


Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi

Sinan Can AVCI 

Araştırma Görevlisi, Sakarya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Sakarya, Türkiye
sinanavci@sakarya.edu.tr (Sorumlu Yazar / Corresponding Author)

Makale Bilgileri

Makale Geçmişi

Geliş: 08.02.2023

Kabul: 15.06.2023

Yayın: 01.08.2023

Anahtar

Kelimeler:

Kanuni Temsilci,
Amme Alacakları,
Güvence Önlemleri,
Adil Denge.

ÖZET

6183 sayılı Kanun'da yer verilen geçici koruma önlemlerinden biri de ihtiyati hacizdir. Kanun, 13. maddede sayılan ihtiyati haciz nedenlerinin gerçekleştiği hallerde, hiçbir süre ile sınırlı olmaksızın amme borçlusunun mallarının idari bir kararla haczedileceğini belirtmektedir. Yine, tanımlar başlıklı 3. maddede amme borçlusu tabirinin amme alacağını ödemek zorunda olan hükmi şahısları ve kanuni temsilcilerini ifade edeceği düzenlendiğinden, vergi idaresince hükmi şahıslar hakkında takibe başlanılmaksızın kanuni temsilciler hakkında da ihtiyati haciz hükümleri tatbik edilmektedir. Kanuni temsilci sorumluluğu, kanunlarda yer alan bazı şartların gerçekleşmesi halinde doğmaktadır. Bu düzenlemeler, vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması ya da önce tüzel kişinin takip edilmesi gibi kusura dayalı ya da öncelik ilişkisi kuran şartlardır. Oysa paraya çevirme usulü hariç kesin hacizden hiçbir farkı bulunmayan ihtiyati haciz için bu şartların gerçekleşmesi beklenmemektedir. Vergisel her işlem ilgisinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil eder. Mülkiyet hakkına bu müdahalenin kanunla öngörülmesi, meşru amaç taşınması, ölçülü olması ve özellikle İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin mülkiyet hakkı başvurularında kullandığı adil denge testi uyarınca bireysel ve aşırı bir yüke sebebiyet vermemesi gerekir. Kamu alacağın tahsilinin güvence altına alınması, kamu hizmetlerinin aksama yaşanmaksızın sürdürülmesi açısından elverişli ve gerekli olsa da, tek bir kamusal borç ilişkisine karşılık birden fazla malvarlığına keyfi olarak gidilebilmesi, tüzel kişi ve kanuni temsilci arasında tahsilde olduğu gibi asli-tali sorumlu ilişkisi kurulmaması, kanuni temsilci sorumluluğu hükümlerinin yok sayılması ve kamusal borç ilişkisinde alacaklı vergi idaresinin ihtiyati haciz nedenlerini takdir ederken objektif davranmama tehlikesi bulunması dikkate alındığında, bireysel ve aşırı bir yüke maruz bırakılan kanuni temsilci açısından adil denge korunmamış olacaktır.

The Evaluation Of The Implementation Of Precautionary Attachment On Legal Representatives In Accordance With Law Number 6183, Within The Context Of Intervention With The Right To Property

Article Info

Article History

Received: 08.02.2023

Accepted: 15.06.2023

Published: 01.08.2023

Keywords:

Legal Representative,
Public Receivables,
Assurance Measures,
Fair Balance.

ABSTRACT

One of the assurance measures included in the Law No. 6183 on the Collection of Public Receivables is precautionary attachment. In this procedure, the properties of public debtors will be seized by an administrative authority. Since the term public debtor refers to legal persons and their legal representatives, precautionary attachment provisions are also applied to legal representatives without initiating proceedings against the legal person by the tax administration. Legal representative liability arises when certain conditions in the law are occurred. These regulations are the conditions based on fault or establishing a priority-later relationship, such as not fulfilling tax obligations or following the legal entity first. However, these conditions are not expected to be occurred for a precautionary attachment, which is no different from a final lien, except for the liquidation method.

Every tax action is an interference with the property right of the property. These interferences must be prescribed by law, have a legitimate purpose, must be proportionate and must not cause an individual and excessive burden, especially in accordance with the fair balance test used by the ECHR in property right applications. It is possible to say that securing the collection of receivables is convenient and necessary in order to prevent delay of public services. However, for a single public debt relationship, the assets of more than one person are subject to precautionary seizure, there is no priority-later relationship between the legal entity and its legal representative, the legal representative liability provisions are ignored, and the creditor of the public debt relationship and the authority that will decide on the provisional attachment become the same person. As a result, the fair balance will not be maintained in terms of the individual and the legal representative who is subjected to an excessive burden.

Atf/Citation: Avcı, S. C. (2023). "Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), s. 467-490.



"This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)"

Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. // This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finanse edilmesinde kamu alacakları büyük paya ve öneme sahiptir. Kamu alacaklarının tahsil edilememesi halinde kamu hizmetlerinin aksaması riski ortaya çıkacağından bu alacaklarının zamanında eksiksiz olarak tahsil edilmesinde üstün bir yarar söz konusudur. Kamu alacakları, bu ehemmiyetine binaen bizzat bu alacaklara özgü bir usul kanunu olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile düzenlenmiştir. Kanun, tahsil sürecine ilişkin hükümler içermekle birlikte; borçlunun, ödeme emri, haciz ve satış gibi süreçlerde yaşanabilecek prosedür kaynaklı gecikmeleri fırsat bilerek kamu alacağının tahsilini tehlikeye sokacak bazı işlem ve eylemlerde bulunmasını engellemek ve bu yolla kamu alacaklarını güvenceye kavuşturmak adına takip ve tahsil işlemi sayılmayan bazı koruma önlemleri de öngörmüştür. Bu işlemlerden biri de AATUHK 13 ila 16. maddeler arasında düzenlenen ihtiyati hacizdir.

İhtiyati haczin muhatabı kural olarak amme borçlusudur. Ancak “Tanımlar” madde başlıklı üçüncü maddede, amme borçlusu tabiri özellikle tüzel kişiler bakımından kanuni temsilcileri ve mirasçıları da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Tüzel kişiler bakımından yapılan bu kapsayıcı tanım, amme borçlusu tüzel kişi hakkında güvence önlemlerinin kanuni temsilciler için de uygulanıp uygulanmayacağı sorununu ortaya çıkarmıştır.

Tüzel kişinin amme borcu dolayısı ile kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanıp uygulanamayacağı hususunda kanunda bir boşluk olduğu açıktır. Ancak öğretide ve Danıştay kararlarında konu, kanun boşluğu yönünden hiç ele alınmayıp doğrudan pozitif düzenlemeler üzerinden tartışılmıştır. İhtiyati haczin kanuni temsilciler bakımından uygulanamayacağını belirten görüş, temelde kanuni temsilci sorumluluğunu hüküm altın alan Vergi Usul Kanunu (VUK) m.10/2 ve AATUHK mük. m. 35 hükümlerine dayanmakta ve bu şartlar gerçekleşmeksizin amme borçlusu tüzel kişinin borcu için kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz uygulanamayacağını ifade etmektedir. Karşıt görüş ise, sorumluluk hükümlerinin yalnızca takip ve tahsil işlemleri bakımından geçerli olduğunu, güvence önlemlerinin ayrı bir işlem kategorisi teşkil ettiğini ve sorumluluğa ilişkin şartların bu aşamada aranmasına gerek olmadığını belirterek AATUHK 3. maddeyi dayanak göstermektedir.

Türk hukuk sisteminde, sermaye şirketlerinin kendi tüzel kişiliği bulunduğundan, borçlardan sorumluluğu da şahsidir. Özel hukuka tabi olacak ilişkilerinde tüzel kişilik perdesi gereği şirket ortaklarının ya da kanuni temsilcilerin şirket borçlarından hiçbir sorumluluğu bulunmazken, kamu alacaklarının özel konumu gereği bazı haller bakımından bu kural esnetilmiştir. Ancak buna rağmen yukarıda zikredilen hükümlerde sorumluluk ya bir kusura dayanmakta ya da ikincil bir konuma oturtulmaktadır. Kamu alacaklarının konumu ne kadar farklı olsa da tüzel kişiden kanuni temsilci sorumluluğuna geçişin kademeli olması, şüphe yok ki mülkiyet hakkının korunumu ile ilgilidir.

Tüzel kişi yanında kanuni temsilciye de ihtiyati haciz uygulanabileceğini belirten görüşler, özellikle takip ve tahsil işlemleri ile güvence önlemleri arasında bir ayrıma giderek sorumluluk hükümlerini yok sayarken, mülkiyet hakkını gözden kaçırmış gözükmektedir. Zira ister takip ve tahsil işlemi ister koruma önlemi olsun, her ikisi de mülkiyet hakkının sınırlandırılması anlamını

taşır ve sınırlandırma rejimine uygunluğunun değerlendirilmesi gerekir. Özellikle sermaye şirketi kanuni temsilcileri bakımından ihtiyati haciz uygulamasının ölçülü bir müdahale teşkil edip etmediğinin incelediği bu çalışmanın ilk bölümünde, 6183 sayılı Kanun'da yer verilen ihtiyati haciz kurumu açıklanmış; ikinci bölümde, tüzel kişi kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ve ihtiyati haciz karşısındaki konumu irdelenmiş, üçüncü ve son bölümde ise uygulamanın mülkiyet hakkına ölçülü bir müdahale teşkil edip etmediği, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nce kullanılan adil denge testi uyarınca dengenin korunup korunmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

I. 6183 SAYILI KANUN'DA İHTİYATİ HACİZ

A. Hukuki Niteliği

6183 sayılı Kanun'un 13 vd. maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz, amme alacağını güvence altına almak amacı ile başvurulmuş en etkili yollardan biridir.¹ İdare, ihtiyati haciz yoluyla, tahakkuk ettirilmemiş, henüz vadesi gelmemiş veya vadesi gelmesine rağmen ödeme emri gönderilmemiş amme alacaklarının tahsil güvenliğini sağlamak amacı ile kamu borçlusunun bazı hak, mal ve alacaklarını kesin haciz aşamasının öncesinde haczetmektedir.² Böylece borçlunun bazı mallarını cebri icradan kaçırmasına engel olmaktadır.³

İhtiyati haciz, idari işlem teorisi bakımından, re'sen icra edilebilen, kesin ve yürütülebilir nitelikli işlemdir.⁴ Kamu borçlusunun malvarlığını konu edinen ihtiyati haciz, sonuçlarını borçlunun şahsında doğurduğundan sübjektif, hangi hallerde bu tedbire başvurulacağı kanunda açıkça sayıldığından sebebe bağlı idari işlem niteliğindedir.⁵

Öğretide, kanun koyucu tarafından ihtiyati hacze cebri teminat niteliği tanındığı ifade edilmektedir. Zira AATUHK 14. madde uyarınca ihtiyaten haczedilen malların değerlerinin depo edilmesi veya idarenin kabul edeceği bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi koşulu ile malların borçluya bırakılmasının kabul edilmesi ve 16. madde uyarınca teminat gösteren borçlu hakkındaki ihtiyati haczin kaldırılması, teminat sağlama gayesinin dayanak maddeleri olarak gösterilmektedir.⁶

Cebri teminat niteliği taşımasına rağmen, ihtiyati haciz kurumunun teminat kurumundan bazı farklılıkları mevcuttur. Öncelikle, ihtiyati haciz kararı alınması, teminat istenmesinden hukuki olarak daha ağır sonuçlar doğurur. İhtiyati haciz yolunda tedbir direkt olarak amme borçlusunun malvarlığının aktif kısmında sonuçlarını doğurmaktadır.⁷ Oysa teminat istendiği durumda, teminat

¹ Gerçek, Adnan. *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 184; Çelik, Binnur S. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s. 60.

