

KAMU ALACAKLARININ VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE TEMİNAT ALTINA ALINMASI

(Araştırma Makalesi)

DOI: <https://doi.org/10.33717/deuhfd.1182511>

Dr. Öğr. Üyesi Burak PINAR*

Öz

Kamu alacaklarının koruma altına alınması ve hazineye aktarılması kamu harcamalarının finansmanı için büyük önem taşımaktadır. Kamu alacağının hazineye intikali, usul kanunlarına göre belli bir sıranın izlenmesini gerektirmektedir. Söz konusu sıranın izlenmesinden sonra kamu alacağının hazineye intikali gerçekleştirilebilmektedir. Bu sıranın izlenmesinden sonra hazineye intikalin beklenmesi, bazı durumlarda kamu alacaklarının tahsilini geciktirmekte, güçleştirmekte ve hatta imkânsız hale gelebilmektedir. Bu nedenle kamu alacaklarının tahakkuk etmeden önce koruma altına alınması için 6183 sayılı Kanun'da çeşitli önlemler düzenlenmiştir. Bu önlemlerden biri "Teminat"tır; hem kamu alacağını koruma altına alır hem de diğer önlemlere dayanak oluşturur.

Koruma önlemlerinin kamu alacağını güvence altına alması esas olmakla birlikte uygulamada amacı aşan ölçüsüz idarî uygulamalar kendini göstermektedir. Özellikle vergi incelemesi sona erdikten sonra teminat istenmesi ölçüsüz uygulamaların en önemli örneğini oluşturmaktadır. Kanundaki düzenleme, vergi incelemesi başladıktan sonra erinceye kadar uygulamayı mümkün kılmaktadır. Ancak vergi incelemesi sona erdikten sonra teminat istenmesi yoluna gidilmesi yönünde Kanun'da bir düzenleme yoktur; idarenin uygulamaları ise hukuka aykırıdır. Bu nedenle, tüm tereddütleri giderecek düzenleme yapılmasının elzem olduğu düşünülmektedir.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, İzmir, (burak.pinar@deu.edu.tr) ORCID: 0000-0002-9163-3094 (Geliş Tarihi: 31.05.2022-Kabul Tarihi: 15.06.2022) Yazar, eserinin Derginize ait bilimsel etik ilkelere uygun olduğunu taahhüt eder.

Anahtar Kelimeler

Kamu İcra Hukuku, Kamu Alacakları, Tahsilat, Koruma Önlemi, Teminat

**SECURING PUBLIC RECEIVABLES IN
THE TAX INSPECTION PROCESS**

(Research Article)

Abstract

Protecting public receivables and transferring them to the treasury is of great importance for the financing of public expenditures. The transfer of the public receivables to the treasury requires a certain process according to the procedural laws. After the process in question is followed, the public receivable can be transferred to the treasury. Waiting for the transfer to the treasury after following this process delays the collection of public receivables, makes it difficult and even becomes impossible. For this reason, various measures have been regulated in the Law No. 6183 in order to protect public receivables before they are accrued. One of these measures is “Guarantee”; It both protects the public receivables and forms a basis for other measures.

Although it is essential for the protection measures to secure the public receivables, in practice, excessive administrative practices that go beyond the purpose manifest themselves. Especially after the tax inspection is over, the demand for collateral is the most important example of disproportionate practices. The regulation in the law makes it possible to apply until the tax inspection starts and ends. However, there is no regulation in the Law to request collateral after the tax inspection is over; The practices of the administration are against the law. For this reason, it is thought that is essential to make a regulation that will eliminate all hesitations.

Keywords

Public Enforcement Law, Public Claims, Collection, Provisions of Protection, Guaranty (Assurance)

GİRİŞ

Kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin finansmanı için taşıdığı önem, kamu alacaklarının koruma altına alınmasını zorunlu kılmış ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*Amme Alacaklarının Korunması*" başlıklı İkinci Bölümü'nde, 9 ilâ 36'ncı maddeler arasında koruma önlemleri tesis edilmiştir. Söz konusu önlemlere bakıldığında, kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye düşmesi durumunda başvuru ve alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alınabilecek tedbirler niteliğinde olduğu görülmekle, mülkiyet hakkına müdahale niteliği itibarıyla kanunî düzenleme altına alınmaktadır¹.

Mülkiyet hakkının ancak "*kanunla*" sınırlandırılabilceğini zorunlu kılan 1982 Anayasası'nın 35'inci maddesinin "*şekli*" gereğini, koruma önlemlerini kanunla düzenlemek suretiyle yerine getiren kanun koyucu, bazı düzenlemelerinde "*maddi*" gereği yani içeriğini ihmal edebilmekte, açık, kesin ve yoruma mahal bırakmayacak şekilde düzenlemelere yer vermediğinden boşluk bırakılmasına sebep olmaktadır. En genel tanımıyla, "*gerekli kanunî düzenlemedeki eksiklik*" olarak tanımlanan² kanun boşluğu niteliğindeki bu boşluklara, hukuk diğer alanlarında olduğu gibi kamu icra hukukunda da rastlanmakta, vergi incelemesi sona erdikten sonra mükelleflerden teminat istenmesi ve (sonrasında) ihtiyatî tahakkuk ve/veya ihtiyatî haciz uygulanması yoluna gidilip gidilemeyeceği (sorunu), söz konusu boşluklardan ilki olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan, vergi incelemesi sona erdikten sonra sadece mükellefler bakımından değil, aynı zamanda vergi sorumlularından (ve özellikle kanunî temsilcilerden), teminat istenmesi ve (sonrasında) ihtiyatî tahakkuk ve/veya ihtiyatî haciz uygulanması yoluna gidilip gidilemeyeceği bir diğer boşluk olarak kendini göstermekte ancak işbu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır.

Vergi incelemesi sürecinde teminat istenmesine yönelik 6183 sayılı Kanun'daki düzenlemelerdeki kanun boşluğunun tespiti ve söz konusu boşluğun doldurulması konusunun incelendiği bu çalışmada öncelikle teminat müessesinin hukukî niteliği ortaya konulduktan sonra, teminat istenmesine ilişkin 6183 sayılı Kanun'unda yer alan düzenlemenin/düzenlemelerin temi-

¹ **Çelik**, Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 47.

² **Kırca**, Çiğdem: "Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Uygun Sınırlama", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2001, Cilt 50, S. 1, s. 91-119, s. 91. Krş. **Aktaş**, Sururi: "Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt Haziran 2010, Cilt 14, Sayı 1-2, s. 1-28, s. 10.

nat istenilmesini bir zaman dilimi ya da bir aşama ile sınırlayıp sınırlamadığı ve bu durumun bir boşluk oluşturup oluşturmadığı, bu konudaki (vergi) idare(si) ve yargı uygulamasından yararlanılmak suretiyle, tartışılacak ve yapılan değerlendirmeler ile varılan sonuçların ortaya konulması ile çalışma tamamlanacaktır.

Çalışmanın başında belirtilmelidir ki, bir güvence önlemi olan teminatın ise, “*tarhiyat öncesi*”, “*(tarh edilmiş ve fakat) tahakkuk etmemiş*” ve “*tahakkuktan önceki*” aşamaya ilişkin olduğu konusunda öğretide görüş birliği bulunmaktadır. Buna göre teminat, tahakkuk aşamasından önce uygulanabilecek, tahsil aşamasına özgü bir güvence önlemi olarak kabul edilmektedir³.

I. TEMİNAT – TANIMI, HUKUKÎ NİTELİĞİ VE KAPSAMI

Kamu icra hukukunda teminat, “*kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceği kabul edilen bazı sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusu tarafından kanunda belirtilen değerleri borcuna karşılık olmak üzere güvence olarak göstermesi*” anlamına gelmektedir⁴.

