



Kamu Alacaklarının Korunması ve Tahsilatın Kolaylaştırılması Kapsamında Bir Önlem: İhtiyati Haciz Kurumu

*A Measure Within The Scope of Protecting Public Receivables and Facilitating
Collection: Precautionary Seizure Authority*

Taner Ercan^a

^aDoç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, taner.ercan@klu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9647-0127

MAKALE BİLGİSİ

Makale Gönderim Tarihi: 13.02.2024

Makale Kabul Tarihi: 16.03.2024

Anahtar Kelimeler: İhtiyati Haciz, Haciz, Kamu Alacağı, Kamu Borçlusu, Kamu Geliri

JEL Kodları: K34, K39, K40

ÖZ

Kamu hizmetlerini sunma mükellefiyetine haiz devlet kurumları, bu faaliyetlerin topluma arz edilmesi sürecinde süreklilik prensibi bağlamında hareket etmesi gerekmektedir. Ancak devletin ifa ettiği kamu hizmetlerinde arzulan devamlılık için finansman kaynağı olarak kamu gelirlerinin elde edilmesi elzemdir. Söz konusu gelirlerin kamu hizmet finansmanına katkı sağlaması doğal olarak kamu gelirlerinin zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahsili ile mümkün olabilmektedir. Devletin, diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının mali yükümlülüklerden doğan ve kamu alacağı olarak ifade edilen kamu gelirlerinin tahsil edilememesi tehlikesi doğrultusunda gerçekleştirilecek güvence önlemlerini, ödenmesini, takibini ve hukuki cebir çerçevesinde tahsilini kamu icra hukuku düzenlemektedir. Kamu alacaklarının hızlı ve adil bir biçimde tahsil edilmesi temelinde kamu yararı da sağladığından özel hukuktaki alacaklardan farklı bazı kural ve uygulamalara tabi olmaktadır. Bu kural ve uygulamalar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu (AATUHK)'da düzenlenmiştir. Kamu alacağının tahsilinde yaşanacak gecikme ve riskleri önlemek amacıyla mezkur Kanun'da bazı koruma tedbirlerine yer verilmiş olup ihtiyati haciz müessesesi bunlardan birisini teşkil etmektedir. Bu çalışmada kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla düzenlenen ihtiyati haciz kurumu ile ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde açıklamalar yapılacak, uygulama dahilinde ve ihtiyati haczin dava sürecinde özellik arz eden hususların hukuki durumu ele alınacaktır.

ARTICLE INFO

Article Received: 13.02.2024

Article Accepted: 16.03.2024

Keywords: Ancillary Attachment, Attachment, Public Receivables, Public Debtor, Public Revenue

JEL Codes: K34, K39, K40

ABSTRACT

State institutions that have the obligation to provide public services must act within the context of the principle of continuity in the process of offering these activities to the society. However, it is essential to obtain public revenues as a source of financing for the desired continuity in public services provided by the state. Naturally, the contribution of these revenues to public service financing is only possible with the timely and complete collection of public revenues. Public enforcement law regulates the assurance measures, payment, follow-up and collection within the framework of legal force in line with the danger of non-collection of public revenues arising from the financial obligations of the state, other public administrations and institutions and expressed as public receivables. Since it also provides public benefit on the basis of rapid and fair collection of public receivables, it is subject to some rules and practices different from private law receivables. These rules and practices are regulated in the Law No. 6183 on the AATUHK. In order to prevent delays and risks in the collection of public receivables, some protection measures are included in the said Law, and the provisional lien institution constitutes one of them. In this study, explanations will be made within the framework of the legal regulations regarding the provisional lien institution organized for the purpose of securing public receivables, and the legal status of the issues that are special within the scope of practice and in the provisional lien litigation process will be discussed.

Giriş

Birçok alanda toplumun gereksinimlerini karşılamaya çalışan devlet, ifa etmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerine yönelik yapmış olduğu harcamaları finanse etmek amacıyla özel kesimden kamu kesimine değerler aktarmaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanı ve bunların kesintisiz devam etmesi için devlet kurumu, Anayasa'dan almış olduğu yetki çerçevesinde mali yükümlülükler koymaktadır. Kamu alacağı olarak nitelendirilen, idare hukuku açısından idari işleme konu teşkil eden bu mali yükümlülükler, devletin alacak ve borç ilişkisi tesisi sonucu idari işlemler vasıtasıyla sağlamış olduğu kamu gelirleridir. Devletin bu bağlamda alacaklı vasfına haiz olmasıyla birlikte söz konusu değerlerin de vadelerinde tahsil edilmesi önem arz etmektedir. Tıpkı özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da temel gaye, tarafların hak ve yükümlülüklerinin adaletli bir şekilde tesisi ve korunmasıdır. Kamu hukuku kapsamında doğan borç alacak ilişkisinde bahsi geçen tarafların hak ve yükümlülükleri korunurken, kamu hizmetlerinin kesintisiz devam etmesi prensibi gereğince kaynağa ihtiyaç duyan kamu kesimi bir yandan tahsilatı zamanında yapmak diğer yandan ise olası gecikmeleri önlemeye çalışmaktadır. Kamu gelirlerinin tahsil sürecinde yaşanan ya da yaşanması muhtemel gecikmeler doğal olarak kamu hizmetlerinde de aksamalara yol açacaktır. Kamu gelirlerinin tahsilinde yaşanacak gecikmeleri önlemek ve tahsilata ilişkin olası temerrütlerin önüne geçmek amacıyla “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu”nda (AATUHK) birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Kamu icra hukuku çerçevesinde önemli bir düzenleme olan AATUHK, kamu alacağının tahsil ve takibinde izlenecek usul ve esasları ortaya koymakta ayrıca kamu alacağının tahsil güvenliğine yönelik önemli hükümler içermektedir. Kamu alacağının tahsil sürecinde gecikme yaşanmaması, kamu alacağının karşılıksız kalma riski, kamu alacağının tahsil edilememe tehlikesinin önlenmesi, cebri icra sürecinin neticeye varabilmesi gayesine binaen kanun koyucu ihtiyati haciz kurumunu tesis etmiştir. İhtiyati haciz, gelecekte tahakkuk edecek durumda olan ya da nihayetinde muaccel hale gelmemiş veya vadesi geldiği halde gerekli ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacağının tahsil edilmesine ve emniyetini karşılamaya yönelik olarak gerçekleştirilen hacizdir. Yani söz konusu müessese, amme alacağının borçlu tarafından ödenmesini ya da cebri olarak tahsilini güvenceye almak üzere Kanun'da belirtilen koşulların oluşması halinde idari bir karar ile borçlunun birtakım mal, alacak ve haklarına önceden el konulması suretiyle tasarruf yetkisi kapsamı dışına çıkarılmasına yönelik bir idari işlemdir.

Bu minvalde çalışmada, kamu icra hukukunda yer alan kamu alacağını koruma altına alarak amme alacağının tahsilatının kolaylaştırılması, kamu alacağının karşılıksız kalmasını önlemeye yönelik ihtiyati haciz müessesesi kavramsal ve hukuksal vasıfları bağlamında yorumlanacaktır. Ayrıca ihtiyati haczin şartları ve usul işlemleri irdelenecek olup ihtiyati haczin dava konusu olmasına yönelik hususlar değerlendirilecektir.

1. İhtiyati Haciz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Devletin, kurumlarının ve diğer kamu idarelerinin mali yükümlülükler sebebiyle meydana gelen veya kamu alacağı vasfına sahip alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebir çerçevesinde tahsilini konu alan bir hukuk dalı kamu icra hukukudur (Karakoç, 2001, s. 123). Doktrinde kamu alacağının cebren tahsilini anlatmak amacıyla “vergi icra hukuku”, “vergi tahsil usulü hukuku”, “kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku”, “kamu gelirlerinin tahsil hukuku”, “kamu alacaklarının zorla alım hukuku”, “kamu alacaklarının tahsili hukuku” gibi tabirler kullanılmaktadır. Ancak bahsi geçen hukuk dalı, vergi dışında bulunan kamu alacaklarının tahsil usulünü de kapsamakta olduğundan “Kamu İcra Hukuku” ifadesinin yerinde olacağı kabul edilmektedir (Dönmez, 1998, s. 12). Kamu alacaklarının cebri icra ile tahsili kamu icra hukuku bağlamında AATUHK çerçevesinde düzenlenmiştir. Kamu hizmetlerinin temel finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsil süreci özel alacaklarla ile karşılaştırıldığında daha ayrıcalıklı takip ve tahsil usulüne tabi olup kamu alacaklarının korunması amacıyla birtakım tedbirler ve ilkeler benimsenmiştir (Erdönmez, 2005, s. 136). Kamu icra hukukunda, cebri icranın sonunda yani alacaklı tahsil dairesinin haciz safhasına gelmesi durumunda, kamu borçlusunun mamelekinin kamu alacağının tahsiline imkan vermeyecek seviyede olması söz konusu olabilir. İşte bu süreçte kamu icra hukuku, cebri icra sürecinin olumlu bir şekilde sonuç verebilmesi ve kamu borçlusunun mamelekinde meydana gelebilecek eksilmeleri engellemek amacıyla AATUHK'nın 13 ila 16. maddelerinde ihtiyati haciz kurumuna yer vermiştir (Karakoç, 2001, s. 128). Söz konusu kurumun gayesi, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk eden fakat ödeme vadesi dolmamış yahut amme borçlusuna ödeme emri gönderilmemiş kamu alacağının tahsil güvenliğini temin etmektir. Bu vasıtayla, borçluya ait olan bazı malların tasarrufundan çıkarılması ile suiniyetli borçlu tarafından bu malların cebri icra alanı dışında tutulmasına mani olunabilmektedir (Baydere, 2019, s. 58). Pratikte amme borçlusuna yönelik cebren tahsil ve takip yollarına gidilebilmesi için öncelikli olarak muaccel hale gelmiş olan borcun ödenmesi amacıyla ödeme emri tebliğ edilmesi ve sonrasında 15 günlük ödeme ya da dava açma süresinin geçmesi gereklidir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.15). Dava açılması durumunda, söz konusu sürecin nihayete ermesi ancak belli bir zaman aralığında olanak dahilinde olmaktadır. Belirtilen aşamada amme borçlusu, mameleki üzerinde her türlü tasarruf imkanına sahiptir. Bu olanağın amme borçlularının kullanımında bırakılması halinde suiniyetli borçlular, mallarını kaçırma ve/veya devretme vasıtalarını kullanarak takibin sonuçsuz kalması eylemlerini sergileyebilmektedir. Dolayısıyla bahsi geçen vetireler alacaklı tarafın alacağını tahsil edememesine sebep

olabilmektedir. Bu minvalde ortaya çıkabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik olarak tesis edilmiş olan ihtiyati haciz müessesesi, kamu alacağının korunması açısından hayli büyük öneme haiz bir kurumdur. Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de ihtiyati haczin hususiyetine dikkat çekilerek şu şekilde ifadeler kullanılmıştır; “İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geldiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacizdir” (Gerçek, 2020, s. 185). İhtiyati haciz kurumu, borçlu ve alacaklı arasında borç bağlamında vukuu bulan ya da bulacak olan sorun karşısında tarafların hak kayıplarını koruma altına alan bir sistemdir (Özekes, 1996, s. 14). Bu müessesenin temel gayesi, “asıl alacağı konu edinen yolun” amacına varması, idare tarafından amme alacağının kontrol altında tutularak güvence altına alınmasıdır (Özekes, 1996, s. 19). Yani ihtiyati haciz, “kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için yasada öngörülen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır” (Dönmez, 1998, s. 13).

