

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI BAKIMINDAN İHTİYATÎ HACİZ VE İHTİYATÎ TAHAKKUK KURUMLARI - II

Ümit Süleyman ÜSTÜN(*)

III. İHTİYATÎ TAHAKKUK

A. GENEL OLARAK

İhtiyatî tahakkuk, ileride tahakkuk edecek olan kamu alacağının önceden korunmasını sağlayan yollardan biridir. Verginin tahakkuk etmesi yani ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi için tarh ve tebliğ edilmiş ve itiraz yollarından geçmiş olması gerekmektedir. İhtiyatî tahakkukta kamu alacağı, normal tahakkuk yollarından geçirilmeksizin tahakkuk ettirilmektedir. İhtiyatî tahakkuk sayesinde verginin tahakkuk etmesi için uzunca bir süreyi bekleme zorunluluğu ortadan kalkmıştır. İhtiyatî tahakkuk, kesin borç doğurmaz, etkinliği ihtiyatî hacizle beraber uygulanıyor olmasındandır⁽³⁸⁾.

İhtiyatî tahakkuk uygulaması icraî bir karara dayanır. İhtiyatî tahakkuk idarî bir işlemdir ve normal tahakkukun aksine, vergi davasına konu edilebilir⁽³⁹⁾. İhtiyatî tahakkukla ortaya çıkan kamu alacağı, gerçek ve son tahakkuk infisahî şartına bağlı, geçici bir özellik taşır. Son tahakkuktan sonra ihtiyatî tahakkuk buna uydurulur⁽⁴⁰⁾.

AATUHK'un 17. maddesine göre ihtiyatî tahakkuk sadece, vergi ve resim şeklindeki kamu alacakları için uygulanabilir. Vergi ve resimlerden hangilerinde ihtiyatî tahakkuk uygulanacağını tespiti Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı ise ihtiyatî tahakkukun gelir vergisi, kurumlar vergisi, gider vergileri, damga vergisi,

(*) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ekonomi-Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi.

(38) ŞAMLIOĞLU – ÖZBALCI, s. 196.

(39) BAYRAKLI, s. 60.

(40) ÇELİK, s. 75.

veraset ve intikal vergisi ve bu vergilere ait zam ve cezalar için uygulanacağını belirlemiştir⁽⁴¹⁾.

B. İHTİYATÎ TAHAKKUK SEBEP- LERİ

1. Bazı İhtiyatî Haciz Sebeplerinin Varlığı

AATUHK'un 17. maddesinin ilk bendinde, ihtiyatî haciz sebeplerinden; teminat istenmesini gerektiren durumların var olması, borçlunun belli ikametgahının bulunmaması, borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin olması, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içinde mal bildiriminde bulunmaması hallerinin ihtiyatî tahakkuka yol açacağı belirtilmiştir.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda, vergi daireleri ihtiyatî tahakkuk yapmadan teminat istememekte ve sadece teminat istenmesini gerektiren borç için ihtiyatî haciz ve tahakkuk uygulaması yapmaktadır⁽⁴²⁾.

Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması ve kaçmış olması veya kaçması ya da mallarını kaçırmaması ve hileli yollara başvurması ihtimalinin olması halinde, borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyatî tahakkuk sonra ihtiyatî haciz uygulanmaktadır. Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildi-

rimde bulunmuş olması halinde vergi daireleri ihtiyatî haczi, borçlunun mal bildiriminde bulunması gereken borcu dışındaki borçları hakkında uygulamaktadırlar. İhtiyatî haczin uygulanacağı borçların henüz tahakkuk etmemiş olması halinde, önce ihtiyatî tahakkuk sonra ihtiyatî haciz uygulanmaktadır⁽⁴³⁾.

2. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Hakkında Takibata Girişilmiş Ol- ması

AATUHK'un 17. maddesinin 2. bendinde, mükellef hakkında aynı kanunun 110. maddesi gereğince takibata girişilmiş olması, ihtiyatî tahakkuk sebepleri arasında sayılmıştır. Borçlunun bazı hareketleri kötü niyetli olup, kamu alacağını tehlikeye sokabilir. Hakkında takip işlemleri başlayan borçlu, kamu alacağının tahsiline kısmen veya tamamen engel olmak amacıyla mallarını elinden çıkarabilir, telef edebilir veya değerini düşürebilir. Böyle bir hareket aynı zamanda hapis cezasını da gerektirir. Cumhuriyet Savcılığı'nca kovuşturmanın başlatılmasıyla birlikte ihtiyatî tahakkuk da uygulanır⁽⁴⁴⁾. Cumhuriyet Savcılığı'nca kovuşturulacak bu kamu borcu tahakkuku itibariyle kesinleşmiş bir borçtur. Bu durumda borçlunun, tahakkuku kesinleşmemiş diğer borçları ihtiyaten tahakkuk ettirilmekte ve ardından ihtiyatî haciz uygulanmak-

(41) ŞAMLIOĞLU – ÖZBALCI, s. 197; ÇELİK, s. 76; AKTAN, s. 3.

(42) ÇELİK, s. 78.

(43) ŞAMLIOĞLU – ÖZBALCI, s. 198-199.

