimal” bulunabilir. İdare’nin muğlak ifadelerden yola çıkarak somut bir veriye dayanmadan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alması amme borçlusunun hukuki güvenliğine zarar verebilecektir. Bu nedenle mezkur bent bağlamında belirtilen olayın mesnetinin sorgulanmasına sebep olacak ifadeler yerine somut, maddi olgulara dayanan tabirler kullanılması yerinde olacaktır.

AATUHK’nın 9. maddesinin 1. fıkrasına göre teminat istenilmesi hali ve bundan dolayı mezkur Kanun’un 13 ve 17. maddeleri uyarınca mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. Yani VUK’un 344. maddesi gereğince “vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile VUK’un 359. maddesinde sayılan hallerle temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması” yeterli görülmektedir. 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesinde VUK’un 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilmesinde “kast unsuru” aranmaktaydı. Ancak bu durum VUK’un 344. maddesinin 4369 sayılı Kanun’un 11. maddesi ile yapılan değişiklik çerçevesinde tadil edilmiş “kast unsuru” ilgili madde hükmünden çıkarılmıştır. Böylelikle gerçekleştirilen hemen her vergi incelemesinde bir tarhiyat önerilmesi hali doğal olarak VUK 344. maddesine göre bir vergi ziyayı cezası

kesilmesine zemin oluşturacağından söz konusu durum bağlamında ilave bir koşula gerek kalmaksızın teminat istenmesi veya ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz uygulanması kaçınılmaz olacaktır. Hayatın olağan akışında ve iktisadi yaşamın yoğunluğu içerisinde mükellefin kast unsurunun olmadığı, taksirli olduğu durumlarda bile teminat istenmesi talep edilebilecek ya da ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz süreçleri yaşanabilecektir. Bu durum 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (TCA)’nın 13. maddesinde ifade edilen ölçülülük ilkesine ve ona mesnet teşkil eden elverişlilik, gereklilik, orantılılık alt ilkelerine aykırıdır. Kamu alacağını güvence altına almak için başvuru olan bu önlemler gerek yasanın lafzından gerekse iktisadi hayatın akışından kaynaklanan sebeplerle kamu borçlusunun mülkiyet hakkına, ticari itibarına ciddi derecede telafisi güç zararlar verebilmektedir. İşte bu kapsamdaki problemlerin engellenmesi adına VUK 344. maddesinde vergi ziyai cezası kesilmesine yönelik “kast unsuru”nun AATUHK’nın 9. maddesinin 1. fıkrasına yönelik bir şekilde ilave edilerek düzeltilmesi yerinde olacaktır. Zira VUK’nun 344. maddesinin ilk halinde kastın mevcudiyeti ve ispatı konusunda şu şekilde bir ifadeye yer verilmiştir; “*Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyama sebebiyet verilmesidir. Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olan fiilde, kastın mevcudiyeti kabul edilir; mükellef veya sorumlunun itiraz ve Temyiz komisyonlarıyla Danıştayda kastının mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuzdur... ”*. Ayrıca mükelleflerin mülkiyet ve hukuki güvenlik hakları çerçevesinde ehemmiyetli tesirleri olan ihtiyati tahakkuk gibi kurumlar üzerinde de gerek Danıştay kararları gerekse ilgili tahsil dairelerinin uygulamada birlik sağlayarak hareket etmesi olası hak kayıplarının önlenmesi açısından elzemdir.

YAZAR BEYANI / AUTHOR STATEMENT

Araştırmacı(lar) makaleye ortak olarak katkıda bulunduğunu bildirmiştir. Araştırmacı(lar) herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

KAYNAKÇA

- Acuner, S. (2015). Vergi hukukunda teminat ve teminatın içtihatlar ışığında değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 406, 156-174.
- Ay, H., & Baran, T. (2014). Kamu alacaklarının korunma yöntemleri ve bir değerlendirme. *Sosyoekonomi Dergisi*, 21, 45-68. doi: 10.17233/se.94163
- Arslaner, H., & Akdeniz, D. (2014). 6183 Sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun hükümlerinde yer alan suçlarda maddi unsurun varlığı. *Sayıştay Dergisi*, 95, 91-113.
- Başbüyük, İ. (2014). Kamu icra hukukunda kamu alacağının tahsiline etki eden suçlar (AATUHK m.110-114). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Özel Sayı), 4613-4631.
- Balcı, M. (2021). *Kamu icra hukuku ve 6183 sayılı kanun uygulaması* (2. Baskı). İstanbul: Onikilevha Yayınevi.

