



27. YIL

Vergi Sorunları

D E R G İ S İ

ÖZEL EK Kurumlar Vergisi Rehberi ABONELİK YENILEME



2003 Yılında Tavfif Suretiyle
Ödenen Fon Payının Akıbeti

Enflasyon Düzeltmesinin
Zamanlaması Konusundaki
Farklılıklar

Özel Maliyet Bedelli Harcamaları ve
Yatırım İndirimi
Bina Amortismanları ve
Enflasyon Düzeltmesi

NISAN 2004

SAYI 187

Fiyatı 15.000.000 TL
KDV dahildir.

ISSN 1300-89510-1



27. YIL

Vergi Sorunları

D E R G İ S İ

Maliye Gelirler Kontrolörü Demegü Yayınları
NİSAN 2004 SAYI 187

Büyümlü ÖZTÜRK - Bina Amortismanlarının Enflasyon Düzeltmesinde
Mustafa ÖZER Karşılıklar Sorunları ve Gözüm Örneği

Şeref DEMİR Nakden KDV İadesi

Ertan GÜRBÜĞA Hurdalı Teslimlerinde Sorun Durum

Mustafa AKIL Kiralanmış Binalara İlişkin Özel Maliyet Bedeli
Kapsamında Yapılan Harcamaların Yatırım
İndirimi Karşısındaki Durumu

Sahrettin DEMİRLAY 2003 Takvimi Yılında Tavfif Suretiyle Ödenen
Fon Payının Akıbeti

Altan Ömer AYRİBAĞ Kurum Kazançının Tespitinde İndirileyecek
Giderler (Kanunun Kabul Edilmesiyen Giderler)

Geni TEKİN Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden
Yapılacak Gelir Vergisi Tavfifinde Bir Sorun

Levent BAŞAK Gelir Vergisi Kanununun 94. Üçüncü Maddesi
Hükümü Uyarınca Kurum Kazançlarında
Gelir Vergisi Sorunu

Mustafa TAN Yurtdışı Kaynaklı Kullanılan Kredi Faizlerinin
Türkiye'de Vergilendirilmesi

Beğülali YURTTUTAN Tahsilat ve Ödemelerde Tevsiik Uygulanması

Bülent KOÇAK Yine Yeniden Sorumluluk

Mehmet Zeki SOLAK Enflasyon Düzeltmesinin Zamanlaması
Konusundaki Farklılıklar

Muharrem ERİLM Yeni Düzenlemeler İyinde Gelir ve Kurumlar
Vergisinde Bağlı ve Yararlı İndirim Uygulanması

Ahmet ÖZEL İktisadi Gelişimde Vergilendirme Rolü ve
Vergilendirmede İstisnalar

Tekin AKDEMİR - Ertan ÖZ Elektronik Değerler Vergisi Yönetimi - I
Tulin KIRANOĞLU HANIT Türk Vergi Biliruzusu Hukukunun Temel
İlkeleri - I

Umit Süleyman USTUN Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından
İhtiyat Hacze ve İhtiyat Tahakkük Kurumları - I

SORULAR - YANITLAR

YARGI KARARLARI

ÖZETLER

MEZUNAT DEĞİŞİKLİKLERİ

PRATİK BİLGİLER

YAYIN TANITIMI

"ENFLASYON MUHAZESİ" KONUSU

Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Aylık Yayını

D
E
R
G
İ
S
İ

Vergi Sorunları



SAHİBİ
Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Adına

KEMAL TURAN

Genel Yayın Koordinatörü

Dr. MUHLİS ÖZDAMAR

Genel Yayın Yönetmeni

SEMİ OKUMUŞ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

VEYSEL ERDEL

Dergimizin HAKEMLERİ DERGİ olup,

dergimizde yayımlanan makaleler en az

üç hakem tarafından okunmaktadır.

Teknik Sekreter:

Hamide KARCI

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi:

Büyükdere Caddesi No: 189, Levent - İSTANBUL

Tel : 0 212 325 77 13 - 270 27 36

Faks: 0 212 325 77 14 - 281 22 22

e. mail : veysel.erdel@gelirkont.gov.tr

web sayfamız : www.gelirkont.gov.tr

Ankara Temsilcisi:

Belgin ŞATIROĞLU

Tel : 0 312 435 56 28

Eğitim Kurulu Temsilcisi:

Kamazan OMAÇ

Tel : 0 312 435 56 40

İzmit Temsilcisi:

Eren YEŞİLİYURTI

Tel : 0 232 445 16 97

Dernek Merkezi Adresi:

Sağlık 2. Sokak No: 65/7 Yenişehir - ANKARA

Tel : 0 312 431 88 33 - 431 78 73

Fax: 0 312 431 88 70

Kapak Tasarım:

Ertugrul KARABULUT

Dizgi - Baskı:

Kurtuluş Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.

Maltepe Mahallesi, Litros Yolu, Fatih Sanayi Sitesi No:12/74

Topkapı - İSTANBUL Tel: 0 212 613 68 94 - 95 • Fax: 0 212 613 68 96

Genel Dağıtım: DPP

✓ "Dergi Yayın Kurulu ve Dergi Temsilcileri dışında hiçbir kişi ya da kurumun abonelere abone olmak için abonelik formunu doldurup banka havalesiyle aboneliğe gonderilmesi yeterli değildir. Kredi kartı ile aboneliğe yalnızca abonelik formunu ivedilikle ulaştırmanız gerekir."

✓ "Dergi mükellefiyeti olmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından sabit veya gezici olarak satılmamaz."

✓ "Abonelik için abonelik formunu doldurup banka havalesiyle aboneliğe gonderilmesi yeterli değildir. Kredi kartı ile aboneliğe yalnızca abonelik formunu ivedilikle ulaştırmanız gerekir."