² Karakoç, Yusuf. *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 118; Kaneti, Selim / Ekmekci, Esra / Güneş, Gülsen / Kaşıkçı, Mahmut, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 573; Candan, Turgut. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 94; Ateşagaoglu, Erdem. *Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, s. 26.

³ Üstün, Ümit Süleyman. "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları-I", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:2004, Sayı: 187, s. 155.

⁴ Özbacı, Yılmaz. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 202; Çelik, s. 62; Ateşagaoglu, s. 28.

⁵ Çelik, s. 62; Gerçek, s. 185; Üstün, s. 155.

⁶ Karakoç, s. 119; Gerçek, s. 186; Ateşagaoglu, s. 59.

⁷ Çelik, s. 61.

olarak gösterilecek değerlerin mutlaka kamu borçlusunun malvarlığına ait olma zorunluluğu yoktur.⁸ İhtiyati haczin cebri niteliği gereği haczedilecek malvarlığı unsuru idarece belirlenirken, kamu borçlusu teminatı kendi iradesi ile gösterebilmektedir.⁹

Kamu alacaklarının güvence altına alınması yollarından biri olan ihtiyati haciz, genel icra hukukundaki ihtiyati haciz ile de birçok yönden farklılık göstermektedir. 6183 sayılı Kanun uyarınca ihtiyati haciz, icrai bir karara dayanarak re'sen uygulanan idari bir tasarruf iken, özel hukukta ihtiyati hacizde, karar mahkemelerden, kararın uygulanması ise icra dairelerinden talep edilir.¹⁰ Genel icra hukukunda, kural olarak öncesinde rehinle temin edilmeyen muaccel olmuş alacaklar için ihtiyati haciz talep edilebilirken kamu icra hukukunda alacağın tahakkuk aşamasına gelmesine dahi gerek yoktur.¹¹ Genel icra hukukunda mahkemece verilen ihtiyati haciz kararı, talep edenin belirli bir süre içerisinde takip talebinde bulunmaması veya aynı süre içerisinde dava açmaması halinde ortadan kalkarken kamu icra hukukunda kararın geçerliliği belirli bir süre ile kısıtlanmamıştır.¹² Genel icra hukukunda, alacak bir mahkeme kararına ya da bu nitelikte bir belgeye dayanmadığı takdirde alacaklıdan teminat alınması zorunlu iken vergi idaresinin ihtiyati haciz kararı almadan önce teminat gösterme zorunluluğu bulunmamaktadır.¹³

B. İhtiyati Haciz Sebepleri

İhtiyati haciz nedenleri, AATUHK 13. maddede yedi bent halinde sınırlı sayı prensibi ile açıkça sayılmıştır.¹⁴ Bunlar: a) Teminat istenmesini gereken hallerin mevcut olması, b) Borçlunun belirli bir ikametgâhının bulunmaması, c) Borçlunun mallarını kaçırmaması, hileli yollara sapma tehlikesinin bulunması, d) Talep edilmesine rağmen tarafından borçlu kefil ya da teminat gösterilmemesi, borçlu tarafından gösterilen teminat ya da kefilin kabul görmemesi, e) Gereği gibi ya da hiç mal bildiriminde bulunulmaması, f) Para cezasını gerektiren fiil dolayısı ile kamu davası açılması, g) İptal davasına konu edilebilecek hükümsüz tasarrufların bulunması. Sayılanlar dışında, ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergi, zam ve cezalara yönelik de ihtiyati haciz kararı alınması zorunluluk arz etmektedir.¹⁵

1. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller

6183 sayılı Kanun 9. maddede teminat istenmesini gerektiren haller ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki VUK 344. madde uyarınca vergi ziyai oluşumuna sebebiyet veren eylemler ile VUK 359. madde uyarınca vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemlerin gerçekleştiğinin tespit edildiği hallerdir. Diğer hal ise Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan borçlunun mukim olmama halinin tahsil sürecini tehlikeye sokması ihtimalidir.¹⁶

⁸ Geçer, Emrah. “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Durumu”, *Selçuk Üniversitesi HFD*, Cilt:25, Sayı:1,Yıl:2017, s. 205-235, s. 213.

⁹ Karakoç, s. 119; Kaneti / Ekmekci / Güneş / Kaşıkçı, s. 573.

¹⁰ Özbalcı, s. 202; Dönmez, Recai. *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998, s. 13.

¹¹ Geçer, 2017, s. 209.

¹² Üstün, s. 155.

¹³ Ateşgözoğlu, s. 57.

¹⁴ Candan, s. 95.

¹⁵ Geçer, s. 213.

¹⁶ Gerçek, s. 187.

Teminat istenmesini gerektiren nedenlerin mevcut olması, ihtiyati haczin uygulanması için yeterli olup öncesinde mutlaka teminat istenmiş olması gerekmemektedir.¹⁷ Hal böyle olunca, teminat istenmesini gerektiren hal ortaya çıktığında hangi kurumun işletileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Zira sayılan haller bakımından teminat hükümleri de ihtiyati haciz hükümleri de isteğe bağlı nitelik taşımadığından derhal uygulanması gereken kurallardır.¹⁸ Öğretide, kamu alacağı koruma önlemlerinden biri ile güvenceye kavuşturulduktan sonra diğer önlemlerin uygulanmasına gerek kalmayacağı, teminat alındığı takdirde ihtiyati hacze başvurulmaması gerektiği ifade edilmektedir.¹⁹ Kaldı ki, her iki kurumun birden işlerlik kazanması, kamu borçlusunu zor durumda bırakan ölçüsüz bir uygulama olacaktır.²⁰ Hatta hukuki nitelikleri ve amaçları dikkate alındığında, öncelikle borçludan teminat istenmesi, gösterilecek güvencenin borçlunun takdirine bırakılması, AATUHK'un ruhuna ve daha yumuşak önlemin seçilmesiyle gereklilik ilkesinin karşılanması bakımından ölçülülük ilkesine daha uygun bir yaklaşım olacaktır.²¹

2. Borçlunun Belli İkametgahının Olmaması

Gerçek kişiler bakımından ikametgâh, Türk Medeni Kanunu 19. maddede gerçek kişiler bakımından sürekli kalma niyetiyle oturlan yer şeklinde tanımlanmıştır. Tüzel kişilerde ise kuruluş belgesi aksini belirtmedikçe işlerin yönetildiği yer şeklinde belirtilmiştir (TMK, 51). Yasal ikametgâh tanımları bu şekilde olmakla birlikte vergi hukuku bakımından mali ikametgâh tanımı da yapılmıştır. Mali ikametgâh, vergi mükellefinin yerleştiği veya işlerini sürdürdüğü yer olarak ifade edilmektedir.²² Kanuni ikametgâh-mali ikametgâh ayrımı, kişinin TMK anlamında bir ikametgahı bulunmasa da ticari ve mali işlerini yürüttüğü belirli bir yere sahip olması ihtimalinde önem arz eder. Zira burada artık ikametgahın belirsizliğinden bahsedilemeyeceği için ihtiyati haciz uygulamak mümkün olmayacaktır.²³ Ayrıca bentte, ikametgahın belirliliğine vurgu yapıldığından hiç ikametgâh olmaması kadar borçlunun kötü niyetle sık sık ikametgah değiştirmesi ve ilgili değişiklikleri vergi dairesine bildirmekten kaçınması da ihtiyati haciz sebebi olarak değerlendirilmektedir.²⁴

¹⁷ Çelik, s. 63. Üstün, s. 155.

¹⁸ Coşkun Karadağ, Neslihan. "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", *Maliye Dergisi*, Sayı 162, s. 238-255, s. 248; Hükümde, teminat istenmesini gerektiren hallerin ayrıca ihtiyati haciz nedeni olarak da düzenlenmesinin, amme borçlusunun teminat göstermesi istenen borcu dışındaki amme borçlarını güvence altına almak amacını taşıdığı şeklindeki görüş için bkz. Özbacı, s. 210.

¹⁹ Gerçek, s. 188; Çelik, s. 64.

²⁰ Çelik, s. 64. Karşıt görüş için bkz. Danıştay 7.D, E.2016/1998 K. 2021/864 T.09.02.2021, "Teminat istenmesi ihtiyati hacizden ayrı bir korunma önlemi olarak düzenlendiğinden teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde, teminat isteme süresi dolmadan ihtiyati haciz kararı alınmasına engel bulunmamaktadır." (www.lexpera.com.tr, Erişim: 14.12.2022).

²¹ Gerçek, s. 188.

²² Tuncer, Selahattin, Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah, *Maliye Araştırma Konferansları Dergisi - Prof. Dr. M. Orhan Dikmen'e Armağan*, 1989, sayı: 33, s. 53-68, s. 62; Ateşagaoglu, s. 74.

²³ Gerçek, s. 189.

²⁴ Dönmez, s. 31.

3. Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması, Hileli Yollara Sapma Tehlikesi Bulunması

Kaçma, mal kaçırma ve hileli yollara başvurmak özünde maddi birer olgudur. İdare, bunların bilgisine ihbar veya şikayetler aracılığı ile ulaştığı takdirde ayrıca bir araştırmaya gerek kalmadan ihtiyati hacze başvurabilir. Ancak sayılan haller, maddi bir duruma dayanmadığı ihtimalde idarece olasılıkların belirlenmesi gerekecektir ki bu ihbar veya şikayet üzerine harekete geçmekten çok daha zorludur.²⁵ Bu nedenle, somut bir olayda ilgili nedenin var olduğunu öne süren idareye geniş bir takdir hakkı tanınmıştır.²⁶ Borçlunun kaçacağıının, mallarını kaçıracağıının hileli uygulamalara başvuracağıının kesin şekilde ispatına gerek olmayıp makul şüphe seviyesinde bir hareketlilik, idarenin ihtiyati haciz kararı alma ve uygulaması bakımından yeterlidir.²⁷

4. Borçlu Tarafından Kefil ya da Teminat Gösterilmemesi, Borçlunun Gösterdiği Kefil ya da Teminatın İdarece Kabul Edilmemesi

İdarece belirtilen sürede teminat ya da kefil göstermeyen ya da gösterdiği kefil ya da teminat kabul edilmeyen borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir. AATUHK 13. maddenin dördüncü bendi uyarınca, alacaklı kamu idaresinin öncelikle talep yöntemine başvurmasına rağmen talebin gereklerini yerine getirmeyen ya da görece zayıf bir teminat ya da kefil gösteren kamu borçlusu karşısında, kamu alacağıının korunmasız kalmasını önlemesi bakımından büyük bir değere sahiptir.²⁸

Bahse konu önemine rağmen, aynı madde içerisinde hem teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığının yeterli görülmesi hem de teminat isteminin borçlu tarafından karşılıksız bırakılmasının ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilmesi, mükerrer bir durum meydana getirmiştir.²⁹ Ayrıca uygulamada ve Danıştay kararlarında görüldüğü üzere, teminat gösterilmesi için tanınan süre dolmadan da ihtiyati hacze başvurulması 4. bendin varlığını anlamsız kılmaktadır.³⁰ Bu nedenle, teminat istenmesini gerektiren hallerde, öncelikle borçludan teminat istenmesi, verilen sürede teminat gösterilmediği takdirde bu nedenle ihtiyati haciz uygulanması, en tutarlı yöntem olarak görünmektedir.³¹

5. Hiç ya da Gereği Gibi Mal Bildiriminde Bulunulmaması

Ödeme emrini tebliğ alan borçlu, 15 gün içerisinde ya borcu ödemeli ya da mal bildiriminde bulunmalıdır (AATUHK, 55/1). Görüleceği üzere, borçlu bakımından mal bildiriminde bulunma zarureti, ödeme emri tebliğinden sonra ortaya çıkmaktadır. Oysa ihtiyati haciz, henüz ödeme emri gönderilmemiş, tahakkuk etmesine rağmen vadesi gelmemiş ya da

²⁵ Gerçek, s. 189; Çelik, s. 65.

