

DANIŞTAY KARARI**Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan:****ESAS NO : 2021/6****KARAR NO : 2022/2**

ÖZÜ 1) Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği doğrultusunda içtihadın birleştirilmesi hakkında.

2) Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinin 3. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda içtihatların birleştirilmesine gerek bulunmadığı hakkında.

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri kararları ile Danıştay Dördüncü, Yedinci Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasındaki aykırılığın, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin Danıştay Başkanı tarafından istenilmesi üzerine, konuyla ilgili kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten ve Raportör Üyenin açıklamaları ile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlenildikten sonra gereği görüldü:

I. KONU İLE İLGİLİ KARARLAR**A. VERGİ İNCELEMESİ SONUÇLANIP TARHİYAT YAPILDIKTAN SONRA BORÇLU HAKKINDA İHTİYATİ HACİZ İŞLEMİ TESIS EDİLEMeyeceğine İLİŞKİN KARARLAR**

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 23/12/2020 tarih ve E:2018/1878, K:2020/6078 sayılı karar:

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı alındığı belirtildikten sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi, 13. maddesinin 1. bendi ve 17. maddesine göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği, inceleme sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağı gerekçesiyle Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin kararı bozulmuştur.

(Danıştay Üçüncü Dairesinin 11/03/2015 tarih ve E:2013/2900, K:2015/1148 sayılı kararı da aynı yöndedir.)

Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 06/04/2018 tarih ve E:2016/1917, K:2018/2163 sayılı karar:

Davacı hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendi uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada; 6183 sayılı Kanun'un kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlerini kapsayan Birinci Kısımın İkinci Bölümünde yer alan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörüldüğü, vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği ve ihtiyati haciz kararı alınabileceği, diğer bir deyimle bu madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerektiği, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra ihtiyati haciz kararı alınamayacağından, uyumsuzluk konusu işleme karşı açılan davayı kabul eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

(Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 28/03/2019 tarih ve E:2018/1596, K:2019/1306 sayılı kararı, 09/10/2018 tarih ve E:2016/5401, K:2018/6084 sayılı kararı ile 02/04/2018 tarih ve E:2016/4492, K:2018/1991 sayılı kararı da aynı yöndedir.)

Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 19/10/2021 tarih ve E:2019/2591, K:2021/4815 sayılı karar:

Davacı adına tesis edilen ihtiyati tahakkuk ve 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. ve 3. bentleri uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işlemlerinin iptali istemiyle açılan davada mahkemece verilen iptal kararı, Vergi Dava Dairesince ihtiyati haciz yönünden yukarıda belirtilen gerekçeye yer verilmek suretiyle reddedilmiş ve bu kararın temyizi üzerine Dairece onanmıştır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 24/04/2018 tarih ve E:2016/4515, K:2018/2512 sayılı karar ile 27/12/2017 tarih ve E:2016/5625, K:2017/10688 sayılı karar:

Davacı hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendi uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle dava açıldığı belirtildikten sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 13. maddesinin 3. bendinden bahisle, 6183 sayılı Kanun'un kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlerini kapsayan Birinci Kısımın İkinci Bölümünde yer alan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörüldüğü, dolayısıyla, özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen ihtiyati haciz kararlarının alınıp uygulanmasının mümkün olduğu, dosyanın incelenmesinden; davacı hakkında vergi inceleme raporuna göre ihbarnamenin

düzenlendiği, dava konusu ihtiyati haciz işleminin ise daha sonraki tarihte tesis edildiği anlaşıldığından, yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre davacı şirket hakkında ihbarname düzenlenmesinden sonra ihtiyati haciz kararı alınamayacağı gerekçesiyle mahkeme kararı bozulmuştur.

B. VERGİ İNCELEMESİ SONUÇLANIP TARHİYAT YAPILDIKTAN SONRA BORÇLU HAKKINDA İHTİYATİ HACİZ İŞLEMİ TESİS EDİLEBİLECEĞİNE İLİŞKİN KARARLAR

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 07/12/2015 tarih ve E:2015/5722, K:2015/8988 sayılı karar:

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendi uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada, ihtiyati haczin, henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde ödeme vadesi gelmemiş veya vadesi geldiği halde henüz cebren tahsil ve takibata başlanmamış kamu alacakları için öngörülen geçici nitelikte bir koruma önlemi olduğu, anılan Kanun'un 13. maddesinde yazılı şartların bulunmasının ihtiyati haciz uygulanması için yeterli görüldüğü, davacı hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı alınmasının, bu maddede belirtildiği üzere hiçbir süreyle sınırlı olmayıp, ihtiyati haciz sebeplerinin gerçekleşmesine bağlı bulunduğu belirtildikten sonra vergi inceleme raporu düzenlenip tarhiyat yapıldıktan sonra tesis edilen ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada işin esası incelenmiştir.

