

İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK İŞLEMLERİ YALNIZCA KAMU BORÇLUSU MÜKELLEFE YAPILABİLİR

Nazlı Gaye ALPASLAN *

I-GENEL BİLGİLER

6183 sayılı kanununun 17. maddesine göre haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınan mükelleflerin, matrahı belli olsun veya olmasın daha doğmamış ve tahakkuk etmemiş vergileri derhal tahakkuk ettirilmekte ve bu şekilde saptanan tutarlar üzerinden de hemen ihtiyati hacze başlanmaktadır. Bu noktada ihtiyati tahakkuk ancak ihtiyati hacizle beraber bir oto kontrol tedbiri olarak başvurulmuş çok etkili bir yöntemdir. Uygulamada mükellefin gıyabında alınan ihtiyati tahakkuk kararı mükellefe tebliğ edilmeden doğrudan mükelleften ... gün ve ... sayılı karara istinaden 15 gün içerisinde mal beyanında bulunması gerekmektedir şeklinde mükelleflere yazılar tebliğ edilmektedir. Hal böyle olunca ihtiyati tahakkuk kararının ve gerekçelerinin mükellefe hukuken tebliği zorunlu hale gelmektedir. Zira yine uygulamada ihtiyati haczin kaldırılması ya belli bir yargı kararı veya 6183 sayılı yasanın 16. Maddesine göre teminat gösterilmesi koşuluna bağlı bulunmaktadır. Teminat gösterildiği takdirde ihtiyati haciz kararı kaldırılacaktır. ¹

Uygulamada çok önemli bir risk unsuru içeren konu; mükellefler açısından ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konusudur. İdare almış olduğu bu ihtiyati haciz kararının gerekçelerini mükellefe tebliğ etmemektedir. Bu nedenle de mükelleflerin bu konu hakkında yasal hakları adeta ihlal edilebilmektedir. İhtiyati tahakkuk kararının alınması ve bunun mükellefe tebliğ edilmemesi uygulamada çok ciddi sorunlara neden olabilmektedir. Daha sonra uygulamada vergi daireleri bu kararı kaldırabilmek için mutlak surette gayrimenkul teminatı talep etmektedirler. (6183 sayılı yasa md. 16)

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda, ihtiyati haciz için gerekli şartların varlığı somut olarak saptanmadıkça ihtiyati tahakkuk yoluna gidilemeyeceğine karar verilmiş bulunmaktadır. (Dnş. 4. D. 13/5/2002 gün ve E:2002/701-K:2002/1975 sayılı karar)

* Avukat

¹ 6183 sayılı yasa md. 16 hükmüne göre vergi daireleri ihtiyati haczin kaldırılması sırasında yine aynı kanununun 10. Maddesinde sayılan teminatları kabul etmeyip, salt gayrimenkul talep etmeleri yasal bir istem olacağı görüşünde değiliz. Mükellef tarafından gösterilen ve 6183 sayılı yasanın 10. Maddesinde yer alan herhangi bir teminatın da kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan ihtiyati tahakkuk karar yetkisi vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde defterdar tarafından, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise başkanlık grup müdürünün oluru üzerine vergi dairesi başkanı tarafından verilebilmektedir. Uygulamada, başkanlık kendisine gelen bütün ihtiyati tahakkuk oluru taleplerini kabul edip, bu kararı tasdik etmektedir. (6183 sayılı yasa md. 17)

Özetle, 5345 sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile beraber ihtiyati tahakkuk kararı alma yetkisi vergi dairesi başkanlarına geçmiş bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise bu yetki vergi dairesi müdürüne geçmektedir. Vergi dairesi müdürü, ihtiyati tahakkuk kararının alınmasını yazılı olarak talep edecek ve uygulamasına da karar vererek ve ihtiyati haciz talep ederek buna karar verecek aynı zamanda bunu uygulayacaktır. Bu durum kanımızca hukuken sağlıklı bir karar alma süreci ve uygulama da sağlıklı sonuçlara götürecek bir yol değildir.

