



VERGİ İNCELEMESİ AŞAMASINDA TÜZEL KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNE İHTİYATİ HACİZ İŞLEMİNİN UYGULANMASI

*Application of Precautionary Seizure Procedure to Legal
Representatives of Legal Entities During Tax Inspection*

Pınar NUR TAŞDEMİR*

ÖZ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 13 vd maddelerinde öngörülen ihtiyati haciz kurumu, birtakım malvarlığı unsurlarının kamu borçlusunun tasarruf alanından çıkarılması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim bu yöntemle kamu borçlusu, ihtiyati haciz kapsamındaki malvarlığı değerleri üzerinde tasarruf yetkisini kullanamaz hale gelmektedir. Böylelikle kamu alacağının tahsil edilmesi güvence altına alınmış olmaktadır. Vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz işleminin kanuni temsilcilere uygulanıp uygulanmayacağı hususu ise, bu kurumun uygulanmasına ilişkin olarak Kanun'da yer alan sebeplerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin yanında, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun da ayrıntılı şekilde ele alınmasını gerektirmektedir. Nitekim bu sorumluluğun birtakım sınırları ve şartları bulunmaktadır. Bu anlamda, konunun değerlendirilmesi amacıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinin ayrıntılı olarak ele alınması

Makale Geliş Tarihi / Date Received: 17.04.2025

Makale Kabul Tarihi / Date Accepted: 18.11.2025

* Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, E-posta: pinar.nur@ankamedipol.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2659-4436>, RORID: <https://ror.org/01c9cnw16>.

gerekmektedir. Bahsi geçen iki hüküm ilk bakışta oldukça benzer görünse de kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğmasının şartları anlamında önemli farklılıkları ihtiva etmekte olup, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine ihtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için ilgili maddelerde sorumluluğun doğması açısından öngörülen şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: İhtiyati Haciz, Kanuni Temsilci, Tüzel Kişiler, Vergi İncelemesi, Vergi Sorumluluğu.

ABSTRACT

The precautionary seizure institution causes the removal of certain assets from the public debtor's disposal area. With this method, the public debtor becomes unable to exercise the authority to dispose of the assets within the scope of precautionary seizure. Thus, the collection of public receivables is secured. The issue of whether the precautionary seizure procedure will be applied to legal representatives during tax inspection requires a detailed consideration of the liability of legal representatives, in addition to whether the reasons stipulated in the law regarding the application of this institution have occurred. The liability of legal representatives has certain limits and conditions. In order to evaluate the issue, Article 10 of the Tax Procedure Law No. 213 and duplicate Article 35 of the Law on the Procedure for Collection of Public Receivables, which regulate the liability of legal representatives should be examined. Although the two provisions in question seem very similar, they contain significant differences in terms of the conditions for the emergence of liability of legal representatives, and in order for precautionary seizure to be applied to legal representatives of legal entities, the conditions for the emergence of liability in the relevant articles must be met.

Keywords: Precautionary Seizure, Legal Representative, Legal Entities, Tax Inspection, Tax Liability.

GİRİŞ

Kamu alacağının tahsilini sağlamak amacıyla birçok yöntem kabul edilmiştir. İhtiyati haciz de kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınmasına ilişkin yöntemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da¹ (6183

¹ Resmî Gazete, 28 Temmuz 1953, sayı 8469.

sayılı Kanun) düzenlenen ihtiyati haciz uygulanması ile birlikte ilgili düzenlemede öngörülen şartların gerçekleşmesiyle birtakım malvarlığı değerleri kamu borçlusunun tasarruf alanından çıkarılmaktadır. Bu anlamda ihtiyati haciz işleminin uygulanması, idareye herhangi bir satış yetkisi vermemekte olup, kamu borçlusunun ilgili malvarlığı unsurları üzerinde tasarrufta bulunmasına engel olunarak kamu alacağının tahsili güvence altına alınmaya çalışılmaktadır.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna ilişkin hükümler de esasen vergi borcu ya da geniş anlamda kamu alacağının güvence altına alınmasına hizmet etmektedir. Nitekim bu düzenlemeler kapsamında, vergi ve buna bağlı alacaklar ve 6183 sayılı Kanun anlamında kamu alacakları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu² (VUK) ve 6183 sayılı Kanun'da yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, kanuni temsilciden tahsil edilmektedir.

Bu yönüyle bakıldığında, kanuni temsilcilere ihtiyati haciz işleminin uygulanmasındaki amacın, kamu alacağının etkin şekilde tahsili olduğu anlaşılmaktadır. Temel amaç bu olmakla birlikte, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine ihtiyati haciz işleminin uygulanıp uygulanmayacağı ve uygulanması halinde zaman, kapsam ve içerik bakımından hangi koşullar altında uygulanması gerektiği doktrinde ve yargı kararlarında tartışma konusu olmuştur. İhtiyati tedbirin bir cebri icra aracı olmayıp güvenlik tedbiri olması da bu tartışmaları derinleştirmektedir. Bu anlamda, kanuni temsilcilerin VUK bakımından vergi ve buna bağlı alacaklar ile 6183 sayılı Kanun açısından kamu alacakları karşısındaki konumu, sorumluluğunun kapsamı ve bu sorumluluğun ne zaman başlayacağı gibi hususların netleştirilmesi gerekmektedir.

İhtiyati haciz sebeplerinin neler olduğu 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Bu nedenle ihtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için öncelikli olarak bu sebeplerin ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Bununla birlikte, ihtiyati haciz işleminin kanuni temsilcilere uygulanabilmesi için Kanun'da sayılan sebeplerin gerçekleşmiş olması yeterli değildir. Nitekim VUK'un 10. maddesinde vergi ve buna bağlı alacaklar açısından geçerli olmak üzere ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde genel olarak kamu alacakları açısından uygulanmak üzere kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik önemli düzenlemelerin getirildiği görülmektedir. Bu anlamda, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine ihtiyati haciz işleminin hangi

² Resmî Gazete, 10 Ocak 1961, sayı 10705.

koşullar altına uygulanabileceğinin ortaya konulması amacıyla vergi ve buna bağlı alacaklar için VUK madde 10'da yer alan kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin şartların, bunun dışındaki 6183 sayılı Kanun anlamındaki kamu alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan şartların doğru şekilde analiz edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, öncelikli olarak ihtiyati haciz kurumunun hukuki niteliği ve sebepleri ele alınacaktır. Bu açıklamalarla ihtiyati haczin hangi şartlar altında uygulanabileceğine ilişkin ayrıntılı bilgi sunulması amaçlanmaktadır. İhtiyati haciz işleminin tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine uygulanması, kamu alacağının tahsilinin teminat altına alınması dışında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun niteliğini de içeren çok boyutlu bir konu olduğundan, takip eden kısımlarda, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, VUK ve 6183 sayılı Kanun kapsamında ayrı ayrı ele alınacaktır. Nitekim bu iki düzenleme arasında önemli birtakım farklılıklar bulunmakta olup, sorumluluğun niteliğine ilişkin düzenlemeler, sorumluluğun doğması ve başlangıcına ilişkin hususları aydınlatacak ve ihtiyati haciz işleminin vergi incelemesi esnasında kanuni temsilcilere uygulanıp uygulanmayacağı tartışması kapsamındaki değerlendirmenin temelini oluşturacaktır. Bu nedenle belirtilen açıklamaları takiben, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz işleminin uygulanıp uygulanmayacağı hususu, bu konudaki mahkeme kararlarına ayrıntılı şekilde yer verilmek suretiyle değerlendirilecektir.

I. İHTİYATİ HACİZ

A. Genel Olarak

Kamu alacaklarının ihtiyati haczi, kanunda yer alan durumların gerçekleşmesi üzerine, kamu borçlusunun, üzerine ihtiyati haciz konulan malvarlığı değerleri üzerindeki tasarruf etmesine engel olan bir uygulamadır. Bu yöntem, bir cebren tahsil yöntemi olmayıp³ kesin haczin sonuçlarını doğurmaz. Nitekim kesin haczin uygulanabilmesi için, vadesi geldiği halde

³ 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde, cebren tahsil yöntemleri aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

“1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,

2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.”

ödenmemiş bir kamu alacağının bulunması, ilgili kamu borçlusuna 15 gün içinde borçlarını ödemesi veya mal bildiriminde bulunmasına yönelik ödeme emri tebliğ olunması ancak bu sürede ödeme yapılmaması gerekmektedir⁴. Dolayısıyla ihtiyati haciz, geçici bir koruma, güvence ve tedbir yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yönüyle ihtiyati haciz ile esasen, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri gönderilmemiş kamu alacaklarının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacı ile kamu borçlusunun bazı hak, mal ve alacakları kesin haciz aşamasının öncesinde haczedilmektedir⁵. Nitekim kesin haciz kararı alınarak uygulanmasını gerektiren aşamaya henüz gelinmemiştir⁶. Bununla birlikte, bu hususta ihtiyati haciz sebepleri açısından bir ayırım yapmakta fayda vardır. İlerleyen kısımlarda⁷ daha ayrıntılı olarak izah edileceği için burada yalnızca belirtmekle yetinileceği üzere, ihtiyati haciz sebeplerinden birisi de 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunmasıdır⁸. Söz konusu 9. maddenin ilk fıkrasına göre, VUK 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Bu hükme dayanılarak, vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir. Dolayısıyla bu madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir⁹. Nitekim Danıştay İçtihatları

⁴ Bkz. 6183 sayılı Kanun madde 55, 62.

⁵ Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları (Oluş Yayıncılık, 2005), 202-205; Yusuf Karakoç, Kamu İcra Hukuku (Yetkin Yayınları, 2016), 118.

⁶ Bkz. Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Yetkin Yayınları, 2023), 240. Benzer şekilde bkz. Mustafa Balcı, Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması (On İki Levha Yayıncılık, 2023), 547; Özbacı, Amme Alacakları, 202.

⁷ Bkz. B. İhtiyati Haciz Sebepleri” başlığı

⁸ Bkz. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1 numaralı bendi.

⁹ Danıştay 9. Dairesi, E. 2017/1821, K. 2020/3392, 1 Temmuz 2020. “*Teminat, esas itibariyle amme alacağının tarh edilmeden önce gelecekte tahsilatın güvence altına alınması amacıyla düzenlenmiş bir koruma müessesesidir. Bu nedenle inceleme*

Birleştirme Kurulu, borçlu hakkında, teminat istenilmesini gerektiren hallerin bulunması sebebine dayanılarak, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati haciz işleminin yapılamayacağı yönünde içtihatların birleştirilmesine karar vermiştir¹⁰. Bu nedenle, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra bu sebebe dayanılarak ihtiyati haciz kararı verilemeyecektir¹¹.