İhtiyati haciz müessesesi, pozitif hukukumuzda sadece kamu alacakları yönünden düzenlenmemiş olup özel hukuk alacaklarının korunması bağlamında da geçerli bir uygulamadır. Özel hukuk alacaklarına yönelik ihtiyati haciz düzenlemesi “2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu”nun (İİK) 257. maddesinde ve devam eden hükümlerinde düzenlenmiştir (Resmî Gazete, 1932/2004: m.257). Kamu icra hukuku çerçevesinde yer alan ihtiyati haciz müessesesi, icra ve iflas hukukundaki ihtiyati hacizden oldukça farklıdır. AATUHK’nda yer alan “ihtiyati haciz”, İİK kapsamındaki ihtiyati hacze nazaran alacaklıya çok daha geniş yetkiler ve imtiyazlar vermektedir. Bununla birlikte söz konusu kurumun icrai nitelik taşıması AATUHK’nda “idari karar” ile İİK’nda ise “yargı kararı” vasıtası ile mümkündür (Yılmaz, 2012, s. 1446). AATUHK’nda yer alan ihtiyati haciz, hukuki nitelik olarak bir “idari işlem” olması hasebiyle idari işlemlerin dahil olduğu hukuksal rejime tabi olmaktadır. Demek ki ihtiyati haciz; idari işlemlerin genel nitelikleri çerçevesindeki “icrailik (tek yanlılık)”, “resen icra edilebilirlik”, “hukuka uygunluk (kanunilik) karinesinden yararlanma” ve “yargısal denetime tabiiyet”, kamu alacaklarının tahsili hukukunda yer alan kurumlar açısından “cebri bir teminat” özelliği taşımaktadır. Binaenaleyh mezkur yasa çerçevesinde ihtiyati haczin mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik özelliği de değerlendirildiğinde, idareye tanınan çok önemli bir “kamu gücü ayrıcalığı” olduğu sarîh bir şekilde görülmektedir (Karakoç, 2007, s. 588). Bu sebeple, idarenin “ihtiyati haciz” işlemi tesis ederken olası hak kayıplarına neden olmaması için verilen bu kamu gücü ayrıcalığının kullanımında titiz davranması oldukça önem arz etmektedir.

AATUHK’da ihtiyat haciz kurumunun kapsamı, ihtiyati tahakkuk sürecinde olduğu gibi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Bu yüzden ihtiyati haciz, tüm kamu alacaklarına yönelik olarak uygulanabilecektir (Baydere, 2019, s. 59). Kamu alacaklarının hangi alacaklardan müteşekkil olduğu AATUHK’nun 1 ve 2. maddelerinde ifade edilmiştir. Ancak her kamu alacağının AATUHK çerçevesinde takip ve tahsil edileceğini söylemek doğru değildir. Devletin özel alaktan kaynaklanan her türlü alacağına yönelik olarak İİK’nu tatbik edilmektedir. Yani bahsi geçen tipteki alacaklar için AATUHK’da zikredilen kamu gücü ayrıcalıkları çerçevesinde öncelik ve tedbir uygulanamamakta, özel alacaklarda mezkur kanunda yer alan kamu egemenliği bulunmamaktadır (Özgün ve Andıç, 2018, s. 12). Bir alacağın AATUHK kapsamında bir kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için bunların “Devlete, il özel idarelerine ya da belediyelere” ait olmaları şartı yasada net bir biçimde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu idareler dahilinde bulunmayan alacaklar, AATUHK’nun 1 ve 2. maddeleri kapsamında yer alsalar dahi kamu alacağı niteliğine haiz olamayacaktır. AATUHK’un ilk iki maddesi çerçevesinde kamu alacaklarının kapsamını şu şekilde belirtmek mümkündür (Gerçek, 2020, s. 6);

Tablo 1: 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları

6183 sayılı Kanun Çerçevesinde Yer Alan Alacaklar				
Asli Kamu Alacakları	Fer'i Kamu Alacakları	Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Alacaklar	Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar
Vergi	Gecikme Zammı	Katılma Payları	İlan Gideri	Oda Aidatları
Resim	Tecil Faizi	Su Bedelleri	Haciz Gideri	SGK Primleri
Harç	Haksız Çıkma Zammı	İmha Giderleri	Taşıma Gideri	Ecrimisiller
Para Cezaları	Gecikme Faizi	Madenlerde Devlet Hakkı	Muhafaza Gideri	Trafik Cezaları
Vergi Cezaları	Pişmanlık Zammı		Satış Gideri	
Muhakeme Giderleri	İzahat Zammı			

Kaynak: (Gerçek, 2020, s.6.)

Diğer yandan bazı kanunlarda kamu idareleri ve/veya kamu kurumları vasıtasıyla tahsil edilen kimi alacakların, AATUHK’da yer alan hükümler çerçevesinde tahsil edileceği ifade edilmektedir. Bu sebebiyle söz konusu alacaklar da AATUHK bağlamında değerlendirilen kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne bağlı olmaktadır. Özel birtakım yasalarda “Tahsili Emval Kanunu” ya da AATUHK’na göre tahsil olunacağı zikredilen bazı alacaklar ve müteallik yasa maddeleri aşağıda belirtildiği şekilde yer almaktadır (Özgün ve Andıç, 2018, s. 13).

Tablo 2: Özel Kanunlarında 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

Alacağın İçeriği	Tahsili Emval Kanunu veya AATUHK’ya Atıf Yapan Yasa Hükümleri
Yolsuz Harcanan Köy Paraları	442 Sayılı Köy Kanunu / md. 45
Çiftçi Mallarını Koruma Bedelleri	4081 Sayılı Çiftçi Haklarını Koruma Hakkında Kanun / md. 15
Asker Ailelerine Yapılacak Yardım	4109 Sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanun / md. 7
Mutemet Avansları	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu / md. 35
Para Cezaları ve Alacakları	1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu / Ek md. 4
Milli Emlak Taksit Bedelleri	4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmazların Değerlen. Kanunu / md. 5
Oda ve Borsa Aidatları	5590 Sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsalar Bir. Kanunu / md. 25
SGK Primleri	5510 Sayılı Sosyal Sig. ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu / md. 88
Ecrimisiller	2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu / m. 75
Hazine Payı ve Trafik Cezaları	2918 Sayılı Karayolları ve Trafik Kanunu / md. 35 ve 115

Kaynak: (Özgün ve Andıç, 2018, s. 13.)

Tablo 1’de de belirtildiği üzere özel kanunlarında bulunan hükümlere yönelik olarak AATUHK’a atıfta bulunulan belirli alacakların söz konusu kapsamda değerlendirilmesiyle “kamu alacaklarının takip ve tahsil usulü” oldukça genişlemiştir. Tablo 1’de yer alan ihtiyati haciz tatbik edilecek kamu alacaklarının, bu sürecin hayat bulması için hangi aşamada oldukları ayrıca önem arz etmektedir (Gerçek, 2020, s. 10). Bu çerçevede belirli safhalardaki kamu alacaklarına yönelik ihtiyati haczin uygulanması mümkün olabilir, bunlar; “nihayetinde tahakkuk etmemiş ve fakat ihtiyati tahakkuk kararı alınan kamu alacakları, tahakkuk etmiş olmakla beraber hala ödeme vadesi gelmemiş olan kamu alacakları, ödeme vadesi dolmuş fakat borçlusuna daha ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilememiş olan kamu alacakları, borçlusuna yönelik olarak ödeme emri tebliğ edilmiş ancak henüz 15 günlük itiraz ve ödeme zamanı dolmamış” kamu alacaklarıdır (Baydere, 2019, s. 60). Bu aşamalarda kamu alacakları için ihtiyati haciz tatbik edilebilmektedir. Ayrıca borçluya yönelik ödeme emri düzenlenip 15 günlük yasanın tevdi etmiş olduğu sürenin geçmiş olmasından sonra artık alacağın tahsili ile ilgili “doğrudan haciz” uygulanabilmesi olanağı doğmaktadır. Bu yüzden söz konusu aşama sonrası ihtiyati haczin uygulanması mevzu bahis olmayacaktır.