²⁶ Özbacı, s. 215; Kaneti / Ekmekci / Güneş / Kaşıkçı, s. 575.

²⁷ Candan, s. 98; Geçer, s. 221.

²⁸ Çelik, s. 66.

²⁹ Çelik, s. 66; Gerçek, s. 190; Karşıt görüş için bkz. Ateşgaoğlu, s. 70.

³⁰ Özbacı, s. 216; Karara konu olayda, 6183 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca teminat istenilmesine ilişkin yazı 25.9.2012 tarihinde davacıya tebliğ edilmiştir. Teminat istenilmesine ilişkin yazıda tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde teminat gösterilmesi gerektiği belirtilmesine karşın, bu süre beklenilmeden davacının gayrimenkulleri üzerine 27.9.2012 tarihinde ihtiyati haciz uygulanmıştır. Tam metin için bkz. Danıştay 4.D, E. 2013/5941 K. 2014/1522 T. 10.3.2014, (www.lexpera.com.tr, Erişim: 01.06.2023).

³¹ Gerçek, s. 190; Özbacı, s. 216.

ihtiyaten tahakkuk ettirilmiş amme alacakları bakımından uygulanmaktadır. O halde, borçlunun ödeme emri gönderilmiş amme borcu dışındaki borçlarının güvenceye alınması bakımından bu bent uyarınca ihtiyati hacze başvurulacaktır. Zira ödeme emrine konu borç için ödeme yapılmaması ya da mal bildiriminde bulunulmaması, diğer borçların tahsilini de tehlike soktuğundan henüz ödeme emri gönderilmemiş alacakların güvence altına alınması, ihtiyati haciz ile mümkün olmaktadır.³²

6. Para Cezasını Gerektiren Fiil Dolayısıyla Borçlu Hakkında Kamu Davası Açılması

Adli para cezasını gerektiren bir suç dolayısı ile borçlu hakkında kamu davası açılmış olması ihtiyati haciz uygulanması bakımından yeterli olup hüküm verilmesine gerek yoktur.³³ 6183 sayılı Kanun m.1/2'de TCK'nın adli para cezalarını tahsil şekli ve bu cezaların hapse çevrilmesine ilişkin kurallar saklı tutulmuştur. Cezaların ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı ise 5275 sayılı Kanun hükümleri uyarınca gerçekleştirilmektedir. Bu kanunun 106. maddesinin 11. Fıkrasına göre infaz edilen hapis cezasından ya da kamusal hizmetlerde çalıştırılma süresinden bakiye adli para cezasının ödenmesi için Cumhuriyet savcısı tarafından vergi dairesi başkanlıklarına ya da müdürlüklerine bildirimde bulunmaktadır. Yine söz konusu hüküm uyarınca 6183 sayılı Kanun hükümleri bu aşamada devreye gireceğinden 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu zamanından kalmış bu hükmün uygulama alanı oldukça daralmıştır.³⁴

7. İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufların Bulunması

6183 s. Kanun'un 27 ila 30. maddelerinde, kamu borçlusu tarafından gerçekleştirilen bazı bağış, ivazsız işlem, rehin, vadesi gelmeden yapılan ödeme gibi tasarrufların ve amme alacağının tahsilini imkânsızlaştırmak gayesiyle gerçekleştirilen tasarrufların hükümsüz sayılacağı belirtilmiştir.³⁵ Bu maddeler uyarınca hükümsüz sayılan işlem ve tasarrufların iptali için adli yargıda dava açılmasına imkân veren dava türü ise iptal davasıdır. (AATUHK, 24).

Hükümsüz sayılan tasarrufların iptal ettirilmesini gerektirecek hallerin varlığı aynı zamanda bir ihtiyati haciz nedeni olarak düzenlenmiştir. Teminat istenmesini gerektiren hallerde olduğu gibi, hükümsüz tasarrufların varlığı halinde de ihtiyati haciz uygulanması için iptal davası açılmasının gerekli olup olmadığı hususunda farklı görüşler ortaya atılmaktadır. Bir görüş, bu bendin, iptal davasına konu edilecek malların elden çıkarılmasını önlemek amacıyla getirilen ihtiyati tedbir niteliğinde³⁶ bir ihtiyati haciz olduğunu öne sürerken diğer görüş ise iptal davasının açılmış olmasının şart olmadığını, kamu idaresinin ihtiyati haciz uyguladıktan sonra iptal davası açılabileceğini³⁷ belirtmektedir. Burada ihtiyati hacze konu olan malvarlığı değeri kamu alacağı değildir. Kesinleşmiş, tahsil aşamasına gelmiş kamu alacağına karşılık gelebilecek mallar,

³² Çelik, s. 67; Üstün, s. 158.

³³ Coşkun, Mahmut. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, 2. Bası, 2011, İstanbul, s. 156; Candan, s. 101.

³⁴ Coşkun, s. 157.

³⁵ Karakoç, s. 129.

³⁶ Çelik, s. 68; Coşkun, s. 157.

³⁷ Gerçek, s. 191; Özbacı, s. 218; Dönmez, s. 44; Üstün, s. 159; Ateşgaoğlu, s. 90.

hükümsüz tasarruflara konu edilmiş ise ihtiyati haciz ile korunmakta ve tasarruf sahibi amme borçlusundan tahsili sağlanmaktadır.³⁸

B. İhtiyati Haciz Uygulama Usulü

1. Karar Verme Yetkisi

Kanun, ihtiyati haciz kararının alacaklı kamu idaresinin yereldeki en büyük memurunun kararı ile uygulanacağını belirtmiştir. Mahalli en büyük memur, iller açısından vali, ilçeler açısından kaymakamdır. Ancak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7226 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle yeniden düzenlenen "Atıflar ve yetkiler" başlıklı 33. maddesi uyarınca GİB' in görev alanındaki konularda mahallin en büyük memuruna yapılmış atıfların konusuna göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, bunların bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüğüne yapılmış sayılacağı düzenlendiğinden ihtiyati haciz kararı, vergi dairesi başkanlığı ya da vergi dairesi müdürlüklerince verilecektir. Belediyelere ait amme alacaklarında ihtiyati haciz kararı verme yetkisi belediye başkanına; il özel idarelerinde ise valiye aittir.³⁹

2. İzlenecek Usul

İhtiyati haczin konusu amme borçlusunun mal, alacak ve diğer haklarıdır. Borçlunun gerek nezdinde gerek üçüncü kişilerde bulunan ve mevcut malvarlığı değerleri ihtiyati hacze konu edilebilir.⁴⁰ O halde kamu borçlusunun ileride doğması muhtemel alacaklarının ihtiyati hacze konu edilmesi mümkün değildir.⁴¹ İhtiyati hacze ilişkin işlemler, kesin hacze ilişkin usul ve esaslara tabi kılınmıştır. Bu nedenle, kesin haciz usulünde kısmen veya tamamen haczedilemez nitelikteki malvarlığı değerlerinin ihtiyaten de haczedilmesi mümkün olmayacaktır.⁴²

Henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarına yönelik ihtiyati haciz uygulanmadan önce Defterdarlıktan ya da Vergi Dairesi Başkanlığından ihtiyati tahakkuk kararı alınmalıdır. Henüz tahakkuk ettirilmemiş amme alacağı için ihtiyati haciz uygulanamaz.⁴³ AATUHK 13. maddede ihtiyati haczin derhal uygulanacağı belirtilse de ihtiyati haczin ne kadar süre ile devam edeceği hususunda süre sınırı getirilmemiştir. Danıştay 2022 tarihli İBK kararında özellikle 13. maddenin 1. bendi bakımından, inceleme tamamlanıp tarhiyat gerçekleştirildikten sonra bu bende dayanarak ihtiyati haciz uygulanamayacağını, şartların varlığı halinde 13. maddenin diğer bentleri uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması gerektiğini belirtmiştir.⁴⁴

³⁸ Çelik, s. 68; Üstün, s. 159.

³⁹ Karakoç, s. 120; Gerçek, s. 192.

⁴⁰ Gerçek, s. 194.

⁴¹ Çelik, s. 62.

⁴² Coşkun, s.160; Candan, s. 107.

⁴³ Özbalcı, Amme Alacakları, s. 13; Gerçek, s. 193.

⁴⁴ Danıştay İBK, E. 2021/6 K. 2022/2 T. 27.05.2022 "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." www.legalbank.net, Erişim: 25.01.2023.

3. İhtiyati Haczin Muhatabı

İhtiyati haczin öncelikli muhatabı, hacze konu amme borcunu şahsında doğan kişidir.⁴⁵ Daha önce ifade edildiği üzere terimler başlıklı maddede, amme borçlusunu veya borçlu teriminin hükmi şahısların kanuni temsilci ya da mirasçılarını da ifade edeceği belirtildiğinden bu kişilerin de ihtiyati hacze muhatap olacağı belirtilmektedir.⁴⁶

Bilindiği üzere, anonim şirket, limited şirket gibi sermaye şirketi tüzel kişiliklerde kanuni temsilcilerin kural olarak ikincil sorumluluğu bulunmaktadır. Söz konusu amme borçları olduğunda ise kanuni temsilcinin hangi şartlarda sorumlu olacağı VUK 10. madde ve AATUHK mük. 35. madde ile belirlenmiş bulunmaktadır. Amme borçlusunu tabiri kanuni temsilciyi de içerdiğinden, bu kişilerin ihtiyati hacze muhatap edilmesi bakımından tanımı yeterli kabul etmek mümkün görünmediğinden konunun detaylıca irdelenmesi önem arz etmektedir.

II. TÜZEL KİŞİ KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU VE İHTİYATİ HACİZ KARŞISINDAKİ KONUMU

A. Tüzel Kişi Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

Kendisi dışında bir kişinin vergi borcu için vergilendirmenin gerek şekli gerek maddi ödevlerini yerine getirmekle görevli olan üçüncü kişiler, vergi sorumlusu olarak tanımlanır.⁴⁷ Vergi sorumluluğu türlerinden biri de kanuni temsilci sorumluluğudur. VUK 10. maddede küçükler, kısıtlılar, tüzel kişiler, cemaatler, vakıflar ve tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların yükümlü ve sorumlu oldukları takdirde bu sayılanlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu sorumluluk aynı zamanda vergi ve diğer borçların ödenmesini de içerdiğinden, bunların tahsil edilmesi bakımından kanuni temsilcinin şahsi malvarlığı ile sorumluluğunu düzenleyen hükümler mevcuttur. Bunlardan bir kısmı VUK'da yer alırken bir kısmı 6183 s. Kanun'da yer almaktadır.

1. Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluk

Kanuni temsilcilerin, yükümlünün vergi borçlarından dolayı sorumluluğunu belirleyen temel hüküm VUK'un 10. maddesinin ikinci fıkrasıdır.⁴⁸ Bu madde, yükümlü ve sorumluların çalışma kapsamında tüzel kişiler- mal varlıklarından kısmen veya tamamen alınamayan VUK kapsamındaki alacaklar açısından, yükümlülüklerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilere sorumluluk yüklemektedir.

Kanuni temsilcilere VUK 10. madde ile getirilen bu sorumluluğun, kusura dayalı bir sorumluluk olup olmadığı öğretide tartışmalıdır. Bu tartışmanın temelinde 3505 s. Kanun'la 1988 yılında yapılan değişiklik neticesinde ikinci fıkrada yer alan “...kasıt ve ihmalleriyle...” ibaresinin

⁴⁵ Özbacı, Amme Alacakları, s. 206; Candan, s. 105.

⁴⁶ Coşkun, s. 159; Gerçek, s. 193.

⁴⁷ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker. Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 79; Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 46, Sayı: 1, Yıl: 1997, s.185-208, s. 185.

⁴⁸ Barlass, İrfan. *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 55.

madde metninden çıkarılmış olması yatmaktadır. Azınlık görüşü, ödevin yerine getirilmemesinin sorumluluğun doğması bakımından yeterli görerek kusursuz sorumluluk olduğunu öne sürmektedir.⁴⁹

Baskın görüş ise, kanuni temsilcinin VUK 10. maddeden doğan sorumluluğunun kusur sorumluluğu olduğunu ifade etmektedir.⁵⁰ Öncelikle Türk Ticaret Kanunu, limited ve anonim şirket kanuni temsilcileri bakımından kusur sorumluluğunu kabul etmiştir. VUK'ta kusursuz sorumluluğun kabul edilmesi, kanuni temsilci sorumluluğunun TTK tarafından ele alınış biçimine ters düşer.⁵¹ İkincisi, kanun koyucu değişiklik neticesinde kasıt ve ihmal şartını kaldırırsa da, maddede yer alan "...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden..." ifadesini aynen korumuştur.⁵² Dolayısı ile kasıt ve ihmal ibaresinin hükümden çıkarılmasında, kusura dayalı sorumluluğunun kaldırılmasından ziyade ispat külfetinin yer değiştirmesi amaçlanmakta ve ispat külfeti kanuni temsilciye yüklenerek idare bu külfetten kurtarılmaktadır.⁵³

VUK m.10/2 uyarınca, sorumluluğun doğumu açısından iki koşulun varlığı gerekmektedir. Bunlardan ilki, vergi ve vergiye bağlı alacakların tüzel kişiden kısmen veya tamamen alınamamasıdır. İkincisi ise kanuni temsilcinin tüzel kişiye düşen ödevleri yerine getirmemiş olmasıdır.⁵⁴ Kanun koyucu, "...yüzünden..." ibaresi ile ödevin yerine getirilmemesi ile vergiler ve bunlara bağlı alacakların alınamaması arasında nedensellik bağı kurmuştur. Sorumluluğun hukuki şartları içerisinde yer alan uygun illiyet bağı ise, genel hayat deneyimleri ve olağan akışa göre, meydana gelen bir zararın belirli bir fiilin uygun ve mutlak bir sonucu olarak nitelendirilebilmesini ifade eder.⁵⁵

Sorumluluk kurumunda nesnel şart hukuka aykırılık, sübjektif şart ise kusurdur.⁵⁶ Bir hukuka aykırılık türü olarak vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması objektif şartı karşılarken kanuni temsilcinin ödevi yerine getirmemedeki kusuru sübjektif şartı karşılamaktadır. Ödevin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcinin sorumluluğu yoksa illiyet bağı da doğrudan kesilecektir. Nitekim Danıştay da, fiilen temsil yetkisine ve ödevleri yerine getirebilme iktidarına sahip bulunmayan kanuni temsilcinin sorumluluğundan bahsedilemeyeceğini belirtmektedir.⁵⁷

⁴⁹ Bahar, Cevdet O. "Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:281, s.134; Demirci A. "Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen ve Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:257, s.47.

⁵⁰ Bu görüşteki yazarlar için bkz. Kaneti / Ekmekçi / Güneş / Kaşıkçı, s. 134; Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020, s. 126; Oktar, Saim Ateş, *Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş* 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 80.

⁵¹ Barlass, s. 56.

⁵² Saban, s. 125; Geçer, Sorumluluk, s. 118.

⁵³ Barlass, s. 59; Değişiklik öncesinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için alacaklı kamu idaresinin kanuni temsilcinin kastının veya ihmalinin varlığını ispatlaması gerekmekte iken, değişiklik sonrasında kanuni temsilci, tüzel kişiye düşen ödevlerin yerine getirilmemesinde kusuru bulunmadığını kendisi ispatlamak zorundadır. Özbacı, Yılmaz. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 136; Danıştay VDDK E. No: 1994/239 K. No: 1995/17, K.T: 31.03.1995, www.lexpera.com.tr, Erişim: 06/02/2023.

⁵⁴ Verginin tüzel kişiden kısmen veya tamamen tahsil edilememesi objektif unsuru, kanuni temsilcinin vergisel ödevleri yerine getirmeme şeklindeki kusurlu davranışı ise sübjektif unsuru ifade eder. Oktar, s. 80.

⁵⁵ Saban, s. 125.

⁵⁶ Saban, s. 126.

⁵⁷ Yaltı, Billur. "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara, 2009, s. 507-536, s. 511; Danıştay 4. D., E. 1999/4600 K. 2000/3832 T. 22.11.2000, www.lexpera.com.tr, Erişim: 28.01.2023.

2. 6183 Sayılı Kanun'dan Doğan Sorumluluk

6183 s. Kanun'un 35. maddesinde tüzel kişilerin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından alınacağı belirtilmiştir. Kanun'da, tahsil edilemeyen amme alacağı, borçlunun malvarlığı araştırmasında haczi kabil bir mal bulunmaması ya da satış muameleleri tamamlandığı halde bedelin amme alacağını karşılamaması gibi hallere konu olacak olarak tanımlanmıştır. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı ise, hacedilen malvarlığına biçilen tahmini değeri karşılamayan, iflas kararı verilen amme borçlusundan aranmasına rağmen iflas masasından alınamayacağını anlaşılmaması gibi hallere konu ve takip muamelelerinin devam ettiği sırada tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan alacak şeklinde nitelendirilmiştir.

VUK'un 10. maddesi, vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından kanuni temsilci sorumluluğunun temel hükmü olduğundan 6183 s. Kanun mük. m.35, kanuni temsilcilere, VUK kapsamı dışında kalan amme alacakları bakımından sorumluluk yüklemektedir.⁵⁸ Kapsam bakımından iki hüküm birbirini tamamlar gözüktüğü de mükerrer 35. madde temel bazı farklılıklar taşımaktadır.

Öncelikle, vergisel ödevlerin yerine getirilmiş olması VUK m.10 gereğince yasal temsilci sorumluluğunun doğmasını engellerken, mükerrer 35. madde uyarınca kanuni temsilci vergisel ödevlerini yerine getirmiş olsa bile amme alacağının tahsil edilemediği ya da tahsil edilemeyeceğinin ortaya çıkması halinde sorumluluktan kurtulamayacaktır.⁵⁹ Ayrıca, amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması da kanuni temsilciye başvurmak bakımından yeterli görüldüğünden, tüzel kişi hakkında yürütülen takip muamelelerinin sonuçlanmasına da gerek bulunmamaktadır.⁶⁰ Sorumluluğun şartları bakımından VUK 10. madde ile karşılaştırıldığında mükerrer 35. maddenin, idare lehine bir sistem öngördüğünü⁶¹ ve amme alacağının tahsilinde kanuni temsilciye gidilmesini kolaylaştırdığını söylemek mümkündür.

Vergisel ödevler ile amme alacağının tahsil edilememesi arasında VUK m.10'da öngörüldüğü gibi bir ilişki kurulmaması ve amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının, yani takip muamelelerinin neticelenmesinin beklenmesine gerek olmamasının da sorumluluğun doğması için yeterli görülmesi dikkate alındığında, AATUHK mük. 35. maddede nitelik bakımından sorumluluğun kusursuzluk yönü ağır basmaktadır. Nitekim öğretide de baskın görüş maddedeki sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu ifade etmektedir.⁶²

B. Tüzel Kişi Kanuni Temsilcilerinin İhtiyati Haciz Karşısındaki Konumu

Tüzel kişinin amme borcu dolayısıyla kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanıp uygulanmayacağı hususu gerek yargı kararlarında gerek öğretide hala tartışmalıdır. Tartışmanın

⁵⁸ Gümüşkaya, Gamze. Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkânsızlığı”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 343, Yıl: 2010, s. 200-222, s. 205.

⁵⁹ Barlass, s. 76.

⁶⁰ Gümüşkaya, s. 205.

⁶¹ Barlass, s. 76.

⁶² Oktar, s. 83; Geçer, Emrah. “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *TBB Dergisi*, Sayı: 129, Yıl: 2017, s. 108-132, s. 120; Karşıt görüş için bkz. Barlass, s. 62-63.

temelinde 6183 sayılı Kanun 3. maddede yer alan amme borçlusu tanımında kanuni temsilciye de yer verilmesi yatmaktadır.⁶³

Kanuni temsilci aleyhine ihtiyati haciz kararı alınabileceğini belirten görüşe göre, amme borçlusu tabiri kanuni temsilciyi de içermektedir. İhtiyati haciz bir koruma önlemi olup takip işlemlerinden biri sayılmadığından gerek VUK 10. maddede gerek AATUHK mük. 35. maddede yer alana şartların gerçekleşmesine gerek bulunmamaktadır.⁶⁴

Diğer görüş ise ihtiyati haciz hükümlerinin kanuni temsilciler hakkında doğrudan işletilmesinin mümkün bulunmadığını, vergiler ve bunların fer'ileri bakımından VUK 10. maddede yer alan şartların; VUK kapsamında yer almayan alacaklar bakımından ise AATUHK mük. 35. maddede yer alan şartların gerçekleşmesi gerektiğini, korumaya yönelik müesseselerin sorumlular bakımından uygulanamayacağını belirtmektedir.⁶⁵

Danıştay içtihatlarının da konunun açıklığa kavuşmasında yetersiz kaldığını söylemek mümkündür. Danıştay 4. Daire, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesindeki kamu borçlusu teriminin kanuni temsilcileri de içerdiğinden 13. maddesinde sayılan hallerden birisinin varlığı halinde, asıl vergi borçlusu şirketin ortağı veya kanuni temsilcisinin varlığına ihtiyati haciz kararı alınabileceğini belirtmiştir.⁶⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve Danıştay 7. Daire ise, 213 sayılı Kanunun 10'uncu maddesine göre şirket borçlarından sorumlu tutulabilecek olan kanuni temsilcilerin, güvence önlemlerinden de sorumlu tutulabilecekleri gerekçesiyle kanuni temsilci sorumluluğuna çok geniş bir kapsam tanımıştır.⁶⁷

Danıştay 3. Daire ve 9. Daire ise, ihtiyati haciz, teminat ve ihtiyati tahakkuk gibi işlemlerin icrai muamelelere başlanmadan önce tahsile konu kamu alacağın güvence altına almaya yönelik işlemler olduğunu, cebren tahsil ve takibe ilişkin olmayan bu işlemlerin kamu alacağının gerçek borçlusuna yöneltilebileceğini belirtmiştir. Gerçek amme borçlusu olmayan kanuni temsilcilere yönelik, kamu alacağının korunmasına ilişkin ihtiyati haciz gibi tedbirlerin uygulanması söz konusu olmayacağını ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ancak kesinleşen ve tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabileceklerine karar vermiştir.⁶⁸

Danıştay dairelerince verilen kararlardaki bu aykırılık Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu önüne taşınmıştır. Kurul, limited şirket temsilcileri ve hissedarları hakkında uygulanan ihtiyati hacze yönelik daire kararları arasındaki aykırılık konusunda “(...) *Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Kurulunca birbirine aykırı kararlar verildiği görülmekle birlikte bu aykırılığın hukuki*

⁶³ Balcı, Mustafa. *Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, On İki Levha Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2021, s. 215.