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 01/12/2020 tarih ve E:2019/6583, K:2020/4991 sayılı karar ve 23/12/2021 tarih ve E:2018/5053, K:2021/6438 sayılı karar:

Davacı şirketin, işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın güvence altına alınması amacıyla 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendi uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada işin esası incelenmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 06/04/2016 tarih ve E:2015/7735, K:2016/1492 sayılı karar:

Davacı adına, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. ve 3. bendleri uyarınca tesis edilen ihtiyati haczin kaldırılması istemiyle dava açıldığı belirtildikten sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde sayılan hallerin varlığı halinde vergi inceleme safhasından başlanarak cebren tahsil aşamasına kadar teminat istenmesinin önünde herhangi bir engel bulunmadığı, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan "...amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde..." ibaresi başlangıç anını tayine yönelik olup, teminat istemek için alacağın tarh, tahakkuk ve tebliğ ettirilmiş olmasının şart olmadığı, herhangi bir sebeple inceleme safhasında teminatın istenmemiş olmasının; incelemenin bitmesi ile tarha kadarki süre içerisinde veya alacağın itirazlı olduğu bir devrede veya daha sonraki aşamalarda (ödeme emri ve kesin haciz aşamasına kadar) teminat istenmesine engel oluşturmayacağı, aynı durumun, Kanun'un 13. maddesi uyarınca yapılan ihtiyati haciz ile 17 ve 18. maddeleri uyarınca yapılan ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı haciz uygulamaları

için de geçerli olduğu, teminat istenilmediği durumlarda da ortada Kanun'un 9. maddesinde sayılan sebepler varsa hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın gerek tarh öncesi gerekse tarh sonrası aşamalarda teminat gösterilme yükümlüğünün doğduğu andan ödeme emrinin kesinleştiği ve 6183 sayılı Kanun'un 62. maddesi uyarınca haciz işlemi yapılması gereken süreye kadar ihtiyati haciz uygulanabileceği gibi aynı sebeplerin varlığı halinde gerek tarh öncesi gerekse tarh sonrası aşamalarda (alacağın kesinleşmesi anına kadar) her zaman ihtiyati tahakkuk yoluna başvurulabileceği gerekçesiyle vergi incelemesi sonuçlandıktan sonra 6183 sayılı Kanun'a göre ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağı gerekçesiyle verilen mahkeme kararı bozulmuştur.

(Danıştay Dördüncü Dairesinin 17/12/2018 tarih ve E:2018/7289, K:2018/13723 sayılı kararı da benzer yöndedir.)

Danıştay Yedinci Dairesince verilen 11/02/2021 tarih ve E:2019/2114, K:2021/967 sayılı karar:

Davacı adına re'sen salınan cezalı özel tüketim vergilerine ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacıya tebliğ edildiği, 6183 sayılı Kanun'un 9, 10, 13 ve 17. maddeleri uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve teminat istenilmesine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle görülmekte olan davanın açıldığı belirtildikten sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrası, 10. maddesinin ikinci fıkrası, 13. maddesinin 1. ve 3. bendi ile 17. maddesinden bahisle, Kanun koyucunun, 9. maddede teminat istenebilmesi için gerekli olan koşulları belirttiği, teminat istemenin zamanı hakkında sadece zamanın başlaması noktasında belirlemede bulunduğu, buna göre, vergi incelemesine yetkili memurca yapılan ilk hesaplara göre miktar belirlendiği zaman, bu belirlenen miktar için teminat istenebileceği, madde metninde, bu hesaplamadan sonraki herhangi bir zamanda teminat istenemeyeceğine yönelik bir sınırlamanın yer almadığı, nitekim ilk inceleme tamamlanmadan dahi, ilk belirlemelere göre istenebilen teminatın, hesaplamalar tamamlandıktan sonra daha gerçekçi miktarlar üzerinden istenebileceği, anılan maddede, teminatın istenme zamanına yönelik bir sınırlamanın getirilmediği, Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrasının da bunu teyit ettiği, kamu alacağının korunmasına yönelik geçici tedbir mahiyetinde olan teminat isteme ile ihtiyati haciz ve tahakkuk müesseselerine esasen alacağın var olduğu ve tahsili noktasında risk barındırdığı sürece başvurulabileceği sonucuna ulaşıldığı, 6183 sayılı Kanun'un birinci kısmının "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin, amme alacağının tahsil imkansızlığına geçici bir koruma önlemi olarak öngörüldüğü ve kanunda belirtilen koşulların varlığı halinde cabren takip safhasına kadar her zaman başvurulabileceği, Kanun'da açıkça öngörülmeyen süre sınırlamasının uygulanmasının, anılan müesseselerin amacına ve bizzatıhi konuya ilişkin yasal düzenlemelere aykırılık teşkil edeceği, bu itibarla, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra da teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve haciz işlemlerinin tesis edilebileceği gerekçesiyle aksi yolda verilen mahkeme kararı bozulmuştur.

(Danıştay Yedinci Dairesinin 09/02/2021 tarih ve E:2016/1998, K:2021/864 sayılı kararı da aynı yöndedir.)

Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 18/11/2020 tarih ve E:2020/1318, K:2020/1231 sayılı karar:

Davacı hakkında 6183 sayılı Kanun'un 17 ve 18. maddeleri gereğince ihtiyati tahakkuk, 13. maddesinin 1. ve 3. bentleri gereğince de ihtiyati haciz kararı alındığı belirtildikten sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrası, 10. maddesinin ikinci fıkrası, 13. maddesinin 1. ve 3. bendi ile 17. maddesinden bahisle, Kanun'un 9. maddesi uyarınca ilgiliden teminat istenebilmesi ve dolayısıyla ilgili hakkında Kanun'un 13. maddesinin 1. bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için vergi incelemesine başlanmış ve ilk hesaplamaların yapılmış olmasının gerekli ve yeterli olduğu, zira maddede ilk hesaplamalardan sonraki bir aşamada teminat istenemeyeceğine dair bir sınırlama öngörülmediği gibi inceleme tamamlanmadan ilk hesaplamalara göre istenebilecek olan teminatın, hesaplamalar tamamlandıktan sonra net tutarlar üzerinden de istenebileceği, Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrasının da bunu teyit ettiği, bu durumda, geçici bir koruma tedbiri olan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine kanunda belirtilen koşulların varlığı halinde cebren takip safhasına kadar her zaman başvurulabileceği, bu nedenle inceleme tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati haciz kararı alınamayacağı gerekçesiyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmediği belirtilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 18/06/2014 tarih ve E:2014/250, K:2014/555 sayılı karar:

Davacı tarafından, hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendi uyarınca alınan ihtiyati haciz kararı ile belirtilen tutarda 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan değerlerden 15 gün içerisinde teminat istenmesine ilişkin işlemin davaya konu edildiği belirtildikten sonra, mahkeme kararının tarhiyattan sonra da ihtiyati haciz kararı alınabileceği yolundaki ısrar hükmü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların kararın buna ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği belirtilmiştir.

II. DANIŞTAY BAŞSAVCISININ DÜŞÜNCESİ:

Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesi uyarınca ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda, Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri tarafından verilen, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği yönündeki kararlar ile Danıştay Dördüncü, Yedinci Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen; vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilebileceği yönündeki kararlar arasında var olduğu ileri sürülen aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi istemiyle Danıştay Başkanınca re'sen açılan ve 2575 sayılı Danıştay

Kanunu'nun 39. maddesi uyarınca Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

Usul yönünden

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesinde; "İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, içtihadın birleştirilmesi yoluna gidilebilmesi için öncelikle birleştirme istemine konu kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunup bulunmadığının saptanması gerekmektedir.

2575 sayılı Kanun'un yukarıda anılan hükmünde, kararlar arasındaki aykırılık veya uyumsuzluğun olabilmesi için, kararlara esas alınan maddi olgu ve hukuki dayanaklar aynı olmasına karşın, uyumsuzluğa uygulanan hukuk kuralının değişik yorumu nedeniyle birbirine aykırı karar verilmiş olması gerekmektedir.

Sadece Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri kararları ile Dördüncü, Yedinci Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında değil, Dairelerin kendi kararları içinde de, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda birbiri ile uyummayan içtihatlar bulunmaktadır.

İçtihadı birleştirme kararları ile yeni bir hukuk kuralı ihdas edilmemekte, mevzuat hükümlerinin hangi anlamda uygulanacağı saptanmakta ve bunlara açıklık kazandırılmaktadır.

Yargısal içtihatlar genel kural niteliğinde değildir. İçtihat; belli somut bir olayın hukuki çözümünde ortaya konan ilkedir. Eğer bir başka olay, temel nitelikleri itibarıyla içtihatla olayla esaslı benzerlik gösteriyorsa, o olayın çözümünde de aynı ilkeden hareket edilir. Eğer olay, içtihatla olayla benzerlik göstermesine karşın, bunun yanında, verilecek hükmün değişmesini gerektiren, kendine özgü, başka somut özellikler taşıyorsa içtihadın bağlayıcılığından söz edilemez. İçtihadı birleştirme kararında ise, olayların temel nitelikleri bir yana bırakılarak genelleştirme yapılmaktadır.

Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri ile Dördüncü, Yedinci Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarının, verilmelerine neden olan uyumsuzluğun kaynaklandığı olay ve bu olaya uygulanan hukuk kuralları bakımından değerlendirilmesi ve bu açıdan ele alınması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde yer alan ihtiyati haciz işlemi; anılan maddede yedi ayrı alt bent halinde düzenlenen ihtiyati haciz sebeplerinin bulunup bulunmadığı yönünden her bir olay için ayrı ayrı değerlendirme sonucuna bağlı olarak tesis edilmesine karar verilen bir işlemdir. Bu nedenle içtihadın birleştirilmesi istemine konu kararlarda, farklı ihtiyati haciz sebeplerinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Anılan daire kararları arasında içtihat ayrılığına sebep olduğu iddia edilen ortak nokta; "vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği" konusudur. İctihadi birleştirme istemine konu olan kararlar, bu çerçeveye ile sınırlı olarak ele alındığında, aynı hukuki duruma farklı çözümler getirdiği sonucuna varılan Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri tarafından verilen; vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği yönündeki kararlar ile Danıştay Dördüncü, Yedinci Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen; vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilebileceği yönündeki kararlar arasında aykırılık bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu durumda, ihtiyati haciz uygulanmasına ilişkin koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği yönünden yapılacak inceleme sonucunda ortaya çıkabilecek durumların değerlendirilmesine ilişkin takdir hakkının ilgili yargı organına ait olduğu hususu da göz önünde bulundurularak, anılan içtihatlardaki; "vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği" konusu ile sınırlı olarak aykırılığın giderilmesi, 2575 sayılı Kanun'un 39. maddesinde yer alan usule aykırı olmayıp, anılan içtihatların yukarıda sınırı çizilen konu çerçevesinde birleştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Esas yönünden

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Birinci Kısımının "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı İkinci Bölümünde, amme alacaklarının korunmasına yönelik teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerine yer verilmiştir. Kanun'un "İhtiyati haciz" başlıklı 13. maddesinde; ihtiyati haciz kararı alınmasını gerektiren nedenler yedi bent halinde tatad edilmiş olup, bu nedenlerden ilki, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması halidir. Teminat istenmesini gerektiren hallere ilişkin anılan Kanun'un "Teminat isteme" başlıklı 9. maddesi şu şekildedir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyat 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.

Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde teminat isteneceği yönündeki bu koşullar, aynı zamanda 13. maddenin 1. bendinde ihtiyati haciz nedeni olarak

da gösterilmiştir.

Yukarıda belirtilen 9. maddenin ilk paragrafının son kısmında "istenebilir" değil, "istenir" şeklinde "emredici" bir ifade kullanılmış, teminat istenmesi halini idarenin uygun görmesine bağlamamıştır. Şayet 9. madde uyarınca teminat istenmesini gerektiren bir hal varsa teminat istenecektir.

Burada dikkat çeken husus; Kanun koyucunun, 13. maddenin 1. bendindeki düzenleme ile teminat gösterilmemesi halini kastetmiyor olmasıdır. Çünkü teminat gösterilmemesi durumu 13. maddenin 4. bendinde düzenlenmiştir. 13. maddenin 1. bendinde yer alan ihtiyati haciz nedeni, teminat istenmesi ya da istenmiş olması değildir. Teminat istenmesini gerektiren durumun varlığı ihtiyati haciz uygulaması için yeterli görülmüştür. Bu durumda, teminat istenmemiş olsa bile, teminat istenmesini gerektiren koşullar oluşmuş ise doğrudan ihtiyati haciz yoluna gidilebilecektir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, teminat istenmesinden sonra verilen sürenin dolmasının beklenilmesi zorunluluğu olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Nitekim verilen sürenin dolmasından sonra teminat gösterilmez ise, 13. maddenin 4. bendi uyarınca zaten ihtiyati haciz yoluna gidilecektir. Bu şekildeki bir düzenleme ile teminat istenmesini gerektiren koşullar oluşmuş ise derhal ihtiyati haciz kararı alınabilecek, aynı zamanda teminat istenmiş ve süre de verilmiş ise henüz verilen süre dolmadan da doğrudan ihtiyati haciz kararı alınıp, süre sonunda teminat gösterilmesi veya verilmesi durumunda ihtiyati haczin kaldırılması yoluna gidilmesi imkânının da sağlandığı anlaşılmaktadır.

Burada Kanun koyucunun, kötü niyetli amme borçlularına karşı, kamu alacağının korumasız kaldığı bir zaman dilimi bırakmamayı amaçladığı söylenebilir.

1 sıra no'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde; 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendi gereğince uygulanacak ihtiyati hacizlerde, borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesinin zorunlu olmadığı belirtilmiştir.

Teminat istenmesinin vergi incelemesine yetkili olanların ilk hesaplarına dayandırılmasının sebebi; teminat miktarı konusunda keyfilikten kaçınmaktır. Henüz kesin olmayan, inceleme elemanının ilk hesaplamalarına göre teminat istenebilirken, kesin miktarların tespit edildiği tarhiyat işleminden sonra teminat istenememesi, kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik amaca uygun gözükmemektedir.

Öte yandan teminat istenmemiş olsa dahi, teminat istenmesini gerektiren koşulların oluşmuş olması durumunda doğrudan ihtiyati haciz yapılabilmesini tarhiyat aşaması ile sınırlı tutacak bir Kanun hükmü de bulunmamaktadır. Buna göre, şayet teminat istenmesini gerektiren koşullar oluşmuş ise, kesinleşmiş bulunan alacaklar için de doğrudan ihtiyati haciz yoluna başvurulabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Esasen Kanun koyucu teminatın istenmediği durumları kapsayacak şekilde aynı olayı, hem 6183 sayılı Kanun'un 17 ve 18. maddesinde ihtiyati tahakkuka bağlı ihtiyati haciz sebebi saymış, buna karşın 13. maddenin (4) numaralı bendindeki durumu ihtiyati tahakkuk sebebi saymamıştır. Çünkü teminat istenilmemiş olan ve tahakkuk etmemiş durumda

bulunan alacaklar için Vergi Usul Kanunu'ndaki vergilendirme süreci gereği, Kanun koyucu öncelikle bunların ihtiyati tahakkukunun yapılmasını, daha sonra da ihtiyati haczinin yapılmasını öngörmüştür.

Böylece, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 ve 359. maddesinde sayılan hallere temas eden durumlarda; vergi incelemesinin tamamlanıp vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinden sonra, alacak tahakkuk edip kesinleştiği için artık Kanun'un 17. ve 18. maddelerinde düzenlenen ihtiyati tahakkuka bağlı ihtiyati haczin uygulanma olanağı kalmadığından doğrudan ihtiyati haciz yöntemine başvurulabilecektir.

Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 2, 3 ve 5. bentlerinde yer alan, borçlunun ikametgâhının olmaması, borçlunun kaçması veya kaçma, mallarını kaçıрма ve hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması, süresinde mal bildiriminde bulunmaması gibi haller tarhiyat öncesinde olduğu gibi tarhiyat sonrasında ve vergilendirmenin her aşamasında ortaya çıkabilecek durumlardır. Vergi tarh edildikten sonra bu nedenlere bağlı olarak ihtiyati haciz yoluna gidilemeyeceğinin kabul edilmesi, 6183 sayılı Kanun'un birinci kısmının ikinci bölümünde yer alan kamu alacaklarının korunmasına yönelik getirilmek istenen amaca aykırı olacaktır.