İhtiyati haciz kurumunun kamu icra hukuku açısından hukuki durumu, genel icra hukukundan farklılık göstermektedir. Kararı veren makam açısından ihtiyati haciz değerlendirildiğinde önemli bir ayrım bulunmaktadır. Genel icra hukukunda ihtiyati hacze yönelik karar alacaklının istemi üzerine hakim tarafından alınmakta, tatbik edilmesi ise icra daireleri vasıtasıyla hayata geçirilmektedir. Kamu icra hukukunda ise ihtiyati haciz için karar alınması, alacaklı amme idaresi tarafından ve re'sen icra yetkisi kapsamında alıp uygulanan bir idari işlem olarak gerçekleşmektedir (Baydere, 2019, s. 80). Kamu icra hukukunda genel icra hukukundan farklı şekilde, bir idari işlem ile kamu borçlusunun mülkiyet hakkının sınırlandırılması mevzubahis olup müteallik idari işlemin yargısal denetimi bilahare kamu borçlusunun dava açması ile mümkün olmaktadır (Yılmaz, 2010, s. 37). Genel icra hukukunda alınan ihtiyati haciz kararı belirli bir süre içinde kesin hacze dönüşmemişse ya da alacaklı vasıtasıyla aynı süre bağlamında dava açılmadığı takdirde ihtiyati haciz nihayete ermektedir. Kamu icra hukukunda ise AATUHK'na göre ihtiyati haczin ne kadar bir süre çerçevesinde devam edeceği belirlenmemiştir. Ancak *"ihtiyati hacze karşı açılan davada vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmasına karar vermesi, teminat gösterilmesi, ihtiyati haciz nedeninin ortadan kalkması ya da borcun ödenmesi halinde"* ihtiyati haczin kalkacağı açıktır. İhtiyati haciz bahsi geçen nedenler dolayısıyla kalkana ya da kesin hacze dönüşene kadar doğal olarak ihtiyati haciz uygulaması da devam etmektedir (Çetinkaya, 2009, s. 179). İhtiyati haciz hukuki nitelik olarak; kamu icra hukuku çerçevesinde belirli bir kişiye yönelik olması, kişinin malvarlığına yönelik bir alacak minvalinde tatbik edilmesi hasebiyle bireysel-subjektif bir idari işlem niteliğini barındırmaktadır. Ayrıca yeni bir hukuki durumu meydana getirerek borçlunun ihtiyati haciz kapsamındaki varlıkları üzerindeki tasarruf hakkını kaldırdığı için inşai, kamu borçlusunu belli başlı yükümlülükler altına sokması açısından ise "yükümlendirici" bir idari işlem olarak ifade edilebilir (Gerçek, 2020, s. 185). Diğer taraftan, AATUHK'da ihtiyati hacze yönelik yollar sayma yöntemiyle de belirtildiğinden sebebe bağlı bir işlemdir. İhtiyati haciz uygulanmasına yönelik şartların herhangi bir vakıa bağlamında gerçekleşmiş olması halinde ilgili idarenin ihtiyati haciz kararı alması zorunlu olduğundan söz konusu durum çerçevesinde idarenin bağlı yetkisinin olduğu da belirtmek yerinde olacaktır (Baydere, 2019, s. 80). Kamu icra hukuku muhtevasında amme alacaklarının korunmasına yönelik ilgili hükümler tetkik edildiğinde, yasa koyucunun ihtiyati haciz kurumuna aslında cebri bir teminat niteliği atfettiği gözlemlenmektedir. Doğrusu AATUHK'nın 14 ve 16. maddeleri bu konuyu destekler niteliktedir. Çünkü mezkur Kanun'un 16. maddesinde amme borçlusunun teminat göstermesi durumunda ihtiyati haczin kaldırılacağı, 14. maddesinde ise *"İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir"* ifadeleri konuya mesnet teşkil etmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.14-16). Fakat ihtiyati haciz, sonuçları itibarı ile mezkur Kanun'da yer alan teminat kurumundan daha külfetli neticelere haizdir. Teminat istenmesine yönelik şartların vuku bulması halinde amme borçlusu malvarlığı dahil ve/veya haricindeki teminatları gösterdiğinden dolayı kamu idaresinin cebir uygulamasına muhatap olmamaktadır. Diğer yandan, ihtiyati haciz sürecine mesnet oluşturacak Kanun'da yer alan şartların ortaya çıkması halinde ihtiyati haciz, doğruca amme borçlusunun aktifine yönelik alınmakta ve ilgili aktife dahil olan varlık üzerinden borçluya ait zilyetlik ortadan kaldırılarak idare tarafından el konulmaktadır (Gerçek, 2020, s. 186).

2. İhtiyati Haciz Sebepleri ve Uygulama Süreci

Hukuk düzeninde idari işlemlerin konusunu yaratacağı sonuç teşkil etmekte yani idari belirli bir işlemin sonucu diğer yandan onun konusunu teşkil etmektedir. Kanuni idare prensibi gereğince idari işlemin unsurları arasında yer alan "konu unsuru" da ilgili mevzuat bağlamında düzenlenir. Bu sayede kişilerin yasa hükümleri ile ilişkisi daha evvelden tespit edilmiş kurallar minvalinde şekillenmektedir. Doğal olarak bu süreçte ihtiyati haczin konusunu da "ihtiyati hacze muhatap" olan kişinin malvarlığı unsurlarına dahil olunarak tasarruf haklarının sınırlandırılması halini oluşturmaktadır. Ayrıca bir idari işlemin sebep ve konu unsurları arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Bir vakıa'nın vuku bulması halinde, idari işlem çerçevesinde ilgili sebep unsurunun varlığı, yani gerçekleşmesi konu unsurunun da ortaya çıktığını, dolayısıyla ilgili idari işlemin "tesisini" gerektirmektedir. Aksi takdirde vakıada sebep unsuru gerçekleşmiş olmasına rağmen ilgili işlemin oluşturulması, tabii olarak idari işlemin sebep ve konu unsurları yönünden sakat hale gelmesine neden olacaktır (Baydere, 2019, s. 97). Bu bağlamda, ihtiyati haciz işleminin sebep unsurunu meydana getiren durumlar AATUHK'nın 13. maddesinde tadadi olarak sınırlandırılmıştır. İhtiyati haciz işleminin sakat olarak tesis edilmemesi için mezkur Kanun'da belirtilen sebeplerden bir ya da birkaçının varlığının somut vakıa'nın uhdesinde gerçekleşmiş olması elzemdir.

2.1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında İhtiyati Haciz Sebepleri

Kamu alacaklarının tahsilinin tehlikede olmasına olanak tanımamak adına yasa koyucu tarafından hüküm altına alınmış ihtiyati haciz kurumu, amme borçlusunun borcunu ödeme hususunda ortaya çıkan şüpheli durumu sebebiyle alınmış bir tedbirdir. Bu süreçte önemli olan "kamu alacağının tahsilinin tehlikede bulunması" ve bu durumda alınacak tedbirlerin idari işlemi unsurları çerçevesinde vuku bulmasıdır. Bu minvalde oluşabilecek

tehlikeli durumlar AATUHK'nın 13. maddesinde belirtilmiş, mezkur Kanun'da sayılan hallerde alacaklı idare tarafından hemen ihtiyati haciz tatbik edilmesi zorunlu kılınmıştır. İhtiyati haciz tatbik edilmesi gereken mezkur Kanun'da yer alan şartlar şunlardır:

İhtiyati tahakkuk sebeplerinden birisinin oluşması, peşi sıra ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren durumların arasında gelmektedir. Fiili olarak AATUHK'nın 13. maddesinde belirtilmiş olmasa da Kanun'un "17. maddesinin 2 ve 3. bentleri"nde hüküm altına alınmış şartların oluşması halinde de ihtiyati tahakkukun akabinde ihtiyati haczin de uygulanması gerekmektedir. Ayrıca ihtiyati haciz sebepleri olan ve mezkur Kanun'un 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde belirtilen şartlar da ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına yönelik olarak hüküm altına alınmıştır. Söz konusu şartların varlığı halinde öncelikli olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınacak, sonrasında ihtiyati haciz tatbik edilecektir. Bu yüzden ihtiyati haczi gerektiren sebepler arasında "ihtiyati tahakkuk" nedenlerinin de yer alması önem arz etmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.17/2-3).

AATUHK'nın 9. maddesine göre teminat talep edilmesi gerekli olan hallerin varlığı, ihtiyati haciz nedeni olarak gösterilmiştir. Mezkur Kanun maddesinde teminat istenmesi için gerekli şartlar şu şekilde ifade edilmiştir; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerde temas eden bir amme alacağının alınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Türkiye'de ikametgahi bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir" (Resmi Gazete, 1953/6183: m.9). Yasa çerçevesinde belirtilen sebeplerin varlığında kamu alacağının tahsiline yönelik tehlike oluşuyorsa kamu idaresi, alacağın güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla teminat isteyebilecek ya da doğrudan doğruya ihtiyati hacze de başvurabilecektir. Teminat, "Danıştay 9.D., 16.06.2014, E:2011/3737, K:2014/4258" ve "Danıştay 7.D., 3.10.2007, E:2006/1290, K:2007/3914"¹ kararlarında belirtildiği üzere "daha tahakkuk etmemiş, vadesi gelmemiş ya da cebri takip ve tahsil aşamasına geçmemiş, borca yönelik olarak henüz bir ödeme emri düzenlenmemiş" amme alacaklarına yönelik bir yöntemdir (Sarıcaoğlu, 2020, s. 872). Alacaklı kamu idaresi mezkur yasa hükmü çerçevesinde teminat isteyebileceği gibi doğrudan ihtiyati hacze yönelik olarak tasarrufla bulunabilir. Bu minvalde AATUHK'nın 13. maddesi "teminat istenmesi gereken hallerin varlığı halinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın ihtiyati haciz uygulanmasını" zaruri tutmaktadır. Nitekim "Tahsilat Hazine ve Maliye Bakanlığı"na "30/06/2007 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği Seri:A, Sıra No:1 Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde; "...borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesi zorunlu olmayıp, gerek teminat olarak verilecek değerlerin haczedilebilmesini sağlamak gerekse teminat istenmesine ilişkin yapılacak tebligatlarda geçecek sürede amme alacağının güvence altına alınmasını temin etmek üzere, ihtiyati hacze ilişkin işlemlere derhal başlanması gerekmektedir" ifadesi yer almaktadır (Resmi Gazete, 2007/26268: m.6). Amme borçlusu, AATUHK'nın 10. maddesinde zikredilen varlıklar çerçevesinde teminat gösterdiği takdirde bunların alacaklı idare tarafından kabul edilmesi zorunludur. Ancak teminat amme borcuna karşılık gelmiyorsa borca denk gelen kısmı kabul edilip kalan kısmı için ihtiyati haciz yoluna gidilmektedir (Özbalcı, 2008, s. 159).

Amme borçlusunun belirli bir ikametgahının bulunmaması AATUHK'nın 13. maddesinin 2. bendine göre, ihtiyati haciz kararı verilebilmesine mesnet teşkil eden sebepler arasında sayılmıştır. Mezkur hükmünde belirtilen "ikametgah" kavramı "4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu"nun (TMK) 19. maddesinde yer alan "Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir." şeklinde değerlendirilmektedir (Resmi Gazete, 2001/4721: m.19). Vergi icra hukuku yönünden, söz konusu kavram yasal ve mali ikametgah olarak yorumlanmalıdır çünkü bir kişinin TMK çerçevesinde ifade edilen manada belirli bir ikametgahı olmayabilir. Diğer yandan ticari ve mali işlerini yürütmüş olduğu belirli bir merkez de var olabilir. İşte böyle bir durumda amme borçlusunun sürekli olarak bu merkezde bulunması halinde ihtiyati haciz uygulanması gerekli olmayacaktır. Temel olarak AATUHK'nın 13/2. maddesi ikametgah yeri açısından da bir tahdit getirmemektedir. Mezkur Kanun hükmünde ifade edilen durum amme borçlusunun hiçbir şekilde ikametgahının olmadığı değil, suiniyetli bir şekilde amme alacağının tahsilini zorlaştırmak amacıyla sıkça ikametgahını değiştirmesi ve bu durumdan alacaklı idarenin haberdar edilmemesidir (Candan, 2007, s. 81).

¹ "Danıştay 9.D., 16.06.2014, E:2011/3737, K:2014/4258" sayılı kararında: "... 6183 sayılı Kanunun kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlerini kapsayan Birinci Kısımın İkinci Bölümünde yer alan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk etikleri 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 teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararları alınarak uygulanması mümkündür. Tarh ve tebliğ üzerine dava konusu edilmekle tahsil duran vergi ve cezalar hakkında bu yola başvurulması Kanun hükümlerine uygun bulunmamaktadır."; "Danıştay 7.D., 3.10.2007, E:2006/1290, K:2007/3914": "Ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanunda öngörülen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlem de yasaya uyarlık bulunmamaktadır", Sarıcaoğlu, s.872.