³ Güvence önlemleri öğretide; “*Tarhiyat Öncesi Güvence Önlemleri*” ve “*Tahsilat Aşamasındaki Güvence Önlemleri*”, (Yeniçeri, Harun: Türk ve Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005, s. 24 vd.); “*Tahakkuk Etmemiş Kamu Alacaklarının Korunması*” ve “*Tahakkuk Etmemiş Kamu Alacaklarının Korunması*”, (Yiğit, Yusuf: Kamu Alacaklarının Korunması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005, s. 37 vd.); Kılıç, Lokman: Amme Alacaklarının Tahsilinde Teminat, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011, s. 45 vd.); “*Kamu Alacaklarının Doğrudan Koruma Altına Alınması*” ve “*Kamu Alacaklarının Dolaylı Koruma Altına Alınması*”, (Sağır, Ali: Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011, s. 27 vd.); “*Genel Koruma Hükümleri*” ve “*Diğer Koruma Hükümleri*”, (Ertürk, Yasin: Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s. 21 vd.); “*Tahakkuktan Önce Alınabilecek Önlemler*” ve “*Tahakkuktan Sonra Alınabilecek Önlemler*”, (Özhan, Tefrik: 6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 41 vd.); “*Tarhiyat Öncesi Güvence Önlemleri*” ve “*Tarhiyat Sonrası (Tahsilat Aşamasındaki) Güvence Önlemleri*”, (Soner, Gül: Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2012, s. 21 vd.) şeklinde sınıflandırmalara tâbi tutulmaktadır. Öte yandan teminat, diğer kamu alacaklarının korunmasını sağlayan tedbirler ile birlikte “*Koruma Önlemleri*” başlığı altında kabul edilmektedir. Bkz. Semiz, İmran: Vergi İcra Hukukunda Teminat, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s. 13.

⁴ Karakoç, Yusuf: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, (Kamu İcra Hukuku), s. 111. Ayrıca bkz. Bayraklı, Hasan Hüseyin: Vergi İcra Hukuku,

Vergi mevzuatında yer alan ceza muhatabının teminat göstermezse, cezalarda indirimden (VUK.m.376); kamu borçlusunun teminat göstermezse, tecil imkânından yararlanmasına (AATUHK. m.48) imkân tanımayan teminata ilişkin diğer düzenlemelerden farklı olarak, kamu alacağını koruma altına alma önlemi olarak teminat müessesesinin amacı, kamu alacağının kesinleştiğinde, kamu borçlusunun borcunun ödememesi halinde, teminata konu hak varlığının paraya çevrilerek alacağın tahsil edilmesini temin etmek olup⁵ kamu alacağının ödenmemesi halinde oluşacak “*muhtemel zararı önlemek*” amacıyla kamu alacağının güvence altına alınmasına hizmet etmektedir⁶. Aksi durumda kamu alacağı tahakkuk aşamasına geçmeden, söz konusu işlemlerin/aşamaların Kanun’da gösterilen sürelerde yapılmasının beklenmesi, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceğinden teminat (koruma altına alma) önleminin uygulanması önem kazanmakta; teminat müessesesi ile borçlu açısından idarenin re’sen hareket ederek, malvarlığına dahil bir kısım kıymetler üzerindeki zilyetlik ve tasarruf hakkını ortadan kaldıran ihtiyatî hacze nazaran çok daha hafif bir önlem olma niteliği taşımaktadır⁷.

Belirtilen yönüyle teminatın kamu alacağını koruma altına alma niteliği dikkate alınarak hukukî nitelendirmesi yapılırken “*koruma önlemi*” ve “*yargısal denetim*” yönlerinden irdeleme yapılması gerekmektedir.

Teminatın kamu alacağını koruma altına alma niteliği konusunda tereddüt bulunmamaktadır. Bu noktada, “*önleme tedbiri*” ya da “*idari tedbir*” olabileceği yönünde bir tartışma yürütülebilirse de her iki nitelendirmenin de doğru olmayacağı sonucuna varılmaktadır. “*Önleme tedbiri*” ya da önleyicilik özelliğine karşılık “*muhtemel zararı önlemek*” suretiyle kamu alacağının tahsil edilememe tehlikesi ya da kamu alacağının tehlikeye düşme tehli-

Afyonkarahisar 2011, s. 31, 35; **Tanrıkulu**, Abdurrahim: “Kamu Alacaklarında Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları Dergisi, S.12, Ocak-Mart 1984, (www.vergisorunlari.com.tr), (Erişim Tarihi:11.02.2022). Ayrıca **Kızılot**, Şükrü/Şenyüz, Doğan/Taş, Metin/**Dönmez**, Recai: Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 283.

⁵ **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s. 283.

⁶ Dş. 4. D., T. 12.04.2018, E. 2014/5614, K. 2018/3613), (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.02.2022).

⁷ **Şimşek**, Edip: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1996, s. 82; **Taylar**, Yıldırım: “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyatî Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, Mali Pusula, Sayı: 48, Aralık 2008, s. 68-87, s. 71. Ayrıca bkz. **Üstün**, Ümit Süleyman: “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları, Kasım 2003, S. 182, s. 146-156, (Teminat), s. 147. Aynı yönde **Kuzucu Yapar**, Burcu: Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 88.

kesi göz önüne alınarak “koruma önlemi” olarak nitelendirilmesinin daha uygun olduğu düşünülmektedir⁸. Yine, “cezalandırma amacından ziyade daha ciddi ihlallerin meydana gelmemesi adına, bir takım ihlallerin gerçekleşmesi ile idarî makamlar tarafından alınan önleyici nitelikte idari kararlar⁹” olarak tanımlanan idarî tedbir niteliği de önleme özelliği nedeniyle kabul görmemekte ve koruma (altına alma) yönünün esas alınmasıyla nitelendirilmesinin müessesenin kimliğine daha uygun olduğu düşünülmektedir.

Teminatın hukukî nitelendirmesinde koruma önlemi niteliği, hukukun genel ilkelerinden ve hakkaniyet, adalet gibi üst kavramlardan kaynaklanan ön(celikli) koşulları barındırmakta¹⁰, yargısal denetimde ilk olarak bu ön(celikli) koşulların aranması gerektiği kabul edilmelidir. Buna göre kamu alacaklarının korunmasına hizmet eden önlemlerin, belirtilen kavramlardan kaynaklardan “kamu alacaklarını koruma altına alan araç olma” ve “kamu alacaklarının korunmasını sağlama süresi/süreci yönüyle geçici olma” şeklinde iki özelliği olduğu, bunların “görünüşte haklılık”, “gecikmezlik”, “orantılılık” ve “kanun ile düzenlenme” şeklinde sıralanabilecek diğer koşullarının varlığı ile bütünsel bir değerlendirme yapılarak hem önleme başvurmada hem de önlemi uygulamada hukuka uygunluğu sağlanmalıdır. Bu çerçevede, koruma önlemlerinin yargısal denetiminde öncelikle, “tehlikenin yani kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesinin çok uzak bir ihtimal olmaması”, “muhtemel bir tehlikenin bulunması” ve “haklı görünüşle yetinilmesi” yönleriyle¹¹ değerlendirilmek suretiyle ön(celikli) koşulları taşıyıp taşımadığı belirlenerek önlemlerin hukuka uygunluğunun sağlanması yoluna gidilebilecektir. Başka bir deyişle hukuka uygunluk denetiminde koruma önlemi niteliğinin özellikleri ve unsurları yönüyle yargısal denetim yapılabilecektir.

Teminatın yukarıda belirtilen ön(celikli) koşulları yanında kanunî koşullarının hukuka uygunluk denetiminde ise öncelikle teminat istemesine yönelik yazının dava konusu edilebilirliği ve denetim kapsamı tartışılmalıdır.

Teminatın düzenlendiği 6183 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesindeki iki fıkra, kapsam yönüyle teminatı (ilk fıkra için) dar ve (ikinci fıkra için) geniş

⁸ Semiz, s. 4 vd.

⁹ Kağıtçıoğlu, Mutlu: “İdarenin Ekonomik Kolluk Faaliyetinin Bir Görünümü: Sermaye Piyasası Kanununda İdari Tedbirler”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2016, Cilt: 22, Sayı: 3, Özel Sayı Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan Cilt III, s. 3323-3351, s. 3328.