Kamu alacağının korunması amacıyla tedbiren öngörülen bir usul olması, ihtiyati haczin kamu borçlusunun mülkiyet hakkı açısından önemli sonuçlar doğurmadığı anlamına gelmemektedir. Nitekim ihtiyati haciz konulmasıyla birlikte ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde kamu alacaklısına aynı bir hak sağlanmamakla¹² birlikte, para blokesi, ihtiyaten haciz konulduğuna ilişkin şerh düşülmesi gibi yöntemlerle kamu borçlusu tarafından üzerinde ihtiyati haciz konulan malvarlığı unsurları üzerinde tasarruf yetkisi kullanılamaz hale gelmektedir. Bu nedenle ihtiyati haciz işlemi, kamu borçlusunun mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmekte olup, bu işlemin hangi şartlar altında ve kimlere uygulanacağı oldukça önemlidir. 6183 sayılı Kanun'a göre ihtiyati haciz işleminin uygulanması için mahkeme kararının gerekmemekte olması da konunun önemini artırmaktadır. Nitekim 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre, ihtiyati haciz işlemi, maddede yazılı durumlarından herhangi birinin ortaya çıkması halinde, hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla derhal tatbik olunur.

Subjektif, bireysel, kesin ve yürütülebilir bir işlem niteliğindeki ihtiyati haciz işlemi, kamu alacaklarına ilişkin olarak uygulandığından, kamu alacağından ne anlaşılması gerektiği de önemlidir. 6183 sayılı Kanun'un 1. ve 2. maddelerine göre bu alacaklar, vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları, akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından kaynaklanan diğer alacaklar ile bunların takip masrafları ve muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen alacaklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz

bittikten sonra teminat istenilmesi maddenin ruhuna aykırıdır.” (Murat Batı, Vergi icra hukukunda teminat sorunsalı (2022), <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-icra-hukuku-nda-teminat-sorunsali,34662>).

¹⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2021/6, K. 2022/2, 27 Mayıs 2022.

¹¹ 2575 sayılı Danıştay Kanunu (Resmi Gazete, 20 Ocak 1982, sayı 17580) madde 40: “... Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.”

¹² Karakoç, Kamu İcra Hukuku, 121.

konusu alacakların kamu alacağı sayılması için devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekmektedir.

B. İhtiyati Haciz Sebepleri

İhtiyati haciz işleminin sebep unsurunu oluşturan durumlar, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılmıştır. Bu nedenle ihtiyati haciz işleminin yapılabilmesi için bu maddede yer alan sebeplerden en az birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu halde, 13. maddeye göre, ihtiyati haciz işlemi, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal uygulanır.

1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

İhtiyati haciz işleminin gerçekleştirileceği ilk durum olan teminat isteme, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde öngörülmüştür. Teminat isteme de esasen ihtiyati haciz ya da ihtiyati tahakkuk¹³ gibi geçici bir koruma yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim teminat istenmesi, kamu borçlusunun, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine kanun ile belirlenen birtakım kıymetleri güvence olarak göstermesi anlamına gelmektedir¹⁴. Teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması, aynı zamanda ihtiyati tahakkuk sebebi olarak da sayılmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin ilk fıkrasına göre,

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan

¹³ 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre,

“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 girilmişse,
3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.”

¹⁴ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, Vergi Hukuku (Yaklaşım Yayıncılık, 2007), 283.

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”.

Aynı maddenin 2. fıkrasına göre, teminat istenmesini gerektiren diğer bir durum ise, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Bu halde teminat istenmesi, alacaklı tahsil dairesinin takdirindedir.

İhtiyati hacze ilişkin 13. maddenin 1 numaralı bendinde, teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması, ihtiyati haciz kararının alınması açısından yeterli görülmüş olup teminatın gösterilmemiş olması gibi bir şart aranmamıştır. Bu nedenle borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesi zorunlu olmayıp, ihtiyati hacze ilişkin işlemlere başlanması gerekmektedir¹⁵. Bununla birlikte belirtilmelidir ki, kamu alacağının güvence altına alınmasına hizmet eden teminat isteme ve ihtiyati haciz kurumlarının, alacağın teminat altına alınması halinde birlikte uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla teminat gösterilmiş ise ayrıca ihtiyati haciz uygulanması yoluna gidilmemelidir¹⁶.

Burada vurgulanması gereken diğer bir önemli husus ise, hatırlanacağı üzere, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından, içtihadın, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun’un 13. maddesinin 1. bendine göre ihtiyati haciz işleminin yapılamayacağı yönüne birleştirilmesine karar verilmiş olup, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra bu sebebe dayanılarak ihtiyati haciz kararı verilemeyecektir¹⁷. İlgili kararda, 6183 sayılı Kanun’un 9. maddesinin 1. fıkrasına göre, teminat istenebilmesi amacıyla VUK madde 344 uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması gerektiği, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği ve bu miktarla sınırlı olarak inceleme elemanının talepte bulunması gerektiği vurgulanarak, vergi inceleme elemanının, vergi incelemesini tamamlayıp vergi inceleme raporunu vergi dairesine göndermekle inceleme konusundaki görev ve yetkilerinin sona erdiği belirtilmiştir. Kararda ayrıca,

¹⁵ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1.

¹⁶ Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku (Ekin Yayınevi, 2023), 192.

¹⁷ Bkz. Danıştay İBK, E. 2021/6, K. 2022/2.

ihtiyati haciz kararının cebren tahsil ve takibe yönelik olmayıp, henüz tahsil edilebilir aşamaya gelmeyen kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla alındığı ve bir yargı kararı olmaksızın güvenlik tedbiri olarak alınan bu kararın alınmasında, mülkiyet hakkını kısıtlayan bir tedbir olması nedeniyle özenli davranılması gerektiğinin altı çizilmiştir.

2. Borçlunun Belli Bir İkametgahının Olmaması

Kamu borçlusunun belli ya da belirlenebilir bir ikametgahının olmaması da ihtiyati haciz sebebi olarak öngörülmüştür. Bu hüküm, özellikle dar mükellefiyet esasına göre Türkiye’de faaliyette bulunanlar açısından önem taşıyabilir¹⁸. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun¹⁹ 19. maddesinin 1. fıkrasına göre, yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bununla birlikte, Türk Medeni Kanunu’nun 19/1 maddesi anlamında bir ikametgâh bulunmuyor olsa dahi ticari ve mali işlerin yürütüldüğü belli bir merkez mevcut olup sürekli surette bu merkezde bulunuluyorsa, ihtiyati haciz sebebinin oluşmadığı kabul edilmelidir²⁰.

İdare tarafından, bu sebebe dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için, ikametgahın tespit edilmesine yönelik imkanların araştırılması ve yalnızca ikametgahın bulunmadığından bahisle ihtiyati haciz kararı alınmaması gerektiği vurgulanmalıdır²¹. Bu anlamda, kanun gereği idareye ikametgahın bildirilmesinin zorunlu olduğu durumlarda bu bildirimin yapılmaması ve bunun dışında kalan durumlarda ise, idarenin elindeki tüm olanaklar dahilinde ikametgahın tespit edilememiş ve bu durumun belgelendirilmiş olması gerekmektedir²².

3. Borçlu Kaçmışsa veya Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri Bulunuyorsa

Borçlunun kaçması, maddi bir olgu olarak²³, bulunmayı güç ya da olanaksız kılacak şekilde adresin değişmesi anlamına gelmektedir. Bu halde, borçlunun kaçtığıının, usulüne uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir²⁴.

¹⁸ Özbacı, Amme Alacakları, 215.

¹⁹ Resmi Gazete, 08 Aralık 2001, sayı 24607.

²⁰ Gerçek, Kamu Alacakları, 193.

²¹ Balcı, Kamu İcra Hukuku, 551.

²² Candan, Amme Alacakları, 246.

²³ Gerçek, Kamu Alacakları, 194.

²⁴ Candan, Amme Alacakları, 246.

Borçlunun kaçması, somut olarak tespit edilebilecek bir durum iken, kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunup bulunmadığını tespit etmek ise daha güçtür. Borçlunun somut olaydaki hal ve hareketlerinden yola çıkılarak bir sonuca varılabilecektir²⁵. Bu tespiti ilişkin olarak idarenin takdir yetkisi bulunmakla birlikte bu takdir yetkisi kamu yararı ve kamu görevinin gerekliliği ile sınırlandırılmış bir yetkidir²⁶.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun daha önce bahsi geçen kararı²⁷ kapsamında, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması sebeplerine dayanılarak ihtiyati haciz işlemi uygulanmasının mümkün olup olmadığı da incelenmiştir. Bununla birlikte, içtihatların birleştirilmesine gerek olmadığı sonucuna varılmıştır²⁸. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun bu kararının isabetli olduğu

²⁵ Cihan Baydere, Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Yargısal Denetimi (On İki Levha Yayıncılık, 2019), 27.

²⁶ Gerçek, Kamu Alacakları, 194.

²⁷ Bkz. Danıştay İBK, E. 2021/6, K. 2022/2.

²⁸ Bu sebebe dayanarak vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi uygulanmasının mümkün olmadığı hususunda bkz. "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13. maddesinin (3) numaralı bendinde; borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa ihtiyati haczin, hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme iadesinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal uygulanacağı ifade edilmiş, 9. maddesinde ise; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesi uyarınca ceza kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanılmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenileceği belirtilmiştir.

6183 Sayılı Kanun'un kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlerini kapsayan Birinci Kısımın İkinci Bölümünde yer alan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür.

Dolayısıyla özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen ihtiyati haciz kararları alınıp uygulanması mümkündür... Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre davacı şirket hakkında ihbarname düzenlenmesinden sonra ihtiyati haciz kararı alınamayacağından, söz konusu işleme karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmüştür" (Danıştay 9. Dairesi, E. 2016/4515, K. 2018/2512, 24 Nisan 2018).

değerlendirilmektedir. Nitekim vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3 numaralı bendi kapsamında ihtiyati haciz işleminin yapılamayacağı yönündeki kararlarda, ilgili Kanun'un teminat istemeye ilişkin 9. maddesinde yer alan düzenleme de vurgulanmaktadır. Bununla birlikte, iki düzenleme birbirinden farklı olup, 9. maddede teminata ilişkin olarak kabul edilen hususların borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması sebebine esas alınmaması daha isabetli olacaktır. Bu nedenle vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra da bu sebebe dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir.