⁶⁴ Bu görüşteki yazarlar için bkz. Candan, s. 106; Özbacı, Amme Alacakları, s. 207; Baydere, Cihan. *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2019, s. 69.

⁶⁵ Bu görüşteki yazarlar için bkz. Ateşgöçü, s. 105; Gerçek, s. 188; Balcı, s. 218; Yakar, Soner. “Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir Mi?”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 87, Yıl: 2013, s. 29-46, s. 41; Amme borcunun asıl amme borçlusundan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının da yeterli olmadığını ve tüzel kişinin ancak kesinleşen amme borçlarından dolayı temsilci ve ortakların ihtiyati hacze muhatap kılınabileceği yönünde bkz. Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 51. Baskı, Ankara, 2021.

⁶⁶ Danıştay 4. D., E. 2020/438 K. 2022/580 T. 7.2.2022. (www.lexpera.com.tr), Erişim: 27.01.2023.

⁶⁷ Danıştay VDDK., E. 2017/576 K. 2018/12 T. 17.1.2018; Danıştay 7. D., E. 2017/1854 K. 2021/1965 T. 7.4.2021. (www.lexpera.com.tr), Erişim: 27.01.2023.

⁶⁸ Danıştay 3. D., E. 2019/72 K. 2021/4307 T. 7.10.2021; Danıştay 9. D., E. 2017/2030 K. 2020/905 T. 18.2.2020. (www.lexpera.com.tr), Erişim: 27.01.2023.

istikrarı bozacak boyuta ulaşmadığı ve yargılamanın genel seyrinde içtihadın kendiliğinden birleşebileceği, bu doğrultuda içtihat gelişiminin de engellenmemesi gerektiği kanaatine ulaşılmıştır.” şeklindeki nitelendirmesi ile içtihatları birleştirmeye gerek olmadığını belirtmiştir.⁶⁹

III. KANUNİ TEMSİLCİ HAKKINDA UYGULANAN İHTİYATİ HACİZDE İHMAL EDİLEN BİR HAK: MÜLKİYET HAKKI

Mülkiyet, sahip olunmaya müsait her çeşit “şey” ile “malik” arasındaki bir ilişkidir.⁷⁰ Mülkiyet hakkı da bu ilişkiden kaynaklanan yetki ve menfaatlerin hukuk düzenince tanınip korunmasıdır.⁷¹ Bir insan hakkı olarak mülkiyet hakkına, birçok devlet anayasası ve insan hakları sözleşmelerinde yer verilmiştir.⁷² Bunlardan biri İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin (İHAS) 1. Ek Protokolünün (1P) 1. maddesi, bir diğeri ise Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın (AY) 35. maddesidir.

A. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa’da Mülkiyet Hakkı

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 1. Ek Protokol 1. madde çerçevesinde temel kural, malların barışçıl biçimde kullanılmasıdır.⁷³ Ancak maddenin devamında, bireyin barışçıl kullanım hakkına, taraf devletlerce müdahale yetkisi tanınmakta ve iki istisna getirilmektedir. Birinci istisna, “maldan yoksun bırakabilme” yetkisi, diğeri ise “mülkiyeti denetim altına alma” veya “vergilerin ödenmesini sağlama” çerçevesinde müdahale yetkisidir.⁷⁴ İHAS hükümleri içerisinde “vergi” kavramının yer aldığı tek madde olan bu hüküm, devletleri vergilendirme yetkisinden mahrum bırakmamakla birlikte vergilendirmenin mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil ettiğini de ortaya koymaktadır.⁷⁵

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), İHAS 1P-1 maddede düzenlemesinden yola çıkarak maddenin üç kuralı içerdiğini kabul etmektedir.⁷⁶ Bu nitelendirmeyi ilk kez gerçekleştirdiği Sporrong-Lönnroth v. İsveç davasında hükmü, mülkiyetten barışçıl şekilde yararlanma hakkı (m. 1/1, cümle 1), mülkiyetten yoksun bırakmayı (m. 1/1, cümle 2) ve mülkiyetin kullanılmasını kontrol etme hakkı (m. 1/2) şeklinde kategorize etmiştir.⁷⁷

Mülkiyet hakkını düzenleyen bu maddenin kurallara ayrılması, ayrıma tabi kuralların birbirlerinden bağımsız olduklarını göstermez. Zira ikinci ve üçüncü kural, mülkiyetten barışçıl

⁶⁹ Danıştay İBK, E. 2021/1, K. 2022/3, T. 27/05/2022, www.legalbank.net, Erişim: 01.02.2023.

⁷⁰ Örucü, Esin. Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, Mülkiyet Hakkının Sınırlanması, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2132, İstanbul, 1976, s. 6.

⁷¹ Akça, Kürşat, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, Yıl: 2015, s. 543-596, s. 552.

⁷² Gemalmaz, Haydar Burak. *Mülkiyet Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi -6, Avrupa Konseyi, Nisan 2018, s. 1.

⁷³ Yaltı, 2009, s. 515.

⁷⁴ Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 45.

⁷⁵ Yaltı, 2006, s. 515.

⁷⁶ Gemalmaz, s. 100.

⁷⁷ İHAM, *Sporrong-Lönnroth v. İsveç*, 18.12.1984, (Başvuru No: 7151/75), § 61. (<https://hudoc.echr.coe.int>, Erişim: 23.12.2022)

biçimde faydalanma hakkına yönelik belirli bazı müdahalelere (özel tür) ilişkindir ve birinci kuralda yer alan genel ilke kapsamında değerlendirilir.⁷⁸

Anayasa'nın mülkiyet hakkı başlıklı 35. maddesinde ise herkesin mülkiyet hakkına sahip bulunduğu, bu hakların ancak kanuna dayanarak ve kamu yararını sağlama gayesiyle sınırlanabileceği, hakkın kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, 35. maddenin normatif yapısını (1) No.lu Ek Protokol 1. maddeye benzer şekilde yorumlamakta ve m.35/1'in (1) No.lu Ek Protokol m.1/1 ilk cümlede yer alan mülkiyete saygı esasını, m.35/2'nin Ek Protokol m.1/1 ikinci cümlede yer alan mülkiyetten yoksun bırakmayı (sınırlandırma) karşıladığı şeklinde yorumlamaktadır.⁷⁹ Bu iki düzenlemenin üçüncü cümleleri ise daha farklı bir şekilde ele alınmış ve AY m.35'in üçüncü fıkrasında ise mülkiyet hakkının kullanımının kamusal yarara aykırı olamayacağı şeklinde genel bir ilkeye yer verilmiştir.⁸⁰

B. Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılma Rejimi

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (1) No.lu Ek Protokol m.1/1 ikinci cümlede, mal ve mülkten yoksun bırakmanın, ancak kamu yararına dayanarak, kanunların öngördüğü koşullara ve milletlerarası hukukun genel kaidelerine uygun şekilde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Maddede açık olarak ifade edilmese de, Sözleşme sisteminin tamamına hakim kabul edilen ve temel ilke niteliğinde olan orantılılık ilkesi, yasa ile öngörülme ve kamu yararından sonra üçüncü koşul niteliği taşımaktadır.⁸¹

Anayasa'nın 35. maddesinde de benzer şekilde mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunilik ilkesini ve kamu yararı amacını taşıması gerektiği ifade edilmiştir. Bu koşullara ek olarak temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasında genel hüküm niteliği taşıyan AY m.13 gereğince, temel hak ve özgürlüklere müdahalelerin demokratik toplumun niteliklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı düzenlendiğinden İHAS ve Anayasa'nın sınırlama için aradığı koşullar paralellik göstermektedir.

Anayasa'nın 13. maddesinde yer verilen ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlamada idari makamların gidebileceği son noktayı belirler.⁸² İlke, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır.⁸³ Elverişlilik, sınırlama teşkil eden aracın meşru amacı gerçekleştirme kabiliyetine sahip bulunmasını ifade eder. Gereklilik, ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirme açısından benzer nitelikteki birden fazla araç arasından daha az

⁷⁸ Yaltı, 2009, s. 515; İHAM, James ve diğerleri v. Birleşik Krallık, 21.02.1986, (Başvuru No: 8793/79), §37; Kurallara dair bu ayrımın, müdahaleye ilişkin tazmin gerekliliği, taraf devletin sınırlamadaki takdir marjı gibi hukuki neticeleri bulursa da mahkemenin son dönem içtihatlarında kuralların bütünselliği ilkesi gereği ortak bir sınırlama standardı geliştirdiği ifade edilmektedir. Gemalmaz, s. 101-102.

⁷⁹AYM, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri Başvurusu*, B. No: 2013/817, T. 19.12.2013, § 29, www.kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 02.02.2023; Gemalmaz, s. 100.

⁸⁰ AYM, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri Başvurusu*, § 30.

⁸¹ Gözübüyük A. Şeref / Gölcüklü, Feyyaz. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması – Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 444.

⁸² Metin, Yüksel. "Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük Evrensel Bir Anayasal İlke midir?", SDÜHFD, Cilt:7, Sayı:1, s. 6.