YAZI DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Osman ALTUĞ • Marmara Ün. İkt. İkt. Bil. Fak.

Prof. Dr. Hayri ULGEN • İstanbul Ün. İkt. İkt. Fak. Dek.

Prof. Dr. Eser KARAKAŞ • Bahçeşehir Ün. İkt. İkt. Fak. Dek.

Prof. Dr. Hasan KAVAL • Gazi Ün. Çorum İ.B.F. Dek.

Prof. Dr. Ahmet KIRMAN • Ankara Ün. Sıy. Bil. İkt. Fak. Dek.

Prof. Dr. İsmail TAYLIOĞLU • Uşak Üniv. Öğ. Üy.

Prof. Dr. Nuran Cömen DOYRANÖL • M.Ü. Müh. ve Fın. A.B.D. Öğ. Üy.

Doç. Dr. Mustafa AKKAYA • Ankara Ün. Öğ. Üy.

Doç. Dr. Gülsen CÜNEŞ • Bahçeşehir Ün. Öğ. Üy.

Yrd. Doç. Dr. Veyis SEVİÇ • Marmara Ün. Öğ. Üy.

Yrd. Doç. Dr. Fatih YILMAZ • İstanbul Ün. İkt. Fak. Öğ. Üy.

Yrd. Doç. Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ • Marmara Ün. Öğ. Üy.

Dr. Nedim TÜRKMEN • Marmara Ün. Öğ. Üy. Cör. Eski Gel. Kont.

Uğur DOĞAN • Gelirler Kontrolörü

Ömer BAŞAR • Gelirler Kontrolörü

Necdet ALDAGÇUL • Gelirler Kontrolörü

Ali Cüneyd ARUNTAS • Gelirler Kontrolörü

Salih TANRIKULU • Gelirler Kontrolörü

Funda ŞAHİN • Gelirler Kontrolörü

Prof. Dr. Mehmet GÜLTEKİN • Gelir. Başkont. Mar. Ün. Öğ. Cör.

Dr. M. Ali ÖZTÜRKÇÜ • Gelirler Başkontrolörü

Mehmet Gür • Gelirler Başkontrolörü

Aysel DEMİR • Gelirler Başkontrolörü Gel. Kont. İst. Grup Bşk.

Cahit YERCI • Güm. Gen. Müd. Yrd. - E. Gel. Başkontrolörü

Eray MERCAN • Gelirler Başkontrolörü

M. Şevki KAYA • Gelirler Başkontrolörü

Fazıl AYDIN • Gel. Cem. Md. D. Bşk. - E. Gel. Başkontrolörü

Nurten UÇAR • Gelirler Başkontrolörü

Mustafa Dündar • Gelirler Başkontrolörü

Serpil ERDEMLİ • Gelirler Başkontrolörü

İlknur AKTAŞ • Gelirler Başkontrolörü

Gülşün ÖZKURTUK • Gelirler Başkontrolörü

Sevdi ŞUR • Gelirler Başkontrolörü

Erol TÜRKER • Gelirler Başkontrolörü

Bayram GÜZEL • Gelirler Başkontrolörü

İhsan Bahri BELLEK • Gelirler Başkontrolörü

Mehmet Ali ÇETİN • Gelirler Başkontrolörü - İstanbul Def. Yrd. V.

Recep KARAPINAR • E. Gelirler Başkontrolörü - Gaziantep Defterdarı

Ferah SEFER • Gelirler Başkontrolörü

Murat BAŞARAN • Gelirler Başkontrolörü

Mustafa AKIL • Gelirler Başkontrolörü

Hidayet BERKSOY • Gelirler Başkontrolörü

Mehin YÜKSEKAL • Gelirler Başkontrolörü

M. Aykut KELEÇİOĞLU • Gelirler Başkontrolörü

Ercan ALTÜRK • Gelirler Başkontrolörü

A. Haydar YILDIRIM • Gelirler Kontrolörü

Barış ÜNSAL • Gelirler Kontrolörü

Olca KOLOTOĞLU • Gelirler Kontrolörü

İsmail ASLAN • Gelirler Kontrolörü

Tezcan ATAY • Gelirler Kontrolörü Ankara Def. Yrd. V.