Borçlunun, “kaçmış olması halinde ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri”, AATUHK’nın “13. maddesinin 3. bendi”ne göre ihtiyati haciz kararı için birer maddi olgu olarak ifade edilebileceğinden bu durumda karar alınabilir. Çünkü idare söz konusu hallerin varlığını; çeşitli kurumlar ile yaptığı bilgi alışverişlerinden, basın haberlerinden, vergi incelemelerinden, yoklamalardan, ihbar ve şikayetlerden saptayabilmektedir. Mezkur madde bağlamında alacaklı idare ihtiyati haciz kararı alırken bunları somut bilgi ve belgelere dayandırmalıdır. Aksi takdirde amme borçlusu açısından telafisi güç zararlar ortaya çıkabileceği gibi dava yoluyla ihtiyati haczin iptali de söz konusu olabilecektir. Nitekim “Danıştay 7.D., 27.01.1986, E:1984/1530, K:1986/246²” kararında AATUHK’nın 13/3. maddesi çerçevesinde “saptamanın somut bilgi, belgeler vasıtasıyla kanıtlanmadığı” gerekçesine dayanarak ihtiyati haczi iptal eden ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur (Baydere, 2019, s. 30). İdareye tanınan takdir yetkisi mezkur madde kapsamında mutlak olmayıp, hukuki esaslar doğrultusunda kamu yararı ve kamu görevinin gerekliliği ile tahdit edilmiş bir yetkidir (Geçer, 2017, s. 221).

AATUHK’nın 13. maddesinin 4. bendine göre “borçlunun teminat veya kefil göstermemesi ya da sunulan kefilin kabul edilmemesi”, ihtiyati haciz sebepleri arasında sayılmıştır. Teminat istenen durumların varlığı halinde yani AATUHK’nın 13/1. maddesi çerçevesindeki hallerin vuku bulunmasıyla birlikte amme borçlusu teminat göstermek durumundadır. Ancak mezkur Kanun’un 11. maddesine göre teminat sağlayamayan borçlu, “muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu” olarak gösterebilmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.11). Amme borçlusunun teminat verememesi halinde şahsi kefalet mevzubahis olabilir. Diğer yandan alacaklı idare, gösterilen şahsi kefaleti kabul edip etmemekte serbesttir. Yani borçlu tarafından sunulan kefile idare itibar etmediğinde ihtiyati haciz yoluna gidilebilmektedir (Şarlak, 2007, s. 27).

Amme borçlusunun “mal bildiriminde bulunmaması veya eksik mal bildiriminde bulunması”, AATUHK’nın 13. maddesinin 5. bendi çerçevesinde ihtiyati haciz nedeni olarak hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanun’un 55. maddesi kapsamında; “amme borçlusunun borcunu vadesinde ödememesi durumunda 15 gün içinde bu borcunu ödemesini veya mal bildiriminde bulunmasını içeren ödeme emrinin tebliğ edilmesi” hükmü düzenlemektedir (Geçer, 2017, s. 222). Amme borçlusuna usule uygun olarak yapılmış ödeme emrine istinaden süresi dahilinde “mal bildiriminde bulunmaması veya bildirmiş olduğu malların amme alacağını karşılamaya yeterli olmaması halinde” alacaklı idare tarafından daha tahakkuk etmemiş ya da tahakkuk etmekle birlikte henüz ödeme süresi dolmamış sair amme borçları için ihtiyati haciz uygulamaktadır. Söz konusu durum çerçevesinde uygulanan ihtiyati haciz, ödeme emrine mesnet teşkil eden borç ile ilgili bulunmamaktadır. Zira ödeme emri bağlamındaki borç kesin olarak tahakkuk eden bir borçtur ve ödeme vadesi de gelmiş olmasından dolayı artık bununla ilgili olarak kesin haciz yoluna gidilmektedir (Gerçek, 2020, s. 190).

Borçluya karşı “para cezasını gerektiren müstelzim bir fiil nedeniyle kamu davası açılması” hali, AATUHK’nın 13/6. maddesi kapsamında ihtiyati hacze yönelik bir sebeptir. Bu süreçte uygulanacak ihtiyati haczin temel amacı; kamu borçlusunun var olan bütün amme borçlarını güvence altına almak için değil yalnızca kamu davası hasebiyle hüküm altına alınma ihtimali bulunan “para cezasını güvence altına almak”dır. “Danıştay 7.D., 11.10.2005, E:2004/1782, K:2005/2380” ve “Danıştay 7.D., 09.12.2003, E:2002/2942, K:2003/4993” bu konuda örnek teşkil edecek kararlar almıştır. Yasa hükmünden de anlaşılacağı üzere; “ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için kamu davasının açılması yeterli olup ilgili davanın sonuçlanması” gerekli değildir (Geçer, 2017, s. 223). Ancak, ilgili kişiye yönelik suç duyurusunda bulunulması ve soruşturmaya başlanmış olması yeterli değildir. İhtiyati haciz tatbik edilebilmesi için Cumhuriyet Savcılığınca düzenlenecek iddianamenin mahkeme tarafından kabul edilerek kovuşturma aşamasına geçilmesi elzemdir (Baydere, 2019, s. 89). Mezkur

² “Danıştay Yedinci Dairesinin 27.01.1986 tarih ve E:1984/1530, K:1986/246” sayılı kararında “... İhtiyati haciz amme alacağının teminat alınması amacıyla getirilmiş bir tedbir olduğundan ve yukarıda anılan yasanın 13/3. maddesinde yer alan, borçlunun malları kaçırması veya hileli yollara sapmasının ihtimal dahilinde olması hâli ihtiyati haciz uygulaması için yeterli sebeptir. Sözü edilen madde hükmünde hangi hâllerde borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığının kabul edileceği belirtilmediğinden ihtimallerin var olup olmadığının takdiri idareye bırakılmıştır. İdarenin takdir yetkisi içinde kalan tasarruflarında belli sebepler göstererek işlem tesis ettiğinde, idari yargı organlarına bu sebeplerin var olup olmadığı, var olması hâlinde, böyle bir işlem yapılmasına yeterli sayılıp sayılmayacağının araştırılması gerekir. Olayda idarece ihtiyati haciz uygulamasının nedeni, yükümlüden istenen kamu alacağının yüksek miktarda olmasından dolayı borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin varlığına, yükümlünün teminat göstermek koşulu ile bu haczin kaldırılmasını isteme hakkına sahip olduğu hâlde bu yola başvurmamasını da iyi niyetli olmadığını göstermesine dayandırılmaktadır. Gerçekten mal varlığı borcunu karşılamayan kişilerin kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimali artacağından bu tür kişilerden alacaklı olanların alacaklarını teminat altına alıcı işlemlere başvurması doğaldır. Mahkeme, yükümlünün kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapmasının somut belgelerle kanıtlanmadığı gerekçesiyle ihtiyati haczi iptal etmiştir. Somut belgelerle kanıtlanma meydana gelen olaylar için söz konusu olur. Oysa madde hükmünde kişilerin kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara sapmasından değil ihtimalinden söz edilmiştir. İhtimal kelime anlamıyla olabirliktir. Bir olayın olabilme şansı veya ihtimalin varlığını kabul zorunludur. Kaldı ki borçlunun ihtiyati haciz sırasında kaçmaya, mallarını kaçırmaya, hileli yollara başvurmaya teşebbüs edici hareketlerde bulunmaması ilerde bu yollara başvurmayacağı anlamına gelmez.” ifadelerine yer verilmiştir. Baydere, s.30.

yasa çerçevesinde böyle bir durum hasıl olduğunda, “suçluya hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet Savcılığı tarafından durumun vergi dairesine bildirmesiyle” beraber borçlunun mallarına bu kapsamda ihtiyati haciz konulabilmektedir (Gerçek, 2020, s. 191).

AATUHK'nın “27, 29 ve 30. maddeleri gereğince borçlunun iptal davasına dayanak teşkil edecek” tasarruflarda bulunulması, mezkur Kanun'un 13/7. maddesi gereğince ihtiyati hacze yönelik bir sebep oluşturmaktadır. Kamu icra hukukunda amme borçlusunun, mallarının haczinden ya da iflasına karar verilmesi safhasından evvel mal ve hakları üzerinde bulunan tasarruf salahiyeti tahdit altına alınmamıştır. Bu sebeple suiniyetli borçlunun alacaklısına zayıt verecek tasarruflarda bulunması ya da alacaklısından mal kaçırmak için bazı hukuki işlemlere başvurması mümkündür (Karakoç, 2009, s. 75). Yani borçlu, amme alacağının tahsilini engellemek amacıyla birtakım muvazaalı işlemler gerçekleştirerek malvarlıklarını başkasına devredebilir. Söz konusu teşebbüslere mahal vermemek için; “AATUHK'nın 27, 29 ve 30. maddeleri kapsamında ifade edilen ivazsız tasarruflar, hükümsüz sayılan işlemler ve bazı tasarrufların iptali yoluna gidilebileceği belirtilmiş, bu vasıtalar ile borçlunun mallarını kısmen ya da tamamıyla elden çıkarması halinde ihtiyati haciz tatbik edileceği” belirtilmiştir (Gerçek, 2020, s. 191). Bu süreçte diğer ihtiyati haciz nedenlerinden farklı olarak kesinleşmiş bir amme alacağı bulunmaktadır. Ancak, asıl kamu borçlusunun geçmiş zamanlarda gerçekleştirdiği işlem ve tasarruflardan dolayı malvarlığını başka kişilere intikal ettirmesi hasebiyle kesinleşmiş olan amme alacağı karşılıksız kalabilmektedir. Kanun koyucu burada amme borçlusu marifetiyle yapılan işlem ve tasarruflar iptal edilene kadar geçen süreçte, iptale konu olan malları güvence altına almak amacıyla ihtiyati haciz konulması gerekliliğini düzenlemiştir (Geçer, 2017, s. 224). Kamu icra hukuku kapsamında ihtiyati haczin uygulanabilmesi iptal davasının açılmış olma şartına bağlı değildir. Mezkur Kanun çerçevesindeki şartların oluşması halinde alacaklı idare, önce ihtiyati haciz tatbik edip sonrasında iptal davası açabilmektedir (Gerçek, 2020, s. 191). Kanun maddesinin lafzı da bu yönde bir anlam içermekle birlikte ihtiyati haciz ile üçüncü kişinin mülkiyetine yapılan müdahalenin hukuki açıdan bir sakatlık yaratmaması için ivedilikle iptal davasının ikame edilmesi elzemdir (Geçer, 2017, s. 224).