⁸³ AYM, E.2021/83, K.2022/168, 29/12/2022, §62.

sınırlayıcı, en az müdahalede bulunan aracın seçilmesi ifade eder.⁸⁴ Orantılılık ise, araç ile amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.⁸⁵

Hakkın özüne dokunmayan bir sınırlamanın, ölçülülük ilkesince aranan kriterleri karşılamak yanında demokratik toplum düzeninin gereklerine de uygun olması gerekir. Bir hakkın sınırlanması bakımından demokratik toplum düzeninin bazı gerekleri bulunmaktadır. Bu gerekler, ilgili hak yönünden getirilen sınırlamaların, zorunlu ya da istisnai tedbir niteliğinde olması, makul bir ölçü içermesi ve zorlayıcı bir toplumsal ihtiyacı karşılama amacına hizmet etmesidir.⁸⁶

Demokratik toplum düzeninin gerekleri ve ölçülülük ilkeleri, iki ayrı kriter olarak düzenlenmiş olmakla birlikte bu iki kriter arasında sıkı bir ilişki vardır. Temel hak ve özgürlüklere yönelik herhangi bir sınırlamanın başvurulabilecek en son çare ya da alınabilecek en son önlem olarak temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir. Bu kapsamda, gerek “temel hak ve hürriyetlerin özü”, gerek “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ve “ölçülülük ilkesi”, aralarında sıkı ilişki bulunan, insan haklarına saygılı demokratik bir hukuk devletinin gözetmesi gereken ölçütlerdir.⁸⁷

İHAM, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejiminde genel olarak kullandığı “Müdahale ya da düzenleme, meşru bir temele dayanmakta mıdır?”, “Meşru amaçlarla gerçekleştirilen işlem ya da eylem ile erişilmek istenen gaye arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmakta mıdır?” sorularına cevap aramakla birlikte mülkiyet hakkı kapsamındaki başvurularda mülkiyet hakkına müdahale içeren tedbirleri incelerken “adil denge” olarak tabir edilen bir standart geliştirmiştir. Mahkeme, test uyarınca, “Toplumun genel yararının gereklilikleri bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması gereksinimi arasında adil bir denge kurulmuş mudur?”, “Kişi, müdahale sonucunda şahsi ve ağır bir yük ile karşı karşıya kalmakta mıdır?” ölçülerini kullanmaktadır.⁸⁸ Mahkemenin adil dengeye yönelik bu arayışı, kanunilik ve meşru amaç testinden sonra gelen ölçülülük ilkesinin bir tezahürüdür.⁸⁹

C. Kanuni Temsilciler Hakkında Uygulanan İhtiyati Haczin Adil Dengenin Korunumu Bakımından Değerlendirilmesi

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (1) No.lu Ek Protokol m.1/1’in ikinci cümlesinde devletin vergilendirme yetkisi açıkça belirtilmektedir. Taraf devletlerin vergilerin tahsilini sağlama gayesiyle gerekli gördükleri kanunları ihdas etme hakları, genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol yetkisi, yani üç kural tipolojisinde ikinci kural kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle taraf devletlerin düzenlemede takdir yetkisi diğer kurallara nazaran çok daha geniştir.⁹⁰

Mülkiyet hakkına yönelik vergisel her müdahale yalnızca yasal düzenleme ile kontrol, belirli usuller öngörülmesi şeklinde ortaya çıkmaz. Nitekim Anayasa Mahkemesi, vergilerin fazla ve yersiz olarak tahsil edilmesinde, fazla ve yersiz tahsile karar veren mahkeme kararının

⁸⁴ Metin, s.11.

⁸⁵ AYM, E.2021/83, K.2022/168, 29/12/2022, § 63.

⁸⁶ AYM, E.2016/165, K.2017/76, 15/03/2017, §14.

⁸⁷ AYM, E.2016/165, K.2017/76, 15/03/2017, §15-16.

⁸⁸ Gemalmaz, s. 140; Yaltı, 2009, s. 516; Gözübüyük/Gölcüklü, s. 446; Yaltı, 2006, s. 50.

⁸⁹ Gemalmaz, s. 139.

⁹⁰ Yaltı, 2006, s. 50, Gemalmaz, s. 109.

kesinleşmesinden itibaren fazla ödemenin artık başvuru bakımından bir alacak hakkına, devlet bakımından bir borca dönüştüğünü, bu durumda başvuruyu vergilerin tahsilini de içeren üçüncü kural yönünden değil, barışçıl kullanıma saygıyı ifade eden birinci kural yönünden yapılması gerektiğini belirtmiştir.⁹¹

Çalışmanın konusunu oluşturan ve bir güvence önlemi olan ihtiyati haciz konusunu barındıran bir başvuruda ise, Anayasa Mahkemesi, şirket genel müdür yardımcısı sıfatı ile banka hesapları ve araçları üzerinde ihtiyati haciz tesis edilen başvurucuya yönelik işlemlerin mülkiyetin kullanımının kontrolü amacı taşımadığı gibi mülkiyetten yoksun bırakma niteliğine de sahip olmadığını belirterek yine birinci kural kapsamında değerlendirmiştir.⁹²

Kanuni temsilcinin mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde tartışma bulunmayan ihtiyati haciz işleminin, sınırlandırma rejimine uygun bir müdahale olup olmadığını sırasıyla kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük ilkeleri bakımından değerlendirmek gerekir. Öncelikle, müdahaleye imkân veren ancak AAATUHK 3. maddenin İHAM standartlarında aranan “kanun” niteliğini karşıladığını söylemek güçtür. Zira Mahkeme, *Serkov* kararında başvurunun KDV indiriminden faydalanıp faydalanamayacağına ilişkin uyuşmazlık bakımından mevzuat hükümlerinin ulusal mahkemelerce yorumlanış biçiminin öngörülebilirliği zedelediğini, bu farklı yorumun ulusal hukukun isabetsiz düzenlenişinden kaynaklandığını, karşıt yargısal görüşlerin üretilmesine cevaz veren öngörülebilirliği ve belirliliği sağlamaktan uzak bir ulusal kanunun niteliksel anlamda kanun olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir.⁹³ Karar, mahkemelerce yoruma esas alınan mevzuat hükümlerinin birbirleri ile ilişkileri çerçevesinde kapsam ve anlam bakımından belirsizlik taşıdığına, söz konusu mevzuatın kanun niteliğinden bahsedilemeyeceği, hukukun tutarlı ve bütünlüklü bir yorumu yapılmadığında hukukun belirli olmaktan çıkacağı gibi sonuçları içermektedir.⁹⁴

Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanmasında Danıştay daireleri arasında açık ve bariz, süregelen bir içtihat ayrıklığı oluşmuştur. Bu ayrıklığın altında AATUHK hükümlerinin bütüncül bir yorumu mümkün kılmaması yatmaktadır. İhtiyati haczi düzenleyen 13. maddede yer alan borçlu tabiri, tanımlar başlıklı 3. maddede tüzel kişilerin kanuni temsilcilerini de kapsar bir şekilde düzenlemiş olsa da bu yorum, VUK 10. madde ve AATUHK mük. 35. maddede düzenlenmiş bulunan kanuni temsilci sorumluluğu hükümlerinin yok sayılması neticesini doğurmaktadır. Bu noktada, bu dört hükmün birlikte değerlendirilmesi neticesinde kesin ve belirli bir sonuca ulaşmak imkansızdır. AATUHK düzenlemeleri kapsam, anlam ve çıkarım bakımından belirsizlik taşıdığından niteliksel anlamda kanun niteliği zayıftır ve kanuni temsilcinin mülkiyet hakkına müdahalede kanunilik ölçütünü taşımaktan uzaktır. Söz konusu tespite rağmen çalışmada kanunilik ilkesi ile yetinilmeksizin diğer kriterler bakımından da inceleme yapılacaktır.

Gerek takip ve tahsil işlemleri gerek koruma önlemleri, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan kamu alacaklarının tahsiline yönelik işlemler olduğundan, kamu yararı amacı taşımaktadır ve genel anlamıyla meşru amaç kriterini karşılar. Ayrıca ihtiyati haciz, teminat ve

⁹¹ AYM, *Akın Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu*, B. No: 2013/1993, T: 06/05/2015, § 35, www.kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 02.02.2023.

⁹² AYM, *Yusuf Yatçı Başvurusu*, B. No: 2017/31801, T: 10.06.2020, § 40, www.kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 02.02.2023.

⁹³ İHAM, *Serkov v. Ukrayna*, 07/07/2011, (Başvuru No: 39766/05), <https://hudoc.echr.coe.int>, Erişim: 01.06.2023.

⁹⁴ Yaltı, Billur. “ Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında ‘Çelişik Mevzuat’ ve ‘Çelişik İchtihat’”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:276, Eylül 2011, s.16

ihtiyati tahakkuk gibi güvence önlemlerinin getirilmesinde, kamu alacaklarının süratle tahsil edilmesinin sağlanması, tahsilin borçlu tarafından imkansızlaştırılmasının engellenmesi, tahsil aşamasına geçilmeden amme alacaklarının güvenceye kavuşturulması gibi daha özellikli meşru amaçlar yattığını söylemek mümkündür.

Sermaye şirketlerinin en temel yönü, ortakları ile arasında tüzel kişilik perdesi bulunmasıdır. Bunun bir neticesi olarak gerek ortakların gerek kanuni temsilcilerin özel alacaklar bakımından sorumluluğu bulunmamaktadır. Amme alacakları söz konusu olduğunda ise, amme alacaklarının kamusal ve ayrıcalıklı niteliği gereği, daha önce ifade edildiği üzere, ödevin yerine getirilmemesi, tahsil edilememesi, tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi bazı şartların varlığı halinde malvarlığı ile sorumluluk doğmaktadır.

Amme alacakları ne kadar ayrıcalıklı olsa da, şirketin kendisini meydana getiren ortaklar ya da organlarından bağımsız bir varlığı olduğu hakikati bu alacaklar açısından da korunarak, sorumluluğun şirketten kanuni temsilcilere geçişi bakımından kademeli bir süreç öngörülmüştür. Ancak aynı nitelikte bir öncelik sonralık ilişkisi güvence önlemleri bakımından kurulmamıştır. Özellikle, güvence önlemlerine başvurulduğu aşamada henüz ortada şirket adına düzenlenmiş bir ödeme emrinin bile bulunmadığı düşünülduğünde ihtiyati hacze muhatap olma bakımından kanuni temsilci ve şirket iç içe geçmekte ve hiçbir ayırım kalmamaktadır. Oysa Anayasa Mahkemesinin de vurguladığı üzere, devlete kaynak sağlama amacıyla temel hak ve özgürlüklerin korunmasının teminatı olan hukuk devletinden vazgeçilmesi mümkün değildir.⁹⁵

Güvence önlemleri ile takip ve tahsil işlemlerinin birbirinden ayrı olduğu ve kanuni temsilci sorumluluğuna ilişkin hükümlerin ancak takip ve tahsil aşamasına ilişkin olduğunu savunan görüşe katılmak, mülkiyete müdahale edildiği gerçeği gözden kaçırıldığı için mümkün değildir. Zira mülkiyet hakkına müdahale niteliği bakımından güvence önlemleri ile takip ve tahsil işlemleri arasında hiçbir fark bulunmamaktadır. Güvence önlemleri açısından böyle bir geçişin öngörülmemesi de tabir-i caizse sorumluluk öncesi bir sorumluluğa sebebiyet vermektedir. Kusurlu bir fiile, kanunla verilmiş bir ödevin yerine getirilmemesine dayanmaksızın kişilere sorumluluk yüklenmesi demokratik bir hukuk devleti bakımından kabul edilemez.