4. Teminat veya Kefil Gösterilmemesi ya da Şahsi Kefalet Teklifi veya Kefilin Kabul Edilmemesi

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 4. bendinde, borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil gösterilmemesi ya da kefilin kabul edilmemesi, ihtiyati haciz sebebi olarak öngörülmüştür. Hatırlanacağı üzere, aynı maddenin 1. bendinde, teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı tek başına ihtiyati haciz sebebi sayılmıştır. Bu anlamda, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre teminat isteme sebeplerinin ortaya çıkması halinde, teminatın istenmesi beklenmeksizin ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1. bendinde teminat istenmesini gerektiren hallerin ihtiyati haciz için yeterli sayılması ve 4 numaralı bent ile teminat gösterilmesi istendiği halde belli bir sürede teminat veya kefil gösterilmemesinin ihtiyati haciz sebebi sayılması, bu düzenlemeler arasında bir farkın bulunup bulunmadığının açıklığa kavuşturulmasını gerektirmektedir. Nitekim 1 numaralı bent kapsamında ihtiyati haciz işleminin yapılması için herhangi bir sürenin beklenmesi gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Keza ihtiyati haciz, kural olarak "*hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın*" uygulanmaktadır. Bu nedenle 4 numaralı bent ile teminat gösterilmesinin talep edilmesine rağmen belli bir sürede teminat gösterilmemesi ihtiyati haciz sebebi sayıldığı halde, uygulamada teminat gösterilmesi istenen borçlu hakkında verilen süre dolmadan da ihtiyati haciz uygulaması yapılmaktadır²⁹. Bununla birlikte, söz konusu iki bent farklı

²⁹ Özbalcı, Amme Alacakları, 216. "*Öte yandan, 6183 Sayılı Kanun'un 13. maddesinde, 9. madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz*

durumları düzenlemekte olup, süre verilmesi hususunun netleştirilmesi gerekmektedir. Şöyle ki, 1 numaralı bent kapsamında, teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması halinde, teminat gösterilmesi beklenmeksizin ihtiyati haciz kararı alınmalıdır. 4 numaralı bentte ise esasen, kamu borçlusuna teminat verilmesi için süre verildiği durumlarda, bu süre dolmadan ihtiyati haciz uygulanmayacağı vurgulanmaktadır³⁰. Dolayısıyla 4 numaralı bent, teminat verilmesi amacıyla süre verilen durumları düzenleme altına almaktadır. Buna göre, teminat gösterilmesi için süre verilmişse, bu sürenin geçmesi beklenmeli ve süre geçtiği halde teminat veya kefil gösterilmemiş olması halinde ancak ihtiyati haciz uygulaması yapılmalıdır.

Bu çerçevede, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 1.ve 4. bentleri birbirinden farklı hususları düzenlemekte olup, 1 numaralı bent, ihtiyati tahakkuk sebebi olarak sayılmış olması da göz önünde bulundurulduğunda, teminat istemine konu olabilecek borçlar için öngörülmüştür. 4 numaralı bent ise, kamu borçlusunun tahakkuk etmiş tüm borçları için uygulanabilecektir³¹.

6183 sayılı Kanun'un 11. maddesinde, Kanun'a uygun surette teminat gösteremeyenlerin, muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebileceği öngörülmüştür. Bununla birlikte, alacaklı tahsil dairesi, şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul etmek zorunda değildir. Nitekim kefilin kabul edilmemesi halinde, ihtiyati haciz kararı alınabilecektir.

tatbik edilebileceği hükme bağlanmış olup, teminat istenmesini gerekli kılan haller aynı zamanda ihtiyati haciz sebepleri arasında sayılmıştır. 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.” (Danıştay 7. Dairesi, E. 2016/1998, K. 2021/864, 9 Şubat 2021). Aksi yönde karar için bkz. “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 uygulandığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, 6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre tesis edilen ihtiyati haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmamaktadır (Danıştay 4. Dairesi, E. 2013/5941, K. 2014/1522, 10 Mart 2014).

³⁰ Kazım Yılmaz, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015), 126.

³¹ Baydere, Türk Vergi Hukukunda, 86-87.

5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Eksik Bildirimde Bulunması

6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği ödeme emri ile tebliğ olunur. Dolayısıyla ödeme emrinin tebliğiyle birlikte 15 günlük süre içerisinde borcun ödenmesi; ödenmemesi durumunda ise mal bildiriminde bulunulması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 5. bendine göre, 15 günlük sürede mal bildiriminde bulunulmaması ya da eksik bildirimde bulunulması dolayısıyla bildirilen malların kamu alacağını karşılamaya yeterli gelmemesi halinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanacaktır³².

6. Para Cezasını Gerektiren Bir Fiil Dolayısıyla Kamu Davasının Açılması

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 6. bendinde, "*Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası*" açılması, ihtiyati haciz sebebi olarak gösterilmiştir. Buna göre, para cezasını gerektiren bir fiil sebebiyle kamu davasının açılmış olması, ihtiyati haciz için yeterli görülmektedir.

İlgili düzenlemede kamu davası ifadesi kullanıldığı için, para cezasından da ceza mahkemesi tarafından verilen adli para cezası anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, ceza mahkemesi tarafından adli para cezasına hükmedilmesi beklenmeksizin, bu para cezasını gerektiren kamu davasının açılması neticesinde ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. Bu durum ise kamu borçlusunu zor duruma sokabilecek niteliktedir.

³² İhtiyati haczin kesinleşmemiş amme alacakları için tedbir amaçlı uygulanan bir müessese olduğu ve 6183 sayılı Kanun'un 13/5'inci maddesinin uygulandığı aşamanın kesin haczin geldiği aşama olduğundan idarenin kesinleştikten sonra ödeme emrine istinaden gösterilmeyen mal bildirimine ilişkin ihtiyati haczi uygulamasının mümkün olmadığı yönündeki görüş için bkz. Murat Batı, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un İşlevsiz Hükümleri," Vergi Sorunları Dergisi, no. 369 (2019): 118. "*Teoride yasada bu gerekçe ile ihtiyati haciz uygulamasının yalnızca tahakkuk etmemiş ve vadesi dolmamış borçlara mı uygulanacağı, yoksa ödeme emri ile ödenmesi istenen borçlara mı uygulanacağı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Düzenlemenin yeri ve amacı dikkate alındığında ödeme emri ile ödenmesi istenen kamu alacağının ödenmemesi ve mal bildiriminde bulunulmaması veya bildirilen malların borcu karşılamaması durumunda kesin haciz uygulanması gerektiğinin anlaşıldığı kanısındayız*" (Yılmaz, Amme Alacakları, 127).

Bu kapsamda ihtiyati haciz işleminin uygulanması için savcılık tarafından vergi dairesine para cezasına ilişkin olarak bildirim yapılması gerekmektedir³³. Nitekim aksi halde, para cezasının bu aşamada ödenmesi durumunda, vergi dairesinin haberi olmaksızın kamu alacağı tahsil edilmiş olmaktadır³⁴.

7. Hükümsüz Sayılan Tasarruflar ve Kamu Alacağının Tahsilini Güçleştirmek Amacıyla Yapılan Tasarruflar

6183 sayılı Kanun'un 27. ve 29. maddelerine göre, kamu alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal bildiriminde bulunmayanlarla malı bulunmadığını bildiren veya bildirilen malların borcunu karşılamaya yetmediği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar, ivazsız tasarruflar, borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler, borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler ile vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler hükümsüzdür.

Benzer şekilde, aynı Kanun'un 30. maddesine göre, borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

Bu halde, 6183 sayılı Kanun'un 24. maddesine göre, ilgili tasarruf ya da işlemin iptali için dava açılabilir. İşte iptal davası açılabilir bu durumların varlığı halinde, ihtiyati haciz kararı alınabilir. Dolayısıyla bu sebebe dayanılarak ihtiyati haciz işleminin yapılması için iptal davası açılması şart olmayıp, Kanun'un bahsi geçen 27, 29 ve 30. maddeleri kapsamında davanın açılmasını gerektiren durumların bulunması yeterlidir.

II. TÜZEL KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNE İHTİYATİ HACİZ UYGULANMASI

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz uygulanıp uygulanmayacağı hususunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim kanuni temsilci tüzel kişiden ayrı bir kişi olduğundan, temsilci hakkında ihtiyati haciz uygulanması da ayrı bir hukuki işlem teşkil etmektedir. Dolayısıyla kanuni temsilci hakkında ayrı bir ihtiyati haciz kararı

³³ Yılmaz, Amme Alacakları, 127.

³⁴ Gerçek, Kamu Alacakları, 196.

alınması gerekmektedir³⁵. Bu nedenle, kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararının alınabilmesi için var olması gereken şartların ayrıca tartışılması önemlidir. Bunun için de öncelikli olarak söz konusu temsilcilerin sorumluluğu ele alınmalıdır. Nitekim VUK ile 6183 sayılı Kanun'da tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun kapsam ve koşulları öngörülmüştür.

“Kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı VUK 10. maddesine göre,

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket

³⁵ Yılmaz, Amme Alacakları, 137. “Ancak, tüzel kişi adına uygulanan ihtiyati haciz kararından sonra, kanuni temsilci olan şirket orta klarına yönelik bir ihtiyati haciz uygulaması, bu kişiler bakımından 6183 sayılı Yasasının 13. maddesinde sayılan hallerin mevcut olup olmadığının saptanmasına ve bunun sonucuna göre her biri için ayrıca ihtiyati haciz kararı alınmasına bağlıdır. Çünkü, ortaklar hakkında uygulanacak ihtiyati haciz, öncekinden farklı ve ilave unsurlar içeren yeni bir idari işlemdir” (Danıştay 3. Dairesi, E. 1988/234, K. 1988/1381, 4 Mayıs 1988). Benzer şekilde bkz. Danıştay 7. Dairesi, E. 2000/6450, K. 2002/574, 13 Şubat 2002. Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi halinde ve borçlunun birden fazla borcu için ihtiyati haciz uygulanacağı durumlarda borçların tutarı belirtilmek şartıyla tek karar alınmakla yetinileceği ve zaman farkı olduğunda ayrıca karar alınacağı yönündeki görüş için bkz. Özbalcı, Amme Alacakları, 209.

ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) *Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.”*

Benzer şekilde, 6183 sayılı Kanun’un “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı mükerrer 35. maddesine göre,

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Her iki düzenleme kapsamında öncelikli olarak belirtilmelidir ki, VUK’ta yer alan düzenleme, vergi ve buna bağlı alacaklar özelinde uygulama alanı bulacaktır. VUK’un 1. ve 2. maddeleri kapsamında, kanun hükümleri, gümrük idaresi tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Kanun’un 1. maddesinin 2. fıkrasında vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamların da bu kanuna tabi olduğu

öngörüldüğünden, VUK madde 333'e³⁶ göre tüzel kişilik adına kesilen vergi cezaları ile gecikme faizi ve gecikme zammı da sorumluluğa dahildir³⁷. 6183 sayılı Kanun'un 1. ve 2. maddelerine bakıldığında ise, bu Kanun, devlete, il özel 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 sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacakları ve bunların takip masrafları ile çeşitli kanunlarda 6183 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte olan Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen alacaklar hakkında uygulanacaktır. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun kapsamındaki sorumluluk oldukça geniş olup, kapsamı izah edilen vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan 6183 sayılı Kanun anlamındaki kamu alacakları açısından, 6183 sayılı Kanun uygulama alanı bulacaktır.