İhtiyati haciz; kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesini önlemek amacıyla düzenlenmiş bir koruma önlemidir.

Başka bir ifade ile ihtiyati haciz; kamu alacağının doğumundan tahsiline kadar geçen sürede, alacağın tahsilini tehlikeye düşürecek bir durum ortaya çıkarsa ödeme süresi beklenmeden vadesinden önce uygulanan bir güvenlik müessesesidir.

Bu yönüyle kesin haciz işleminden farklıdır. Kesin haciz işlemi, doğrudan doğruya alacağın ödenmesine yönelik bir icra takip işlemidir. İhtiyati haciz, kamu alacağının tahsili amacına ulaşmaya yardımcı olan bir basamaktır.

Bütün bu açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde; ihtiyati haczin Kanun'da belirtilen sebeplerin mevcudiyeti halinde hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın başvurulana bir önlem olması nedeniyle hem kesinleşmemiş, hatta tarh edilmemiş alacaklar için hem de tahakkuk etmiş alacaklar için uygulanabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, verginin tarh veya tahakkuk edip etmediği ya da ihbarnamelerin düzenlenip düzenlenmediği hususlarını, ihtiyati haciz uygulaması konusunda bir ölçüt ya da kıstas olarak esas almak mümkün görülmemektedir. İhtiyati haciz kararının, vergi tarh edildikten sonra yapılamayacağının kabul edilmesi, 6183 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleriyle örtüşmeyeceği gibi bu Kanun'ların birbiri ile olan karşılıklı uyumunu bozacak sonuçlar ortaya çıkaracaktır.

Açıklanan nedenlerle, ihtiyati haczin henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde ödeme vadesi gelmemiş veya vadesi geldiği halde henüz cebren tahsil ve takibata başlanmamış kamu alacakları için öngörülen geçici nitelikli bir koruma önlemi olduğundan hareketle ve ihtiyati haciz uygulamasında, vergi incelemesi tamamlanarak tarhiyatın yapıp

yapılmamasının, belirleyici bir husus olarak değerlendirilemeyeceği ve kamu alacağının cebren tahsili aşamasına kadar her safhasında ihtiyati haciz uygulanmasına ilişkin koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre ihtiyati haciz kararı alınabileceği hususları da dikkate alınarak, aykırı olduğu ileri sürülen içtihatların; "vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra ihtiyati haciz kararı alınabileceği" yönündeki kararlar doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

III. KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER:

A. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

6183 sayılı Kanun'un "Kanunun şümülü" başlıklı 1. maddesinde,

"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.";

"Teminat isteme" başlıklı 9. maddesinde,

"(Değişik birinci fıkra: 26/11/1980-2347/1 md.) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı 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.

Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.";

"İhtiyati haciz" başlıklı 13. maddesinde,

"İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyle, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikını icabettiren haller varsa.;"

"İhtiyati tahakkuk" başlıklı 17. maddesinde,

"(Değişik birinci fıkra: 26/11/1980 - 2347/2 md.) 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 müdürünün 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:

1. 13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,
2. Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girişilmişse,
3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.;"

"İhtiyati tahakkukun neticeleri" başlıklı 18. maddesinde,

"Hakkında 17 nci madde gereğince muamele yapılan mükellefin mezkûr maddede yazılı vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir.

Geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmıyan ve 17 nci maddede sayılan vergi, resim ve cezaları geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yolu ile tesbit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Bu suretle hesap olunan 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 tatbik olunur. 17 nci maddenin 3 üncü bendine giren hallerde ihtiyati haciz muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalananların malları hakkında tatbik olunur.

Bu maddedeki geçici takdirler, takdir komisyonları tarafından, talep tarihinden itibaren azami bir hafta içinde yapılır." hükümleri yer almıştır.

B. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU

213 sayılı Kanun'un "Tarh" başlıklı 20. maddesinde,

"Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.;"

"Tebliğ" başlıklı 21. maddesinde,

"Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.";

"Tahakkuk" başlıklı 22. maddesinde,

"Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.";

"Vergi ziyai" başlıklı 341. maddesinde,

"Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.";

"Vergi ziyai cezası" başlıklı 344. maddesinde,

"(Değişik: 22/7/1998-4369/11 md.) (Değişik, birleştirilen birinci ve ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/275 md.) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

(Son fıkra Mülga: 11/8/1999-4444/14 md.)" hükümlerine yer verilmiştir.

C. 2575 SAYILI DANIŞTAY KANUNU

2575 sayılı Kanun'un "İçtihatları birleştirme kurulunun görevleri" başlıklı 39. maddesinde,

"İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.";

"İçtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olanlar" başlıklı 40. maddesinde,

"1. İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı

tarafından istenebilir.

2. Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilirler.

3. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanır.

4. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. " hükümleri yer almıştır.

