

# VERGİ İNCELEMELERİNE DAYANAN İHTİYATİ HACİZ UYGULAMALARININ MÜKELLEF HAKLARI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sakıp ŞEKER

## I- 6183 Sayılı Kanun Hükümleri

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9.maddesinde, “vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359’ncü maddesinde sayılan hallerde 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** isteneceği” anılan kanunun 13.maddesinin 1.fıkrasında ise, “9’ncü madde gereğince teminat istenmesinin mucip haller mevcut ise”, hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla **haczin** ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal tatbik olunacağı, 17.maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendinde ise, “13.maddenin 1,2,3 ve 5’nci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise; vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı’na tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal **tahakkuk** ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilecekleri, vergi dairesi müdürünün bu emri derhal tatbik edeceği, Kanunun 16.maddesinde borçlunun teminat gösterdiği takdirde ihtiyati **haczin** haczi koyan merci tarafından kaldırılacağı, 18.maddesinde ihtiyati tahakkuk işlemi yapılan mükellefin hakkında itirazlı olsun olmasın hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirileceği, tahakkuk eden vergi, resim ve bunların zam ve cezalarının kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmayacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen 6183 sayılı Kanunun 9.maddesi hükmü, ihbarname kuralına göre vergi ziyayı cezasını gerektiren tarhiyatlarda hiçbir ayırım yapılmaksızın ilgili vergi inceleme elemanın talebi üzerine vergi dairesince mükellef hakkında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi başlatılması gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır. Ancak, uygulamada vergi inceleme elemanlarının büyük bir kısmı söz konusu olağanüstü koruma tedbirlerine başvurmamaktadır. Bununla birlikte bazı vergi inceleme elemanları 6183 sayılı Kanunun 9 ve 13/1’nci maddeleri hükümlerini uyulması zorunlu hükümler olarak değerlendirerek ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin uygulanmasını ilgili vergi dairesinden talep etmektedirler.

9. ve 13.maddeler birlikte değerlendirildiğinde maddenin lafzından söz konusu olağanüstü korunma tedbirlerinin uygulanıp uygulanmayacağına karar verme yetkisi, onay makamı Defterdar veya Vergi Dairesi Başkanlığı olmakla birlikte, esas yetkinin inceleme elemanına ait olduğunun kabulü gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanına mükellefi ilerde telafisi güç veya imkansız şekilde maddi ve manevi yönden zarara uğratacak bir işlemin yapılmasında sınırsız bir yetki tanınması Devletin mükellef üzerinde aşırı şekilde güç kullanması olarak görülmeli ve bu durum bir **mükellef hakkı ihlali** olarak değerlendirilmelidir.

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin usulleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun ise vadesi geçtiği halde tahsil edilmeyen kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenlemektedir. İki usul kanunu arasındaki bu temel ayırım dikkate alındığında, ihtiyati tahakkuk işlemine ilişkin hükümlerin de AATU Hakkında Kanunda yer alması gerekmektedir.

## **II- İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk İşlemi Sadece Kaçakçılık Suçu İşleyen Mükellefler Hakkında Uygulanmalıdır.**

Bilindiği gibi VUK'nun 344.maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi ziyayı cezası, ziya uğratılan **verginin bir katıdır**. Vergi ziyasına 359.maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ise bu ceza 344.maddenin üçüncü fıkrasına göre **üç kat** olarak uygulanır. 359'ncü maddede **hürriyeti kısıtlayıcı cezalar** düzenlenmiş olup, vergi ziyasına anılan kanun maddesinde sayılan fiillerle sebep olanlara vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanmasına ek olarak suçun niteliğine göre 6 aydan 3 yıla kadar da hapis cezası öngörülmüştür. Buna göre, 359'ncü madde hükmü **nitelikli suç** işlemek suretiyle vergi kaçıran mükelleflerin diğer şekillerde (kusur, ihmal veya kabahat) vergi kaybına neden olan mükelleflere göre daha ağır şekilde cezalandırılmasını sağlamak amacıyla düzenlenmiştir.

Özel nitelikli bir suç işlenmeden de kanun hükümlerinin farklı yorumlanması veya ihmal ya da kusur nedeniyle de vergi ziyasına sebep olunabilmektedir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin henüz ilk derece vergi yargısının denetiminden bile geçmeyen vergi/ceza için ihtiyati haciz işlemiyle karşı karşıya bırakılması, mükellefin ileride telafisi güç ve imkansız şekilde zarara uğramasına neden olmaktadır. Teminat istenmesi ve diğer idari işlemlerin yargı denetimine açık olması, mükelleflerin uğradığı haksızlığı tamamiyle ortadan kaldırması mümkün olmamaktadır.

## **III- “İle” Bağlacının Önemi ve Anlamı**

Bazı inceleme elemanları vergi ziyasına neden olan fiil, 359.maddede sayılan nitelikteki fiillerden birisi olmadığı halde, bir kat vergi ziyasını gerektiren hallerde de ihtiyati haciz işlemi başlatılmasını talep etmesine neden olarak, 6183 sayılı Kanunun 9.maddesinin birinci fıkrasındaki “ile” bağlacına bağlamaktadır.