Necmettin GÖRMEZOĞLU • Gelirler Kontrolörü

Barış ULUDAĞ • Gelirler Kontrolörü

Abbas COŞAR • Gelirler Kontrolörü

Çetin BOR • Gelirler Kontrolörü

Şerafettin ÖZCAN • Gelirler Kontrolörü

Aziz ÖZBEK • Gelirler Kontrolörü

Okan ÖZANPAÇ • Gelirler Kontrolörü

AH YİĞİTBAŞI • Gelirler Kontrolörü

Necmi KESKİNSOY • Gelirler Kontrolörü

Selahattin GÖKMELEN • Gelirler Kontrolörü

Fahri ELİYİĞİT • Gelirler Kontrolörü

Selçuk TEKİN • Gelirler Kontrolörü

A. Deniz ERBAŞOL • Gelirler Kontrolörü

Murat ÖLÇÜN • Gelirler Kontrolörü

Şebnem Pinar GÜRÇÜR • Gelirler Kontrolörü

İçindekiler

7	Bina Amortismanlarının Enflasyon Düzeltmesinde Karşılaşılabilir Sorunlar ve Çözüm Önerileri Büyümin ÖZTÜRK - Mustafa ÖZER
12	Nakden KDV İadesi Şeref DEMİR
21	Hurda Teslimlerinde Son Durum Erkan GÜRBOĞA
24	Kiralanın Binalara İlişkin Özel Maliyet Bedeli Kapsamında Yapılan Harcamaların Yatırım İndirimi Mustafa AKIL
30	2003 Takvim Yılında Tevkif Suretiyle Ödenen Fon Payının Akibeti Sadrettin DEMİRAY
37	Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) Altar Ömer ARPACI
58	Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatında Bir Sorun Cem TEKİN
68	Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü Maddesi Hükmi Uyarınca Kurum Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı Levent BAŞAK
79	Yurtdışı Kaynaklı Kullanılan Kredi Faizlerinin Türkiye'de Vergilendirilmesi Mustafa TAN
86	Tahsilat ve Ödemelerde Tevsik Uygulaması Beytullah YURTTUTAN
91	Yine Yeniden Sorumluluk Bülent KOÇAK
103	Enflasyon Düzeltmesinin Zamanlaması Konusundaki Tartışmalar Mehmet Zeki SOLAK
111	Yeni Düzeltmeler İşliğinde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Bağış ve Yardım İndirimi Uygulanması Muharrem ERLİM
122	İktisadi Gelişimde Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar - I Ahmet ÖZEN
132	Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi - I Tekin AKDEMİR - Ersan ÖZ
138	"Türk Vergi Bilançosu Hukukunun Temel İlkeleri - I" Tulin KIRANOĞLUHAMİT
154	Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatı Haciz ve İhtiyatı Tahakkük Kurumları - I Ümit Süleyman ÜSTÜN
164	SORULAR - YANITLAR
168	YARGI KARARLARI
177	ÖZELGELER
193	MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ
203	PRATİK BİLGİLER
222	YAYIN TANITIM
225	"ENFLASYON MUHAŞEBESİ" ANKARA VE İZMİR PANELLERİ: "ENFLASYON MUHAŞEBESİ" ANKARA PANEL KONUŞMASI

güvence altına almak bakımından uygulan en etkili yollardandır. İhtiyatı haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan veyahut da vadesi geçtiği halde ödenmemiş emri gönderilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan haciz olarak tanımlanabilir. Kamu borçlusuna ait

A. GENEL OLARAK II. İHTİYATİ HACİZ

İhtiyatı haciz, kamu alacaklarının güvence altına alınması için yapılan en etkili yollardandır. İhtiyatı haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan veyahut da vadesi geçtiği halde ödenmemiş emri gönderilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan haciz olarak tanımlanabilir. Kamu borçlusuna ait

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda (AATUHK) kamu alacağının tahsilini güvence altına alan bazı kurumlar düzenlenmiştir. Bu kurumlar sayesinde kamu alacağının tahsil aşamasından gelmesi beklenmeden bir takım tedbirler almak suretiyle, kamu alacağı-

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda (AATUHK) kamu alacağının tahsilini güvence altına alan bazı kurumlar düzenlenmiştir. Bu kurumlar sayesinde kamu alacağının tahsil aşamasından gelmesi beklenmeden bir takım tedbirler almak suretiyle, kamu alacağı-

I. GİRİŞ:

K

kamu alacakları, devletin kamu gücüne dayanarak, vergi kanunlarıyla bağlan-

Bu çalışmada AATUHK'da düzenlenen kurumlardan ihtiyatı haciz ve ihtiyatı tahakkuk sırasıyla incelenecektir.

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI BAKIMINDAN İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK KURUMLARI - I

Ümit Süleyman ÜSTÜN(*)

B. İHTİYATİ HACİZ SEBEPLERİ

İhtiyatî haciz sebepleri, AATUHK'un 13. maddesinde düzenlenmiştir. Bu haller şu şekilde incelenebilir:

1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Varlığı

AATUHK'un 13/1. maddesine göre, teminat istenmesini gerektiren hal-

lerin bulunması aynı zamanda ihtiyatî haczin uygulanması için yeterlidir. Teminat istenmesini gerektiren haller ise AATUHK'un 9. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçak-gelik suçlarında tahsil dairelerinin tahsilin tehlikede olduğunu göstermesi halinde de tahsil dairelerinin teminat istenebilecektir⁽⁵⁾.

AATUHK'un 13/1. maddesindeki düzenlemeye göre, ihtiyatî hacze gitmek için önce teminat istemeye gerek yoktur⁽⁶⁾. Teminat uygulamasında kamu borçlusuna onbeş günden az olmak üzere süre verilmiştir. Fakat, teminat istenmesini gerektiren hallerin ihtiyatî haciz uygulamasına sebep olması halinde, kamu borçlusu-

bazı malların onun tasarruf alanından çıkarılması yoluyla, bu malların borçlu tarafından cebri icradan kaçırlması engel olmaktadır⁽¹⁾.

İhtiyatî haciz kararı, teminat istenmesinden daha ağır sonuçlar doğurur. İhtiyatî hacizde borçlunun malvarlığının aktifine dahil olan bir mal üzerinden, borçlunun zilyedliği kaldırılarak, mala kamu idaresince el konulmaktadır⁽²⁾.

İhtiyatî haciz, subjektif bir idari işlemdir⁽³⁾. Çünkü, bu işlemle hem özel hem de kişisel yeni bir hukuki durum ortaya çıkmaktadır. İhtiyatî haciz aynı zamanda, unsurları itibarıyla sebebe bağlı bir idari işlemdir. Çünkü ihtiyatî hacze yol açan haller kanunda sayılmıştır.

Özel hukukta da ihtiyatî hacze yer verilmiştir. Fakat, özel hukukta ihtiyatî haciz kararı hakim tarafından alınır. İhtiyatî hacze yeri mahalli en büyük memuru tarafından alınır. Ayrıca, özel hukukta ihtiyatî haciz kararı belli bir süre içinde kesin hacze dönüşmemişse veya alacaklı tarafından aynı süre içinde dava açılmamışsa, ihtiyatî haciz ortadan kalkar. Kamu alacaklarının takip hukuku bakımından ise, ihtiyatî haciz herhangi bir süre ile bağlı değildir⁽⁴⁾.