II-İHTİYATİ HACİZ VE İHTİYATİ TAHAKKUK İŞLEMLERİ UYGULAMADA MÜKELLEFLER ÜZERİNDE ÖNEMLİ BİR RİSK FAKTÖRÜDÜR

İhtiyati tahakkuk sebeplerinin doğması durumunda, vergi dairesi bağlı olduğu varsa defterdarlıktan, kendisine ihtiyati tahakkuk için izin verilmesini istemektedir. Bazı yerlerde ise, incelemeyi yapan vergi denetmeni bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığının grup müdürlüğünden bu oluru talep etmektedir. Sonuçta, ihtiyati tahakkuk oluru vergi dairesi başkanlığı tarafından verilmektedir. Bunun üzerine mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından ihtiyati tahakkuk süratle uygulamaya geçilmektedir.

Gelir idaresinin yeniden yapılanmasında, vergi daireleri defterdarlıklara bağımlı olmadığı için vergi dairesi başkanlıklarına bir anlamda “defterdar” yetkisi verilmiş bulunmaktadır. Buna karşın vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olmayan vergi daireleri için de durum daha da müphem bir hal almaktadır. Bunların Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan izin almaları doğrudan gerekebilir. Bunun yanı sıra mevcut örgütlenme şeklinde ortaya çıkabilecek birçok duraksamaların amaçsal bir yorumla giderilmiş olacağı için yasal gerekçeleri pek kuvvetli değildir. En sıhhatli uygulama şekli yine yasada yetki açık olarak defterdara verilmiş olduğundan vergi dairesi dışında da olsa müsaadenin defterdarlıktan alınmaya devam edilmesi gerekmektedir.(Yılmaz, 2006, 227) İstem yazısının mükellefe, ihtiyati tahakkukun sebebine, ihtiyati tahakkuk

yapılacak verginin cinsine, miktarına ilişkin bilgilerin yer alması gerekecektir. (Yılmaz, 2006, 228) Defterdar, istemi geldiği biçimde kabul edebileceği gibi, reddine de karar verme yetkisine sahip olup bu istemi geri çevirebilir.(T.C. yasalar, 5345 sayılı yasa md. 33)

III-SON BİR KAÇ SÖZ

Sonuç olarak, ihtiyati tahakkuk konusu uygulamada mükellefler üzerinde demoklesin kılıcı gibi sürekli bir risk unsuru şeklinde değerlendirilebilir. Madde hükmü uygulamada son derece hassas olarak ve bu yetkinin kullanılması üzerinde dikkat edilmesi gereken bir konudur. Mükelleflerin ilgili vergi yargısında ihtiyati tahakkuk kararlarına karşı da aynen ihtiyati haciz de olduğu gibi vergi mahkemelerinde dava açma hakları bulunmaktadır.(Mercan ve Dündar, 2007) Vergi mahkemesinde mükelleflerin hak aramada ihtiyati tahakkukun konusu, sebepleri vs. nedenlerle bu kararı iptal ettirme hakları söz konusudur.(Şentürk, 2009, 26-160)

Öte yandan, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin sadece esas borçluya uygulanmasının lazım geldiği yönünde yüksek mahkeme Danıştay'ın kararları yerleşik hale gelmiş bulunmaktadır. 213 sayılı VUK'nun 10. maddesi hükmü uyarınca kesinleşen ve şirketten tahsili olanaksız hale gelen borçlardan dolayı sorumlu tutulabileceği, henüz tahakkuk etmemiş borçlardan ise şirketin ortak veya temsilcilerinin sorumlu olması olanaksızdır. Bu nedenle, henüz kesinleşen ve şirketten tahsili olanaksız hale gelen borçlardan dolayı ortağın sorumlu tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin sadece asıl borçluya uygulanması gerekmektedir.(Dnş. 4. D.nin, 28.04.2008 gün ve E:2007/4821-K:2008/1577 sayılı kararları)