2.2. İhtiyati Haciz Süreci

Temel olarak ihtiyati haczin amme borçlusuna tatbik edilebilmesi bir kamu alacağının varlığına bağlıdır. Aksi durumda yani herhangi bir kamu alacağının bulunmadığı vaziyette şüphesiz ihtiyati haciz uygulamasından da bahsedilemez (Yüzer, 2005, s. 4859). İhtiyati haciz vergi alacakları dahil tüm kamu alacakları için tatbik edilebilen amme alacağını korumayı amaçlayan bir tedbirdir. Kural olarak ihtiyati haciz; “tahakkuk etmiş fakat ödeme vadesi gelmemiş ya da ödeme emri tebliğ edilmemiş alacaklara uygulanmakla birlikte henüz tahakkuk etmemiş olan alacaklarda ihtiyati tahakkukun gerçekleştirilmesi koşuluyla” tatbik edilmektedir (Beyazkılıç vd., 2006, s. 68). Bir amme borçlusunun bu kapsamda yer alan her bir unsura yönelik borcu söz konusu olabilmektedir. Bu durumda vergi dairesi uygulaması, ihtiyati haczin de her bir alacak unsuru için tatbik edilmesi şeklinde geliştirilmiştir. Ancak ortaya çıkan ihtiyati haciz sebebi, amme borçlusunun bütün alacakları çerçevesinde bir tehlikeye mahal verecek nitelikte ise doğal olarak ihtiyati haciz tüm alacaklara yönelik tesis edilebilecektir (Özbalcı, 2008, s. 205).

İhtiyati haczin tatbik edilebilmesi için Kanun'da yer alan sebeplerden birisinin oluşması ve nihayetinde “ihtiyati haciz kararının alınmış olması” gerekmektedir. İhtiyati haciz eğer tahakkuk etmemiş alacaklara tatbik edilecek ise öncelikle ihtiyati tahakkuk yapıp sonrasında ihtiyati haciz uygulanabilmektedir. AATUHK'nın “13. maddesinin 4, 6 ve 7. bentleri” çerçevesindeki sebeplerin varlığı durumunda ihtiyati tahakkuka gerek kalmadan ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.13). İhtiyati tahakkuk kararının alınması gereken koşulların varlığı durumunda güvence altına alınmak istenen amme alacağı hakkında defaten ihtiyati tahakkuk gerçekleştirilmesi gerekli ve yeterli olmaktadır. Yani sonrasında ihtiyati tahakkuka mesnet oluşturan her bir borçluya yönelik ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına gerek bulunmamaktadır (Yılmaz, 2015, s. 130). İhtiyati haciz, asıl amme borçlusunun haricinde AATUHK'nın 3. maddesinde zikredilen kişiler adına tatbik edilecek ise “tahakkuk etmemiş kamu borçları için asıl borçlu hakkında alınacak ihtiyati tahakkuk kararı” yeterlidir. Ancak söz konusu kişiler adına ayrı ayrı ihtiyati haciz kararı alınması gerekli olmaktadır (Baydere, 2019, s. 104). Diğer taraftan amme borçlusunun birden fazla borcunun bulunduğu hallerde borçların her birisinin tutarları belirtilmek koşuluyla amme borçlarının tamamı hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmektedir (Özbalcı, 2008, s. 209). İhtiyati haciz kararının alakalı kişisi, temelde kamu borçlusu olmakla birlikte mezkur yasada ifade edilen borca muhatap olan diğer kişiler de olabilmektedir. İhtiyati haciz, tüm kamu alacaklarına tatbik edilebildiğinden bu minvalde muhatapları da AATUHK'nın 3. maddesinde -amme borçlusunun kimler olabileceğine yönelik- açıklama yapılmış olan taraflardır. Mezkur madde hükmüne göre amme borçlusu veya borçlu tabiri; “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” şeklinde ifade edilmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.3).

Tahakkuk etmemiş, tahakkuk ettiği halde ödeme vadesi henüz gelmemiş veya ödeme vadesi gelmiş fakat ödeme emri çıkarılmamış bütün kamu alacaklarına yönelik olarak ihtiyati haciz tatbik edilebilmesi için AATUHK'nın 13. maddesinde "alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurundan" ihtiyati haciz kararı alınması gerekmektedir (Balcı, 2021, s. 477). AATUHK'nın 3. maddesinde Kanun çerçevesindeki alacaklı idarelerin "Devlet, il özel idareleri ve belediyeler" olarak ifade edilmesi hasebiyle ihtiyati haciz kararını verecek makam da bu minvalde değişiklik göstermektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.3). Bu bağlamda alacaklı amme idaresi eğer il özel idaresi ise "ihtiyati haciz kararı" verme izni valiye; alacaklının belediye olması durumunda ise söz konusu yetki belediye başkanına aittir. Bahsi geçen yetki bağlı yetki çerçevesinde olup bir başka makama tevkili mümkün değildir (Candan, 2007, s. 105). Mezkur Kanun'un haciz varakası başlıklı 64. maddesinde her ne kadar bir yetki devri ifade edilmişse de bu yetki ihtiyati haczin tatbik edilmesi sürecinde kıyasen uygulama alanı bulmamaktadır. Diğer taraftan "ölüm, istifa ve izin" gibi nedenlerle makamın boşalması durumunda, valilik ya da kaymakamlık görevine tevkil edilen kişilerin de ihtiyati haciz kararı verebilmesi "Danıştay 7.D., 12.03.1996, E:1994/2479, K:1996/883" sayılı kararında³ ifade edildiği üzere mümkündür. İhtiyati haciz kararının verilmesinde "yer" olarak yetkili makam, alacaklı tahsil dairesinin mevcut olduğu konumdaki mevkiidir. AATUHK'nın 5. maddesinde belirtildiği üzere; "Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde..." ifadesi bir niyabet unsurunu belirtmektedir ancak ihtiyati haciz kararının doğal olarak niyabeten alınması söz konusu değildir. Mezkur Kanun maddesi kapsamındaki durumların ortaya çıkması halinde öncelikle "alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru" vasıtasıyla ihtiyati haciz kararı alınacaktır. Sonrasında ise "borçlunun veya mallarının bulunduğu mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairesince" ihtiyati haciz kararı niyabeten tatbik edilebilecektir (Baydere, 2019, s. 102-103).

İhtiyati haciz kararı alınması akabinde, AATUHK'nın 64. maddesi çerçevesinde "ihtiyati haciz varakası" düzenlenmektedir. Mezkur Kanunda haciz muameleleri; "...tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayamılarak yapılır. Bu varakaların şekli ve ihtiva edeceği bilgiler Maliye Vekaletince belirtilir" şeklinde ifade edildiği üzere gerçekleştirilmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.64). İhtiyati haciz varakasında amme borçlusunun kimlik bilgileri, amme alacağına yönelik bilgiler, ihtiyati haciz kararının alınması sebepleri ve mesnedi gibi birtakım bilgiler yer almaktadır. Pratikte, söz konusu varakanın alt kısmında tahsil dairesi tarafından amme alacağı kadar malların ihtiyati hacize karar verildiği belirtilerek yetkililer tarafından imza altına alınır. Akabinde haciz varakası icra servisine gönderilmektedir, uygulamaya haiz olan kişi icra memuru ya da tahsildar olmaktadır (Gerçek, 2020, s. 193). AATUHK'nın 13/1. maddesi gereğince "ihtiyati haciz kesin haczin yapıldığı şekle göre" uygulanmaktadır. Bu bağlamda, icra servis şefine vasıtasıyla teslim edilen haciz varakası, işlemin icra servisi yetkisi dahilinde olması durumunda diğer saymanlıkların "borç izleme defterine" kaydedilerek zimmetle icra memuruna verilmektedir. İcra memuru ya da tahsildar haciz varakasında yer alan bilgilere istinaden ihtiyati haciz tutanağı tutar ve işlemlere devam etmektedir. Kamu borcuna yetecek derecedeki tespit edilen mallar tutanakta icra memuru, katipler ve borçlu tarafından imza altına alınmakta eğer varsa üçüncü kişilerin ya da borçlunun iddiaları da tutanağa derç edilmektedir (Çiftçioğlu vd., 2015, s. 109). İhtiyati haciz, borçlunun bilfiil şahsında değil mal ve alacakları, varsa diğer haklarına ilişkin tesis edilen bir kurumdur. Borçlunun uhdesinde yer alan tüm mal, hak ve alacaklar ihtiyati haciz konusu olarak kabul edilebilir. Fakat mezkur Kanun'a göre ihtiyati haciz, kesin haczin hükümlerine tabi olması dolayısıyla AATUHK'nın 70. maddesinde yer alan mallar ihtiyaten haczedilmemektedir. Diğer taraftan Kanun kapsamında öngörülen şartlar dahilinde, AATUHK'nın 71. maddesinde ifade edilen gelirler "kısmen" ihtiyati haciz konusu olabilmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.70-71). Özet olarak ihtiyati haciz sürecinde; "kesin haciz hükümleri kapsamında borçlunun mali bildiriminde gösterilen ya da tahsil dairesi tarafından belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan, alacak ve haklardan kamu alacağını tatmin edecek kısmına" tahsil dairesince el konulmaktadır (Gerçek, 2020, s. 194).

AATUHK'nın 13. maddesinde "...hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın..." şeklinde ifade edildiği üzere herhangi bir süreyle almaksızın alınabilecek ihtiyati haciz, hem amme borçlusu hem de alacaklı idare yönünden hukuksal sonuçlar ortaya çıkarmaktadır (Resmi Gazete, 1953/6183: m.13). Gerek AATUHK'da gerekse İİK'da münferit olarak ihtiyati haciz sonuçları çerçevesinde belirlenmiş net bir hüküm yer almamaktadır. Ancak AATUHK'nın 13. maddesinde yapılan atıf bağlamında "icrai haczin sonuçları"ni düzenlemiş olan 73. madde çerçevesindeki hükümlerin ihtiyati haciz ile de ilgili olduğu belirtilebilir. Bu minvalde, ihtiyati haczin tatbik edilmesi kamu borçlusunun haczedilmiş mallara yönelik tasarruf hakkını ortadan kaldırmaktadır. Alacaklı kamu idaresinin onayını almadan borçlu, söz konusu mallar üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamaz. Örneğin, bu kapsamda ihtiyaten haczi gerçekleştirilmiş olan malın rehin olarak verilmesi, tüketilmesi ya da satılması

³ "Danıştay Yedinci Dairesinin 12.03.1996 tarih ve E:1994/2479, K:1996/883" sayılı kararında "...Vergi dairesince ihtiyati haciz yoluna başvurulabilmesi için kamu davasının açılmasının yeterli olduğu, ancak valinin görevinin başında bulunduğu hâlde vali yardımcısı tarafından ihtiyati haciz varakasının imzalanmasında isabet bulunmadığı..." kabul edilmiştir.