Sorumluluğun kapsamı açısından ayrıca belirtilmelidir ki, 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35. kapsamında kanuni temsilci, ödediği vergi ve cezalar ile aslına bağlı fer'i borçları tüzel kişiliğe rücu edebilecektir. Bununla birlikte, VUK madde 10'a göre, kanuni temsilci yalnızca vergi aslını tüzel kişiliğe rücu edebilir³⁸.

Görüldüğü üzere, her 2 Kanun'da kanuni temsilciliğe ilişkin hususlar, alacağın türü de dahil olmak üzere birçok yönden farklılıkları ihtiva etmek suretiyle düzenlenmiştir. Çalışmanın konusu itibarıyla diğer karşılaştırılması gereken düzenlemeler, sorumluluğun fer'iliği, doğması ve kusur şartı kapsamında ayrı başlıklar halinde ele alınacaktır.

A. Sorumluluğun Fer'iliği

VUK 10. maddesinde, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla vergi ve buna bağlı alacaklardan kanuni

³⁶ “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

(Ek: 30/12/1980-2365/59 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

³⁷ Batı, 6183 Sayılı Kanun, 121.

³⁸ Batı, 6183 Sayılı Kanun, 122.

temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için bunların öncelikli olarak asıl yükümlülerden talep edilmesi gerekmektedir. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulamamasına, sorumluluğun fer'iliği ilkesi adı verilmekte olup, VUK 10. maddesi kapsamındaki sorumluluk fer'i niteliktedir³⁹. Dolayısıyla bu kapsamda kanuni temsilciden talep edilen alacak, kanuni temsilciden önce temsil edilen mükellef ya da vergi sorumlusuna tebliğ olunarak tahakkuk ettirilmiş ve tahsil edilebilir hale gelmiştir⁴⁰.

Benzer şekilde, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında da asıl mükelleften tahsil yollarının tüketilmemesi durumunda kanuni temsilciye başvurulmaması gerekmektedir⁴¹. Nitekim ilgili hükümde, kamu alacaklarının, tamamen veya kısmen tahsil edilemediği veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı hallerde kanuni temsilcilerin malvarlıklarından tahsil edileceği ifade edilmektedir. Bu çerçevede, her 2 kanun kapsamında da öncelikli olarak asıl borçlunun takip edilmesi ve tahakkuk ederek tahsil aşamasına gelen alacakların asıl borçludan tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilciden tahsilat yoluna gidilebileceği düzenlenmek suretiyle kanuni temsilciler açısından şarta bağlı ikincil bir sorumluluk hali öngörülmüştür⁴².

B. Sorumluluğun Doğması

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğmasına ilişkin olarak VUK madde 10 ve 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35'te farklı düzenlemeler yer aldığından, her iki düzenleme kapsamında sorumluluğun doğmasına ilişkin şartlar ayrı başlıklar altında incelenecektir.

1. Vergi Usul Kanunu'nun 10. Maddesi Kapsamında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

a. Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Mükelleflerin veya Vergi Sorumlularının Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınmaması

“Sorumluluğun Fer'iliği” başlığı altında ifade edildiği üzere, VUK madde 10 kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğu fer'i niteliktedir. Bu

³⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, Vergi Hukuku (Turhan Kitabevi, 2024), 100.

⁴⁰ Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu (Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006), 62.

⁴¹ Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (Seçkin Yayınları, 2024), 165.

⁴² Balcı, Kamu İcra Hukuku, 586.

nedenle sorumluluk kapsamındaki alacaklar öncelikli olarak asıl mükelleften talep edilmelidir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğması için ise alacağın mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerekmektedir.

Tamamen ya da kısmen tahsil edilememe konusunda 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesine⁴³ bakıldığında, asıl borçlu tarafından teminat gösterilmişse bunun paraya çevrilmesi ya da kefil gösterilmişse kefilin takibi, haczin paraya çevrilmesi ve asıl borçlunun iflasının istenmesi gerekmektedir. Tüm bu cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına rağmen alacağın tamamen ya da kısmen asıl borçludan tahsil edilememesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Bu halde, alacağın cebren tahsil yöntemleri kapsamında hiç tahsil edilememesi halinde alacağın tamamı; kısmen tahsil edilememesi halinde ise asıl mükelleften tahsil edilemeyen kısmı için kanuni temsilci sorumlu olacaktır.

Bu noktada belirtmekte fayda olduğu üzere, asıl borçludan tahsil imkanının kalmaması, hukuki değil maddi imkânsızlık halini ifade etmektedir. Bu anlamda, tahsil imkanının kanunlar ile öngörülen başvuru yollarının tıkanması sebebiyle kaybedilmesi durumundaki hukuki imkânsızlık halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna da gidilemeyecektir⁴⁴.

b. Kanuni Ödevlerin Yerine Getirilmemesi

VUK madde 10'a göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmelidir. Vergi ve buna bağlı alacakların bu ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilci sorumlu olacaktır.

Bu noktada vurgulanması gerektiği üzere, daha önce de bahsi geçen maddi tahsil imkânsızlığı, kanuni ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle meydana gelmelidir. Nitekim tahsil imkânsızlığı birçok nedenden ötürü meydana gelebilecektir. Bununla birlikte kanuni temsilcinin sorumluluğuna ancak görevlerini yerine getirmemeleri durumunda gidilmesi gerekmektedir⁴⁵. Dolayısıyla vergiye ilişkin ödevler zamanında ve tam olarak yerine

⁴³ Bkz. 3 numaralı dipnot.

⁴⁴ Candan, Kanuni Temsilci, 94.

⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, Vergi Hukuku, 99.

getirilmekle birlikte ödeme gücünün olmaması sebebiyle vergi alacağının tahsil edilememesi halinde kanuni temsilci de sorumlu tutulamayacaktır⁴⁶.

2. 6183 Sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesi Kapsamında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre, kamu borçlusu terimi kanuni temsilcileri de kapsamaktadır. 6183 Sayılı Kanun mükerrer madde 35, kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğması için kamu alacağının tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartını aramaktadır. Söz konusu düzenlemede, “ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden” gibi bir ifadeye yer verilmemektedir. Dolayısıyla buradaki sorumluluk, VUK madde 10'da yer alan düzenlemeden farklı olarak, ödevlerin yerine getirilmemesinin bir sonucu olmayıp kanuni temsilci olma görevinden kaynaklanmaktadır⁴⁷.

İlgili Kanun'un 3. maddesine göre, tahsil edilemeyen kamu alacağı, kamu borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan malvarlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir malvarlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade etmektedir. Bu anlamda, asıl borçluya karşı, 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde yer alan cebren tahsil yöntemlerinin, gerekiyorsa tamamının kullanılmış ve tüketilmiş olması gerekmektedir⁴⁸.

Aynı maddeye göre, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı ise, kamu borçlusunun haczedilen malvarlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade etmektedir. Kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için, takip işlemlerinin sonuçlandırılmasına gerek bulunmamaktadır⁴⁹. Nitekim asıl borçlunun tüm

⁴⁶ Candan, Kanuni Temsilci, 105.

⁴⁷ Batı, Vergi Hukuku, 168.

⁴⁸ Candan, Kanuni Temsilci, 52.

⁴⁹ Gamze Gümüşkaya, “Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı,” Vergi Dünyası Dergisi, no. 343 (2010): 206.

aramalara karşın bulunamaması ya da satış beklenmeksizin, haczedilen malvarlığı değerlerinin alacağı karşılayamayacağının ortaya çıkması gibi durumlarda alacağın tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olmaktadır⁵⁰.

C. Kusur Şartı

VUK ve 6183 sayılı Kanun arasında, kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından kusur şartının aranması hususunda da birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Hatırlanacağı üzere, VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasında, *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden”* ifadesi yer almaktadır. Söz konusu düzenlemenin 10 Aralık 1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3505 sayılı Kanun⁵¹ ile değiştirilmeden yürürlükte olan haline bakıldığında, *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden”* ibaresinin yerini aldığı görülmektedir. Bununla birlikte, halihazırda yürürlükte olan düzenleme ile de vergi ve buna bağlı alacakların *ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden* mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması arandığı için, burada kusura dayalı bir sorumluluk hali söz konusudur. Dolayısıyla kasıt ve ihmal ifadelerinin metinden çıkarılması, sorumluluğun kusura dayalı olmasını etkilememekte olup, vergisel ödevlerin yerine getirildiği ispat edilerek sorumluluktan kurtulmak mümkündür⁵².

6183 sayılı Kanun’a bakıldığında ise, kanuni temsilcinin sorumluluğunun oluşması için kusur şartı aranmamıştır. Nitekim ilgili Kanun’da yer alan düzenleme, sorumluluğu kanuni temsilcilik görevinin kendisine bağlamakla yetinmektedir.

Her 2 Kanun arasındaki farklılık, 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesine 5766 sayılı Kanun’un⁵³ 4. maddesiyle eklenen, *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.”* yönündeki 5. fıkra ve *“Kanuni*

⁵⁰ Candan, Kanuni Temsilci, 52.

⁵¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun.

⁵² Balcı, Kamu İcra Hukuku, 865.

⁵³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Resmi Gazete, 06 Haziran 2008, sayı 26898 (mük.)).

temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." yönündeki 6. fıkranın Anayasa'nın 2. maddesine⁵⁴ uygunluğunun incelendiği Anayasa Mahkemesi kararında⁵⁵ da vurgulanmıştır. İlgili kararda Anayasa Mahkemesi, VUK 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluğun, kusura dayalı sorumluluk olduğunu, buradaki kusurun, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesi olduğunu ve kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerektiğini vurgulamıştır. Kararda 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinden kaynaklanan sorumluluğun ise kusursuz sorumluluk esasına dayandığı ve kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte ilgili kararda, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu şahısların alacağın ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı yönündeki düzenlemenin, bireyin belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının, adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağını öngörmüştür.

Bu noktada, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yer alan, limited şirketlerin kamu borçlarına ilişkin düzenlemeye de değinmekte fayda bulunmaktadır. Nitekim ilgili düzenlemeye göre,

"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) *Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*

⁵⁴ "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir".

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, E. 2014/144, K. 2015/29, 19 Mart 2015, Resmî Gazete, 3 Nisan 2015, sayı 29315.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur”.