IV. KONUNUN İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİNE GEREK OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararların, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. ve/veya 3. bendi uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işlemlerine ilişkin olduğu anlaşılmıştır. Kararlar incelendiğinde;

Danıştay Dördüncü ve Yedinci Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında, ihtiyati haczin 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1 ve 3. bendine göre tesis edildiği belirlendikten sonra, Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrası ve 13. maddesinin 1. bendi değerlendirilerek, 6183 sayılı Kanun'un birinci kısmının "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin, amme alacağının tahsil imkansızlığına geçici bir koruma önlemi olarak öngörüldüğü ve kanunda belirtilen koşulların varlığı halinde cebren takip safhasına kadar her zaman başvurulabileceği, Kanun'da açıkça öngörülmemiş süre sınırlamasının uygulanmasının, anılan müesseselerin amacına ve konuya ilişkin yasal düzenlemelere aykırılık teşkil edeceği, bu itibarla, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra da teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin tesis edilebileceği belirtilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. ve/veya 3. bendine göre tesis edilen ihtiyati haciz işlemine ilişkin kararlarında, 9. maddenin birinci fıkrası ve ihtiyati hacze ilişkin bend hükmüne yer verilmek suretiyle, 6183 sayılı Kanun'un 9 ve 13. maddelerine göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği ve ihtiyati haciz kararı alınabileceği, inceleme sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati haciz kararı alınamayacağı değerlendirilmiştir.

Danıştay Üçüncü Dairesi ise, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre tesis edilen ihtiyati haciz işlemine ilişkin kararlarında, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi, 13. maddesinin 1. bendi ve 17. maddesine göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği, inceleme sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağını belirtmiştir. Dairece, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendine göre tesis edilen ihtiyati haciz işlemine ilişkin kararında, davacı hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı

alınmasının, bu maddede belirtildiği üzere hiçbir süreyle sınırlı olmayıp, ihtiyati haciz sebeplerinin gerçekleşmesine bağlı bulunduğu belirtilmek suretiyle vergi inceleme raporu düzenlenip tarhiyat yapıldıktan sonra tesis edilen ihtiyati hacze karşı açılan davanın esası incelenmiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesine göre, içtihatların birleştirilebilmesi için, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunması gerekmektedir. Kurulca, incelenen kararların mahiyetinden hareketle konunun 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. ve 3. bendleri yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi uygun görülmüştür. Buna göre;

A. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'UN 13. MADDESİNİN 3. BENDİ YÖNÜNDEN

İçtihatların birleştirilmesinden beklenen amaç, bir yazılı hukuk kuralının uygulanması konusunda Danıştay dava daireleri veya kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında süregelen aykırılık ve uyumsuzlukları gidermek ve kuralın yeknesak bir biçimde yorumlanmasını temin etmek suretiyle daha sonra verilecek kararlarda istikrarın ve içtihat birliğinin sağlanmasıdır. Bu doğrultuda İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları, genel olarak bir yasa hükmünden ne anlaşılmaması gerektiğini ortaya koyan kararlardır.

İçtihadın birleştirilmesindeki amacın kararlar arasında oluşan aykırılık veya uyumsuzluğun giderilmesi suretiyle hukuki istikrarın sağlanması olduğu dikkate alındığında, isteme konu aykırılığın veya uyumsuzluğun hukuki istikrarı zedeleyecek nitelikte bir sürekliliğe sahip olup olmadığının da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği konusunda Danıştay Dokuzuncu Daire kararları ile diğer Vergi Dava Daireleri ve Kurulu kararları arasında uyumsuzluk bulunduğu görülmekle birlikte bu durum içtihadı birleştirmeyi gerekli kılmamaktadır. Zira; Dokuzuncu Dairenin vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 13. maddenin 3. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceğine ilişkin kararları incelendiğinde, ihtiyati haczin dayanağı olan 13. maddenin 3. bendinin yanı sıra anılan Kanun'un 9. maddesi değerlendirilmek suretiyle sonuca varıldığı görülmektedir. Halbuki, 9. maddeye atıf, 13. maddenin sadece 1. bendinde yapılmış olup, bu bend yönünden yapılacak incelemede 9. maddenin yorumu ele alınacaktır.

Öte yandan, Dokuzuncu Dairenin konuya ilişkin kararları sınırlı sayıda olduğundan süregelen bir içtihat farklılığı da oluşmamıştır.

Bu nedenlerle, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği konusunda Danıştay Dokuzuncu Daire kararları ile diğer Daire ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında içtihatların birleştirilmesine gerek bulunmadığına oybirliğiyle karar verildi.

13. MADDESİNİN 1. BENDİ YÖNÜNDEN

Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği konusunda, hukuki dayanağı aynı olmasına karşın, farklı yorum nedeniyle Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daire kararları ile Danıştay Dördüncü, Yedinci Daire ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında süregelen aykırılık bulunduğundan, kanun hükmünün farklı yorumlanmasını önlemek, uygulamada yeknesaklığı ve kanun önünde eşitliği sağlamak üzere, bu kararlar arasında var olan aykırılıkların 2575 sayılı Kanun'un 39. maddesi uyarınca içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesine oyçokluğuyla karar verilerek bu konu yönünden esasın incelenmesine geçildi.

V. KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daire kararlarında, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi ve 13. maddesinin 1. bendine göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği, inceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağı belirtilmişken; Danıştay Dördüncü ve Yedinci Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında, Kanun'un 9. maddesi uyarınca ilgiliden teminat istenebilmesi ve dolayısıyla ilgili hakkında Kanun'un 13. maddesinin 1. bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için vergi incelemesine başlanmış ve ilk hesaplamaların yapılmış olmasının gerekli ve yeterli olduğu, zira maddede ilk hesaplamalardan sonraki bir aşamada teminat istenemeyeceğine dair bir sınırlama öngörülmediği gibi inceleme tamamlanmadan ilk hesaplamalara göre istenebilecek olan teminatın, inceleme tamamlandıktan sonra hesaplanan tutarlar üzerinden de istenebileceği, bu durumda, geçici bir koruma tedbiri olan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine kanunda belirtilen koşulların varlığı halinde cebren takip safhasına kadar her zaman başvurulabileceğinden, inceleme tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati haciz kararı alınabileceği yolunda değerlendirme yapılmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait maddede sayılan alacaklara bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

İdareler, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını cebren tahsil imkanına sahiptir. Alacağın cebren tahsiline ilişkin hükümlerin yer aldığı anılan Kanun'un 54 ve devamı maddelerinde, kamu alacağının cebren tahsilinin, teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, ya da borçlunun iflasının istenmesi suretiyle yapılacağı kurala bağlanmıştır.

Kanun, kamu alacağının cebren tahsil ve takibine ilişkin hükümlerin yanısıra, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek amacıyla alacak henüz tahsil aşamasına gelmeden önce alınacak tedbirlere ilişkin hükümleri de içermektedir.

Amme alacağının korunmasına ilişkin düzenlemeler, 6183 sayılı Kanun'un 9-36. maddelerinde yer almaktadır.

Kanun'un "Genel Esaslar" başlığını taşıyan Birinci Kısımın "Amme Alacaklarının Korunması" başlığını taşıyan İkinci Bölümünde:

I- Teminat hükümleri, 9 ilâ 12. maddelerinde,

II- İhtiyati haciz hükümleri, 13 ilâ 16. maddelerinde,

III-İhtiyati tahakkuk hükümleri, 17 ilâ 20. maddelerinde yer almaktadır.

Amme alacaklarının korunması tedbirlerinden ihtiyati haciz, Kanun'un 13. maddesinde düzenlenmiş, maddede sayılan hallerden herhangi birinin varlığı halinde hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahallî en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunacağı kurala bağlanmıştır.

İhtiyati haczin amacı, kamu alacağını Kanun'un 13. maddesinde sayılan sebeplerden birinin bulunması halinde, tahsil edilebilir hale gelinceye kadar güvence altına almak olup kamu alacağının korunmasında en etkili yöntemlerden biridir. Ancak, kesin hacizden farklı olarak ihtiyati hacze konu mal varlığı satılarak paraya çevrilemez. Yalnızca geçici bir önlemdir.

İhtiyati haciz kararı, 13. maddede sayılan hallerle sınırlı olarak, inceleme aşamasında olan vergilendirme işlemleri ile ilgili olabileceği gibi, tarhiyat yapıldıktan sonra tahakkuk aşamasında ya da Kanun'un 62. maddesine göre tesis edilecek haciz işleminden önce olmak kaydıyla tahsil aşamasında da alınabilir. Ancak 13. maddenin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birine dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için öncesinde 17. maddeye göre ihtiyati tahakkuk yapılması zorunludur.

13. maddede, ihtiyati haczin maddede sayılan hallerden herhangi birinin bulunması halinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahallî en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunacağı belirtilmiştir.

Yetkili makamca alınan ihtiyati haciz kararı, 6183 sayılı Kanun'un hacze ilişkin hükümlerine göre uygulanır. Maddede, kararı uygulayacak olan idarece zaman kaybetmeden haczin tatbik edilmesini sağlamak amacıyla ihtiyati haciz kararının derhal uygulanması öngörülmüştür.

13. maddede, ihtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde "ihtiyati haczin hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın" uygulanacağı kurala bağlandığından, ihtiyati haciz belli bir süre için konulmayıp kaldırılmadığı müddetçe devam edecektir.

Kanunda ihtiyati haciz nedenleri yedi bend halinde sayılmıştır. 13. maddenin 1. bendinde, 9. madde gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, ihtiyati haciz nedeni olarak belirtilmiştir.

İçtihatları birleştirmeye konu kararların dayanağı göz önünde bulundurulduğunda, 9. maddenin birinci fıkrasının yorumu önem taşımaktadır. Dolayısıyla, inceleme bu çerçevede yapılacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrasında, 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. 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 isteneceği kuraia bağlanmışır.

13. maddenin 1. bendinin atıfta bulunduğu 9. maddenin 1. fıkrası hükmüne göre teminat istenebilmesi için, maddede sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması, ayrıca vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre teminat altına alınacak alacak konusunda bir miktar belirlenmesi ve bu miktarla sınırlı olarak inceleme elemanının talepte bulunması gerekmektedir.