mümkün değildir (Baydere, 2019, s. 109). Diğer taraftan ihtiyaten haczedilmiş olan malların üzerinde istihkak iddiaları bulunmaktaysa, haciz sırasında ileri sürülmek koşuluyla üçüncü kişilerin iyi niyet kuralları kapsamında elde ettikleri hakları da saklı tutulmaktadır (Kaynar, 2008, s. 133). Alacaklı tahsil dairesi tarafından teminat ve kamu alacağını güvence altına almak için ihtiyaten haczedilmiş mallar üzerinde söz konusu daireye rehin hakkı ya da aynı bir hak sağlanmamaktadır. Bu yüzden kamu alacağının vadesi dolmadan tahsil dairesinin satışa yönelik bir talepte bulunma yetkisi de doğal olarak bulunmamaktadır. Tahsil dairesi, alacağın vadesi gelene kadar hacizli malları aynı ile vaki korumak zorundadır. Fakat malların bozulma, çürüme gibi bazı sebeplerden dolayı muhafazası olası değilse ya da beklendiği zaman zarfında haczedilmiş mallarda önemli değer düşüklüğü yaşanacaksa mallar süratle paraya çevrilerek elde edilen bedel teminat olarak muhafaza edilebilir (Kızılot vd., 2008, s. 326). Bu süreçte, kamu alacağının tahsil edilebilir bir duruma gelmesine müteakip kamu borçlusu borcunu ifa etmediği takdirde ihtiyaten haczedilen mallar da nihayetinde satılarak paraya çevrilmektedir (Ağar, 2009, s. 180). İhtiyaten haczi yapılmış olan malların başta nakliyesi ve muhafazası olmak üzere alacaklı idare birtakım yükümlülükler ile mükellef kılınmaktadır. Bu sürecin uzaması halinde de idare bu konularda önemli maliyetlerin altına girmek durumundadır. Bu sebeple, AATUHK'nın 14. maddesinde tahsil dairesi yönünden bahsi geçen külfet ve maliyetlerden kurtulmak, borçlu ve/veya üçüncü kişinin mallardan yararlanmasını devam ettirmek adına ihtiyaten haczi yapılmış olan malların belirli şartlar dahilinde borçluya bırakılması hüküm altına alınmıştır. Mezkur maddeye göre; *“İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilerek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir”* şeklinde ifade yer almaktadır (Resmi Gazete, 1953/6183: m.14). Bu konudaki inisiyatif tamamen tahsil dairesine ait olmakla birlikte alacaklı idare tarafından konulmuş olan ihtiyati haciz aynen devam etmektedir. Söz konusu düzenleme ile birlikte tahsil dairesi ve amme borçlusunun menfaatleri korunarak ihtiyati haczin ağır neticeleri hiç değilse belirli düzeyde azaltılmaktadır (Gerçek, 2020, s. 195).

İhtiyati haciz, belir bir zaman dilimi ile sınırlandırılmadığından dolayı bu uygulamanın kaldırılması ancak; *“teminat gösterilmesi, kesin hacze çevrilmesi ya da yargı organı tarafından karar verilmesi”* durumlarında mümkün olabilmektedir (Çiftçioğlu v.d., 2015, s. 110). Amme borçlusuna tanınmış olan haklar çerçevesinde AATUHK'nın 16. maddesinde teminat gösterilerek ihtiyati haczin kaldırılması talep edilebilir. Ancak böyle bir talep söz konusu olduğunda mezkur Kanun'un 10. maddesinde düzenlenmiş olan hüküm kapsamında teminat verilmesi gerekmektedir (Resmi Gazete, 1953/6183: m.10). Diğer taraftan süreyle bağlı olmaksızın tatbik edilebilen ihtiyati haciz, ne zaman kesin hacze çevrilirse o zaman kalkmaktadır (Savaş, 2001, s. 124). Dolayısıyla, ihtiyati haczin kesin haciz sürecine dahil olabilmesi için evvela amme alacağının muaccel hale gelmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ihtiyati hacze mesnet teşkil eden kamu alacağı teminatsız alacaklar gibi takip edilmektedir. Yani, vadesi gelen kamu alacağına yönelik bir ödeme gerçekleştirilmediği takdirde; öncelikle ödeme emri gönderilmekte ve 15 günlük süre zarfında ödeme yapılmaması ya da dava yoluna gidilmediği durumda, ihtiyati haciz kesin hacze çevrilmektedir. Bu süreçten sonra artık haczi yapılmış olan yasa hükmünde yer alan şartlarda ilgili mallar paraya çevrilerek satılmakta ve kamu alacağı buna göre tahsil edilmektedir. İhtiyati haczin kalkmasının bir diğer yolu ise dava yoludur. Hakkında ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusu ihtiyati haciz sebeplerine itiraz ederek, vergi mahkemesinde dava açma imkanı bulunmaktadır. Bu minvalde mahkeme tarafından ihtiyati haczin kaldırılmasına yönelik bir karar verildiği takdirde, dolayısıyla ihtiyati haciz de mahkeme kararı vasıtasıyla sonlanmış olmaktadır (Gerçek, 2020, s. 196).

3. İhtiyati Haczin Dava Konusu Olması ve Dava Usulü

Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin hak arama özgürlüğüne sahip olduğunu ve bu hakkını yargı mercilerin önünde adil yargılama kapsamında getirebileceği hüküm altına alınmaktadır. Ayrıca *“temel hak ve hürriyetlerin korunması”* başlıklı Anayasa'nın 40. maddesinde; *“Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır”* şeklinde ifadeler yer almaktadır (Resmi Gazete, 1982/2709: m.40). Bununla birlikte, *“idarenin gerçekleştirmiş olduğu her türlü ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu”* söylemi *“Yargı Yolu”* başlıklı 125. madde çerçevesinde vurgulanmıştır (Resmi Gazete, 1982/2709: m.125). Bahsi geçen hükümler beraber değerlendirildiğinde; idare vasıtasıyla tesis edilmiş olan işlemlerin yargısal denetime tabi olduğu, idari işlemin düzenlenmesi akabinde ilgili tarafa yönelik *“idari başvuru yolları”*nın açık olması veya bu konuda dava yoluyla itiraz hakkı tanınması gerektiği, yargı yoluna başvuru ya da idari makamlara başvuru için geciktirici birtakım süre ve koşulların dayatılmayacağına yönelik neticelerin varlığı anlaşılmaktadır (Baydere, 2019, s. 117). Bu minvalde bir idari işlem olan ihtiyati haciz kurumu da yargısal denetime tabidir. Anayasa'nın 125. maddesinde ifade edilen idarenin sorumluluğu hükmünden hareketle, kişisel hakları ihtiyati haciz sebebiyle zarar görenler tarafından söz konusu zararların giderilmesi amacıyla tam yargı davası açılabilir (Balci, 2021, s. 545). Ayrıca ihtiyati haciz kararına karşı açılacak olan davalar kapsamında iptal davası ve istihkak davası da bulunmaktadır. İptal

davası, “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu”nun (İYUK) 2. maddesinde yer almakla birlikte idari dava türleri mezkur yasa çerçevesinde; “İdari işlemlerin yetki, şekil, amaç, sebep ve konu unsurları yönünden hukuka aykırı olmasından dolayı açılan iptal davaları; idari işlem veya eylemlerden dolayı şahsi hakları doğrudan etkilenen kişiler tarafından açılan tam yargı davaları; tahkim yoluna tabi olacağı öngörülen imtiyaz sözleşme ve şartlaşmaları hariç olmak üzere kamu hizmeti yürütülmesi amacıyla yapılan idari sözleşmelerden doğan davalar” şeklinde hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 1982/2577: m.2). “Danıştay 4.D., 13.04.2016, E:2016/1830, K:2016/1611 sayılı kararında”⁴ ifade edildiği üzere İYUK md. 2 çerçevesinde ihtiyati haciz kararına karşı açılacak davanın konusunu iptal davası oluşturmaktadır (Baydere, 2019, s. 127).

AATUHK’nın 15. maddesinde hüküm altına alındığı üzere “ihtiyati hacze muhatap olanlar yani haklarında ihtiyati haciz tatbik edilenler” haczin uygulandığı, muhatapın yokluğunda yapılan hacizlerde ise haciz tutanağının tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesinin görev alanında dahilinde yer alan vergi mahkemesine dava açılabilir. Bu kapsamda AATUHK’da bulunan ilgili hükümler İYUK tarafından düzenlenmiş olan “genel yetki” kurallarına yönelik muvazi bir vasfa sahiptir (Gerçek, 2020, s. 196). Mezkur Kanun’da yetkili mahkemeyi belirlenirken istinabe yoluyla tatbik edilen ihtiyati haciz için de hususi bir ayrıma gidilmemiştir. Bundan dolayı istinabe yoluyla gerçekleştirilen ihtiyati hacizlerde de davanın “alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi”nde açılması elzemdir (Karakoç, 2000, s. 85). AATUHK’da yer alan süre özel nitelikli bir hüküm olması hasebiyle hak düşürücü süre hususiyetine haizdir. İYUK 14/3-d ve 15/1-b maddelerine göre de mahkeme re’sen bu hususu tetkik etmekle mükelleftir (Resmi Gazete, 1982/2577: m.14-15). İhtiyati haciz işleminin muhatap; idari işlemin unsurları kapsamında yer alan “yetki, şekil, sebep, konu ve amaç” çerçevesinde hukuka aykırılık iddiası ile iptal davası açılabilecektir (Artun, 2015, s. 4542). Söz konusu talep bağlamında ilgili mahkeme idari işlemin bu unsurlar yönünden hukuka aykırı olup olmadığını değerlendirecek ve akabinde buna göre karar verecektir (Kaynar, 2008, s. 136). Bu minvalde ihtiyati haciz uygulamasına karşı; ihtiyati haciz uygulamasının usule uygun gerçekleştirilmediği, AATUHK’nın 13. maddesinde hüküm altına alınmış olan sebeplerden biri bir şekilde ihtiyati haczin tatbik edildiği yani ihtiyati hacze mesnet koşullar oluşmadan haciz uygulandığı iddiası ile iptal davası açılabilecektir (Gerçek, 2020, s. 196). İhtiyati hacze karşı açılan davada, davacı taraf işleme muhatap şahıs olmakla birlikte bu kişinin asıl borçlu, yasal temsilci, şirket ortağı gibi sıfatlara sahip olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır (Balci, 2021, s. 550). Çünkü dava, ihtiyati haciz kararı alınmış muhatap vasıtasıyla açılmaktadır. Davalı taraf; belediyelere ait olan kamu alacakları kapsamında uygulanmış ise belediye başkanlığı, il özel idaresine ait amme alacağından dolayı ihtiyati haciz tatbik edilmişse il özel idaresini temsil makamı olan valiliktir. Eğer davanın hasım gösterilmeden veya farklı hasım gösterilerek açılması halinde İYUK’un 14 ve 15. maddelerinde hüküm altına alındığı üzere dava dilekçesinin gerçek tarafa tebliğ edileceği belirtilmiştir. Bu durum mezkur Kanun’da yer aldığı şekliyle davanın ilk inceleme safhasından ve daha sonra fark edilmiş olması durumunda dahi işlem tesisine müsaittir. Bu bağlamda dava dilekçesinde yer alan tarafın mahkeme vasıtasıyla yanlış taraf olduğu saptanabilir. Doğal olarak yanlış taraf re’sen, olması gereken doğru davalı taraf konumuna getirilecek ve ilgili davaya yönelik olan dilekçe söz konusu idareye tebliğ edilecektir (Baydere, 2019, s. 128-129).