Bu hükümde, limited şirket kanuni temsilcilerinin değil ortaklarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu düzenlemede de 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinde olduğu gibi şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sorumlu olunacağı öngörüldüğü için, sorumluluk da ortak olmanın kendisine bağlanmakta ve kusursuz sorumluluk kabul edilmektedir. Bu sorumluluğun doğması için limited şirket ortağının kanuni temsilci olmasına gerek bulunmamaktadır⁵⁶.

6183 sayılı Kanun’un 35. maddesinde yer alan limited şirket ortaklarının sorumluluğu, ilgili Kanun’un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve VUK’ta yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğunda olduğu gibi fer’i nitelikte olup, sorumluluğun doğması için kamu alacağının öncelikli olarak asıl borçludan talep edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, limited şirket ortakları, kanuni temsilcilerde olduğu gibi tüm malvarlığı ile değil sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaktır.

III. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA KANUNİ TEMSİLCİYE İHTİYATİ HACİZ UYGULANMASI

Vergi incelemesi aşamasında kanuni temsilcilere ihtiyati haciz işleminin uygulanması, hem ihtiyati haciz işleminin bir cebren tahsil yöntemi değil koruma ve güvenlik müessesesi olması hem de kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsam ve koşulları değerlendirildiğinde tartışmalı ve farklı fikirlerin ileri sürüldüğü bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Konuya ilişkin olarak Danıştay kararları incelendiğinde de birbiriyle çelişkili kararlar verildiği görülmektedir.

⁵⁶ “Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır.” (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2013/1, K. 2018/1, 11 Aralık 2018).

Söz konusu kararlardan vergi incelemesi aşamasında kanuni temsilcilere ihtiyati haciz işleminin uygulanmasının mümkün olduğu yönünde olanlara göre, ihtiyati haciz kararının muhatabı kamu borçlusudur. İhtiyati haciz işlemi de kamu alacağının korunması amacına yönelik bir işlem olduğundan, VUK 10. maddesi ve 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca şirket kanuni temsilcilerinin ihtiyati haciz kapsamında sorumlu tutulmalarında yasal bir engel bulunmamaktadır⁵⁷. Buna göre, teminat istenilmesi ve ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için VUK 344 ve 359. maddelerinde sayılan hususlara ilişkin bir kamu alacağının salınması yolunda gereken işlemlere başlanması yeterli olup, ihtiyati haciz, süreyle sınırlı olmaksızın, kanuni temsilciler hakkında da uygulanabilecektir⁵⁸. Dolayısıyla kanuni temsilciler henüz tahakkuk etmemiş olan şirket borçlarından da ihtiyati haciz aşamasında sorumlu tutulabilecektir⁵⁹.

Aksi yöndeki mahkeme kararlarına göre ise, teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri; henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüş olup, vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. Bu kapsamda, ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir. Bu işlemler korumaya yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı verginin mükellefi veya sorumlusu olup kanuni temsilciler hakkında bu işlemlerin uygulanması söz konusu olmayacaktır⁶⁰. Nitekim bu işlemler cebren tahsil ve takibe yönelik değildir⁶¹.

Danıştay 3. ve 9. Daireleri kararları kapsamında temsilcilerin şirket hakkında kesinleşen ve tahsil edilemeyen borçlardan sorumlu tutulacakları ve henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulamayacaklarının kabul edilmesi ve 4. ve 7. Daireler ile Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından, kamu borçlusu olarak kanuni temsilciler hakkında takip işlemleri kesinleşmeden de kamu alacağının koruma yöntemlerinin uygulanabileceğinin kabul edilmesi doğrultusundaki içtihat farklılığı, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından görüşülmüştür⁶². Kurul

⁵⁷ Danıştay 4. Dairesi, E. 2020/438, K. 2022/580, 7 Şubat 2022.

⁵⁸ Danıştay 7. Dairesi, E. 2016/2841, K. 2018/5203, 27 Kasım 2018.

⁵⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2018/489, K. 2018/528, 19 Eylül 2018.

⁶⁰ Danıştay 9. Dairesi, E. 2017/1821, K. 2020/3392, 1 Temmuz 2020.

⁶¹ Danıştay 3. Dairesi, E. 2015/213, K. 2018/7586, 13 Aralık 2018.

⁶² Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2021/1, K. 2022/3, 27 Mayıs 2022.

tarafından, kararlar arasındaki aykırılığın hukuki istikrarı bozacak boyuta ulaşmadığı, lüzum unsurunun gerçekleşmediği, yargılamanın genel seyrinde içtihadın kendiliğinden birleşebileceği ve içtihat gelişiminin engellenmemesi gerektiği kanaatine ulaşılmıştır.

Bununla birlikte, içtihat farklılığı güncel kararlar açısından da devam etmektedir. Danıştay 7. Dairesi, güncel bir kararında⁶³, ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için VUK 344 ve 359. maddelerinde sayılan hususlara ilişkin bir kamu alacağının salınması yolunda gereken işlemlere başlanılmasının yeterli olduğunu ve süreyle sınırlı olmaksızın ihtiyati haczin uygulanabileceğini vurgulamıştır⁶⁴.

Aksi yöndeki kararlara değinmek gerekirse, Danıştay 3. Dairesi'nin güncel kararlarına göre, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ancak kesinleşen ve tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından dolayı sorumlu tutulabilecekleri ve haklarında şirket borçlarıyla ilgili olarak ancak bu aşamada ihtiyati haciz gibi kamu alacağının korunmasına ilişkin bir işlemin uygulanabileceği kabul edilmektedir⁶⁵.

Danıştay 9. Dairesi'nin güncel kararları ise, kanuni temsilcilerin ancak kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olan borçlarından dolayı sorumlu tutulabilecekleri, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından bu aşamada sorumlu olamayacakları ve kamu alacağının asıl borçlusu olmayan kanuni temsilci adına doğrudan teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi kamu alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanmasına yasal olanak bulunmadığı yönündedir⁶⁶.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun güncel bir kararına⁶⁷ göre, asıl borçluya ait vergilendirme ilişkisinden doğan kamu alacakları yönünden kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için öncelikle asıl borçlu adına usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş bir vergi borcunun bulunması, asıl borçlu tarafından bu borcun vadesinde ödenmemesi ve tüm takip yollarının tüketilmesine rağmen söz konusu borcun asıl borçludan tahsil edilememesi

⁶³ Danıştay 7. Dairesi, E. 2020/234, K. 2022/4555, 17 Kasım 2022.

⁶⁴ Benzer şekilde bkz. Danıştay 7. Dairesi, E. 2020/246, K. 2022/4561, 17 Kasım 2022.

⁶⁵ Danıştay 3. Dairesi, E. 2023/7172, K. 2024/4472, 1 Temmuz 2024; E. 2023/3945, K. 2024/1877, 3 Nisan 2024; E. 2023/5108, K. 2024/904, 26 Şubat 2024.

⁶⁶ Danıştay 9. Dairesi, E. 2023/5369, K. 2024/2459, 8 Mayıs 2024; E. 2022/617, K. 2023/4839, 28 Kasım 2023; E. 2021/265, K. 2023/826, 21 Mart 2023.

⁶⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2022/773, K. 2024/166, 6 Mart 2024.

veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Kanuni temsilciler "kamu borçlusu" sıfatını haiz olmakla birlikte, 6183 Sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan teminat isteme, 17. maddesinde yer alan ihtiyati tahakkuk ve 13. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde tatbik edileceği belirtilen ihtiyati haciz işlemleri, kamu alacağının takip ve cebren tahsil işlemleri olmayıp, icrai muamelelere başlamadan önce kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmemesi için uygulanan korumaya yönelik işlemlerdir. Bu işlemler korumaya yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı verginin mükellefi veya sorumlusudur; dolayısıyla kanuni temsilciye ihtiyati haciz işleminin uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun diğer bir güncel tarihli kararına⁶⁸ göre de tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ancak tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen ve asıl borçlu tüzel kişiliğin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabilecek olup, şirket borçlarıyla ilgili olarak ancak bu aşamada kamu alacağının korunması için kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilecektir.

Konuya ilişkin olarak öğretide de farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bu görüşleri 2 grupta toplayacak olursak, ilk görüşe göre, kanuni temsilci de kamu borçlusudur ve koruma tedbiri niteliğindeki ihtiyati haciz, kanuni temsilciler açısından da uygulanabilir⁶⁹. Diğer görüşe göre ise, kanuni temsilciler hakkında, asıl kamu borçlusunun tahakkuk etmiş ve takip aşamasına gelmiş kamu borçlarına ilişkin olarak VUK'un 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan şartların gerçekleşmiş olması halinde ancak ihtiyati haciz kararı alınabileceğinden,

⁶⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2023/363, K. 2023/201, 29 Mart 2023.

⁶⁹ “Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanması için yukarıdaki hükümlerde bahsedilen borcun asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilememesi -veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması- şartının gerçekleşmesi de gerekmez. Zira, söz konusu hükümler yalnızca tahsil aşamasıyla ilgili olduğundan bu şartın kamu alacağının korunması amacıyla yapılacak işlemler için aranması söz konusu değildir ve olmamalıdır. Aksi hâlde uygulamada sıklıkla görüldüğü üzere kötü niyetli kanuni temsilcilerin sorumluluktan kaçmak amacıyla asıl borçlu hakkında uygulanacak takip sürecinin uzunluğundan faydalanarak malvarlığı unsurlarını kaçırmaları söz konusu olabilir” (Baydere, Türk Vergi Hukukunda, 69); “4 üncü madde ile ilgili açıklamalar sırasında da değinildiği üzere, Danıştay anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin tümünü şirkete ait amme borcunun ödenmesi bakımından kanuni temsilci saymakta, bunlar hakkında ihtiyati haciz uygulanabileceğini kabul etmektedir...Aynı esas limited şirketlerin eshamlı komandit şirketlerin, amme borçlusu oldukları durumda, dernek ve vakıfların kanuni temsilcileri içinde geçerlidir” (Özbalcı, Amme Alacakları, 207).

vergi incelemesi aşamasında kanuni temsilcilere ilişkin olarak ihtiyati haciz kararı alınamayacaktır⁷⁰.