¹⁰ Kaşıkçı, Mahmut: Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, İstanbul 2007, s. 69.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Semiz, s. 4 vd.

kapsamda yorumlanacak şekilde kaleme alınmış ve amaca uygunluk yönüyle kanun koyucunun iradesi bu şekilde metne yansımıştır. Buna göre ilk fıkradaki düzenleme, esasen ve ihtiyaten tarh aşamasına yönelik bir koruma önlemi olup¹² bu nedenle (salt) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacaklarının koruma altına alınmasını konu edinmektedir. Buna karşılık ikinci fıkradaki düzenleme Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları dâhil olmak üzere tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Söz konusu farklılık yargısal denetimde görevli yargılama makamlarının farklılığı şeklinde de kendini göstermekte, ilk fıkradaki kamu alacaklarının teminata konusu edinmesi 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesinin (b) bendi uyarınca vergi mahkemelerinin, ikinci fıkradaki kamu alacaklarının teminata konusu edinmesi ise teminat altına alınmak istenen kamu borcu *genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından* kaynaklanıyorsa vergi mahkemelerinin, belirtilen kapsam dışında kalıyorsa idare mahkemelerinin görevine girmektedir.

Her iki fıkranın düzenlenişi ve kaleme alınışı dikkate alındığında, kanun koyucunun iradesinin teminatın yukarıda belirtilen ön(celikli) şartlarını gözetecek şekilde ortaya konulduğu görülmektedir. Şöyle ki, ilk fıkrada açıkça tahakkuk aşamasına gelmeden önce kamu alacağını koruma altına alma iradesi söz konusu olduğu için, haliyle bu dar kapsamı düzenleyecek şekilde bir hüküm tanzim etme yoluna gidilmiş ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren alacakların teminat altına alınması konu edinmiştir. Buna karşılık ikinci fıkrada, ilk fıkrada aranandan farklı olarak kamu borçlusunun "*Türkiye'de ikametgahının bulunmamasının kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi*" şeklindeki kanunî karinenin sebep, konu ve amaç yönüyle kapsamının geniş tutulması gerek "*ikâmetgah*" gerek "*tahsilin tehlikeye düşmesi*" şeklinde iki unsurun birlikteliği arandığı için tüm kamu alacakları bakımından yerinde ve "*ölçülü*" olduğu düşünülebilir. Ancak olması gereken hukuk açısından kamu alacaklarının çeşitliliği, kamu finansmanı bakımından taşıdığı önem ve uluslararası vergi hukukunun gelişimi dikkate alındığında dikkate alındığında kapsamın tüm kamu alacaklarını kapsayacak şekilde genişletilmesinin amaca ve müessesenin ruhuna uygun olduğu düşünülmektedir.

Hukukî düzenlemelere bağlı olarak idarenin teminat isteme yazısı şeklinde ortaya çıkan işleminin dava konusu edilebilirliği tartışılmakta ancak

¹² Karakoç, Kamu İcra Hukuku, s. 113.

koruma önlemlerinin niteliği ile Anayasa'nın 13'üncü, 35'inci ve 125'inci maddelerinin birlikte değerlendirilmesi sonucu yargısal denetimin mümkün olduğu/olması gerektiği sonucuna varılmaktadır. 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin ilk fıkrasının "a" bendindeki "İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları" hükmünden hareketle koruma önlemlerinin dava konusu edilmesi yönündeki genel anlayışın 2577 sayılı Kanun özelinde "kesin, icraî ve yürütülebilir" nitelikteki işlem kimliğinde olması halinde dava konusu edilebilirliği dikkate alındığında koruma önlemlerinin ve inceleme konumuz olan teminatın bu yönüyle değerlendirilmesi gerektiği görülmektedir.

Kamu alacaklarını koruma altına alma yönelik önlemlere bakıldığında, yukarıda belirtildiği üzere, ön(celikli) koşulları taşıyıp taşımadığı yönünden dava konusu edilebilir olduğu yönünde şüphe duymamak gerekir. Zira burada önlemlerin büyük bir kısmının "malvarlığına yönelik olması" ve "mülkiyet hakkının özüne idarî işlem ile dokunması" şeklindeki iki yönünün varlığı, icraîlik ve yürütülebilirlik unsurlarının sağlanması ile yargısal denetime başvuru hakkının ve imkânının bulunduğu göstermektedir. Teminat önlemi özelinde, "kamu borçlunun malvarlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir önlem veya icraî bir fiil niteliği bulunmadığı"¹³ ve bir talepten ibaret olduğu ileri sürülmekte ise de idarenin söz konusu işlemi ile subjektif ve bireysel bir hukukî durumun doğmasına ya da değişmesine neden olması¹⁴ karşısında icraîlik niteliği öne çıkmakta ve belirli bir kişi ve olay hakkında sonuç doğurması ile yürütülebilir olma niteliği ile idarî işlemin

¹³ "İdarenin teminat istemesinde, borçlunun malvarlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir önlem veya icraî bir fiil bulunmamakta, idare subjektif bir tasarrufla teminat istemektedir. Diğer bir ifade ile; teminat istenmesi halinde, sadece kendinden teminat istenen kişi açısından bazı sonuçlar doğuran hukuki durum ortaya çıkmış olur." Aksi yönde Dş. 7. D., T. 25.01.1989, E. 1988/382, K. 1988/122) (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.02.2022)

¹⁴ **Onar**, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. I, II, III, 3. Bası, İstanbul 1966, s. 1655. Aynı yönde **Çelik**, s. 51-52; **Üstün**, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, (Takdir Yetkisi), s. 164; **Coşkun Karadağ**, Neslihan: "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 238-255, s. 240. Krş. **Karakoç** Yusuf: Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, (Uyuşmazlıklar), s. 53; **Karakoç**, Kamu İcra Hukuku, s. 258.

kimliği kazanılmak suretiyle¹⁵ dava konusu edilebilir hale geldiğinin kabulü gerekmektedir.

Teminat istenmesine ilişkin yazının, muhtemel etkisinden dolayı kamu borçlusunun malvarlığı üzerindeki haklarının kullanımına kısıtlayıcı etki etmesi sebebiyle, borçlunun hukukunu etkilediği kabul edilerek icraî, ve yürütülebilir bir işlem olarak değerlendirilmektedir¹⁶. Bu anlamda teminat istenmesine ilişkin yazının kamu borçlusunun (mülkiyet) hukukuna (muhtemel) etkisi, teminat istenmesini gerektiren hallerin aynı zamanda ihtiyatî haciz nedenini oluşturmasında olup teminat gösteri(e)lmemesi halinde malvarlığının ihtiyaten haczi yoluna gidilebileceğinden, söz konusu kişilerin hukukunu etkileyen ve hukukî sonuçlar meydana getiren teminat istenmesine ilişkin işlemin bu yönüyle de kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıdığı kabulü gerekmektedir¹⁷. Buna göre, teminat istenmesini gerektiren

¹⁵ “Özel kanunlarına göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat istenmesi, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerekmektedir.”, (Dş. VDDK., T. 18.11.2005, E. 2005/148, K. 2005/255), (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.02.2022).

¹⁶ Bkz. **Ağar**, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 67, Y. 2006, s. 285-316), (İcrai İşlem), s. 288, s. 309-310; **Selçuk**, Mehmet Serhat: “Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, İzmir Dayanışma, S. 2 (121), Mayıs 2020, s. 93-98, s. 97. Teminat istenmesi işleminin bu niteliğinin ayrılabilir işlem teorisi ile ortaya çıktığı yönünde bkz. **Canbazoğlu**, Kerem: “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 89, Y. 2010, s. 154-195, s. 180. Ayrıca bkz. s. 2921. **Çaptuğ**, Mehpare/**Avcıoğlu Aksoy**, Ezgi: “İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru”, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şeref Ertaş’a Armağan, C. 19, Özel Sayı-2017, s. 2893-2953, s. 2921. Krş. **Erkut**, Celâl: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdarî İşlemin Kimliği, Danıştay Matbaası, Ankara 1990, s. 129; **Sezginer**, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 56.