- (1) DÖNMEZ Recai, Vergi İcra Hukukunda İhtiyatî Haciz, Eskişehir 1998, s. 12; AKTAN Coşkun Can, "A.T.U.H.K. Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1990, S.112, s.2.
- (2) ŞAMLIOĞLU Servet-ÖZBALCI Yılmaz, Arme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, s. 152.
- (3) ÇELİK Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ankara 2000, s. 56; DÖNMEZ, s. 14.
- (4) BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Afyon 2000, s. 50.
- (5) ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu", Vergi Sorunları Dergisi, S. 182, Kasım 2003, s. 147-149.
- (6) "Borçludan teminat istenen hallerde ihtiyatî haciz uygulaması için teminat gösterilip gösterilmeyeceğinin sonucunu beklemeye gerek yoktur.", Dg. 7. D., E. 1968/1204, K. 1969/685 (ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 179).

teminatın verilmemesinin bir müeyyideyi niteliğindedir ve AATUHK'un 13/4. maddesinin uygulanması gerekmektedir⁽¹¹⁾. Bu görüşü savunan bir başka yazar ise, ihtiyatı haczin sadece teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı sayılarak uygulanmasının kamu borçlusu açısından daha elverişli olduğunu kabul etmekte fakat, bu halde 13. maddenin birinci bendi ile dördüncü bendi arasındaki farklılığın açıklanamadığını ileri sürmektedir⁽¹²⁾.

Teminat ile ihtiyatı haciz arasında ki fark, birinde hacedilecek kıymeti kamu borçlusunun kendisinin göstermesi, diğerinde ise idarenin re'sen teslim etmesidir. Bir başka deyişle ihtiyatı haciz, kamu borçlusundan idarenin re'sen aldığı teminat hükmündedir. Dolayısıyla teminat istenmesini **doğru** olan hallerin varlığı durumunda ihtiyatı haciz, teminatı gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulamak daha isabetli olacaktır.

Uygulamada, hangi miktardaki kamu borçlularına tahakkük edecek diğer kamu borçlularına tahakkük edilmişse, bu durumun teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulamak daha isabetli olacaktır.

na herhangi bir süre verilmemektedir. İhtiyatı haciz hiç bir süre ile sınırlı olmaksızın yapıldığı için, teminat istenmesinden önce veya herhangi bir sürenin bitmesi beklenilmeden ihtiyatı haciz uygulanabilecektir⁽⁷⁾.

Teminat istenmesi gereken bir halde teminat yerine ihtiyatı hacze gidilmesi gerekir. Teminat ile kamu alacağı bir güvence ve garanti altına alınmış olduğuna göre, aynı alacak hakkında aynı amaca yönelik bir başka koruma tedbirinin daha uygulanması, kamu borçlularını gereksiz yere zor duruma sokacaktır⁽⁸⁾. Ancak, teminat istenmesi gereken bir durumda gösterilen teminatın alacağın tamamını karşılamaması, kamu alacağının teminatla korunamayan kısmı için ihtiyatı haciz yoluna dogal olarak gidilebilecektir⁽⁹⁾.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı dolayısıyla ihtiyatı haciz, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulamalıdır⁽¹⁰⁾. Ancak doktrinde, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığında ihtiyatı haciz (ve aynı şekilde ihtiyatı tahakkük) uygulanmasının, borçlunun teminat istenmesini gerektiren borçlarının dışındaki borçları ile ilgili olarak uygulanması gerektiği ile ilgili sınırlıdır. Bu görüşü savunan yazarlara göre ihtiyatı haciz, istenilen

(7) "Teminat gösterilmesi için öngörülen süre dolması beklenmeden ihtiyatı haciz uygulanabilir.", Dg. 4. D., E. 1979/1402, K. 1979/3444 (ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 179).

(8) ÇELİK, s. 58; BAYRAKCI, s. 50.

(9) Bkz.: Dg. 4. D., E. 1975/2728, K. 1976/1009 (ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 179).

(10) Aynı yöndeki görüş için bkz.: ÇELİK, s. 58.

(11) Aynıntılı bilgi için bkz.: ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 159-162; Aynıca bkz.: ŞİMŞEK Editip, Amme Alacakları-nın Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, İstanbul 1996, s. 82.

(12) DÖNMEZ, s. 24.

İçin ihtiyatı haciz ve ihtiyatı tahakkuk yoluna gitmek, kamu borçlusunu üzerindeki ağır sonuçlar meydana getirebilecektir⁽¹³⁾. Ayrıca bu şekildeki bir yorum aynı zamanda, AATUHK'un 62/5. maddesinde belirtilen "tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir" hükümüyle de uyum içinde olacaktır.

2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Olmaması

AATUHK'un 13/2. maddesinde, borçlunun ülke içinde veya dışında belli bir ikametgahının olmaması halinde ihtiyatı hacze yol açacağı belirtilmiştir. Kamu alacağının tehlikede olup olmadığını araştırılması söz konusu değildir⁽¹⁴⁾. Borçlunun ülke dışında belli bir ikametgahının bulunması halinde ihtiyatı hacze gidilemeyecektir.

3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması – Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri

AATUHK'un 13/3. maddesine göre, borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, ihtiyatı haciz uygulanacaktır. Kamu idaresi, borçlunun kaçmış olduğuna ilişkin yarıtlardan, ihbar veya şikayetlerden öğrenebilir. Fakat idarenin, borçlunun kaçması veya mallarını kaçırması ve

AATUHK'un 13/1. maddesinde herhangi bir zaman sınırlaması yokken, bu bentte borçludan teminat istendiği halde verilen süre içinde teminat gösterilmediği veya gösterilen teminatın kabul edilmediği yahut da borçlunun gösterdiği kefilin kabul

AATUHK'un 13/4. maddesinde borçlunun, kendisinden teminat gösterilmesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş olması ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi halinde ihtiyatı haciz uygulanacağı belirtilmiştir. Çünkü sayılan hallerde kamu alacağı korunmasız kalmakta, ihtiyatı haciz yolu devreye girmektedir. Bu halde kamu idaresinin ihtiyatı haciz uygulamaması için, teminat gösterilmesine yönelik verilen onbeş günlük sürenin geçmiş olması gerekmektedir.