⁷⁰ Balcı, Kamu İcra Hukuku, 586; Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (Savaş Yayınevi, 2020), 151; “*Vergi incelemesi sürecinde daha asıl borçlunun borcu tarh ve tebliğ edilmiş değildir. Oysa vergi sorumlusu konumundaki kişilerin kamu alacağından sorumlu tutulabilmeleri için, borcun tahakkuk etmiş, vadesi geçmiş ve tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olması gerekmektedir*” (Gerçek, Kamu Alacakları, 193); “6183 sayılı Yasanın mükerrer 35’inci maddesinde yasal temsilcilerin kamu alacaklarından sorumlulukları, Vergi Usul Yasasının 10 ve 333’üncü maddelerinde de vergi alacaklarında yasal temsilcilerin sorumlulukları düzenlenmiştir...Yasal temsilciler anılan yasa hükümleri çerçevesinde sorumlu oldukları kamu alacaklarından dolayı ihtiyati hacze muhatap olabilirler. Ancak bunların ihtiyati hacze muhatap olmaları için ihtiyati hacze neden olan kamu alacağın asıl borçlunun malvarlığından alınamayacağının anlaşılması gerekir” (Yılmaz, Amme Alacakları, 129); “*Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğu, kural olarak, asıl borçlu hakkında salınan verginin tahsil edilebilir hale gelmesinden sonra işleyen ve kimi ön koşulları olan sorumluluktur*” (Candan, Amme Alacakları, 209). Bununla birlikte yazara göre, “...kanuni temsilcileri için de, kamu borcundan sorumlulukları doğduğunda, 13’üncü maddenin herhangi bir bendine dayanılarak, ihtiyati haciz kararı alınmasına engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte; ...9’uncu maddenin ilk fıkrasına göre teminat istenemez. Ancak; aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca teminat istenilmesini gerektiren durum doğduğunda 13’üncü maddenin 1 ve 4’üncü bentlerine göre veya koşulları oluştuğunda diğer bentler uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması mümkündür. Bu bakımdan; kanuni temsilciler hakkında, Vergi Usul Kanununun 10’uncu maddesine 7103 sayılı Kanunun 9’uncu maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraları uyarınca tarhiyatın muhatabı olmaları hali dışında, 6183 sayılı Kanunun 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrasından hareketle, 13’üncü maddesinin 1’inci bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı alınamaz” (Candan, Amme Alacakları, 268, 269); “*İdare kanuni temsilciye ancak alacak kesinleşip cebri tahsil ve takip yolları mükellef veya vergi sorumlusu hakkında uygulandıktan sonra başvurulabilir. Bu durumda idare sadece mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ihtiyati haciz kararı alabilir. İdare kamu alacağı kesinleştikten ve cebri icra yollarını asıl borçlu hakkında uyguladıktan sonra kanuni temsilcinin mal varlığına başvurabileceğinden kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alması mümkün değildir*” (Soner Yakar, “Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?,” Bankacılar Dergisi 24, no. 87 (2013): 41). “*Gerçekten de kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğumu bakımından gerekli şartları VUK m. 10/2 ve AATUHK mük m. 35 belirlemiş olup bunlar haricinde bir işlem gerçekleştirilmesi sorumluluk öncesi sorumluluk doğuran bir uygulama anlamını taşıyacaktır*” (Sinan Can Avcı, “Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi,” Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 6, no. 2 (2023): 487); “*Dolayısıyla bu süreç vergi incelemesi aşamasında meydana gelemeyeceği için ortaklara ihtiyati hacizin uygulanması söz konusu*

Bu noktada, Anayasa Mahkemesi'nin 10.06.2020 tarihli bireysel başvuru kararına⁷¹ da değinmekte fayda bulunmaktadır. İlgili karara konu olayda başvuru, şirketin vergi borçları nedeniyle banka hesapları ile taşınır ve taşınmaz malları üzerine ihtiyati haciz uygulanması işlemine karşı iptal davası açmıştır. Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmede, banka hesapları ve araç üzerine ihtiyati haciz şerhi konulmasının, başvurunun mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini vurgulamıştır. Bununla birlikte, mahkemeye göre, başvurunun mülkiyet hakkına yapılan bu müdahale, mülkiyetten yoksun bırakma niteliği taşımamakta olup, mülkiyetin kamu yararına kullanımının kontrolü veya düzenlenmesi gibi bir amacı da içermemektedir. Dolayısıyla söz konusu müdahale, mülkiyetten barışçıl yararlanma hakkına saygı çerçevesinde incelenmelidir. Diğer kararlarından da yararlanarak bu kavramları açmak gerekirse, Mahkemeye göre, Anayasa'nın 35. maddesi⁷² ile mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Anayasa, mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili 3 kuralı içermekte olup, maddenin 1. fıkrasında, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle mülkten barışçıl yararlanma hakkına yer verilmiş; 2. fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. 2. fıkrada genel olarak mülkiyet hakkının hangi koşullarda sınırlanabileceği belirlenerek aynı zamanda mülkten yoksun bırakmanın şartlarının genel çerçevesi çizilmiş olup, son fıkrada ise, mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı kurala bağlanmıştır⁷³.

Mahkeme kararları ve öğretideki görüşlerin böylelikle özetlenmesini takiben konuya öncelikli olarak kanuni temsilcilerin mülkiyet hakkı ve bu

olamayacaktır" (Tülay Baran, "Türk Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasına ve Tahsilatına İlişkin Yöntemlerin Mükellef Hakları Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi," Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2024, 229).

⁷¹ Yusuf Yatçı Başvurusu, B. No: 2017/31801, 10/06/2020 (Kısaca Yusuf Yatçı kararı olarak anılacaktır).

⁷² "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.
Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.
Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

⁷³ Yalnızlar Tarım Ürünleri Çırcır Hayvancılık Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, B. No: 2021/30620, 24/10/2024, § 43 (Kısaca Yalnızlar Ltd. Şti. kararı olarak anılacaktır); Recep Tarhan ve Afife Tarhan, Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 55-58 (Kısaca Recep ve Afife Tarhan kararı olarak anılacaktır).

hakkın sınırlandırılması açısından bakıldığında belirtilmelidir ki, Anayasa'nın 13. maddesine göre, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”. Dolayısıyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında ölçülülük ve kanunilik ilkelerine uyulması çok önemlidir. Anayasa Mahkemesi, ölçülülük ilkesini elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere 3 alt ilke kapsamında ele almaktadır. Buna göre, elverişlilik, öngörülen sınırlamanın meşru amacı gerçekleştirmeye elverişli olması, gereklilik, amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olması, orantılılık ise sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi anlamına gelmektedir⁷⁴. Vergilere ilişkin olarak ise, Anayasa'nın 13. ve 73.⁷⁵ maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlandırma ve müdahalelerin kanunla yapılması, ölçülü olması ve hakkın özüne dokunulmaması gerekmekte olup, vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişki bulunmalıdır⁷⁶. Bu anlamda, sınırlandırmanın kanuna dayanması elzemdir. Sınırlamanın kanuna dayanması hususunda ise, yalnızca konuya ilişkin bir kanun hükmünün bulunması yeterli olmamaktadır. Nitekim müdahalenin kanuna dayalı olması için, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunması gerekmektedir⁷⁷. Dolayısıyla yalnızca 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile kanuni temsilcinin kamu borçlusu olarak öngörülmüş olması ve ihtiyati hacze ilişkin 13. madde kapsamında ihtiyati haciz sebeplerinin ortaya çıkmasından

⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, E. 2024/109, K. 2024/236, 25 Aralık 2024, Resmî Gazete, 12 Mart 2025, sayı 32839; E. 2024/130, K. 2024/235, 25 Aralık 2024, Resmî Gazete, 26 Şubat 2025, sayı 32825; E. 2023/123 K. 2024/202, 4 Aralık 2024, Resmî Gazete, 12 Mart 2025, sayı 32839.

⁷⁵ “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*
Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

⁷⁶ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı (2013): 1282-1283.

⁷⁷ Yusuf Yatçı kararı § 42;

yola çıkılarak kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınmamalıdır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik olarak, sorumluluğun oluşma koşullarına ilişkin VUK ve 6183 sayılı Kanun'da öngörülen düzenlemelere de riayet edilmesi gerekmektedir. Nitekim yalnızca birtakım düzenlemelere dayanılması ve kanun hükümlerinin, sorumluluğun koşullarına ilişkin hükümleri göz ardı edecek şekilde yorumlanması halinde, kanun hükümleri de yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olmaktan çıkacak olup kanunilik ilkesini karşılamaya yetemez hale gelecektir⁷⁸. Ayrıca belirtilmelidir ki, sorumluluğa ilişkin hükümlerin de göz önünde bulundurulması, kamu alacaklarının etkin şekilde tahsili ve kamu yararı ile kanuni temsilcinin mülkiyet hakkı arasındaki dengenin gözetilmesi açısından ölçülülük ilkesine de daha uygun olacaktır.

Bu durum, hukuk devleti ilkesi açısından da oldukça önemlidir. Nitekim hukuk devleti, bireylerin tabi olacağı hukuk kurallarını, hak ve yükümlülüklerini, hukuki durumlarını ve eylemlerinin hukuki sonuçlarını bilmesini gerektirmektedir. Bu anlamda, bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme açısından ele alındığında ise, mükelleflerin, kanunilik ilkesinin de bir gereği olarak vergilendirmeye ilişkin temel hususları şüpheye yer vermeyecek şekilde bilmesi ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmesi gerekmektedir. Bu anlamda, verginin mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olay, oranı, tarifi gibi temel öğelerinin yanında, sorumluluğa ilişkin hususların da net bir düzenlemeye kavuşturulması elzemdir. Bu durum hem idare hem de bireyler ve vergi ilişkisi özelinde mükellefler açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Nitekim hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanması ve bireylerin hukuki güvenliklerinin korunması, idarenin keyfilik önüne geçecek ve hukuk kurallarıyla bağlı olmasını sağlayacaktır. Bireyler açısından ise, vergilendirme açısından tabi olunacak kural ve yükümlülüklerin bilinmesi ve vergilendirmeye ilişkin

⁷⁸ “Hukuk devletin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle bağlantılı olup hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar” (Anayasa Mahkemesi, E. 2023/40, K. 2025/14, 16 Ocak 2025, Resmî Gazete, 14 Mart 2025, sayı 32841).

durumların belirli ve öngörülebilir olması sağlanacaktır. Bu açıdan bakıldığında, vergi ve buna bağlı alacaklardan ya da genel anlamda kamu alacaklarından sorumluluğun ne zaman doğduğunun, sorumluluğun niteliğinin, kapsam, koşul ve sınırlarının şüpheye mahal vermeyecek şekilde düzenlenmesi, bu husustaki düzenlemelere riayet edilmesi ve yeknesak bir uygulama yapılması gerekmektedir. Hukuki düzenlemelerin bu kapsamdan uzaklaşması ya da uygulamada sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin göz ardı edilmesi, hukuki güvenlik ilkesi ve bu ilkenin en önemli gereklerinden birisi olan belirlilik ve hukuki öngörülebilirlikten de uzaklaşılması sonucunu beraberinde getirecektir. Ayrıca belirtilmelidir ki, sorumluluğa ilişkin hükümlerin göz önünde bulundurulmaması, yargı organının konuya ilişkin değerlendirmesini ve idarenin uygulamalarını etkilemesi açısından hukuki istikrarın zedelenmesi yönüyle de hukuki güvenliğe aykırı düşecektir.