¹⁷ Bkz. **Candan**, Turgut: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, s. 84; **Ağar**, Serkan: Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, (Uyuşmazlıklar), s. 169. Ayrıca bkz. **Balcı**, Mustafa, Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyatî Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukukî Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 59. Krş. **Doğrusöz**, Bumin: “Vergi İdaresinin Teminat İstemi”, (www.dunya.com), (E.T. 16.04.2022). “Dava konusu edilebilecek işlem, tahsil dairesi tarafından teminat istenmesine ilişkin işlemdir. Bu nedenle, inceleme elemanının teminat istenmesinin gerekli olduğunu ve istenecek teminatın yaklaşık miktarını belirten yazısı, bir ön işlem niteliğinde olduğundan iptal davasına konu olamaz”, (**Taylar**, s. 78). Teminat isteme işlemi-

durumların mevcut olup olmadığı yönünde, özellikle idarî işlemin sebep unsuru yönünden, idarenin gösterdiği sebebin Kanun'da belirtilen sebep olup olmadığı yönünde yargı organlarınınca yapılan inceleme sonucunda söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde ihtiyati haczin temelinde yatan ve ihtiyatî haczi (karineten) gerektiren bu sebep ortadan kalkacağından ihtiyati haciz uygulaması da söz konusu olamayacaktır¹⁸.

Buraya kadar, teminat isteme yazısının dava konusu edilebilirliği hem ön(celikli) şartlar hem de teminat istenmesine ilişkin kanunî sebebin varlığı yönüyle yargısal denetime konu edilebilirliği incelendi. Bundan sonrası için teminat talebine ilişkin dava edilebilecek diğer haller ile muhtemel hukuka aykırılıkları önlemeye yönelik diğer olası hukukî çareler üzerinde durulacaktır.

Teminat istenmesine ilişkin yazının tebliği sonrasında kamu borçlusunun, yukarıda belirtilen nedenlerle dava açmasının dışında, esas itibariyle iki şekilde davranabileceği kabul edilir; talep edilen teminatı göstermek ya da göster(e)memek. Bu noktada, teminatın gösterilmesi durumunda idarenin teminatı kabul etmemesi durumunda “*ret işlemi*” dava konusu edilebilecek, teminat göster(e)meme durumunda ise 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin ilk fıkrasının birinci ve dördüncü bendi gereğince idarenin ihtiyatî haciz tesis etme yetkisi ortaya çıkacaktır.

Teminata ilişkin kesin, icraî ve yürütülebilirlik niteliği taşıyan işlemler yanında teminat isteme koşullarının oluşmasına ve hatta öncesine yönelik idarenin tutum ve davranışlarını önleyici türden uygulamalara yönelik bir hukukî çare olarak “*Kamu Denetçiliği Kurumu*”na başvuru ile sonrasında

nin kesinliğine karşılık yürütülebilir bir sonucu olmadığı ve dava konusu edilecek işlemin ancak ihtiyatî haciz işlemi olacağı, oluşan durum hakkında belirsizlikler ve analiz ve eleştiri için bk. Bkz. **Bahçeci**, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkim Yayıncılık, Ankara 2019, s. 169-170.

¹⁸ “Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda ihtiyati haciz uygulanması kanundan doğan bir zorunluluk olmaktadır. Teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde yargı mercilerince yapılan inceleme sonucunda söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde ihtiyati haczi gerektiren bu sebep ortadan kalkacağından ihtiyati haciz uygulaması da söz konusu olamayacaktır. Bu durumda, teminat istenmesine ilişkin yazı davacının hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde bulunduğundan idari davaya konu olabilecek bir işlem olarak değerlendirilmesi de tabii bulunmakta olup, dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar da dikkate alınarak uyuşmazlığın esası hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.”, (Dş. 9. D., T. 15.02.2006, E. 2004/770, K. 2006/333. Aynı yönde Dş. 3.D., T. 11.03.1998, E. 1997/361, K. 1998/849), (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.03.2022).

verilecek kararın yargı organlarına taşınması düşünülebilir¹⁹. Anayasa'nın 74'üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmü gereği, vergi idaresinin işleyişiyle ilgili şikâyetler “*vergi idaresinin her türlü işlemi ile eylemi*” ile (vergi) idare(sinin) “*tutum ve davranışları*” Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev alanına dâhil edilmiştir. Burada dava konusu edilmesi mümkün olanlar dışında dava konusu ol(a)mayan ve özellikle hazırlık hareketleri niteliğindeki eylemler, “*idari tutum ve davranış*” olarak nitelendirilerek “*idarenin bireylerle ilişkilerinde bireyleri rahatsız eden, idarededen bezdiren idari eylem ve işlemler dışında kalan ve fakat hukuka aykırı olmamakla beraber şikâyet konusu olan haller*” şeklinde tanımlanabilecek²⁰ ve fakat idari yargının yaptığı “*hukuka uygunluk*” denetimine ilâveten “*ihtiyaca uygunluk*” ya da “*yerindelik*” denetimi yapılan haller olarak denetim kapsamına alınmıştır. Bu şekilde vergi inceleme sürecindeki hukuka aykırılıklar şikâyet ve başvuru konusu olabilecek ve fakat başvuru usulü ile denetim sonuçlarının “*tavsiye*” niteliği müesseseden belirtilen yararın sağlanmasını mümkün kıl(a)mamaktadır²¹.

¹⁹ Bkz. **Pınar**, Burak: “Vergi Sorunlarının Çözüm Yolu Olarak Kamu Denetçiliği”, Hukukta Anlaşmazlık Çözüm Yolları Uluslararası Sempozyumu, 29-30 Nisan 2021.

²⁰ “İdarede -devlet dairelerinde- vatandaşa yapılan genel görgü kuralları dışı hitap ve muameleler veya gereksiz yere bekletilmeleri, idarenin eylem ve işlemi olmayıp, tutum ve davranışdır. İdareye dilekçesini götüren vatandaşa memur: “... harcını yatır, getir!” diyor. Harcı yatırıp gelen vatandaşa bu defa “... şu kadar liralık posta pulu lâzım” diyor. Onu da gidip alıp gelen dilekçe sahibine bu defa da “...dilekçenin adedi eksik, onu tamamla getir” diyor. Burada görünürde bir suç yok, kötü muamele de yok, ama “davranış”, vatandaşı idareden soğutacak ve şikâyetçi olunmasını gerektirecek niteliktedir. Bu isteklerin hepsi vatandaşa bir defada söylenebilir.” Tanım ve örnek(ler) için bkz. **Odyakmaz**, Zehra: “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 4, S: 14, Temmuz 2013, s. 1-83, s. 9. Krş. **Kahraman**, Mehmet/**Balkan**, Ali: “Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarında Denetim Ölçütü Olarak Kullanılan İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademi, Yıl: 6, S: 12, s. 71-101, s. 78; **Karakul**, Selman: “Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademi, Yıl: 2, S: 3, s. 61-105, s. 62. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in “*İyi Yönetim İlkeleri*” başlıklı 6'ncı maddesi Kurum'un inceleme ve araştırma yaparken uyması gereken iyi yönetim ilkelerini örneksime yoluyla belirtmiş, söz konusu ve benzer ilkelere uygunluk açısından (işlem ve eylem) ile tutum veya davranışta bulunup bulunulmadığını gözeticeği belirterek, incelemede referans alacağı normlar kategorisine dâhil etmiştir. Bkz. ışığında tanım ve kapsam belirlenmeye çalışılmıştır (RG. 28.03.2013-28601 (Mükerrer)).

²¹ Analiz ve eleştiriler için bkz. **Pınar**, Burak: “Vergi İdaresinin Tutum ve Davranışlarının Ombudsman Yoluyla Denetlenmesi”, 2. Uluslararası Adli Bilimler ve Hukuk Kongresi, 21-22 Mayıs 2022.