İhtiyati hacze karşı açılan davalarda AATUHK’nın 15. maddesinden yola çıkarak uyuşmazlık hakkında karar vergi mahkemesi vasıtasıyla verilecektir. Bu minvalde İYUK’un 45 ve 46. maddelerinde “...başka kanunlarda aksine hüküm yer alsa dahi idare ve vergi mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı itiraz ve temyiz yoluna gidilebileceği” ifade edilmektedir. Yani ihtiyati haciz tatbiki ile ilgili olan mahkeme kararlarına karşı üst yargı yollarına başvurulabilmektedir (Gerçek, 2020, s. 197). Ancak ihtiyati hacze karşı açılacak davada yürütmenin durması söz konusu olmayacaktır. İYUK’un 27. maddesinde “yürütmenin durdurulması” hususu hüküm altına alınmıştır. Buna göre; “Danıştay’da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz”. Söz konusu duruma İYUK’un 27/4. maddesinde; “Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur” şeklinde belirtilen ifade

⁴ “Danıştay Dördüncü Dairesi 13.04.2016 tarih ve E:2016/1830, K:2016/1611” sayılı kararında “... Dosyanın incelenmesinden, davacı adına düzenlenen 05.12.2012 gün ce 1720/50-52 sayılı vergi inceleme raporlarına istinaden, ihtiyaten tahakkuk ettirilen muhtelif vergi borçlarının güvenceye alınması amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 13. maddesi uyarınca ihtiyati haciz işleminin uygulandığı, Vergi Mahkemesince, ihtiyati haciz işlemi tesis edilmesine dayanak teşkil eden yasa maddesi ile aranan koşulların davacı açısından gerçekleşmediği belirtilerek davanın kabulüne karar verildiği anlaşılmaktadır. Davalı idare tarafından, ihtiyati haciz işleminin gerekçesi 6183 sayılı Yasanın 13. maddesinin 1 ve 3 nolu benleri gösterilmiş, Mahkemece; 3 nolu bentte belirtilen şartlarla ilgili yeterli tespit bulunmadığından bahsedilerek dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. Ancak işlemin bir diğer gerekçesi ise 13. maddenin 1 nolu bendidir. Mahkemenin 13/3. maddedeki şartlar yönünden gerekçesi doğru olsa bile işlemin diğer gerekçesi olan 13/1. maddesi yönünden farklı bir sonuca ulaşılması, dava konusu işlemin hukuka uygunluğu bakımından farklı bir sonuç doğurabilecektir. Hâlbuki mahkemece, 6183 sayılı Yasanın 13/1. maddesi yönünden bir değerlendirme yapılmamıştır. Bu durumda, mahkemece 6183 sayılı Yasanın hem 13/1. hem de 13/3. maddelerindeki koşulların dava konusu işlem yönünden ayrı ayrı değerlendirilerek yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.” ifadelerine yer verilmiştir. Baydere, s.127.

ile istisnai bir durum oluşturulmuştur (Resmi Gazete, 1982/2577: m.27). Yani vergi mahkemeleri nezdinde açılan bütün davalara yönelik olarak değil, sadece “tarh ve ceza kesme işlemleri kapsamında açılan davalarda” yürütme bizatihi durmaktadır. Doğal olarak bu süreçte ihtiyati haciz de söz konusu istisna çerçevesinde yer almadığından, mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermediği müddetçe ihtiyati haciz uygulaması devam edecektir (Baydere, 2019, s. 137). Yürütmenin durdurulması talep edilmesi halinde mahkemenin bu yönde müspet bir karar verebilmesi için belirli şartların varlığı elzemdir. Söz konusu koşullar İYUK’un 27/2. maddesinde; “*Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telifisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur*” şeklinde ifade edilmiştir. Yani idari işlemin tatbik edilmesi halinde “*telifisi güç veya imkânsız zararların*” ortaya çıkacak olması, işlemin hukuka aykırı hale gelmesi gerekliliği hüküm altına alınmıştır. Böyle bir hususun ortaya çıkması durumunda dikkat edilmesi gereken, mezkur madde bağlamında belirtilen şartların bir arada gerçekleşmiş olması halidir (Resmi Gazete, 1982/2577: m.27/2). Ayrıca, ihtiyati haciz işlemi uygulanırken AATUHK’nın 66 ila 68. maddeleri çerçevesinde ortaya çıkan istihkak iddiaları söz konusu olabilir. Bu iddialarının çözülmesi amacıyla yapılması gereken ihtiyati hacze karşı “istihkak davası” açılmasıdır. Mezkur Kanun’da ihtiyati haciz uygulaması esnasında meydana gelebilecek ve “istihkak davası”na mesnet oluşturabilecek uyuşmazlıkların çözüm yeri ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, bahsi geçen uyuşmazlıkların kesin haciz esnasında ortaya çıkması ile ihtiyati haciz sürecinde meydana gelmesi bağlamında bir fark bulunmamaktadır. Bu durum hasebiyle; “ileri sürülecek istihkak iddialarının kesin hacizde olduğu gibi ihtiyati hacizde” de “genel hukuk mahkemeleri” vasıtasıyla karara bağlanması gerekmektedir (Gerçek, 2020, s. 197). Nitekim mezkur Kanun’un 68. maddesinde “*istihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi*”nin görevli olduğu belirtilmiştir. Bu minvalde, Kanun’un genel mahkemelere atıf yapmasından ve istihkak iddiası uyuşmazlığının temelinde idari bir işlemde ziyade “mülkiyet hakkı” teşkil ettiğinden dolayı doğal olarak istihkak iddialarını çözümleme görevi adli yargıya aittir. Hacizle ilgili söz konusu hükmün Kanun’un 13/1. maddesi gereği ihtiyati haciz için de uygulanması gerekmektedir. Bahsi geçen durum kapsamında “Uyuşmazlık Mahkemesi de 23.10.2000 tarihli” bir kararında⁵ bu çerçevede karar vermiş, “ihtiyati haciz sırasında ileri sürülen istihkak iddiaları ile ilgili olarak açılan davaların adli yargının görevine girdiğine” hükmetmiştir (Baydere, 2019, s. 56).

İhtiyati haciz kararına karşı sadece yargı yoluna başvurulması kararın uygulanmasına yönelik bir etki tesis etmemektedir. Fakat dava sürecinde yürütmenin durdurulmasının istenmesi ve mahkemenin bu yönde olumlu karar vermesi ile birlikte ihtiyati haciz kararının yürütülmesinin durdurulması mümkündür. Diğer taraftan İYUK’un “Kararların Sonuçları” başlıklı 28. maddesinde “önceden yer alan ihtiyati hacze ilişkin mahkemelere verilen kararların kesinleşmeden uygulanmayacağı” hükmü, “Anayasa Mahkemesi’nin 10.07.2013 tarih ve E:2012/107, K:2013/90 sayılı kararı” ile iptal edilmiştir (Özbalcı, 2006, s. 240). Söz konusu karar bağlamında istisna hükmünün iptali ile birlikte ilk derece mahkemeleri vasıtasıyla davacıya yönelik olarak tatbik edilen ihtiyati haczin iptaline veya yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesi durumunda idare, herhangi bir gecikmeye mahal vermeden kararın tebliğinden sonra en çok 30 gün içerisinde kararı yerine getirmek durumundadır. Böyle bir durumda da davacının mal varlığı üzerinde konulmuş olan haczin kaldırılması gerekmektedir. Mahkeme tarafından iptal kararı verilen ihtiyati haciz işlemi kesin olarak kalkmakla birlikte bahsi geçen tasarruf hiç tesis edilmemiş bir şekilde hukuk aleminden silinmektedir. İhtiyati haciz tasarrufunun tekrar uygulama alanı bulabilmesi için “istinaf/temyiz mercileri tarafından ya kararın yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesi, ya kararın istinaf mahkemesi tarafından kaldırılması ya da kararın Danıştay tarafından bozulması” elzemdir (Baydere, 2019, s. 142). Mahkemenin ihtiyati hacze karşı açılmış olan davanın reddine karar vermesi durumunda ise doğal olarak ilgili işlemin hukuki niteliğinde herhangi bir değişiklik olmaz, işlem hukuk dünyasında varlığını sürdürmeye devam eder. Ayrıca, ihtiyati haciz kararına yönelik olarak yasal süre içerisinde kanun yollarına başvurulmaması ya da istinaf/temyiz mercileri tarafından “kararın onanması” halinde de bu yöndeki müteallik karar kesinleşmektedir (Balcı, 2021, s. 551).

Sonuç

AATUHK kamu alacaklarının korunmasını, amme alacağının tahsilini tehlikeye düşüren hususlara karşı tedbir alınmasını öngören ve bu konularda yapılacakları hüküm altına alan bir yasadır. Mezkur Kanun hükümlerinde yer alan bu konudaki tedbirlerden birisi de ihtiyati haciz müessesidir. Amme borçlarının tahsil edilmesi sürecinde önemli bir tedbir olan ihtiyati haciz kurumu, “kamu borçlusunun taşınır ve taşınmaz malları ile alacak ve haklarına yönelik” olarak ileride gerçekleştirilecek cebren tahsil sürecine yönelik özellikler içermektedir.

⁵ “Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 23.10.2000 tarih, E:2000/46, K:2000/46” sayılı kararında; “... idarece kamu gücüne dayanılarak, re’sen ve tek yanlı olarak tesis edilmesi nedeniyle idari nitelik taşıyan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davanın görüm ve çözümünde idari yargının görevli olacağı; hacze konu menkul malların kendisine ait olduğunu ileri süren üçüncü şahıs bakımından ise, mülkiyet hukukunu ilgilendiren hak iddiasına dayanılarak açılan istihkak davalarına adli yargı yerinde bakılacağı kuşkusuzdur. ...” ifadelerine yer vermiştir. Baydere, s. 56.

Ayrıca ihtiyati haciz, amme alacağına suiniyetli borçlular tarafından engel olunmasını, tahsilatın önemli seviyede zorlaştırılmasını engellemek amacıyla düzenlenmiş bir kurumdur. Kamu icra hukuku çerçevesinde düzenlenen söz konusu müessese, İİK’da düzenlenen ihtiyati hacizden farklı olarak idari bir kararla gerçekleştirilmekte olup amme borçlusunun mülkiyet hakkının idari bir işlem vasıtasıyla sınırlandırılması anlamını taşımaktadır. Bu sebeple, Anayasa’da öngörülen “temel hak ve özgürlüklerin” sınırlandırılması gerçekleştirilirken hukuksal rejim bakımından iyi tahlil edilmesi gereken bir husustur. İdari bir işlem ile mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın vaki olması, Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi bağlamında değerlendirildiğinde hassasiyet ile gerçekleştirilmesi olan bir işlemdir. Bahsi geçen kurumun yetkilendirilmesi, her ne kadar temel hak ve özgürlüklerin “Kanun” ile sınırlandırılabilmesi prensibine aykırılık teşkil ettiği şeklinde bir görünüme sahip olsa da ihtiyati haciz kurumu; ihtiyati haciz sebeplerinin amacı yönünden “gerekli”, temel gayeyi gerçekleştirmeye “elverişli”, amaç çerçevesinde “orantılı” olduğu ifade edilebilir. Ayrıca ihtiyati haciz diğer idari işlemler gibi yargısal denetime tabi olduğundan idarenin bu tedbirin uygulanması sürecinde hassasiyetle hareket etmesi gereklidir. Özellikle idarenin bu derecede önemli bir tedbire başvururken Anayasa’nın “ölçülülük ilkesi”ne de dikkat etmesi gerekmektedir. Her somut olay değerlendirilirken ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt prensiplerinden oluştuğu unutulmamalıdır. Ayrıca, yetkili tahsil dairesine kendisine verilmiş olan özel yetkiyi tesis ederken yargı kararları başta olmak üzere diğer ihtiyati haciz uygulamalarını takip etmeli, bu yönde “uygulama birliğini” oluşturmalıdır. Kişilerin “mülkiyet ve hukuki güvenlik hakları” üzerinde hayli ciddi tesirleri olan ihtiyati haciz müessesesinin tatbikinde, farklı icraatlar vasıtasıyla hak ve menfaat ihlallerinin oluşmaması için idarenin uygulamada azami derecede birlik sağlaması zaruridir.