4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde Belli Sürede Teminat veya Kefil Göstermemiş ya da Şahsi Kefalet Teklifinin veya Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemiş Olması

İçin ihtiyatı hacze yol açılması ihtimallerinin varlığına rağmen, AATUHK'un 13/4. maddesinde borçlunun, kendisinden teminat gösterilmesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş olması ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi halinde ihtiyatı haciz uygulanacağı belirtilmiştir. Çünkü sayılan hallerde kamu alacağı korunmasız kalmakta, ihtiyatı haciz yolu devreye girmektedir.

(13) ÇELİK, s. 53.

(14) ÇELİK, s. 58.

(15) "Madde 13/3'te hangi hallerde borçlunun kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığının kabul edilmediğinden ihtimallerin var olup olmadığının takdiri idareye bırakılmıştır", DŞ, Z. D., E. 1984/1530, K. 1986/246, DD, Yıl: 17, S. 64-65, s. 238.

- (16) TANRIKULU Abdurrahim, "Kamu Alacaklarının Korunması ile İlgili İki Önemli Kurum; İhtiyatı Haciz - İhtiyatı Tahakkük" Vergi Sorunları Dergisi, S. 7, Nisan 1983, s. 51; GÜLSEVEN Mustafa, Açıklamalı - İcraat-İ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1999, s. 101.
- (17) ÇELİK, s. 60.
- (18) ÇELİK, s. 61; ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 164; ÜNLÜ M. Cengiz, Açıklamalı ve İcraatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1995, s. 179.

uygulanacak olan ihtiyatı haciz, öde-
me emrinin konusu olan borçla ilgili
değildir. Ödeme emrine konu olan
borç, kesin olarak tahakkük etmiş ve
vadesi de dolmuş olan borçtur. Öde-
me emrinin konusu olan borçta hakkinda
me emrinden sonra borçlu hakkındaki
artık kesin haciz yoluna gidilir. Fakat,
ödeme emri ile istenen borcunu öde-
meyen ve mal bildiriminde bulunma-
yan veya bildirdiği malı borcuna yet-
meyen borçlunun, henüz muaccel ol-
mamış diğer borçlarının ödenmesini
garanti altına almak ve söz konusu ka-
mu alacağıni korumak amacıyla ihti-
yatı haciz uygulanmaktadır⁽¹⁸⁾.

**6. Para Cezasını Gerektiren Fiiil Do-
layısıyla Kamu Davası Açılması**

AATUHK'un 13/6. maddesinde
hüküm verilmiş olsun veya olmasın,
para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla
kamu davası açılmış olması halinde
ihtiyatı haciz uygulanacağı belirtil-
mektedir. Bu hükme göre, Cumhuri-
yet Savcılığınca kamu davası açılmış
olması halinde, hükmedilecek para ce-
zasının vergi dairesine bildirilmesi
üzere borçlunun mallarına ihtiyatı
haciz konulması gerekmektedir. AA-
TUHK'un 1. maddesi, Türk Ceza Ka-
nununun para cezalarının tahsil şekli
ve hapse çevrilmesi hakkındaki hü-
kümlerini saklı tutmuştur. Ancak,
Türk Ceza Kanununun para cezaları-
nın tahsil şekli hakkındaki hükümleri-
ni değiştiren 647 sayılı Cezaların İnfra-

edilmediği durumlarda ihtiyatı haczin
uygulanacağı düzenlenmiştir⁽¹⁶⁾.

Teminat istenmesi gereken bir hal-
de teminat yerine ihtiyatı hacze gidil-
memesi gerekir. Önce teminatın isten-
mesi ve süresi içinde teminat gösteril-
memesi halinde ihtiyatı hacze gidil-
mesi daha doğru olacaktır. Zaten, önce
teminatın istenmesi, borçlunun daha
ağır sonuçları olan ihtiyatı hacze karşı
korunmasını sağlamaktadır. Ayrıca te-
minat istenmesini gerektiren hallerin
varlığı dolayısıyla ihtiyatı haciz uygu-
laması, teminat istenmesini gerektiren
alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak
uygulanmaktadır. Dolayısıyla 13.
maddenin 1. bendinde teminat isten-
mesini gerektiren hallerin varlığı du-
rumunda ihtiyatı haciz uygulanacağı
belirtilmişken; aynı maddenin 4. ben-
dinde teminat gösterilmesinin istendi-
ği halde gösterilmemesi durumunda
ihtiyatı haciz uygulanacağıın düzen-
lenmesi, maddede içinde ister istemez
bir tekrara yol açmaktadır⁽¹⁷⁾.

**5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlu-
nun Belli Süre İçinde Mal Bildiri-
minde Bulunmuş veya Noksan
minde Bulunmuş Olması**

AATUHK'un 13/5. maddesine gö-
re, mal bildirimine çağrılan kamu
borçlusunun yedi gün içinde mal bil-
diriminde bulunmaması veya bildirdi-
ği malın borcuna yetmemesi hali, ihti-
yatı haciz sebeplerindedir. Bu halde

zi Hakkında Kanun'a göre para cezaları, önce savcılığa takip edilmedikçe daha sonra vergi dairesine bildirilmekte. Bu sebeple AATUHK'un 13/6. maddesi hükmünün, Türk Ceza Kanunu ve 647 sayılı Kanun kapsamına girmeyen para cezaları ile özel kanunlarında AATUHK'a göre tahsil edileceği gösterilen para cezaları hakkında uygulanacağı doktrinde genel olarak kabul görmektedir⁽¹⁹⁾.