II. (İNCELEME KONUSU ÖZELİNDE) TEMİNATA İLİŞKİN HÜKÜMLER

A. Genel Açıklama

6183 sayılı Kanun'un "*Teminat*" ile ilgili 9-12'nci maddesi hükümlerine bakıldığında, teminat istenecek hallerin idarenin yetkilendirilmesi temelinde, ikiye ayrılarak ihdas edildiği görülmektedir. Bunlardan ilki olan "*vergi ziyayı kesilmesi gereken haller*" ile "*kaçakçılık suçu oluşturan haller*", (sadece) Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları için geçerli olup bu hallerde teminat istenebilmesi için, belirtilen sebepler öncesinde, "*vergi incelemesine yetkili olan memurlarca tespit ve talep edilmesi*" ve "*kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması*"²² ön şartının/şartlarının sağlanması gerekmektedir.

Teminat istenmesine yol açan diğer hâl ise, "*Türkiye'de ikâmetgahı bulunmayan bir kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilini tehlikeye soktuğunu göstermesi*"dir. Bu hâl bakımından, kapsam sınırlaması söz konusu olmayıp her türlü kamu alacağının teminata alınması için uygulanabileceği kabul edilmektedir. Yapılan düzenleme "*kamu alacağının tahsili tehlikeye soktuğunu gösterme*" halinde hüküm ve sonuç ifade edecek ve tahakkuk etmemiş kamu alacaklarını koruma altına alacaktır.

Belirtilen hükümlerden inceleme konusu ile ilgili olan "*vergi ziyayı kesilmesi gereken haller*" ile "*kaçakçılık suçu oluşturan haller*" ile ilgili sınırlı inceleme ve değerlendirme yapılacak, teminat ile ilgili diğer düzenlemelere, konu ile ilgisi olduğu ölçüde değinilecektir.

B. Vergi Ziyayı Kabahatinde ve Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi

1. Önşart: Kamu Alacağının Salınması İçin Gerekli İşlemlere Başlanmış Olması Sonrasında Vergi İncelemesine Yetkili Olan Memurlarca Tespit Edilme ve Teminat İstenmesinin Talep Edilmesi

Kanun koyucu 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu madde(s)i hükmüyle "*vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçları*"nı gerektiren halin/hallerin teminat işleminin sebebi olabilmesi bakımından ön şart ihdas ettiği görülmektedir. Buna göre; "*kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması halinde teminat istenmesini gerektiren halin varlığının vergi incele-*

²² Candan, s. 79 vd.

mesine yetkili memurlarca tespit edilmesi ve teminat(ın) istenmesinin talep edilmesi” şartıyla teminat istenebileceği hükme bağlanmaktadır.

Kanun koyucunun düzenlemesindeki önşart, kendi içinde üç farklı alt şartı zorunlu kılmakta, bunlar sırasıyla;

- kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması,
- teminat istenmesini gerektiren halin varlığının vergi incelemesine yetkili memurlarca tespit edilmesi ve
- teminat(ın) istenmesinin talep edilmesidir.

Ön şartın içeriğindeki alt başlıklardan ikisi, yoruma mahal vermeyen nitelikte açıklıkta olup kanun koyucu, teminat şartlarının gerçekleş(tiril)mesini teminen, “*tespit ve talep*” edilebilirlik bakımından, “*vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden*” şeklindeki ifadesi ile Vergi Usul Kanunu’nun 135’inci maddesindeki “*İncelemeye Yetkililer*” in yetkilendirildiği görülmektedir. Buna göre,

“Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar”

tarafından (ön/ilk) hesapların yapılması, “*vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçları*”nı gerektiren haller bakımından ön şarttır. Ancak söz konusu şart zaman bakımından bir diğer şart ile birlikte anlam ifade etmekte, “*kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması*” halinde ön şart hüküm ifade etmektedir. Burada yorum yapılmasına ihtiyaç duyulmasını gerekli kılan ifade, “*kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlama*”dan ne anlaşılması gerektiğidir.

Kamu alacağının salınması için gerekli işlemlerin başlaması için vergilendirme süreci esas alınarak bir yorum yapılmalı ve yorumda sürecin ilk adımı olan tarh işlemi belirleyici olmalıdır. Dolayısıyla, tarh işleminin yapılmasına ilişkin işlemler bu kapsamda değerlendirilmeli ve tarh işleminin tamamlanması öncesindeki işlemlerin teminata ilişkin ön şartın kapsamında yer aldığı kabul edilmelidir²³. Buna göre ilgiliden teminat istenebilmesi için, vergi ziyayının ve/veya kaçakçılık sayılan hallerin varlığını gösterecek, vergi

²³ **Tancı**, Muhittin/**Arıkan**, Vural/**Yalçın**, Polat: İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1970, s. 13. Aynı yönde Boy, Kadir: 100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (Vergi Dünyası Ücretsiz Eki), İstanbul 2000, s. 65. Bkz. ve krş. (Dş. 4. D., T. 06.04.2016, E. 2016/4285, K. 2016/1502, Karşı oy), (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.02.2022).

incelemesine başlanılmış olması²⁴ ve/ya inceleme sırasında mükellefin vergi ziyasına neden olduğu ya da kaçakçılık suçunu işlediği konusunda emarelere²⁵ rastlanması gibi²⁶ (çeşitli) işlemlerin yapılmış olması yeterlidir²⁷. Bu aşamada, inceleme tamamlanmadan ve rapora bağlanmadan önceki zaman diliminde, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplamalara istinaden, gerekçeli bir “ön rapor” düzenlenip vergi dairesine gönderilmesi ile teminat istenebilecektir²⁸. Ancak burada vergi dairesi, vergi inceleme raporunda yer alan

²⁴ “...teminat istenmesini gerektiren hallerde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlarca ihtiyati haciz uygulanacak şirket hakkında incelemeye başlanarak en azından bir ön inceleme raporu düzenlenmesi suretiyle kanunun 9,13 ve 17’nci maddelerine göre gerekli işlemin yapılmasının istenilmesi gerekmektedir. Dava dosyasının incelenmesinden, uyumsuzluk konusu ihtiyati haciz işleminin dayanağını teşkil eden 23.2.1999 günlü yazıda ... Turizm Ticaret Anonim Şirketi, ... Turizm Anonim Şirketi ve ... Otelcilik Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi ile ilgili inceleme yapıldığı ancak, davacı şirket hakkında incelemeye başlanıldığı yolunda hiçbir açıklamanın bulunmadığı yalnızca söz konusu şirketlerle aralarında organik bağ bulunduğu iddiasından hareket edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda davacı şirket ile ilgili olarak Kanun’un aradığı şartların gerçekleştiğine ilişkin hiçbir tespit yapılmadan, bu şirket hakkında tesis edilen ihtiyati haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmadığından davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.” (Dş. 4.D., T. 08.06.2000, E.2000/423, K. 2000/2680, (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.02.2022).

²⁵ Geniş bilgi için bkz. **Atalay**, Oğuz: Emare İspatı, Manisa Barosu Dergisi, Sayı 70, 1999, s. 7-22.

²⁶ “...ilgili hallerden teminat istenebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyası cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerle temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli işlemlere, diğer bir anlatımla vergi incelemesine başlanmış olması ve incelemeye yetkili memurlarca ilk hesaplar yapılarak teminat istenmesine esas olacak bir miktarın belirlenmesi gereklidir. Dolayısıyla, teminatın ancak devam eden bir vergi inceleme esnasında ve inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplamalar sonucu belirlenen miktar üzerinden istenebilmesi mümkündür.” (Dş. 4. D., T. 10.03.2014, E. 2013/5941, K. 2014/1522. Aynı yönde Dş. 4. D., T. 02.04.2013, E. 2012/791, K. 2013/1707; Dş. 4. D., T. 08.03.2013, E. 2010/3197 K. 2013/1113, (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.02.2022).

²⁷ **Candan**, s. 80. Kamu alacağının tahsilinin tehlikede olmasına yönelik herhangi bir emarenin önemi olmadığı hk. bkz. **Netek**, Okan: “Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: Teminat İsteme”, Mükellefin Dergisi, Ağustos 2012 Sayı 104, (www.lebilyalkin.com.tr), (Erişim Tarihi: 30.03.2022).