Diğer taraftan, idarece alınan ihtiyati haciz kararı vergi mahkemesinde kazanılmış olsa bile bu karar Danıştay'dan kesin bir karar gelmediği sürece hiçbir hüküm ifade etmemekte ve ihtiyati haciz kararı vergi mahkemesi kararına göre kaldırılmamaktadır. Başka bir deyimle, ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk işlemleri için ilk dereceli mahkemeler tarafından verilen kararlara göre değil, Danıştay'dan gelecek nihai kararlara göre kesin işlem tesis edilecektir. Uygulamada bu süreç oldukça uzun sürmekte ve mükellefler bu nedenle maddi ve manevi yönden mağdur olmaktadır. Hatta bu hüküm ciddi anlamda hukuka aykırılık teşkil etmektedir. (İYUK 28/1 md. hükmü) İYUK'nun 28/1 md. hükmü mükellef ve idare hukuku açısından mükellef aleyhine yönelik bir uygulama yaratmaktadır.

Bu durum dolayısıyla mükellefler oldukça uzun süreli bir mağduriyetlerini yıllarca sırtında taşımak zorunda kalacaklardır. Çünkü mükellefin gayrimenkulü üzerine konulan bir ihtiyati haciz işleminin kaldırılması, vergi mahkemesi kararına göre hemen kaldırılmamaktadır. Durum böyle olunca mükellefin teminat bulması ve bu teminatı bankalara sunması konusunda sıkıntılarla karşı karşıya gelmektedir. Hukuken böyle bir durum mükelleflerin haklarını zedeleyici bir hal arz etmektedir. Kendisine vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilen bir mükellef bu ihbarnamelere karşı süresi içerisinde dava açıp kazandığı takdirde vergi mahkemesi kararına göre işlem ortadan kalkabilmektedir.⁶⁴ Ancak ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi durumlarda bu kararların kaldırılabilmesi için mutlak suretle Danıştay tarafından kesin karar beklenilmektedir. Oysaki, 2577 sayılı İYUK md.27/3 uyarınca açılan davalarda tarh edilen vergi ve cezalar için tahsilat otomatikman durmaktadır. Diğer taraftan yine İYUK md.28/1 uyarınca haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen karar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilmesi kuralı bir anlamda mükellef hukukunu ihlal edici bir fonksiyonu olarak görülmektedir.(Alpaslan, 2015, 193)

KAYNAKÇA

Alpaslan, Nazlı Gaye (2015). **Vergi İhtilafları İle İlgili Makale, Yorum ve İncelemeler**. İzmir : [yayl.y.]

Danıştay 4. Dairesi (28.04.2008). **E:2007/4821-K:2008/1577 sayılı karar**.

Mercan, Eray ve DüNDAR, Mustafa (2007). **Temel Vergi Hukuku**. Ankara

Şentürk, A.Gencer (2009). **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**. 3. bs. İzmir : Etki Yayınları.

Yılmaz, Kazım, (2006). **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**. Ankara : Ce-Ka Yayınları.

2 2577 sayılı İYUK md.28/1 bu durum esasında Anayasaya aykırı bir durum da arz etmektedir. Çünkü 2577 sayılı yasanın 27/3 madde hükmü ile bu hüküm yani 28/1 arasında bir çelişki söz konusudur. Yine aynı şekilde idareler temel bir ilke olan yargı kararlarına uymak ve gereklerini yerine getirmek ilkesi önemli bir ilkedir. Ayrıca kararın kesinleşmesini beklemek hukuka uyarlı görülmemektedir. Keza İYUK md. 28/4 hükmü son derece açık olup mahkeme kararlarının 30 gün içerisinde infaz edilmesi zorunludur. Hatta bu kararların infazının geciktirilmesi durumunda bu işlemi geciktiren kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.