Bu çerçevede, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin VUK kapsamında vergi ve buna bağlı alacaklar ile 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmesi için sorumluluğun niteliği ve doğmasına ilişkin olarak öngörülen düzenleme ve şartların meydana gelmesi gerekmektedir. İhtiyati haczin bir koruma tedbiri niteliğinde olması da bunu değiştirmemektedir. Nitekim koruma niteliğindeki işlemler de mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına yol açabilmektedir. Para blokesi, tapuya şerh verilmesi gibi yöntemlerle kamu borçlusu mülkiyetinde olan iktisadi kıymetler üzerinde tasarruf edememektedir. Anayasa Mahkemesi de malikin mülkünü kullanma, mülkün semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin sınırlandırılmasının, mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmekte olduğunu kabul etmektedir⁷⁹. Bu nedenle cebren takip ve tahsile ilişkin işlemler gibi koruma tedbirleri açısından da kanuni temsilcinin sorumluluğunun koşullarının gerçekleşmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, vergi ve buna bağlı alacaklar dışındaki kamu alacakları açısından, alacağın tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Vergi ve buna bağlı alacaklar açısından ise, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden alacağın mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması ve bu anlamda kusur şartının gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, sorumluluğun fer'iliği ilkesinin de bir gereği olarak, kanuni temsilciler açısından öngörülen sorumluluk halinin doğması için, kanuni

⁷⁹ Bkz. Yalnızlar Ltd. Şti. kararı § 42; Recep ve Afife Tarhan kararı § 53.

temsilciden önce alacağın asıl borçlu nezdinde tahakkuk ettirilmiş ve tahsil edilebilir hale gelmiş olması ancak asıl borçludan tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Tüm bu değerlendirmeler kapsamında, vergi incelemesi aşamasında, kanuni temsilciye, sorumluluğunun koşulları henüz oluşmadığından ihtiyati haciz işlemi uygulanmamalı olup, kanuni temsilcilerin hukuki güvenlikleri açısından mahkeme kararları arasındaki çelişki giderilmelidir. Nitekim hukuki istikrarın sağlanması açısından, kanuni temsilcinin sorumluluğu gibi önemli bir hususta mahkeme içtihatlarının birbiriyle tutarlı hale getirilmesi oldukça önemlidir. Mahkeme kararları arasındaki çelişkinin, vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz uygulanıp uygulanmayacağından da önce bir güvenlik müessesesi olması itibarıyla kanuni temsilcilere bu işlemin uygulanabilirliği noktasında başlıyor olması da konuyu daha önemli hale getirmektedir.

Limited şirket kanuni temsilcileri için de aynı durum geçerlidir. Bununla birlikte, limited şirketlerin kamu borçlarına ilişkin özel bir düzenleme yer aldığından, limited şirket ortaklarının sorumluluğunu da ele almakta fayda bulunmaktadır. Nitekim hatırlanacağı üzere, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı öngörülmüştür. Bu çerçevede, kamu alacağının öncelikli olarak asıl borçlu olan şirketten tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, kanuni temsilci ya da limited şirket ortağına başvurulması mümkündür. Buradaki temel fark, limited şirket ortağının yalnızca sermaye hissesi oranında sorumlu olması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Danıştay kararlarına bakıldığında, limited şirket ortaklarına vergi incelemesi sırasında ihtiyati haciz işleminin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda da görüş birliğinin olmadığı görülmektedir⁸⁰.

⁸⁰ Buna göre, ihtiyati haciz cebren tahsil ve takip işlemi olmayıp, kamu alacağının korunmasına yönelik bir işlemdir. Bu işlemler korumaya yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı verginin mükellefi veya sorumlusudur. Bu nedenle esas kamu borçlusu olmayan ortaklar adına ihtiyati haciz gibi kamu alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanabileceğine dair bir açıklık bulunmamaktadır. Ortaklar ancak kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olan borçlarından dolayı sorumlu tutulabileceklerinden, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından bu aşamada sorumlu olmaları düşünülemez (Danıştay 9. Dairesi, E. 2024/6046, K. 2025/1168, 8 Nisan 2025; Danıştay 9. Dairesi, E. 2023/874, K. 2024/6982, 2 Aralık 2024). Bu yönde bkz. Danıştay 3. Dairesi, E. 2023/3292, K. 2023/3511, 4 Ekim 2023. Diğer görüşe göre ise, kamu borçlusu limited şirketin ortağının

Bununla birlikte, limited şirket ortaklarının sorumluluğu da fer'i nitelikte bir sorumluluk olarak öngörülmüştür. Bu nedenle kamu alacağının tahsili için öncelikli olarak asıl borçlu şirkete başvurulması ve alacağın limited şirketten tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde limited şirket ortağına başvurulması gerekmektedir. İhtiyati haciz işleminin hangi aşamada uygulanabileceği sorununun da kanuni temsilcilere ilişkin kısımda ele alındığı üzere, sorumluluğun niteliği ve doğmasının koşulları çerçevesinde değerlendirilmesi isabetli olacaktır. Bu çerçevede, bir koruma tedbiri niteliğinde olması, ihtiyati haczin limited şirket ortaklarına uygulanamayacağı anlamına gelmemekle birlikte, söz konusu işlemin tesis edilebilmesi için kamu alacağının ortaktan önce şirketten talep edilmiş ancak tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Bu nedenle, ihtiyati haciz işleminin, vergi incelemesi aşamasında limited şirket ortaklarına uygulanmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

A. Vergi Usul Kanunu'nun 10. Maddesinin 5 ve 6. Fıkraları Kapsamında Kanuni Temsilciye İhtiyati Haciz Uygulanması

Kanuni temsilcilere ihtiyati haciz işleminin uygulanması açısından VUK 10. maddesinin 5. ve 6. fıkraları ayrıca ele alınmalıdır. Nitekim hatırlanacağı üzere, ilgili düzenlemelere göre,

“(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

İhtiyati haciz aşamasında sorumlu tutulmasında yasal bir engel bulunmamaktadır (Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/11939, K. 2021/1456, 4 Mart 2021). Benzer yönde bkz. Danıştay 7. D., E. 2020/234, K. 2022/4555. Görüş farklılığı uzun yıllardır devam etmekte olup, daha önce de bahsi geçen Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında (E. 2021/1, K. 2022/3) bu husus da incelenmiştir. Bununla birlikte, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, içtihadın birleştirilmesine ilişkin olarak lüzum unsurunun gerçekleşmediği sonucuna vararak içtihatların birleştirilmesine gerek olmadığına karar vermiştir.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.”

İlgili hükümler kapsamında, tüzel kişiliğin tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinmesi ya da diğer hallerde sona ermesi halinde, tarhiyatın, tasfiye ya da sona erme öncesi dönem için kanuni temsilciler adına yapılacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla bu hükümler doğrultusunda, tüzel kişilerin tasfiyesi ya da sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olarak tarhiyatın muhatabı, kanuni temsilci olacaktır. Böyle bir durumda, vergi incelemesi sırasında da kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınması mümkündür⁸¹. Nitekim burada tüzel kişilerin kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin olarak belirlenen genel koşullardan ayrılarak kanuni temsilci doğrudan tarhiyatın muhatabı olarak öngörülmüştür. Sorumluluğun fer’iliği kapsamında öncelikli olarak esas borçlu olan tüzel kişinin takip edilmesi gibi bir durumun tasfiye edilmiş ya da diğer şekillerde sona ermiş olan bir tüzel kişilik açısından aranması da düşünülemeyeceğinden, vergi incelemesi aşamasında kanuni temsilciye ihtiyati haciz uygulanmasında hukuka aykırı bir durum bulunmamaktadır.

SONUÇ

İhtiyati haciz işlemi, kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu malvarlığı değerleri üzerinde tasarruf yetkisini sınırlandıran geçici bir koruma yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yönüyle ihtiyati haciz, cebren takip ve tahsil yöntemlerinden ayrılmakla birlikte, kamu borçlusu, mülkiyet hakkı kapsamında en önemli yetkilerden birisi olan tasarruf yetkisini kullanamaz hale geldiğinden, mülkiyet hakkı ve bu hakkın sınırlandırılması açısından oldukça dikkatli olunmasını gerektiren bir kurumdur.

6183 sayılı Kanun’un 13. maddesinde ihtiyati haciz sebeplerine yer verilmiştir. İlgili düzenlemeye göre, ihtiyati haciz, bu sebeplerden birinin bulunması durumunda hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla derhal tatbik olunur.

⁸¹ Candan, Amme Alacakları, 269.

İhtiyati haciz işleminin vergi incelemesi aşamasında tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Danıştay dairelerinin farklı görüşlerinin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim Danıştay 3. ve 9. Daireleri tarafından, kanuni temsilcilerin şirket hakkında kesinleşen ve tahsil edilemeyen borçlardan sorumlu tutulacakları ve henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulamayacakları yönünde kararlar verilirken, 4. ve 7. Daireler ile Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından, kanuni temsilcilerin kamu borçlusu olduğu vurgulanarak bu kişiler nezdinde takip işlemleri kesinleşmeden de kamu alacağının koruma yöntemlerinin uygulanabileceğini kabul edilmiştir. Söz konusu içtihat farklılığı, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından da incelenmiş olmakla birlikte, kararlar arasındaki aykırılığın hukuki istikrarı bozacak boyuta ulaşmadığı kanaatine ulaşılmıştır. Bununla birlikte, içtihat farklılığı halihazırda süregelmektedir. Kanuni temsilcilere ihtiyati haciz işleminin uygulanması, temsilcilerin ihtiyati hacze konu malvarlığı değerleri üzerindeki tasarruf yetkisini kısıtlayıcı etkisi dolayısıyla mülkiyet hakkı açısından da sınırlandırıcı etki doğurmaktadır olduğundan, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin görüşlerdeki farklılık, mülkiyet hakkına ilişkin sınırlamaların da farklı değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durum, kapsamı oldukça geniş olan kamu alacakları açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğunun olup olmadığı ya da hangi süreçte sorumluluğunun doğduğunun netleştirilmesi açısından hukuki güvenlik ilkesi bağlamında da soru işaretleri doğurmaktadır. Bu kapsamda, hukuki güvenlik ve mülkiyet hakkı açısından bakıldığında, içtihat farklılığının giderilmesi gerektiği ve bu anlamda lüzum unsurunun oluştuğu sonucuna varılmaktadır⁸².