AATUHK’nun 15. maddesinde ihtiyati hacze itiraz hususu düzenlenmiştir. Mezkur madde hükmünde “*Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir*” ifadeleri yer almaktadır. Ancak bu hükmünde açık bir şekilde değişiklik yapılmış olmasa da “20.01.1982 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun”un 13. maddesi ile yasa hükmünde belirtilen “*vergi itiraz komisyonu*” ibaresi “*vergi mahkemesi*”, “*itiraz*” ibaresi ise “*vergi mahkemesinde dava açılması*” şeklinde değişikliğe uğramıştır. Ayrıca, İYUK’un 63. maddesi ile de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) vergi uyuşmazlıklarını konu alan 379 ilâ 412. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sebeple AATUHK’nun 15/2. maddesinde belirtilen “*İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur*” şeklindeki ifadenin hükmü de doğal olarak kalmamıştır. Söz konusu durumda mezkur Kanun maddesi çerçevesinde ortaya çıkacak ihtilaflar İYUK hükümleri esas alınarak çözümlenecektir. Bu minvalde AATUHK’nun 15. maddesinin, gerçekleştirilen düzeltme ve düzenlemelerde yer alan ifadeler doğrultusunda yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

AATUHK’nun 15. maddesinde “*...haklarında ihtiyati haciz uygulananların ihtiyati haczin sebebine itiraz edebilirler*” şeklinde ifade yer almaktadır. Söz konusu ifadenin lafzi çerçevedeki durumu incelendiğinde ihtiyati hacze karşı açılan davaya ilişkin itirazın sadece “sebep unsuru” yönünden yapılabileceği anlaşılmaktadır. Ancak uygulamada çerçevesinde ve doktrindeki görüşlerde bahsi geçen itirazın, idari işlemin tüm unsurları kapsamında yapılabileceği yönündedir. Bu yüzden mezkur Kanun hükmünde yer alan “sebebine itiraz” ibaresinin İYUK’a uygun bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü yapılacak değişiklik bu süreçte gerçekleştirilecek itirazlar açısından da önem arz edecektir.

YAZAR BEYANI

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı: Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu araştırma etik kurul izni gerektiren analizleri kapsamadığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

Yazar Katkıları: Yazarın katkısı %100’dür.

Çıkar Çatışması: Yazar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Artun, E. S. (2015). Karar İncelemesi Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, 16, s.4535-4566.
- Balcı, M. (2021). *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*. 2. Baskı, İstanbul: Onikilevha Yayınevi.
- Baydere, C. (2019). *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*, İstanbul: Onikilevha Yayınevi.
- Beyazkılıç, R., Kaya, S., Sever, M., Güler, A., ve Yiğit, Ü. (2006). *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*. İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Candan, T. (2007). *Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çetinkaya, Ö. (2009). *Mahalli İdareler Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çiftçioğlu H, Antepli, A. ve Polat, Ö. (2015). Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), s.95-116.
- Dönmez, R. (1998). *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*. 2. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No 1023.
- Erdönmez, G. (2005). İcra ve İflas Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkileri, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 57, s.135-161.
- Geçer, A. E. (2017). Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(1), s.205-235.
- Gerçek, A. (2020). *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*. 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Karakoç, Y. (2000). *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2001). Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku, *Vergi Sorunları Dergisi*, 153, s.116-133.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: 4. Basım, Yetkin Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2009). *Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası*. Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, C. 1, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları.
- Kaynar, H. (2008). Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması, *Vergi Raporu*, 106, s.123-140.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. & Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (2008). *Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özkes, M. (1996). *İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özgün, M. & Andıç, N.Ö. (2018). Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 5(13), s.10-29.
- Sarıcaoğlu, E. (2020). Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(2), s.857-904.

-
- Şarлак, J. C. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Savaş, H. (2001). Kamu Alacaklarında İptal Davası, *Mevzuat Dergisi*, 4(48), s.123-140.
- Yılmaz, E. (2010). *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. Gözden Geçirilmiş 24. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, K. (2015). *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Yılmaz, S. (2012). Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), s.1437-1503.
- Yüzer, D. (2015). Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, 16, s.4843-4898.
- 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, (1932, 19 Haziran). Resmi Gazete (Sayı 2128).
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (1953, 21 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı 8469).
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (1982, 20 Ocak). Resmi Gazete (Sayı 17580).
- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982, 09 Kasım). Resmi Gazete (Sayı 17863).
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, (2001, 08 Aralık). Resmi Gazete (Sayı 24607).
- Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, RG 30.06.2007/26568.
- Danıştay 4.D., 13.04.2016, E:2016/1830, K:2016/1611.
- Danıştay 7.D., 27.01.1986, E:1984/1530, K:1986/246.
- Danıştay 7.D., 12.03.1996, E:1994/2479, K:1996/883.
- Danıştay 7.D., 09.12.2003, E:2002/2942, K:2003/4993.
- Danıştay 7.D., 11.10.2005, E:2004/1782, K:2005/2380.
- Danıştay 7.D., 03.10.2007, E:2006/1290, K:2007/3914.
- Danıştay 9.D., 16.06.2014, E:2011/3737, K:2014/4258.

Extended Abstract

Research Questions and Purpose

The aim of the study is to interpret the provisional lien institution, which aims to facilitate the collection of public receivables by protecting public receivables in public enforcement law, and to prevent public receivables from remaining unrequited, in the context of its conceptual and legal characteristics. In addition, it is to evaluate the conditions and procedural procedures of the provisional seizure within the framework of current regulations and the issues regarding the provisional seizure being the subject of a lawsuit.

Limitation

In the study, issues that endanger the protection of public receivables and the collection of public receivables are limited within the scope of the Constitution, laws and jurisprudence.

Methodology

Qualitative research method was preferred in the research, and in the study, explanations were made within the framework of the legal regulations regarding the provisional lien institution organized for the purpose of securing public receivables, and the legal status of the special issues within the scope of practice and in the litigation process of the provisional lien was discussed.

Results

AATUHK is a law that envisages the protection of public receivables, taking precautions against issues that endanger the collection of public receivables, and stipulates what to do on these issues. One of the measures in this regard included in the provisions of the aforementioned Law is the provisional lien institution. The provisional lien institution, which is an important measure in the process of collecting public debts, includes features for the coercive collection process to be carried out in the future "for the movable and immovable properties, receivables and rights of the public debtor". In addition, provisional lien is an institution designed to prevent public receivables from being blocked by malicious debtors and making collection significantly more difficult. The institution in question, which is regulated within the framework of public enforcement law, is carried out by an administrative decision, unlike the provisional lien regulated in the Bankruptcy Banking Law, and it means limiting the property right of the public debtor through an administrative process. For this reason, while limiting the "fundamental rights and freedoms" envisaged in the Constitution, it is an issue that must be analyzed well in terms of the legal regime. The limitation of property rights through an administrative action is a process that must be carried out with sensitivity when evaluated in the context of the principle of proportionality in Article 13 of the Constitution. Although the authorization of the said institution may seem to contradict the principle that fundamental rights and freedoms can be limited by the "Law", the provisional lien institution; It can be stated that the grounds for provisional seizure are "necessary" in terms of its purpose, "suitable" to achieve the basic purpose, and "proportionate" within the framework of the purpose. In addition, since provisional seizure is subject to judicial review like other administrative procedures, the administration must act sensitively in the implementation of this measure. Especially when applying such an important measure, the administration must also pay attention to the "principle of proportionality" of the Constitution. When evaluating each concrete case, it should not be forgotten that the principle of proportionality consists of the sub-principles of convenience, necessity and proportionality. In addition, while establishing the special authority given to it, the competent collection office should follow other provisional seizure practices, especially judicial decisions, and create a "unity of implementation" in this direction. In the implementation of the precautionary lien institution, which has serious effects on people's "property and legal security rights", it is essential for the administration to ensure maximum unity in practice in order to prevent violations of rights and interests through different actions. Objection to provisional seizure is regulated in Article 15 of AATUHK. According to the provision of the said article, "Those against whom a provisional lien has been applied may object to the reason for the provisional lien before the tax objection commission, which deals with the objection matters of the creditor collection office, within 15 days from the date of the application of the lien, or from the date of notification of the lien in cases of liens made in absentia." The provisions of the Tax Procedure Law apply regarding the form and examination of the objection. These disputes are examined and decided by the objection commissions, before other matters are presented. "The decisions of the objection commissions on this matter are final." However, although there has been no explicit change in this provision, the phrase "tax objection commission" stated in the law provision with the 13th article of the "Law on the Establishment and Duties of Regional Administrative Courts, Administrative Courts and Tax Courts numbered 2576", which came into force after being published on 20.01.1982. The phrase "tax court" and "objection" have been changed to "filing a lawsuit in the tax court". In addition, Article 63 of the İYUK and Articles 379 to 412 of the Tax Procedure Law (VUK) No. 213, which deal with tax disputes, have been abolished. For this reason, AATUHK article 15/2.

Naturally, the validity of the expression stated in the article "The provisions of the Tax Procedure Law shall be applied regarding the form and examination of the objection" is no longer valid. In this case, disputes that may arise within the framework of the aforementioned Law article will be resolved based on the provisions of the IYUK. In this regard, it would be appropriate to rearrange Article 15 of AATUHK in line with the statements contained in the corrections and regulations made. Article 15 of the AATUHK states that "...those against whom provisional seizure has been imposed may object to the reason for the provisional seizure." When the literal status of the statement in question is examined, it is understood that the objection regarding the lawsuit filed against the provisional seizure can only be made in terms of "cause element". However, in practice and in the opinions in doctrine, the objection mentioned can be made within the scope of all elements of the administrative action. Therefore, the phrase "objection for reason" in the provision of the said Law must be regulated in accordance with the IYUK. Because the change to be made will also be important in terms of objections to be made in this process.