²⁸ **Kızılot**, Şükrü: “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği” (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.04.2022). Kanun hükmü incelendiğinde de “ön rapor” gibi bir ifadenin yer almadığından bahisle sadece ilk hesaplamalara göre değil süreç devam ederken de teminat istenebileceği yönünde görüş için bkz. **Ertürk**, s. 22. Aynı yönde **Keskin**, Ömer: “6183 sayılı Kanun’un 9’uncu Maddesinde Düzenlenen Teminat Müessesesinin Bazı Açılardan İncelenmesi”, Vergi Dünyası, S. 409, Eylül 2015, s. 21-29, s. 24. Kamu alacağının salınması için gereken işlemlere başlanılmasına yönelik ifadesinden ne anlaşılması

matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi ve ceza tutarını esas almak suretiyle vergi dairesi kendiliğinden teminat isteyemeyecek, mutlaka inceleme elemanının talebi ile teminat isteme işlemini gerçekleştirebilecektir²⁹.

Vergi inceleme elemanının hazırlamış olduğu “ön rapor” kavramı teminat istenilmesine yönelik işleminin hukuka uygunluk denetiminde büyük önem taşımakta, işlemin sebep-konu unsuru arasındaki illiyetin sağlanması adına işlemin temelini oluşturmaktadır. Bu anlamda incelemeyi yapan vergi inceleme elemanınca düzenlenecek ön raporun, teminat istenilmesine ilişkin gerekçeleri ortaya koyması gerekecektir. Burada, salt Kanun maddelerine ya da genel ve soyut ifadelerle yer vermek şeklinde değil³⁰, “*vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerle temas edilme*” sebebinin teminat işleminin sıhhatini sağlaması açısından, yargısal denetime elverişli şekilde ve somut olarak ifade edilmesi gerekecektir. Bu anlamda kaçakçılık suçunu işlediği konusunda tespit edilen emareler ne kadar somut ve ispata elverişli ise yargısal denetim yolu ile hukuka uygunluk ölçüde sağlanmış olacaktır.

Ön raporun gerekçeli olması, teminat isteme işleminin yargısal denetimini sağlarken yargı organlarına vergi incelemesinin sonucundan bağımsız bir şekilde değerlendirme yapma ve karar verme imkânında sağlamaktadır. Nitekim Danıştay’ın;

gerektiğine dair bir düzenleme olmadığından Kanun’un lafzı ve ruhundan inceleme elemanlarının vergi incelemeleri esnasında teminat talebini içeren “*Ön İnceleme Raporu*” tanzim etmeleri gerektiği, bu rapor tanzim edilmeden teminat istenemeyeceği hik. Bkz. ve krş. **Özdemir**, Muharrem/**Güzel**, Ahmet: Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları, Nobel Kitabevi, Adana 2007.

²⁹ **Şeker**, Sakıp: “Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef hakları Yönünden Değerlendirilmesi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 37, Ocak 2008, s. 159-162, s. 160.

³⁰ Aksi yönde “Vergi inceleme elemanları teminat istenmesini gerektiren hallerde ya bir ön inceleme raporu düzenler ya da durumu ilgili vergi dairesine bir yazı ile bildirebilirler. Bir ön inceleme raporu düzenlenip vergi dairesine tebliği zorunlu değildir. Ancak yazı ile ihtiyati haciz işlemi talebinde bulunulurken, yasanın öngördüğü hallerle temas eden bir durumun varlığını belirtmek gerekir ise de, 6183 sayılı Yasanın 9, 13 ve 17. maddelerine göre gerekli istemin yapılması istemini içeren yazı karşısında, bu belirtmenin maddelere atıf yoluyla yapıldığını kabul etmek gerekir. Mahkeme kararında, konu ile ilgili inceleme raporunun vergi dairesine henüz gelmediği yanıtından hareketle, bu durumda ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren kaçakçılık hallerinin mevcudiyeti hakkında bir tespit ve delil ileri sürülemediği gerekçesiyle sonuca varılmış ise de isabetli olmamıştır.” (Dş. 3. D., T.23.02.1993, E. 1992/1898, K. 1993/862), (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.04.2022). Krş. **Gündüz**, Zeki: “Her İnceleme Raporu İçin Teminat İstenebilir mi?”, (www.dunya.com), (E.T. 16.04.2022).

“6183 sayılı Kanuna göre teminat istenmesini gerektiren haller ile ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi haller amme alacaklarının korunması bakımından öngörülen tedbirler olup cebri takip ve tahsil yöntemleriyle ilgili olmaması nedeniyle de farklı ilkelere dayanmaktadır. Bu hükümler tahakkuk etmemiş ancak inceleme elemanınca gerekli muamelelere başlanmış alacaklara uygulanabileceğinden, kaçakçılık hallerinin mevcudiyetinin kesin olarak tespitine de bu aşamada gerek bulunmamaktadır. Bu durumda inceleme elemanının yukarıda belirtilen yazısı ile incelemeye başladığından dolayısıyla ihtiyati haciz işlemi için yeterli bulunduğundan kaçakçılık hallerinin mevcudiyeti hakkında bir tespit ve delil ileri sürülmediği gerekçesine dayalı vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.”

şeklinde ifade edilen içtihadında da belirtildiği üzere³¹, teminat istenilmesi işleminin hukukî temeli, kamu alacağının korunması/güvence altına alınması esasına dayandığından, salt vergi incelemesi sonuçlanma/masına doğrudan bağlı olmayıp salt bu nedenden/gerekçeden hareketle işlemin denetimi yapılamayacaktır; hüküm onun üzerine inşa edilemeyecektir³².

Ön raporun gerekçeli olmasının başka bir fonksiyonu da vergi incelemesinin sonucunu oluşturacak olan tarhiyatlar bakımından kendini göster-

³¹ Dş. 3. D., T. 23.02.1993, E. 1992/1898, K. 1993/862, (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.04.2022).

³² “1994 ve 1995 takvim yıllarına ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, kaçakçılık cezalı vergilendirme yapılması önerilen İnceleme raporlarının düzenlendiğinde ve 14.6.1999 tarihinde tebliğ edilen 10.6.1999 tarihli ve 5415 sayılı dava konusu yazı ile davacıdan, tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar için yedi gün içinde 6183 sayılı Yasanın 10’uncu maddesinde belirtilen teminatlardan birisini, aynı Yasanın 9’uncu maddesi uyarınca teminat göstermesi istendiğinde tartışma bulunmadığından; gerek teminatın istendiği, gerekse bu davanın açıldığı tarihte teminat istenmesi için öngörülen nedenin gerçekleştiği açıktır. Söz konusu vergi inceleme raporlarında önerilen vergilendirmelere ilişkin ihbarnamelerin 24.5.1999 tarihinde tebliği üzerine davacı tarafından aynı vergi mahkemesinde vergilendirmeye karşı dava açılmış olmasının; kamu alacağına güvence oluşturmak üzere teminat istenmesi ve dosyadaki belgelerden anlaşıldığına göre ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararları alınması üzerine, teminat istenmesine karşı açılan bu davanın, açıldığı tarihteki hukuksal duruma göre yapılması gereken yargısal denetime etkisi bulunmadığı halde, tarhiyatlara karşı açılan davalarda mahkemelerince 20.12.1999 tarihinde verilen ara kararına yanıt alınıncaya ve bu davalar sonuçlanıncaya kadar bekletme kararı verdikten sonra tarhiyatlar hakkında verilen kararlarda hüküm altına alınan vergi ve ceza tutarlarına göre iptal kararı veren vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” (Dş. VDDK., T. 18.11.2005, E. 2005/148 K. 2005/255), (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.04.2022). Aksi yönde bkz. (Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174), (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.04.2022). Aksi yönde **Öztürk**, Nadir: “Teminat İsteme” Vergi İnceleme Elemanlarının İz’ansız Kılıcı mı”, Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174, (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022).

mektedir. Bu anlamda, yukarıda belirtildiği üzere vergi incelemesinde belirlenen tespitlere doğrudan bağlı olmasa da “tarhiyatlara hazırlayıcı niteliği”³³ itibariyle, ileride yapılacak cezalı tarhiyatın gerekçelerinin, yaklaşık olarak da olsa, ortaya konulmasını sağlayacaktır³⁴.