7. İptali İstene Hükmüsüz Tasaruların Varlığı

AATUHK'un 13/7. maddesinde, 27, 29 ve 30. maddelerin uygulanması gerektiren hallerin yani iptali istenen hükmüsüz sayılan tasarrufların bulunması halinde; bu tasarrufların konusunu oluşturan mallar, bu malların elden çıkarılmış olması durumunda ise elden çıkarılabilir diğer malların tahsisinde iptal hakkı uygulanacağı belirtilmektedir⁽²⁰⁾. AATUHK'un 27. maddesinde belli hallerde yapılan ivazsız tasarruflar hükmüsüz sayılan diğer tasarruflar de hükmüsüz sayılan diğer tasarruflar ve 30. maddesinde de kamu alacağının tahsiline imkân bırakmak amacıyla yapılan tasarruflar da aynı şekilde hükmüsüz sayılmıştır.

Burada ihtiyat haczin konusunu doğrudan kamu alacağı değildir. Kamu alacağının tahsilini sağlayacak malların korunması hedeflenmektedir. Bu tasarruflar iptal edildiğinde, kamu alacağının tahsiline karşılık olabilecek ve böylelikle kamu alacağı güvence altına alınmış olacaktır.

C İHTİYATİ HACZİN UYGULANMASI

1. İhtiyat Haczin Uygulanacağı Kişiler
İhtiyat haciz, kamu borçlularının haklarında uygulanır. Bir başka deyişle, AATUHK'un 3. maddesine göre kamu borçlusunu olduğu tespit edilen, kamu

(19) ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 165; ÇELİK, s. 61; BAYRAKLI, s. 54. Ancak doktrinde bu görüşe karşı olan yazarlar da vardır: "AATUHK'un saklı tuttuğu hükümler yalnızca, tahsil biçimine ve hapse çevirmeye ilişkin hükümlerdir. İhtiyat haciz kurumu ise doğrudan tahsil süreci ile ilgili olmaktan ziyade, tahsil süreci başla-

madan önce kamu alacağının güvenceye alınmasına ilişkin bir kurumdur", bkz.: DÖNMEZ, s. 39. Bu konuda ayrıca bkz.: ÇELİK Binnur, "Tek Tasarrufla İki Farklı İhtiyat Haciz Uygulanması", Yakaşım Dergisi, yıl: 8, Mart 2000, s. 91, s. 54 vd.

(21) ÇELİK Binnur, "İptal Davası ve Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Önemli", Yakaşım Dergisi, yıl: 8, Mart 2000, s. 87, s. 37.

(22) DÖNMEZ, s. 44.

(23) ÇELİK, İptal Davası, s. 42.

- (24) **ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI**, s. 155-157; **ÇELİK**, s. 55.
 (25) **ÇELİK**, s. 63; **GÜNDAY** Malik, "İhtiyatı Haciz Esasları, Kaçakçılık ve Ağır Kusur Sayılan Fillerde İhtiyatı Haciz Uygulanması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 1996, S. 97, s. 50.
 (26) "İhtiyatı haciz, Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar devam eder", Dş. 13. D., E. 1980/3813, K. 1980/1830 (ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 180).
 (27) Aynıntılı bilgi için bkz.: **DÖNMEZ**, s. 60 vd.; "Vali adına defterdar yardımcısı tarafından imza edilen haciz kararına dayanılarak yapılan ihtiyatı haczin yasaya uygun olmadığı...", Dş. 7. D., E. 1988/4066, K. 1992/5212 (**DÖNMEZ**, s. 60); "Defterdar kararı ile uygulanan ihtiyatı haczi kaldırılan itiraz komisyonunun kararı yerinde dir.", Dş. 4. D., E. 1982/3738, K. 1982/4368 (**ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI**, s. 180).

düzenlenen ve alacaklı tahsil davresinin lemlerinin tahsil daireleri tarafından AATUHK'un 64. maddesi, haciz iş-
2. İhtiyatı Haciz Varakasının Düzenlenmesi ve Onaylanması

masına gerek vardır. na da ayrıca ihtiyatı haciz kararı alın- lulara gitme durumunda, bunlar adı- Kanuni temsilci ve benzeri sorum- imza yetkisi devredilemez⁽²⁷⁾.

makamların imzalamaları zorunludur, Bu kararın illerde valilerin, ilçelerde kay- ciz kararının alınması gerekmektedir. gulamasına gidebilmek için ihtiyatı ha- hacze gidilmektedir. İhtiyatı haciz uy- kararı alınmakta ve daha sonra ihtiyatı önce defterdarlıktan ihtiyatı tahakkuk mu alacakları ile ilgili olduğu takdirde, İhtiyatı haciz, tahakkuk etmemiş ka- **1. İhtiyatı Haciz Kararı Alınması**

ardından ihtiyatı haciz uygulanacaktır. rakasının düzenlenip onaylanmasının öncelikle ihtiyatı haciz kararının alın- İhtiyatı haczin uygulanabilmesi için

D. İHTİYATİ HACİZ UYGULAMA USULÜ

kesinleşmesi⁽²⁶⁾, teminat gösterilmesi, ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci ve mirasçıları ile vergi mükel- lerini, vergi sorumluları, kefil ve ya- banıcı kişi ve kurumların temsilcileri, ihtiyatı haciz sebeplerinden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyatı haczin muhatabı olacaktır⁽²⁴⁾.