- Baydere, C. (2019). *Türk vergi hukukunda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczin yargısal denetimi*. İstanbul: Onikilevha Yayınevi.
- Bayraklı, H.H. (2001). *Vergi icra hukuku* (2. Baskı). Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Budak, T., & Benk, S. (2011). Kamu alacağı: hukuki bir değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 2(2). 61-76.
- Candan, T. (2007). *Amme alacaklarının tahsili usulü hakkında kanun*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Coşkun, M. (2016). *Amme alacaklarının tahsili usulü hakkında kanun* (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çiftçioğlu, H., Antepli, A., & Polat, Ö. (2015). Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirler. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 95-116.
- Duman, M. (2016). Kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun takibatı nedeniyle ihtiyati tahakkuk uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 26(134), 111-126.
- Esemen, A. (2022). Türk vergi hukukunda verginin tahakkuku. *NKU Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 341-360. doi: 10.51562/nkuhukuk.2022325
- Gerçek, A. (2020). *Kamu alacaklarının tahsil hukuku* (6. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Karadağ, N. C. (2012). Vergi alacağının güvence altına alınmasında teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin özellikli durumlar. *Maliye Dergisi*, 162, 238-255.
- Karakoç, Y. (2004). *Genel vergi hukuku* (3. baskı). Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Mutluer, M. K. (2006). *Vergi genel hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Narter, R., & Arıkan, A. (2019). Kamu alacaklarının tahsil sürecinin belirlenmesinde idarenin seçimlik hakkı var mıdır? *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(Özel Sayı), 1529-1546.
- Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). *Vergi hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları.
- Özbalcı, Y. (2008). *Amme alacaklarının tahsili usulü hakkında kanun yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özer, İ. (1979). *Kamu alacaklarının tahsili teorisi ve Türkiye'de uygulaması*. Ankara: TODAİE Yayını.
- Sarıcaoğlu, E. (2020). Kamu alacağının korunmasına yönelik bir önlem: 6183 sayılı kanuna göre teminat. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(2), 857-904.
- Serim, N. (2007). *6183 Sayılı kanunda amme alacaklarının korunması*. İstanbul: Türkmen Kitabevi,
- Sümer, S.Y. (2023). 6183 Sayılı AATUHK m. 110 kapsamında kamu alacağının tahsiline engel olma suçu. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 283-336.



Şentürk, A.G. (2009). Amme alacaklarının korunması yöntemlerinden “teminat isteme” uygulamasının ihtiyati tahakkuk-ihtiyati haciz müesseseleri ile bağlantısının ortaya konulması ve bir idari işlem olarak vergi hukuku yönünden irdelenmesi. <http://agencerhukuk.com/014.pdf> adresinden erişildi.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2022). *Vergi hukuku* (13. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (1953, 21 Temmuz). *Resmî Gazete* (Sayı 8469). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6183.pdf>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961, 04 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 10703). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, RG 30.06.2007/26568.

Danıştay 13. D., 13.06.1979, E. 1979/332, K. 1997/3017.

Danıştay 7.D., 27.01.1986, E.1984/1530, K.1986/246.

Danıştay 7.D., 25.09.2001, E. 2001/2210, K. 2001/3523.

Danıştay 7.D., T.3.10.2007, E.2006/1290, K.2007/3914.

Danıştay 9.D., T.16.06.2014, E.2011/3737, K.2014/4258.

Yargıtay 5. C.D., 16.01.2018, E. 2014/10154, K. 2018/196.