Teminata ilişkin (teorik) açıklamalar ve yargı kararları incelendiğinde, “koruma önlemi” niteliği öne çıkarılmakta ve fakat tahakkuk aşamasına kadar/özü uygulanabileceği belirtilmektedir. Buna göre, vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına kadar olan koruma önlemi niteliği teminat ile, sürecinin tahsil aşamasına geçildiğinde ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da öngörülen diğer (takip ve) tahsil işlemlerinin uygulanması gerekmektedir³⁵.

³³ “...teminat, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre istenebilecek tarhiyatlara hazırlayıcı mahiyette ve alacağın korunmasına yönelik tedbir olup, inceleme sonuçlanıp tarhiyatlar yapıldıktan sonra teminat istenilmesine olanak bulunmadığı...”, Dş. 3. D., T. 09.02.2015, E. 2011/3698, K. 2015/547, (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.04.2022).

³⁴ Burada sözü edilen ispatın tam bir ispat olmayıp “yaklaşık olarak ispat” olduğu, yaklaşık ispatta ispat edilmek istenen olayı muhtemel görülmekte ancak bu vakianın gerçekleşmeyebileceği konusunda da her zaman bir ihtimalin bulunduğu, yani o vakianın doğru olma ihtimalinin doğru olmama ihtimaline nazaran daha ağır basması gerektiği ve yaklaşık ispatta hâkimin çoğu kez acele karar vermesi gereken haller ile delil ikamesinin oldukça zor olduğu ve bu sebeple kesin ispatın beklenemeyeceği hallerde dikkate alınacağı bir ispat ölçüsü olduğu ifade edilmektedir. Bkz. **Şentürk**, Akın Gencer: “Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden “Teminat İsteme” Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz Müesseseleri İle Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi (II)”, (www.lebbyalkin.com.tr), (E.T. 01.03.2022). Gerçekten de bazı durumlarda, hakikate yakın gösterme (inanılır kılma) şeklinde bir ispat söz konusudur. Bu halde, talepte hakkı olma ihtimalinin bulunması yeterli kabul edilmektedir. Ancak ispat edilmek istenen olayın muhtemel olarak görülmesinde iddia edilen olayın doğru olma ihtimali, doğru olmama ihtimaline göre ağır basarken iddia edilen olayın yanlış olma ihtimali de, gözardı edilmemelidir Bkz. **Başözen**, Ahmet: “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde “Yaklaşık İspat” ve “İhtimal” Kavramı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan Özel Sayı 2014, (Basım Yılı: 2015) s. 653-694, s. 656, 659. Yaklaşık ispatın en çok uygulama alanı bulunduğu alanlardan biri geçici hukuki himaye tedbirleridir. Söz konusu tedbirlerin Kamu İcra Hukuku’ndaki karşılığı ise güvence önlemleri olup aynı esasların güvence önlemleri bakımından geçerli olması, Kanun’da aksine düzenleme bulunmadıkça zorunluluk arz etmektedir.

³⁵ “6183 sayılı Kanunun yukarıda sözü edilen maddelerinde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun, kamu alacağının cebren tahsil ve takibine yönelik işlemler olmayıp, icrai muamelelere başlamadan önce tahsile konu amme alacağının tehlikeye girmesini engellemeye yönelik, dolayısıyla amme alacağını koruyucu niteliği bulunan işlemler olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.”, (Dş, 4.D., T. 29.04.2015, E. 2014/7003 K. 2015/1848). “Görüldüğü üzere, maddede, teminat sayesinde, henüz tarh aşaması ta-

2. Kanun Hükmündeki “İle” Bağlacının Anlamı ve Yorumu

Teminat istenmesini gerektiren ve idarenin bağlı yetkiye sahip kılındığı iki duruma bakıldığında “*vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçları*”nı gerektiren hallerin düzenlendiği görülmektedir. Kanun koyucu, işlemin sebebi olarak söz konusu hâlleri aramakla birlikte hükümdeki “*ile*” bağlacı nedeniyle hâsıl olan tereddütleri giderememekte, her iki halin “*ve*” anlamında birlikte/birarada ya da her iki halin birbirinden bağımsız “*veya*” anlamında ayrı ayrı uygulanabileceği yönünde yoruma mahal veren halinin giderilmesi, hükmün uygulama koşullarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

İlk olarak, birinci fıkradaki “*vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir*” şeklindeki hükmün emredici niteliği dikkate alındığından “*veya*” içerikli bir yorumun kamu alacağını güvence altına almaya yeterli olduğu ve hatta hükmün niteliğinin ölçülülük ilkesi kapsamında³⁶ tartışılması gerektiği düşünülebilir. Hatta söz konusu yorum kapsamında, vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkililerce vergi ziyayı tespitinde bulunulmuşsa yapılan ilk hesaplara göre belirlenecek tutarın bildirilmesi ve teminat istenmesinin sağlanması gerekeceğinden kanun hükmünde herhangi bir sınırlama getirmediği, “*veya*” anlamında değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülebilir³⁷. Ancak kanun koyucunun iradesinin lafzî, tarihsel ve amaçsal yorum yöntemleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucu “*ve*” anlamında yorumlanması gerektiği düşünülmektedir. Kanun hükmünün yasal değişiklik sonrası aldığı

mamlanmayan kamu alacaklarının korunması amaçlanmış, aynı bölümün izleyen maddelerinde de bu yöntemin uygulanmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup, tarih ve tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları için anılan hüküm uyarınca teminat istenmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda; olayda, 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 bulunmadığından, bu husus dikkate alınmadan verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” (Dş, 7. D., T. 03.10.2007, E. 2006/1290, K. 2007/3914), (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.02.2020).

³⁶ Bkz. **Artun**, Emine Sevcan: Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2021, s. 237 vd.

³⁷ 30.03.2007 tarih ve 26568 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanan A. Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği’nin 6’nci maddesi ile Vergi Müfettişleri Tarafından Vergi Mevzuat Yönünden Yapılacak İncelemelerde 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun Teminat İsteme İhtiyati Haciz Ve İhtiyati Tahakkuk Hükümleri Kapsamında Yapılması Gereken İşlemler ile ilgili Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge Taslağı’nda 213 sayılı Kanun’un 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359’uncu maddesinde sayılan hallerin mevcudiyetinin birlikte aranmasına gerek olmadığı ifade edilmiştir. Bkz. **Balcı**, s. 111, dn. 121, 122.

hâl ile varılacak sonucun amaçlanan sonuç ile aynı olmadığı açıktır. Zira, 4369 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde yapılan³⁸ değişikliklerden önce 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi hükmüne bakıldığında, yürürlükten kaldırılan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının 6183 sayılı Kanun'un teminat hükümleri ile ilişkilendirilerek, ziyaa uğratılan kamu alacağının yüzde elli oranında uygulanan kusur cezası ve belli miktarın altındaki ağır kusur cezası uygulanması gereken kamu alacakları için teminat istenemeyeceği hükme bağlanmış, limit belirlenmesi ile teminat uygulama alanı sınırlandırılmıştı. Değişiklik sonrası, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılarak bütün vergi ziyayı halleri için vergi ziyayı cezası getirilerek önceden kaçakçılık ve belli haddin üzerindeki ağır kusur cezalarında uygulanan söz hükmün daha geniş bir kapsamda anlaşılması ve değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülebilirse de³⁹, teminat hükümlerinin tespit olunan (ve kusura ihtiyaç duymayan⁴⁰) her vergi ziyayı durumunda uygulan-

³⁸ 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 29.07.1998-23417).

³⁹ Değişiklik sonrası görüşler için bkz. **Özbalcı**, Yılmaz: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004, s. 213; **Baydere**, Cihan: Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 15-18; **Taylar**, s. 79-80.