Kanunların yorumunda “ve” bağlacı iki koşulu birlikte gerçekleşmesinin istendiği haller için, “veya” bağlacı ise iki koşuldan herhangi birisinin gerçekleşmesi halini ifade etmektedir. Türk Dil Kurumu tarafından yayımlanan Türkçe Sözlükte “ile” bağlacı “birlikte, beraber” anlamına gelmektedir. Gerek günlük konuşma dilinde gerekse kanun hükümlerinin yorumunda “ile” bağlacı “ve” bağlacı yerine kullanılmakta ve iki koşulun birlikte gerçekleşmesi aranmaktadır. Ancak bazı hukukçular, “ile” bağlacını “veya” bağlacı şeklinde yorumlamakta ve her iki durumdan birisinin varlığının yeterli olduğunu ileri sürmektedir.

## **IV- Teminatın Çözümü İçin Danıştay'ın Nihai Kararı Gerekmemektedir.**

Her ne kadar “teminat istenmesi” amme alacağını güvenceye alan **geçici bir tedbir** gibi görünmekteyse de, uygulamada bu tedbir, istenen teminat kadar malı bulunmayan mükellefler yönünden cezaya dönüşmektedir. Güvenlik tedbirlerinin cezaya dönüştürülemeyeceği hukukun temel ilkelerinden birisidir. Bu durum Anayasamızın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması” başlıklı 13.maddesinde ifade edilen “ölçülülük ilkesi” ile de bağdaşmamaktadır.

6183 sayılı Kanununun 19'ncü maddesinin birinci fıkrasında; ihtiyati tahakkuka göre tarh edilen vergi ve cezanın özel kanunu uyarınca tahakkuk ettirilen tutarlara göre düzeltileceği, ikinci fıkrasında ise "itirazlı tarhiyatta kesinleşmenin vukuu, **Devlet Şurasına** müracaat edilmiş olan hallerde **Devlet Şurasından nihai bir kararın çıkmış olması**" gerektiği hükme bağlanmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 28.maddesinde ise Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur oldukları belirtildikten sonra, "kesin veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu **kararların kesinleşmesinden sonra** idarece işlem tesis edilir" hükmüne yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanununun 19 ve 2577 sayılı Kanununun 28.maddesi hükümleri paralellik arz etmektedir. Buna göre ihtiyari haciz uygulamalarıyla ilgili davalar vergi mahkemesince kabul edilse ve vergi kaldırılrsa dahi teminatın çözümü için Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi gerekmektedir.

## V- SONUÇ VE ÖNERİ

2577 sayılı Kanununun 27/3'ncü maddesine göre vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarhedilen vergi, resim ve harçları ile ilgili benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün **tahsil işlemlerini durdurur.**

Normal vergi ihtilaflarında vergi mahkemesinin kararı ile tarhiyat kaldırıldığı halde ihtiyati hacze karşı açılan davalarda ihtiyati haczin kaldırılması için ayrıca Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi mükellefler üzerinde önemli maddi ve manevi bir baskı yaratmaktadır. Birinci derece mahkemenin kararı ile vergi tarhiyatı kaldırıldığı halde, teminata yönelik işlemde Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi kabul edilemez. Amme alacağının korunması amacıyla tedbir alınması için **mükellefin kaçması, mallarını kaçırmaması, yurdu terk etmesi** gibi tespit ve şüphelerin bulunması gerekir. Böyle bir neden yoksa, sadece vergi inceleme elemanının düzenleyeceği bir ön rapora veya yazıya göre tahakkuk ettirilen vergi ve cezaya ilişkin teminatın, teminatın alınması için istenen vergi/ceza ortadan kaldırıldığı halde teminat üzerindeki haczin kaldırılmayıp Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi mükellef hakkının ağır şekilde ihlali olarak değerlendirilmelidir. Bu durum Anayasamızın 13.maddesinde ifade edilen "ölçülülük ilkesi"ne de aykırıdır. Belirtilen nedenlerle, gerek 6183 sayılı Kanununun 19'ncü gerekse 2577 sayılı Kanununun 28.maddesinde yer alan ihtiyati haczin kaldırılmasına ilişkin düzenlemelerde Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi, ancak mükellefin kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara başvurmaması gibi hallerin tespiti halinde başvurulması gereken olağanüstü bir tedbir olarak düzenlenmelidir. **Kaçakçılık suçunu ( VUK'nun 359.maddesini ) içermeyen fiiller nedeniyle vergi ziyana neden olunan hallerde mükelleften teminat istenmesi ve mükellef hakkında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanması kabul edilemez. Bu nedenle** 6183 sayılı Kanununun 9.maddesinin birinci fıkrası ile 19. Maddesi yeniden düzenlenmeli, ayrıca 2577 sayılı Kanununun 28.maddesinin de 6183 sayılı Kanunda yapılacak değişiklikler paralelinde gözden geçirilmelidir.