Hukuk devletinden vazgeçilme olgusu da tam olarak burada ortaya çıkmaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından VUK m.10 ve AATUHK mük. 35. maddede açıkça aranan sorumluluk şartlarının güvence önlemlerine başvururken aranmaması, şartları kanunla belirlenmiş bir sorumluluğun sınırlarının yorum yoluyla genişletilmesi anlamına gelir. İdarenin, kanuni temsilci aleyhine tahsil işlemleri gerçekleştirebilmek için en azından amme alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı halleri ortaya koyması gerekirken, özellikle şirket hakkında vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir hal tespit ettiğinde başkaca hiçbir işleme gerek kalmaksızın hem şirket hem de kanuni temsilci hakkında ihtiyati hacze başvurabilmektedir. Tek bir vergi ziyai cezası için iki ayrı kişiliğin malvarlığının ihtiyaten haczedilmesinde kanunen hiçbir engel bulunmamaktadır. Böylece idare alacağını tahsil etmek için dilerse kanuni temsilciye dilerse şirkete başvurabilmektedir.

Oysa hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine

⁹⁵ AYM, E. 1989/6 K. 1989/42 T. 07.11.1989, www.normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 06.02.2023.

açık olan devlettir.⁹⁶ Bu açıdan insan haklarına saygılı devlet niteliği gereği, mevcut uygulamanın aksine ancak sorumluluk hükümleri için aranan şartlar altında kanuni temsilcinin güvence önlemlerine muhatap kılınması ve mülkiyet hakkının korunması gereklidir. Yine, hukuk devletinin bir gereği olarak hukuki güvenlik ilkesi uyarınca kişiler açısından belirli ve öngörülebilir bir hukuk düzeni yaratılmış olmalıdır. İdarenin, her somut olay bakımından dilediği gibi hareket edebilme isterse yalnızca kanuni temsilci, isterse yalnızca şirket isterse her ikisi açısından da ihtiyati hacze başvurabilmesi karşısında belirli ve öngörülebilir bir hukuk düzeninden bahsetmek olanaksızdır.

Konunun belirsiz ve öngörülebilirlikten uzak hale gelmesinde Danıştay'ın hala yeknesak bir yorum geliştirememesinin de katkısı bulunmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden yapılacak stopajın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesine mi yoksa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına mı tabi olduğu konusunda Danıştay dairelerince verilen aykırı içtihatların, dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurduğunu, stopajın Dördüncü Dairenin görev alanında bulunan yerlerdeki mükellefler yönünden %19,8, Üçüncü Dairenin görev alanındakiler yönünden ise %15 şeklinde uygulanması neticesini doğuracağını belirttikten sonra mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşımadığını belirttikten sonra mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir.⁹⁷

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Fransız Hazinesi'nin kişiler arasındaki taşınmaz satışlarında satış bedelini düşük bulduğu takdirde ilgili taşınmaz bakımından önalım hakkına sahip olmasının sözleşmenin alıcısının mülkiyet hakkına etkisini tartıştığı *Hentrich* kararında, Devletlerin keyfi ve seçmece⁹⁸ tarzda, belirsiz ve öngörülemez tahsil araçları değil, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde “uygun” sorumluluk hükümleri ihdas etmeleri gerektiğini belirtmiştir.⁹⁹ O halde, amme alacağının tahsil edilmesi amacıyla dilediğine dilediğinde başvurabilme imtiyazı, gerekli bir önlem olarak nitelendirilemeyecektir.¹⁰⁰

Gereklilik bahsi bakımından değerlendirmeye değer bir diğer husus ise kanuni temsilci hakkında uygulanan ihtiyati haczin amaca ulaşmaya elverişli araçlar arasında başvurulabilecek en yumuşak araç olup olmadığı sorunudur. Daha önce ifade edildiği üzere, yine bir güvence önlemi olan teminat kurumu, güvencenin mükellef tarafından belirlenebilmesi imkânı da dikkate alındığında cebri bir niteliği bulunan ihtiyati hacze göre hukuken daha yumuşak bir müdahaledir. Güvence teşkil etmeye elverişli daha yumuşak bir araç mevcut iken, ihtiyati haczin gereklik unsuru karşılığını söylemek mümkün olmayacaktır.

İhtiyati haciz kararı vermeye yetkili makam, vergi dairesi başkanlıkları ya da müdürlükleridir. İhtiyati haczi uygulayacak makam da Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olarak bu birimlerdir. Alacaklı sıfatı ile vergi idaresi, hem ihtiyati haciz nedenlerinin var olup olmadığını takdir etmekte, var olduğuna kanaat getirdiyse ihtiyati haciz kararı vermekte ve akabinde uygulamaktadır. İdarenin her işlem ve eyleminde hukuka uygun davranma yükümlülüğü bulursa da alacağını güvence altına almaya eğilimli hareket etme ve kanuni temsilci nezdinde

⁹⁶ AYM, E.2019/88, K.2022/159, 13/12/2022, §7, www.normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 06.06.2023.

⁹⁷ AYM, *Ford Motor Company*, (B. No: 2014/13518), 26/10/2017, www.normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 06.06.2023.

⁹⁸ İHAM, *Hentrich v. Fransa*, 25/08/1994, (Başvuru No:13616/88), §42 [www. https://hudoc.echr.coe.int](http://www.hudoc.echr.coe.int), Erişim: 06.06.2023.

⁹⁹ İHAM, *Hentrich v. Fransa*, §46.

¹⁰⁰ Yaltı, 2009, s.525.

ihtiyati haciz nedenlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğini objektif değerlendirememeye tehlikesi bulunmaktadır.

Danıştay kararlarına yansıyan hayat olayları incelendiğinde, ihtiyati haciz nedenleri idarece tam olarak ortaya konulmaksızın işlem tesis edildiği¹⁰¹, şirkete yönelik verilen ihtiyati haciz kararı kaldırılmasına rağmen kanuni temsilci için alınan ihtiyati haciz kararının kaldırılmadığı¹⁰², şirket yanında kanuni temsilci hakkında ayrıca bir karar alınmaksızın ihtiyati haciz uygulandığı¹⁰³, hatta sırf organik bağ iddiası ile bir başka şirketin de ihtiyati hacze muhatap kılındığı¹⁰⁴ görülmektedir.

Amme alacakları dışındaki alacaklar bakımından ihtiyati haciz kararı, alacağa ilişkin uyuşmazlığı incelemeye görevli mahkemeler tarafından verilmektedir. Şahıslar arası alacaklar bakımından bile karar yetkisi icra müdürlerine değil mahkemelere verilmişken, kamu gücü karşısında zayıf konumda olan bireyler bakımından ihtiyati haciz nedenlerinin var olup olmadığını değerlendirme yetkisinin vergi idaresinde olması, ilgisini ağır bir kamusal güç kullanımını ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Daha önce ifade edildiği üzere, ihtiyati haciz, kesin hacze ilişkin hükümlere tabidir. Kesin haciz aşaması, ödeme emri gönderildikten sonraki aşama olup süresinde ödeme yapmayan borçlunun malvarlığı değerlerine cebren el konularak gerek borçluyu ödeme yapmaya zorlanmakta gerek haczedilen mallar satış sureti ile paraya çevrilmektedir. İhtiyaten haczedilen malların değerinin hızla düşmesi, bozulması gibi çok istisnai haller hariç kesin hacze dönüşmeden satışı mümkün olmasa da bu mallara satış hariç her türlü işlem uygulanabilmektedir. Bu işlemler, söz gelimi, bankadaki mevduat değerlerinin bloke edilmesi, taşınır ve taşınmazlara ihtiyaten haczedilmiştir şerhi işlenmesi, gerektiğinde el konularak bu mallardan faydalanmanın engellenmesi şeklinde ortaya çıkabilir.

Sayılan işlem türleri her ne kadar mülkiyetten yoksun bırakma, mülkiyetin el değiştirmesi neticesini doğurmasa da kullanma ve faydalanmayı engelleyerek ortada kuru bir mülkiyet bırakma, kanuni temsilcinin tasarruf yetkisini örtülü olarak kısıtlama tehlikesi taşımaktadır. Ayrıca, henüz şirketten resmi olarak talep edilmiş bir borç bile yokken kanuni temsilcinin malvarlığı değerlerinin ihtiyaten haczedilmesi, ticari itibarı da büyük oranda zedeleyecektir.

VUK'un 333. maddesi, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin 10. madde hükmünün vergi cezaları bakımından da uygulanacağını belirtmiştir. Bu hüküm, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığını ihtiyati haciz nedeni kabul eden AATUKH m.13/1 hükmüyle birlikte okunduğunda özellikle vergi ziyai cezası bakımından önem arz eder. Zira, vergi ziyai cezasını gerektiren durumlar ile vergi kaçakçılığı suçu işlendiğini gösteren haller teminat istenmesini gerektiren haller olarak düzenlendiğinden her iki önleme de başvurulabilmektedir.

Söz gelimi, vergi ziyai kabahati işlendiği iddiası ile tüzel kişi hakkında vergi incelemesi yapıldığı ve hem tüzel kişi hem kanuni temsilci bakımından ihtiyati haciz uygulandığı ihtimalde, ihtiyati haczin kesin hacze dönebilmesi, yani kanuni temsilcinin de takip edilebilmesi için, incelemenin tamamlanması, tüzel kişi hakkında takip işlemlerine geçilmesi, takip neticesinde vergi

¹⁰¹ Danıştay 4.D., E. 2018/7416 K. 2022/177 T. 17.1.2022, www.lexpera.com.tr, Erişim: 02.02.2023; Danıştay 4.D., E. 2008/3635 K. 2011/7432 T. 13.10.2011; Benzer yönde bkz. Danıştay 4.D, E.2007/4821 K.2008/1577 T. 28.04.2008, www.lexpera.com.tr, Erişim: 02.02.2023.

¹⁰² Danıştay 4.D., E. 2005/836 K. 2006/1453 T. 28.6.2006, www.lexpera.com.tr, Erişim: 02.02.2023.

¹⁰³ Danıştay 3. D., E. 2005/216 K. 2005/2080 T. 5.10.2005, www.lexpera.com.tr, Erişim: 02.02.2023.

¹⁰⁴ Danıştay 7.D, E. 2016/4074 K. 2020/5268 T. 25.12.2020, www.lexpera.com.tr, Erişim: 02.02.2023.

cezasının tahsil edilememesi ve bunun da vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olmasından kaynaklanması gerekecektir. Tüm bu süreçler uzunca bir zaman dilimini gerektirdiğinden kanuni temsilcinin malvarlığı yıllara yayılan bir ihtiyati haciz uygulamasına maruz bırakılmış olacak ve güvence sağlama aracı ilgilisi için artık bir tedbirden çok külfet haline gelecektir.

Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında “(...) *mülkiyet hakkını sınırlandıran bir tedbirin makul olmayan bir süre devam etmesinin mülkiyet hakkının tanındığı yetkilerin kullanılmasının belirsiz olacak şekilde ötelenmesi suretiyle mülk sahibine orantısız bir külfet yüklediği(...)*” gerekçesiyle ölçülülük yönünden mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir.¹⁰⁵ Tedbirin makul olmayan bir süre devam etmesi halinde, mülkiyet hakkının tanındığı yetkilerin kullanılmasının belirsiz olacak şekilde ötelenmesi suretiyle mülk sahibine orantısız bir külfet yüklemiş olacaktır.¹⁰⁶

Bir borca karşı iki malvarlığının güvence teşkil edebilmesi ve tahsil sürecinde olduğu gibi tüzel kişi/kanuni temsilci arasında kademeli geçiş hükümleri öngörülmemesi, ulaşılmak istenen güvence amacı ile kullanılan yöntem arasında kabul edilebilir bir orantı bulunmadığını göstermektedir. Özellikle henüz güvence arandığı ve kesin bir borçtan bahsedilemeyecek bu aşamada, tali sorumlu kanuni temsilcinin mülkiyet hakkının korunması, kamu alacağının tahsilinin imkansızlaştırılması tehlikesinin engellenmesindeki kamusal genel yarardan daha ağır basmaktadır. Kanuni temsilcilerin, sırf bu sifata sahip olduğu için malvarlığının sorumluluğa dair kanunlarda öngörülen şartların varlığı aranmaksızın ihtiyaten haczedilebilmesi, kanuni temsilciye bireysel ve aşırı bir yük yüklenmesi anlamına gelecektir.