kaldirılmasına yönelik verilen kararın karşı açılan davada, ihtiyatı haczin irlenmemiştir. Ancak, ihtiyatı hacze haczin ne kadar devam edeceği de be- bir süre beklenmeyecektir. İhtiyatı ihtiyatı haczi uygulamak için herhangi sizin uygulananacağı belirtilmiştir. Yani yatı haczin hiçbir süre ile sınırlanmak- AATUHK'un 13. maddesinde, iht-

3. İhtiyatı Haciz Uygulama Süresi

ilçelerde kaymakamlardır⁽²⁵⁾. halli en büyük memuru illerde valiler, uygulayacak olan kamu idaresinin ma- duğu ortaya çıkmaktadır. İhtiyatı haczi yatı haczin uygulanmasının zorunlu ol- açan sebeplerin bulunması halinde iht- denin bu ifadesinden, ihtiyatı hacze yol nacağı belirtilmiştir. Söz konusu mad- büyük memurunun kararı ile uygula- zın, alacaklı kamu idaresinin mahalli en- birinin varlığı durumunda ihtiyatı hac- yatı hacze yol açan hallerden herhangi AATUHK'un 13. maddesinde iht-

2. İhtiyatı Haciz Uygulama Yetkisi

alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci ve mirasçıları ile vergi mükel- lerini, vergi sorumluları, kefil ve ya- banıcı kişi ve kurumların temsilcileri, ihtiyatı haciz sebeplerinden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyatı haczin muhatabı olacaktır⁽²⁴⁾.

nin bulunduğu yerdeki adli mahkeme

F. İHTİYATEN HACZEDİLEN MALLARIN BORÇLU YA DA ÜÇÜNCÜ KİŞİYE BIRAKILMASI

1. İhtiyaten Haczedilen Malların Borçluya Bırakılması

AATUHK'un 14. maddesinde ihti-

yaten haczedilen malların, istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmesi ve bu hususu temin için malların değerleri depo edilmesi veya tahsil daresinin bulunduğu mahalde ika-

metgâh sahibi bir kişinin müteselsil kefil olarak gösterilmesi şartıyla, borçluya bırakılacağı ifade edilmiştir.

Bu maddenin asıl amacı, tahsil dairesi ile kamu borçlusunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar uzlaştırmaya

yöneliktir⁽³¹⁾. Malların borçlunun eline bırakılmasına karar verme yetkisi, tahsil daresinin takdirindedir. Eğer mal borçluya bırakılırsa, borçlu bu malları dile-

diği gibi kullanmakta serbesttir. Borçlu bu malları istendiğinde teslim etmezse, göstermiş olduğu teminat bu malların yerine geçer. Buradaki teminat, ihtiyaten haczedilen malları güvence altına almak suretiyle kamu alacağına

dolaylı bir koruma sağlamaktadır.

2. İhtiyaten Haczedilen Malların Üçüncü Kişiyeye Bırakılması

AATUHK'un 14. maddesinde, ma-

mahalli en büyük memurluğunca tas-

dik edilen haciz varakalarının dayanılarak yapılacak hükme bağlanmıştır. AATUHK'un 13. maddesinde ihtiyati haczin, nasıl uygulanacağını belirtilmesi sebebiyle; ihtiyati haciz için ihtiyati haciz varakası düzenlenmesi ve bu varakanın ilerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından onaylanması gerekmektedir. Ancak, ihtiyati haciz karanın farklı olarak varakanın düzenlenmesinde, vali veya kaymakam tarafından yapılan bir memur tarafından yapılan da onay yapılabılır⁽²⁸⁾.

Haciz varakasının düzenlenmesinden sonra icra memuru veya tahsilat, mükellefin adresine gider. Mükellef borcunu ödemediği takdirde ihtiyati haciz tutanağı tutulur ve kamu borcuna yetecek miktarda mallar haczedilir⁽²⁹⁾.

E. İHTİYATİ HACZDE İSTİHKAK İDDIASI

İstihkak iddiasına kesin hacze ilişkin hükümler içinde yer verilmesine rağmen, ihtiyati haciz sırasında istihkak iddiasının ileri sürülmesine engel bir hüküm yoktur⁽³⁰⁾. AATUHK'un

66. maddesine göre, borçlu tarafından elinde haczedilen malın üçüncü kişide bulunması ya da üçüncü kişi tarafından mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edilmesi halinde, tebligden itibaren yedi gün içinde dava açılması gerekmektedir. İstihkak davalarında, haczi yapan tahsil dairesi-

(28) ÇELİK, s. 64; ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 158.

(29) BAYRAKLI, s. 56-57.

(30) DÖNMEZ, s. 90; ÇELİK, s. 65; ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 170.

(31) ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 183.

- (32) "İhtiyatî haciz henüz kesin hacze dönüşmediğinden uyuşmazlığın çözümlenmesi adli mahkemelerin görevi değildir.", Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 1975/15-35, K. 1976/2766 (SAMILOĞLU - ÖZBALCI, s. 182).
- (33) Bkz.: Ds. 7. D., E. 1968/1830, K. 1969/954; Ds. 9. D., E. 1985/1954, K. 1986/1732 (SAMILOĞLU - ÖZBALCI, s. 188, 194).
- (34) "(Mahkemelerin) olayda tahakkük zamağını bulundukları gerekçesiyle ihtiyatî haciz işlemini iptal etmesi yerinde ve kanuna uygun görülmemiştir.", Ds. 7. D., E. 1971/2966, K. 1973/553 (SAMILOĞLU - ÖZBALCI, s. 190).
- (35) "Mükellef nezdinde yapılan inceleme sonucu inceleme elemanının vergi dairesine yazdığı 'ihtiyatî haciz uygulanması ve sonucunda bilgi verilmesi' yazısına karşı açılan davamın, idarenin yürütülmesi zorunlu işlemi olmadığı gerekçesiyle vergi mahkemesi tarafından reddedilmesinde yasaya aykırılık yoktur. Davamın, ihtiyatî haczin tatbik olunması halinde buna karşı açılması gerekir.", Ds. 4. D., E. 1999/1819, K. 1999/4300 (Vergi Dünyasi Dergisi, Kasım 2000, S. 231, s. 152).