Kamu alacağının güvence altına alınmasını amaç edinen bir güvenlik tedbiri olan ihtiyati haciz kararı yargı kararı olmadan doğrudan mülkiyet hakkını kısıtlayan bir tedbir olması nedeniyle uygulamasında özenli davranılması gerekir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesine göre vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tâbi olanın iş yerinde yapılacağından, iş yeri ve mükellef hakkında en doğru tespitleri yapabilecek ve onun mâli, iktisadî ve ticarî durumunu en iyi şekilde değerlendirebilecek olan inceleme elemanıdır. Bu nedenle 13. maddenin 1. bendinin atıfta bulunduğu 9. maddenin 1. fıkrasında belirtilen ve ihtiyati haciz kararı alınması için ön işlem mahiyetinde olan teminat tutarının belirlenmesi ve talep konusunda fiilen vergi incelemesini yapan inceleme elemanına yetki tanınmıştır. İnceleme elemanının vergi incelemesini tamamlayıp vergi inceleme raporunu, tarhiyatı yapacak olan vergi dairesine göndermekle bu hususlara ilişkin görev ve yetkileri sona ermektedir. İstenecek teminat miktarını belirleme ve teminat istenmesi yönünde talepte bulunma yetkisini, incelemeyi yapan yetkili memurdan başkasının kullanması mümkün bulunmadığı gibi, inceleme elemanı da, inceleme tamamlandıktan sonra bu yetkisini artık kullanamaz.

Cebren tahsil ve takibe yönelik olmayıp, henüz tahsil edilebilir aşamaya gelmeyen kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla alınacak ihtiyati haciz kararının uygulanmasıyla borçluların mülkiyet haklarına getirilecek sınırlama göz önünde bulundurulduğunda, ulaşılan sonucun bu yönüyle de yerinde olduğu değerlendirilmiştir.

İnceleme sonuçlandıktan sonra 13. maddenin 1. bendine göre ihtiyati haciz kararı alınamayacağından, şartların varlığı halinde 13. maddenin diğer bentlerine göre ihtiyati haciz kararı alınabileceğinde ise tereddüt bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri kararları ile Danıştay Dördüncü, Yedinci Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında var olan içtihat aykırılığının içtihatların birleştirilmesi yoluyla bağlayıcı bir çözüme kavuşturulması ve içtihadın, "vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği" yönünde birleştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

VI. SONUÇ

Açıklanan nedenlerle,

1) Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği doğrultusunda içtihadın birleştirilmesine, 13/05/2022 tarihli birinci toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla;

2) Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Kurulu kararları arasındaki aykırılığın içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yer olmadığına oybirliğiyle;

27/05/2022 tarihinde karar verildi.

(X) USULE İLİŞKİN KARŞI OY

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun "İçtihatları birleştirme kurulunun görevleri" başlıklı 39. maddesinde, "İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir" hükmüne yer verilmiş olup, bu hüküm uyarınca, içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilebilmesi için birden fazla yargısal kararın olması, bu kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlığın bulunması ve içtihadın birleştirilmesinin lüzumlu görülmesi gerekmektedir.

İçtihatları birleştirmeye konu kararlar incelendiğinde, "birden fazla yargısal kararın" ve "kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlığın" bulunduğu görülmekle birlikte "lüzum" şartının da irdelenmesi gerekmektedir.

İçtihatların birleştirilmesi, kararlar arasında oluşan aykırılık veya uyuşmazlığın giderilmesi suretiyle hukuki istikrar ve eşitliğin sağlanması bakımından etkin bir yoldur. Ancak, içtihatların birleştirilmesi kararıyla, soyut ve genel bir kural belirlenmekte belirlenen bu kurala da 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesi gereğince Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeleri ve idare uymak zorunda bulunmaktadır. Bu zorunluluk ise hukuku kalıplaştırıcı, dondurucu etki doğurmakta, somut olay adaletinin tesisi için zorunlu olan takdir yetkisini kısıtlamaktadır.

Bu çerçevede, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daire kararları ile Danıştay Dördüncü, Yedinci Daire ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında aykırılık olduğu görülmekle birlikte, var olan aykırılıkların yargılamanın genel seyrinde belirli bir yol izlenmek suretiyle giderilebileceği ve istikrar sağlanacağından, içtihatların birleştirilmesine lüzum bulunmadığı, istemin esasa girilmeksizin usul yönünden reddi gerektiği oyu ile işin esasının incelenmesine geçilmesine ilişkin karara katılmıyoruz.

(XX) ESASA İLİŞKİN KARŞI OY

6183 sayılı Kanun'un "İhtiyati haciz" başlığını taşıyan 13. maddesinde, "İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyle, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur." denildikten sonra yedi bend halinde ihtiyati haciz nedenleri sayılmış; maddenin 1. bendinde, 9. madde gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması, ihtiyati haciz nedeni olarak belirtilmiştir.

Atıf yapılan 9. maddenin birinci fıkrasında, "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai 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" hükmü yer almaktadır.

9. maddede sayılan haller nedeniyle kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda, borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilebilecektir.

13. maddenin 1. bendi uyarınca ihtiyati haciz işlemi tesis edilebilmesi için 9. maddedeki bu düzenleme nedeniyle kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması gerekmektedir birlikte maddede vergi incelemesi tamamlandıktan sonra ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği yolunda bir sınırlama bulunmamaktadır.

Öte yandan, vergi incelemesinin sonuçlanmış olması, alacağın tahsil riskini ortadan kaldırmayacağından, ihtiyati haciz işleminin tesis edilmesine engel olarak görülmemiştir.

Bu itibarla, borçlu hakkında koşulların varlığı halinde, henüz alacak miktarı kesin olarak belirlenmeden vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tesis edilebilecek olan ihtiyati haciz işleminin, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra miktarı kesin olarak belirlenen alacak için de tesis edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, içtihadın, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilebileceği doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.