SONUÇ

Borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaya tehlikesinin ya da verginin zıya uğratıldığı ya da vergi kaçaklığı suçu işlendiğini gösteren hallerin bulunduğu ihtimalde kanun, amme alacaklarının tahsilinin tehlikeye sokulmasını engellemek bakımından bazı koruma tedbirleri öngörmüştür. Takip ve tahsil işlemlerinden olmayıp ayrı bir evre olarak kabul edilen bu güvence önlemlerinden biri de ihtiyati hacizdir. İhtiyati haczin muhatabı, kural olarak kaçırıldığı iddia edilen amme borcu şahsında gerçekleşen amme borçlusudur. Ancak 6183 sayılı Kanun, tanımlar maddesinde özellikle tüzel kişiler bakımından, amme borçlusu tabirini yalnızca tüzel kişi ile sınırlı tutmamış bunların kanuni temsilci ve mirasçılarının da amme borçlusu tabirini ifade edeceğini belirtmiştir.

Takip ve tahsil işlemleri bakımından kanuni temsilcinin hangi şartlarda sorumlu olduğunu tespit etmek görece daha kolaydır. Zira VUK kapsamındaki alacaklar bakımından kanuni temsilci sorumluluğu VUK m.10/2’ye tabi bir kusur sorumluluğu iken, VUK kapsamı dışındaki amme alacakları bakımından AATUHK mük m. 35’e tabi en azından amme alacağının tüzel kişinin malvarlığından tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı aşamada doğan bir kusursuz sorumluluktur. 6183 sayılı Kanun’da doğrudan kusur sorumluluğu öngörülme de kanuni temsilci sorumluluğunun tali sorumluluk vasfının öncelik-sonralık ilişkisi kurularak korunduğunu

¹⁰⁵ İlgili kararlar için bkz. *Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti*, B. No: 2014/17196, 25/10/2018, §§ 74-81; *İbrahim Geçer*, B. No: 2014/19056, 19/2/2019, §§ 67-76, www.normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim: 06.06.2023.

¹⁰⁶ AYM, *Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti*, §74.

söylemek mümkündür. Oysa, söz konusu güvence önlemleri olduğunda, bu önlemler takip ve tahsil işlemi olmadığından sorumluluğa ilişkin hükümlerin buraya da sirayet edip etmeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Öğretide ve Danıştay kararlarında sorun hala çözüme kavuşabilmiş değildir. Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanamayacağını belirten görüşler temelinde, kanuni temsilci sorumluluğunun doğma şartlarının belirli olduğunu ve bu şartlar gerçekleşmeden ihtiyati hacze başvurulamayacağını belirtmektedir. Gerçekten de kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğumu bakımından gerekli şartları VUK m.10/2 ve AATUHK mük m. 35 belirlemiş olup bunlar haricinde tüzel kişinin borcu için kanuni temsilcinin malvarlığı üzerinde herhangi bir işlem gerçekleştirilmesi sorumluluk öncesi sorumluluk doğuran bir uygulama anlamını taşıyacaktır.

Kanuni temsilciler bakımından ihtiyati haciz uygulanabileceğini belirten görüşler ise temelinde, tanımlar başlıklı 3. maddenin lafzını esas alarak sorumluluğa dair şartların takip ve tahsil işlemi olmayan güvence önlemlerinin uygulanmasında aranmayacağını savunmaktadır. Öncelikle idarenin kanuniliği ilkesi gereği nasıl ki sorumluluğun şartları kanunda açıkça düzenleniyorsa ihtiyati haciz uygulamasının da kanundan yorum yöntemi ile çıkarılmaksızın doğrudan kanunun açık yetkisi ile gerçekleştirilmesi gerekir.

Kanuni temsilci sorumluluğu gibi hassas ve temelinde ikincil bir sorumluluğun doğumu için kanunda belirli şartlar aranması, şüphe yok ki mülkiyet hakkı korumasının ve hukuk devleti ilkesinin bir tezahürüdür. Sırf tüzel kişi nezdinde doğmuş bir amme alacağını güvenceye kavuşturmak için sorumluluğa dair şartları es geçerek kanuni temsilciyi de ihtiyati hacze muhatap kabul etmek ve 6183 sayılı Kanun'daki bu boşluğu tanımlar başlıklı 3. maddeden yola çıkarak doldurmak, ihtiyati haciz önlemlerinin de mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil ettiği gerçeğini gözden kaçırmaktır.

Vergi kanunlarının ihdas edilmesinden verginin tahsil edilmesine, kişilerin malvarlığına yönelen her işlem, vergilerin doğası gereği mülkiyet hakkına müdahaledir. Bu müdahalelerin kanuna dayanması, meşru amaç içermesi ve ölçülü olması gerekir. İHAM, mülkiyet hakkı başvurularında, ölçülülük testinin bir tezahürü olarak daha detaylı bir değerlendirmeye adil denge testi adı verilen birtakım kriterler uygulamaktadır. Mahkeme, sınırlandırma rejimi bakımından tüm haklar için aradığı müdahalede meşru bir temel, meşru gaye ile kullanılan araç arasında makul bir orantıdan sonra adil denge testi uyarınca kamunun genel yararı ile bireyin temel hak ve hürriyetlerinin korunması terazisinde adil bir denge ve kişilerin kişisel ve aşırı bir yük yüklenmemiş olmasını aramaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve AYM içtihatlarında mülkiyet hakkını düzenleyen hükümler bakımından, müdahalenin türüne göre, mülkiyetin barışçıl kullanımına saygı, mülkiyetten yoksun bırakma ve mülkiyetin kullanımını kontrol şeklinde üç kural tipolojisi şeklinde nitelendirilen bir ayırım yapılmaktadır. Kurallar birbirinden bağımsız olmasa da tazmin zorunluluğu, devletin takdir marjı gibi konularda birbirinden farklı değerlendirmelere tabidir. Özellikle vergi kanunlarının ve usul yasalarının ihdas edilmesi gibi mülkiyetin kullanımını kontrol şeklindeki müdahalelerde devletin takdir yetkisi daha geniş iken diğer iki kuralda çok daha sınırlıdır.

Doğrudan mülkiyetten yoksun bırakma teşkil etmeyen ve mülkiyetin kullanımını kontrol olarak da nitelendirilemeyecek olan ihtiyati haciz, Anayasa Mahkemesi tarafından barışçıl kullanıma saygı ilkesi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu müdahale türü bakımından uygulanacak ölçülülük ilkesi çok daha sıkı olacağı gibi devletin takdir yetkisi de bu nispette sınırlı olacaktır. Kamu alacağının tahsilini güvence altına alması yönü ile müdahalenin meşru amaç taşıdığını söylemek mümkün olsa da buna imkân tanıyan açık bir norm olmaması karşısında hukuken belirsiz ve öngörülemez bir durumun ortaya çıkması, Danıştay kararlarının da bu belirsizlik çerçevesinde şekillenmesi sınırlamanın kanuniliği ilkesine gölge düşürmektedir. Ölçülülük ilkesi bakımından ise, ihtiyati haciz kararını vermeye idarenin- yani kamusal borç ilişkisinin alacaklısının- yetkili olması, ilişkinin doğası gereği alacaklı idarenin alacağını güvence altına alma noktasında imkanları sonuna kadar kullanabilme eğilimli hareket etmesi, bir borca karşılık iki malvarlığının güvence teşkil etmesi, ihtiyati hacizli malvarlığı değerleri üzerindeki şerhin mallar üzerindeki tasarrufu büyük ölçüde kısıtlaması ve kullanımdan mahrum bırakma tehlikesi, kanuni temsilci sorumluluğu hükümlerinin bütünü ile yok sayılması, idarenin keyfi ve seçmece hareket etmesinin önünde hiçbir engel bulunmaması gibi olgular dikkate alındığında ölçülü bir müdahaleden, kamusal yarar ile mülkiyet hakkı arasında kurulmuş adil bir dengeden bahsetmek mümkün değildir. Uygulama bu hali ile mülkiyet hakkına müdahale hususunda yeterli güvenceyi sağlamamakta olup ihlal neticesi doğurmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akça, Kürşat. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, Yıl: 2015, s. 543-596.
- Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 1, Yıl: 1997, s.185-208.
- Ateşgözoğlu, Erdem. *Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016.
- Balcı, Mustafa. *Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, On İki Levha Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2021.
- Bahar, Cevdet Okan. “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:281, s.131-134.
- Barlass, İrfan. *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.
- Baydere, Cihan. *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2019.

- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 51. Baskı, Ankara, 2021.
- Candan, Turgut. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.
- Coşkun Karadağ, Neslihan. “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, *Maliye Dergisi*, Yıl:2012, Sayı 162, s. 238-255.
- Coşkun, Mahmut. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, 2. Bası, İstanbul, 2011.
- Çelik, Binnur S. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018.
- Demirci, Azmi. “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen ve Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:257, s.46-54.
- Dönmez, Recai. *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998.
- Geçer, Emrah. “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Durumu”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:25, Sayı:1, s. 205-235.
- Geçer, Emrah. “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *TBB Dergisi*, Sayı: 129, Yıl: 2017, s. 108-132.
- Gemalmaz, Haydar Burak. *Mülkiyet Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi -6, Avrupa Konseyi, Nisan 2018.
- Gerçek, Adnan. *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.
- Gözübüyük A. Şeref / Gölcüklü, Feyyaz. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması – Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.
- Gümüşkaya, Gamze. Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkânsızlığı”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 343, Yıl: 2010, s. 200-222.
- Kaneti, Selim / Ekmekci, Esra / Güneş, Gülşen / Kaşıkçı, Mahmut, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

-
- Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, *SDÜHFD*, Cilt:7, Sayı:1, s.1-74.
- Oktar, Saim Ateş, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.
- Örücü, Esin. *Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, Mülkiyet Hakkının Sınırlanması*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2132, İstanbul, 1976.
- Özbalcı, Yılmaz. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- Özbalcı, Yılmaz. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*, Tıpkı 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020.
- Tuncer, Selahattin. *Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgâh ve Mali İkametgâh, Maliye Araştırma Konferansları Dergisi- Prof. Dr. M. Orhan Dikmen'e Armağan*, 1989, sayı: 33, s. 53-68.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları-I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:2004, Sayı: 187, s. 154-167.
- Yakar, Soner. “Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir Mi?”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 87, Yıl: 2013, s. 29-46.
- Yaltı, Billur. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- Yaltı, Billur. “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara, 2009, s. 507-536.
- Yaltı, Billur. “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında ‘Çelişik Mevzuat’ ve ‘Çelişik İçtihat’”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:276, Eylül 2011, s.7-17.