(44) BAYRAKLI, s. 61.

tadır. Bunun sebebi, söz konusu takibat yüzünden kamu alacaklısının borçluya karşı güvenini kaybetmesidir⁽⁴⁵⁾.

3. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunması

AATUHK'un 17. maddesinin 3. bendinde, bir teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin bulunması hali, ihtiyatî tahakkuk sebepleri arasında sayılmıştır. Uygulamada bazı kişi ve kuruluşlar, kaçakçılık yapmak ve kamu idaresinin takibinden kurtulmak amacıyla bir takım paravan teşebbüsler kurmaktadır. Kamu idaresine karşı bu muvazaalı teşebbüs muhatap olmakta ve bu kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda söz konusu madde hükmüne göre, muvazaalı teşebbüsten yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyatî tahakkuk yapılacak ve malları hakkında derhal ihtiyatî haciz uygulanacaktır. Ancak bunun için, teşebbüsün muvazaalı veya gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması gerekmektedir⁽⁴⁶⁾.

C. İHTİYATÎ TAHAKKUKUN UYGULANMASI

1. İhtiyatî Tahakkuk Uygulama Yetkisi

AATUHK'un 17. maddesinde vergi

dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdarın ihtiyatî tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı emir verebileceği ifade edilmiştir. İhtiyatî hacze yol açan sebeplerin varlığı halinde vergi dairesi müdürünün yazılı talepte bulunması zorunludur. Ancak defterdar, ihtiyatî tahakkuk kararı verip vermemesi hususunda takdir hakkına sahiptir. Defterdarın ihtiyatî tahakkuk kararı vermesi halinde, vergi dairesi bu kararı derhal yerine getirmek zorundadır.

2. İhtiyatî Tahakkuk Uygulama Süresi

AATUHK'un 17. maddesinde ihtiyatî tahakkuk uygulaması için herhangi bir süre düzenlenmemiştir. Dolayısıyla belirtilen hallerin bulunması durumunda ihtiyatî tahakkuk derhal uygulanır.

D. İHTİYATÎ TAHAKKUK UYGULAMA USÛLÜ

Vergi dairesi müdürünün yazılı talebinde ihtiyatî tahakkuk sebeplerinin delilleriyle gösterilmesi gerekmektedir. Defterdarın kamu alacağının tehlikede olduğuna ve ihtiyatî tahakkukun uygulanmasının zorunlu olduğuna karar vermesi halinde, vadesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyatî haciz uygulanabilmek üzere ihtiyatî tahakkuk emri verir. Bu emir, vergi dairesi müdürü tarafından derhal yerine getirilir. Defterdar, ihtiyatî tahakkuk uygulanmasına gerek görmezse, durumu yazı

(45) BAYRAKLI, s. 62; ÇELİK, Tek Tasarruf, s. 56.

(46) BAYRAKLI, s. 62; ÇELİK, s. 80; ÜNLÜ, s. 215.

(47) BAYRAKLI, s. 62.

ile vergi dairesi müdürüne bildirebilir⁽⁴⁷⁾.

E. İHTİYATÎ TAHAKKUKA İTİRAZ

AATUHK'un 20. maddesinde, haklarında ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz uygulananların, ihtiyatî tahakkukun sebeplerine ve miktarına karşı, ihtiyatî hacze itirazı düzenleyen hüküm doğrultusunda itiraz edebilecekleri düzenlenmiştir. İhtiyatî tahakkuk kararının tek başına davaya konu edilebilmesi için, ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haczin uygulanmış olması gerekmektedir.

İhtiyatî tahakkuka itiraz, ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haczi uygulanmış olan alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde dava açılması suretiyle yapılır. Dava açma süresi, ihtiyatî haczin uygulanması; gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren yedi gündür.

İhtiyatî hacze itirazda sadece ihtiyatî haciz sebeplerine itiraz edilebildiği halde, ihtiyatî tahakkuka itirazda ihtiyatî tahakkukun hem sebeplerine hem de miktarına itiraz edilebilmektedir. İhtiyatî haciz tahakkuku itibarıyla kesinleşmiş kamu alacakları ile ilgili olduğundan miktar anlaşmazlığı zaten söz konusu olmayacaktır. Bir başka deyişle, ihtiyatî hacze karşı vergi mahkemesinde dava açılması halinde, sadece ihtiyatî haciz sebeplerine itiraz edilebilecek; fakat, ihtiyatî tahakkuk sebebiyle ihtiyatî hacze karşı dava açılması halinde ise, ihtiyatî tahakkukun miktarına, sebeplerine ve ihtiyatî

haczin sebeplerine itiraz edilebilecektir. İhtiyatî tahakkuk sebebiyle ihtiyatî haciz uygulamasına karşı dava açıldığı takdirde, dava dilekçesinde ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkukun her ikisine birden itiraz edildiği belirtilmelidir⁽⁴⁸⁾.

İhtiyatî tahakkuka karşı itiraz vergi mahkemesi tarafından haklı bulunsa dahi ihtiyatî tahakkuk ancak, Danıştay'da dava açma süresinin sonunda veya Danıştay'a gidildiği takdirde nihai kararın verilmesinden sonra kaldırılabilir.