İhtiyatî hacze karşı açılacak davada yetkili mahkeme, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

AATUHK'un 15. maddesine göre dava açma süresi, haczin uygulanmasından itibaren, yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren yedi gündür. Bu yedi günlük sürenin adli tatilin bitiminden itibaren yedi gün uzamaktadır⁽³³⁾.

vam eder.

3. Dava Sebepieri

İhtiyatî hacze karşı iki sebepten dolayı dava açılabilir. Bunlardan birincisi, ihtiyatî haciz uygulamasının usulüne uygun olarak yapılmamasıdır. Vergi mahkemesi agılacak davada işin esasını değil⁽³⁴⁾, ihtiyatî haciz uygulamasının usulüne uygun olup olmadığını ve ihtiyatî haciz sebeplerinin bulunup bulunmadığını inceleyebilir⁽³⁵⁾.

4. Dava Açmanın Sonuçları

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesini göz önüne alınarak şu sonuçlara varılabilir:

Vergi mahkemesince ihtiyatî haczin kaldırılması yönünde karar verilmesi halinde idare, ya 30 gün içinde Daniştay'a başvurmaya ya da 30 gün içinde ihtiyatî haczi kaldırmaya zorunludur. Vergi mahkemesinin ihtiyatî haczin kaldırılması yönünde karar vermesi halinde ise borçlu, 30 gün içinde Daniştay'a dava açmak zorundadır, aksi halde ihtiyatî haciz kesilmez. Borçlunun Daniştay'a dava açması halinde ihtiyatî haciz, Daniştay'dan nihai karar çıkana kadar devam eder.

G. İHTİYATİ HACZE İTİRAZ

1. Yetkili Mahkeme

İhtiyatî hacze karşı açılacak davada yetkili mahkeme, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir⁽³²⁾. AATUHK'un 15. maddesindeki hüküm oldukça açıktır ve ihtiyatî haciz başka bir tahsil dairesince yapılmış olsa da yine alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

2. Dava Açma Süresi

AATUHK'un 15. maddesine göre dava açma süresi, haczin uygulanmasından itibaren, yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren yedi gündür. Bu yedi günlük sürenin adli tatilin bitiminden itibaren yedi gün uzamaktadır⁽³³⁾.

H. İHTİYATİ HACİZ KONUSU KAMU ALACAKLARININ TAKİP USULÜ

İhtiyatî haciz konusu kamu alacakları uygulamada teminatlı alacaklar gibi takip edilmekteyler. Yani, vade-si gelidigi halde ödeme yapılmazsa ödeme emri gıkarılmakta, buna rağmen yine ödeme yapılmaz ya da dava yoluna gidilmezse yedi günlük dava acma süresinin dolmasının ardından ihtiyatî haciz kesin hacze geçirilip mallar satılarak paraya çevrilmektedir. Ancak, ihtiyaten hacedilen mal, alacak ve hakların teminat hükmünde sayılması gerekir⁽³⁶⁾. Çünkü teminatla ihtiyatî haciz arasındaki fark, birinde hacedilecek değeri kamu borçlusunun kendisinin seçmesi, diğerinde ise idarenin bu değeri re'sen belirlemesi-dir. Dolayısıyla AATUHK'un 56. maddesinde teminatlı alacaklar için düzenlenen özel takip yolunun, ihtiyatî haciz için de geçerli olması, isabetli olacaktır.

I. İHTİYATİ HACİZ KALDIRILMASI

AATUHK'un 16. maddesine göre borçlu, 10. maddede sayılan teminatlıardan menkuller dışında kamu alacaklarını karşılayacak değerde olan herhangi birini teminat olarak gösterirse; ihtiyatî haciz, haczi koyan tahsil daresi tarafından kaldırılır. Ayrıca 11. maddede düzenlenen şahsî kefalet dede menkullerde olduğu gibi, ihtiyatî haciz kaldırılmasında teminat olarak kazın kaldırılması da gerekmektedir.

J. İHTİYATİ HACİZ SONUÇLARI

İhtiyatî haciz uygulaması borçlunun üzerinden ağır sonuçlar meydana getirir. Borçlunun hacedilen malları üzerindeki ziyedliği ortadan kalkar. Borçlu, bu malların değerini yatırmak veya kefil göstermek suretiyle hacedilen malların kendinde bırakılmasını talep edebilir. Aynı şekilde mal, üçüncü kişinin elinde iken hacedilmişse, bu kişi de taahhüt senedi vererek malın kendinde kalmasını talep edebilir. Ayrıca kendinde kalmasını talep eden borçlu istediği zaman teminat göstermek suretiyle ihtiyatî haczi kaldırabilir. Alacaklı tahsil daresi ise hacediği malları korumak zorundadır. Bazi hallerde ise ihtiyatî hacze gidilmemek için ihtiyatî tahakkuk yapılması da gerekmektedir.

İhtiyatî haczin kaldırılması talebinin reddedilmesi halinde nereye başvurulacağı konusunda kanunda bir açıklık yoktur. Ancak, ihtiyatî haczi uygulayan tahsil daresinin bulunduğu yere başvurulmalıdır. Teminat gösterildiği takdirde, ihtiyatî haczin kaldırılması zorunludur.

(36) Aynı yondaki görüşler için bkz.: ŞAMLIOĞLU - ÖZBALCI, s. 167-168; ÇELİK, s. 71.