Öğretide yer alan görüşler incelendiğinde de görüşler arasında bir farklılık olduğu rahatlıkla görülmektedir. Nitekim bazı yazarlar ihtiyat haczin bir cebren tahsil yöntemi değil koruma tedbiri olduğunu ve kamu borçlusu niteliğindeki kanuni temsilciye bu işlemin uygulanması için VUK ve 6183 sayılı Kanun'da yer alan şartların gerçekleşmesine gerek olmadığını belirtmektedir. Diğer görüşler ise, asıl kamu borçlusunun tahakkuk etmiş ve takip aşamasına gelmiş kamu borçlarına yönelik olarak ilgili kanunlarda kanuni temsilcilerin sorumluluğu hususunda öngörülen koşulların varlığı

⁸² İçtihat farklılığının hukuki güvenlik ilkesi açısından ayrıntılı bir değerlendirmesi için bkz. Sinan Can Avcı, "Limited Şirket Kanuni Temsilci ve Ortakları Hakkında İhtiyati Haciz Uygulanması Konusunda Oluşan İçtihat Aykırılığının Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Karar Eleştirisi," İstanbul Hukuk Mecmuası 82, no. 4 (2024).

halinde ancak ihtiyati haczin uygulanabileceği yönündedir. Bunun doğal sonucu ise, kanuni temsilcilere vergi incelemesi aşamasında ihtiyati haciz işleminin uygulanamayacak olmasıdır.

Konunu değerlendirilmesi açısından belirtilmelidir ki, ihtiyati haczin tüzel kişilerin kanuni temsilcileri açısından uygulanıp uygulanmayacağı ya da hangi şartlar altında uygulanacağının doğru şekilde tespit edilebilmesi için bu temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin irdelenmesi gerekmektedir. Nitekim kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler irdelendiğinde görülecektir ki, bu sorumluluğun zaman ve içerik açısından birtakım kısıt ve koşulları bulunmaktadır.

Konuya vergi ve buna bağlı alacaklar nezdinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından bakıldığında, VUK madde 10'da yer alan düzenlemeler karşımıza çıkmaktadır. İlgili hükme göre, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda, vergiye ilişkin ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğması için ise bu ödevlerin yerine getirilmemesi ve alacağın ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle esas mükellef ya da vergi sorumlusunun malvarlığından tamamen ya da kısmen alınamaması gerekmektedir. Dolayısıyla burada bir kusur sorumluluğu öngörülmüştür.

Vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan kamu alacakları açısından ise, 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 doğrultusunda, kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla her iki düzenleme kapsamında da sorumluluğun fer'iliği yani alacağın öncelikli olarak asıl borçlu için tahakkuk ettirilmiş ve tahsil edilebilir hale gelmiş olması ancak buna rağmen tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması esastır. Bu nedenle vergi incelemesi aşamasında kanuni temsilciler açısından ihtiyati haciz işlemi uygulanmamalıdır.

Bununla birlikte, VUK madde 10/5,6 kapsamında, tüzel kişilerin tasfiyesi ya da tasfiye dışında sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olarak tarhiyatın muhatabı doğrudan kanuni temsilci olarak öngörülmüştür. Belirtilen hallerde tarhiyatın muhatabı kanuni temsilci olacağı için kanuni temsilcinin vergi incelemesi aşamasında da ihtiyati haciz işlemine muhatap kılınması mümkündür.

KAYNAKÇA

- Avcı, Sinan Can. “Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi.” Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 6, no. 2 (2023): 467-490.
- Avcı, Sinan Can. “Limited Şirket Kanuni Temsilci ve Ortakları Hakkında İhtiyati Haciz Uygulanması Konusunda Oluşan İçtihat Aykırılığının Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Karar Eleştirisi.” İstanbul Hukuk Mecmuası 82, no. 4 (2024): 1379-1407.
- Baran, Tülay. “Türk Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasına ve Tahsilatına İlişkin Yöntemlerin Mükellef Hakları Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi.” Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2024.
- Balcı, Mustafa. Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması. On İki Levha Yayıncılık, 2023.
- Batı, Murat. “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un İşlevsiz Hükümleri.” Vergi Sorunları Dergisi, no. 369 (2019): 112-130.
- Batı, Murat. Vergi Hukuku (Genel Hükümler). Seçkin Yayınları, 2024.
- Batı, Murat. Vergi icra hukukunda teminat sorunsalı (2022), <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-icra-hukuku-nda-teminat-sorunsali,34662>.
- Baydere, Cihan. Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi. On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Bilici, Nurettin. Vergi Hukuku. Savaş Yayınevi, 2020.
- Candan, Turgut. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Yetkin Yayınları, 2023.
- Candan, Turgut. Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Gerçek, Adnan. Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku. Ekin Yayınevi, 2023.
- Gümüşkaya, Gamze. “Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı.” Vergi Dünyası Dergisi, no. 343 (2010): 200-222.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme.” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı (2013): 1259-1307.
- Karakoç, Yusuf. Kamu İcra Hukuku. Yetkin Yayınları, 2016.
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Dönmez, Recai. Vergi Hukuku. Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami ve Göker, Cenker. Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi, 2024.

Özbalcı, Yılmaz. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık, 2005.

Yakar, Soner. “Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?.” Bankacılar Dergisi 24, no. 87 (2013): 29-46.

Yılmaz, Kazım. Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.

Danıştay Kararları

- Danıştay 9. Dairesi. E. 2024/6046, K. 2025/1168, 8 Nisan 2025
- Danıştay 3. Dairesi. E. 2023/7172, K. 2024/4472, 1 Temmuz.2024
- Danıştay 9. Dairesi. E. 2023/5369, K. 2024/2459, 8 Mayıs 2024
- Danıştay 3. Dairesi. E. 2023/3945, K. 2024/1877, 3 Nisan 2024
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. E. 2022/773, K. 2024/166, 6 Mart 2024
- Danıştay 3. Dairesi. E. 2023/5108, K. 2024/904, 26 Şubat 2024
- Danıştay 9. Dairesi. E. 2022/617, K. 2023/4839, 28 Kasım 2023
- Danıştay 3. Dairesi. E. 2023/3292, K. 2023/3511, 4 Ekim 2023
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. E. 2023/363, K. 2023/201, 29 Mart 2023
- Danıştay 9. Dairesi. E. 2021/265, K. 2023/826, 21 Mart 2023
- Danıştay 7. Dairesi. E. 2020/246, K. 2022/4561, 17 Kasım 2022
- Danıştay 7. Dairesi. E. 2020/234, K. 2022/4555, 17 Kasım 2022
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu. E. 2021/6, K. 2022/2, 27 Mayıs 2022
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu. E. 2021/1, K. 2022/3, 27 Mayıs 2022
- Danıştay 4. Dairesi. E. 2020/438, K. 2022/580, 7 Şubat 2022
- Danıştay 4. Dairesi. E. 2016/11939, K. 2021/1456, 4 Mart 2021
- Danıştay 7. Dairesi. E. 2016/1998, K. 2021/864, 9 Şubat 2021
- Danıştay 9. Dairesi. E. 2017/1821, K. 2020/3392, 1 Temmuz 2020
- Danıştay 3. Dairesi. E. 2015/213, K. 2018/7586, 13 Aralık 2018
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu. E. 2013/1, K. 2018/1, 11 Aralık 2018
- Danıştay 7. Dairesi. E. 2016/2841, K. 2018/5203, 27 Kasım 2018
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. E. 2018/489, K. 2018/528, 19 Eylül 2018
- Danıştay 9. Dairesi. E. 2016/4515, K. 2018/2512, 24 Nisan 2018
- Danıştay 4. Dairesi. E. 2013/5941, K. 2014/1522, 10 Mart 2014
- Danıştay 7. Dairesi. E. 2000/6450, K. 2002/574, 13 Şubat 2002
- Danıştay 3. Dairesi. E. 1988/234, K. 1988/1381, 4 Mayıs 1988

Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi. E. 2023/40, K. 2025/14, 16 Ocak 2025. Resmî Gazete, 14 Mart 2025, sayı 32841.

Anayasa Mahkemesi. E. 2024/130, K. 2024/235, 25 Aralık 2024. Resmî Gazete, 26 Şubat 2025, sayı 32825.

Anayasa Mahkemesi. E. 2024/109, K. 2024/236, 25 Aralık 2024. Resmî Gazete, 12 Mart 2025, sayı 32839.

Anayasa Mahkemesi. E. 2023/123 K. 2024/202, 4 Aralık 2024. Resmî Gazete, 12 Mart 2025, sayı 32839.

Anayasa Mahkemesi. E. 2014/144, K. 2015/29, 19 Mart 2015. Resmî Gazete, 3 Nisan 2015, sayı 29315.

Yalnızlar Tarım Ürünleri Çırcır Hayvancılık Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, B. No: 2021/30620, 24/10/2024, § 43.

Yusuf Yatçı Başvurusu, B. No: 2017/31801, 10/06/2020, § 40.

Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 55.

Yazar Beyanı / Author's Declaration**Mali Destek / Financial Support:**

Yazar(lar), bu çalışmanın araştırılması, yazarlığı veya yayımlanması için herhangi bir finansal destek almadığını/alınmadığını beyan eder. / *The author(s) declare(s) that no financial support was received for the research, authorship, or publication of this study.*

Yazar Katkıları / Authors' Contributions:

Bu çalışma, yazar(lar) tarafından hazırlanmış olup, tüm yazar(lar) çalışmaya asli katkı sağlamış ve makalenin son halini onaylamıştır. / *This study was prepared by the author(s). All author(s) contributed substantially to the work and approved the final version of the manuscript.*

Çıkar Çatışması-Ortak Çıkar / Declaration of Conflict of Interest-Common Interest:

Yazar(lar) tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir. / *No conflict of interest or common interest has been declared by the author(s).*

Etik Kurul Onayı / Ethics Committee Approval:

Çalışmanın herhangi bir etik kurul onayı veya özel bir izne ihtiyacı yoktur. / *This study does not require ethics committee approval or any special permission.*

Araştırma ve Yayın Etiği / Research and Publication Ethics:

Yazar(lar), çalışmanın tüm süreçlerinde derginin bilimsel, etik ve alıntı kurallarına uyduğunu, makalenin özgün olduğunu ve intihal yapılmadığını, verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, suç unsuru veya hukuka aykırı yöntem kullanılmadığını, üçüncü kişilerin telif haklarının ihlal edilmediğini, karşılaşılabilecek etik ihlallerde derginin ve editör kurulunun sorumlu olmadığını, ayrıca bu çalışmanın başka bir akademik yayın ortamında değerlendirilmediğini beyan eder. / *The author(s) declare(s) that they have complied with the journal's scientific, ethical, and citation principles throughout all stages of the study; that the manuscript is original and not plagiarized; that no falsification of data has been made; that no unlawful method or material has been used; that no third-party copyrights have been infringed; that the journal and its editorial board bear no responsibility for any potential ethical violations; and that this study has not been submitted to or evaluated in any other academic publication.*