F. İHTİYATÎ TAHAKKUKUN SONUÇLARI

AATUHK'un 18/1. maddesine göre ihtiyatî tahakkuk uygulandığı takdirde, mükelleflerin matrahı belli olan, henüz tahakkuk etmemiş vergi, resim ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir ve bu şekilde belirlenen miktar üzerinden ihtiyatî haciz uygulanır. Matrahı belli olan vergi, resim ve cezaları; ikmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş veya beyannamesi verilmiş olup da henüz ödeme süresi gelmemiş ya da matrahı inceleme sonucunda belirlenmiş fakat henüz tebliğ edilmemiş vergi, resim ve cezalarını ifade eder.

AATUHK'un 18/2. maddesinde, geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan vergi, resim ve cezalarının geçici olarak ve dış karinelere göre takdir yoluyla belirlenen matrahlar üzerin-

(48) ÇELİK, S. 82-83; ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 213.

den hesaplanacağı belirtilmiştir. Söz konusu vergi, resim ve cezalar; henüz beyanname verme süresi gelmediği için veya beyanname verme süresi geldiği halde beyanname verilmediği ve bir incelemeye de konu olmadığı için matrahı belli olmayan vergilerdir. Bu vergilerin matrahları en çok bir hafta içinde takdir komisyonları tarafından belirlenir ve takdir edilen matrah, ihtiyatî tahakkuka esas alınır⁽⁴⁹⁾.

G. İHTİYATÎ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ

AATUHK'un 19/1. maddesinde ihtiyatî tahakkukun, kamu alacağının ait olduğu kanuna göre ortaya çıkan kesin tahakkuk doğrultusunda düzeltileceği belirtilmektedir.

AATUHK'un 19/2. maddesinde, beyannameye dayalı tarhiyatta ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi ve kamu alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata karşı dava açılması halinde ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi hükme bağlanmıştır. İhtiyatî tahakkuk, beyanname verme süresi gelmemiş bir kamu alacağı için yapılmış olduğu takdirde, süresi geldiğinde mükellefin vereceği beyannameye göre yapılacak kesin tahakkuka göre düzeltilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannamenin incelenmesi gerekmektedir. Beyanname iki ay içinde incelenmediği takdirde, düzeltme bu sebeple geciktirilemez.

Kamu alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata karşı vergi davası açılması halinde ise, ihtiyatî tahakkukun düzeltilebilmesi için vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekmektedir⁽⁵⁰⁾.

IV. SONUÇ

Kamu alacaklarının tahsilinin garanti altına alınmasını sağlayan yollardan ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk oldukça büyük önemi haiz kurumlardır. Kamu alacaklısı bakımından alacağının tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasını bekleyip tahsil gerçekleşmez ise cebri icraya gitmek yerine, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk yollarına gitmek daha avantajlı ve doğru olacaktır. Kamu borçlusu tarafından kamu alacağını koruyan bu gibi yolların varlığının bilinmesi de, borcun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamada etkili olacaktır.

İhtiyatî hacizde, idarî bir kararla borçlunun malvarlığının aktifine giren bir unsura el konmaktadır. İhtiyatî tahakkukta alınan karar ve önlemler ise, doğrudan doğruya kamu alacağına yöneliktir. Kamu alacağının tarh ve tahakkuk işlemleri tamamlanmadan, kamu alacağı tahakkuk ettirilmektedir.

İhtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk, borçlunun malvarlığı ve kamu alacağı ile yakından ilgili olduğundan AATUHK'un 62. maddesi uyarınca tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresi ile borç-

(49) ŞAMLIOĞLU – ÖZBALCI, s. 204-207.

(50) ÇELİK, s. 85-86.

lunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar uzlaştırmalıdır.

BİBLİYOGRAFYA

AKTAN Coşkun Can: "A.A.T.U.H.K. Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1990, S.112.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin: Vergi İcra Hukuku, Afyon 2000.

ÇELİK Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ankara 2000.

ÇELİK Binnur: "İptal Davası ve Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Önemi", Yaklaşım Dergisi, yıl: 8, Mart 2000, S. 87.

ÇELİK Binnur: "Tek Tasarrufa İki Farklı İhtiyati Haciz Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, yıl: 8, Temmuz 2000, S. 91.

DÖNMEZ Recai: Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Eskişehir 1998.

GÜLSEVEN Mustafa: Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1999.

GÜNDAY Malik: "İhtiyati Haciz esasları, Kaçakçılık ve Ağır Kusur Sayılan Fiillerde İhtiyati Haciz Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 1996, S. 97.

ŞAMLIOĞLU Servet – **ÖZBALCI** Yılmaz: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988.

ŞİMŞEK Edip: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, İstanbul 1996.

TANRIKULU Abdurrahim: "Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum; İhtiyati Haciz – İhtiyati Tahakkuk" Vergi Sorunları Dergisi, S. 7, Nisan 1983.

ÜNLÜ M. Cengiz: Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1995.

ÜSTÜN Ümit Süleyman: "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu", Vergi Sorunları Dergisi, S. 182, Kasım 2003.