⁴⁰ "Vergi ziyayı, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında tahakkuk ettirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziya hükmünde olduğu belirtilmiş; söz konusu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. 344. maddede ise, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüştür. Fıkıradaki yapılan düzenlemeye bakıldığında; vergi ziyasına sebebiyet veren her vergi mükellef ve sorumlusunun, kusurlu olsun veya olmasın, bu suçu işlemiş kabul edilerek, vergi ziyayı cezasına muhatap kılınacağı, düzenlemenin sözel yorumu sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre, tanımdaki biçimde vergi ziyasına sebebiyet veren vergi mükellef veya sorumlusunun, vergi ziyasının oluşumunda herhangi bir kusurunun bulunmadığını kanıtlayarak, cezadan kurtulma olanağı mevcut değildir. Böyle olunca; vergi ziyayı cezasının kanunda belirtilen sonuç (vergi

ması inceleme elemanlarının elinde “iz’ansız bir kılıç” haline geldiği⁴¹ dikkate alınarak hükümdeki “vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas edilme” şeklindeki lafzî açıklık ve kanunilik ilkesi⁴² dikkate alınarak yorumlanmasını uygun olacağı düşünülmektedir. Kaldı ki yerinde olarak belirtildiği üzere⁴³, “vergi ziyayı cezasını kesilmesini gerektiren bir hale ilişkin bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmasını teminat isteme nedeni olarak amaçlasaydı, birinci fıkranın devamında 213 sayılı Kanun’un 359’uncu maddesi kapsamında yani kaçakçılık suçuna ilişkin temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması ifadesini kullanmazdı.”

İkinci olarak, 6183 sayılı Kanun’da kamu alacaklarının korunması hükümlerinin, ancak kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesiyle ya da böyle bir ihtimalin gerçekleşmesiyle ilgili emarelerin bulunması durumunda uygulanmak amacıyla düzenlendiği yönünde hükmün lafzını esas alarak yorum yapılmasını gerekli gören ortak görüşten hareketle değerlendirme yapılmalıdır. Buna göre söz konusu emarelerin varlığını ispat yükü idareye düşmekte, yargısal denetimde sebep ve konu unsurlarının denetimi emarelerin somutluğu noktasında kendini göstermektedir.

Son olarak, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yazılı fillerle vergi ziyasına sebebiyet verdiği anlaşılan mükellef ile vergi ziyasına bu şekilde sebebiyet vermeyen mükellef arasında fark gözetmeksizin, vergi

ziyayı) için öngörüldüğü; vergi ziyasının olduğu her durumda cezanın da olacağı, vergi mükellef veya sorumlusunun iradesinin, kusurlu olup olmamasının, suçun oluşumunda herhangi bir etkisinin bulunmadığı; vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilmesinde azami dikkat ve özeni göstermesine karşın vergi ziyayı engelleyemediğini kanıtlamış olsa dahi, mükellef veya sorumlu cezalandırılabilir. Bu itibarla, vergi ziyasına sebep olan, bir başka ifade ile, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren her vergi mükellef ve sorumlusunun, 213 sayılı Kanun’un 341. maddesinde kusur aranmaması nedeniyle, ortaya çıkan vergi ziyayından sorumlu tutulacağı açıktır.”, Bkz. Dş. 4. D., T. 10.12.2019, E. 2018/6583, K. 2019/ 8505, (Balci, s. 70, dn. 45).

⁴¹ Bkz ve krş. Öztürk, Nadir: “Teminat İsteme” Vergi İnceleme Elemanlarının İz’ansız Kılıcı mı?, Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174, (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022). Krş. Tanrikulu, Abdurrahim: “Kamu Alacaklarında Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 12, Ocak-Mart 1984, (www. vergisorunlari.com.tr), (Erişim Tarihi: 11.02.2022).

⁴² Kanunilik ilkesi yönünden bkz. Batı, Murat: “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un İşlevsiz Hükümleri”, Vergi Sorunlar Dergisi, S. 369, Haziran 2019, (www. vergisorunlari.com.tr), (Erişim Tarihi: 11.02.2022).

⁴³ Balci, s. 112-113. Krş. Yılmaz, Kâzım: Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006, s. 77.

kanunları karşısındaki tutum ve davranışlarına bakılmaksızın teminat (ve ihtiyatî haciz) uygulanması kanun koyucunun amacına aykırılık oluşturacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde “*vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten*” kaynaklanarak “*Uzlaşma*”dan yararlanmaya imkân tanıdığı ve yine aynı maddenin “*359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç*” şeklindeki ifadesiyle mükellefler arasında yararlandırıcı işlemler bakımından farklılık yarattığı dikkate alındığında kanun koyucunun teminat uygulaması bakımından benzer bir iradeyi gösterdiği kabul edilmelidir.

Yukarıda belirtilen nedenlerle 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde geçen “*ile*” bağlacını “*ve*” anlamında yorumlamak ve her iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerektiği yönünde bir yorumun kanun koyucunun iradesine daha uygun olacağı düşünülmektedir. Zira bu durum kamu icra hukukunda ölçülülük ilkesinin⁴⁴ ve menfaat dengesinin⁴⁵ bir gereği olarak kabul edilmeli, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddedeki fiilleri işleyen mükellefler için “*iyiniyet karinesi*” olamayacağından hareketle söz konusu fiilleri işleyenler ile işlemeyenler arasındaki farklılık gözetilmelidir. Dolayısıyla söz konusu ayırım, yargısal denetimin yerine getirilmesinde gerekçe arayışını ve sağlanmasına da hizmet edecektir. Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddede sayılan iki şartın birlikte gerçekleşmesi gereği, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerin işlendiği her durumda bir kamu alacağının doğmayabileceği de dikkate alındığında kamu alacağını güvence altına gerekçesi de temelini yitirecektir. Kaldı ki, aksi düşünülse dahi, yani vergi ziyana sebebiyet verme ihtimalinin gözetilmesi seçeneğinde bile inceleme esnasındaki tavır ve davranışlarıyla kamu alacağının tahsili konusunda tereddüt hâsıl olursa, somut gerekçeleri ortaya konulmak kaydıyla, 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin üçüncü bendi hükmü işletilerek ihtiyatî haciz yapmak suretiyle kamu alacağının garanti altına alınması imkânını kullanılacaktır.⁴⁶

⁴⁴ Bkz. ve krş. Artun, s. 238. Ayrıca bkz. Bahçeci, s. 165-166.

⁴⁵ Bkz. ve krş. Demirbaş Aksüt, Burcu: “Kamu İcra Hukuku'nda Menfaat Dengesi”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, C. 16, Özel Sayı, İzmir 2014 (Basım Yılı 2015), C. III, s. 4671-4735), s. 4684-4685.

⁴⁶ Kanun'un lafzının “veya” anlamında yorumlanmasıyla, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller” ifade-

III. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA/SONRASINDA TEMİNAT İSTENMESİ

A. Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmesi

Kanun koyucunun 9'uncu madde(s)i hükmüyle “*vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçları*”nı gerektiren halin/hallerin teminat işleminin sebebi olabilmesi bakımından ön şart ihdas ettiği, tarh öncesi “*kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması halinde teminat istenmesini gerektiren halin varlığının vergi incelemesine yetkili memurlarca tespit edilmesi*” gerektiği yukarıda ifade edilmişti. Yine ilgiliden teminat istenebilmesi

sinin, vergi ziyayı olan her durumda teminat istenmesi zorunluluğu doğurduğu ileri sürülmektedir. Buna göre, kanun hükmündeki “*tahsil dairelerince teminat istenir.*” ifadesi ile birlikte değerlendirildiğinde bu konuda karar verecek olan vergi inceleme elemanlarına ya da fiilen uygulamayı yapacak olan tahsil dairelerine takdir yetkisi tanınmadığı iddia edilmektedir. Bkz. **Ozansoy**, Ahmet: “Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle”nin Hayati Önemi”, (Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174), (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022). Her ne kadar kanun hükmünün lafzen katı yorumlanmasıyla belirtilen ihtimalin ortaya çıkabileceği düşünülebilirse de diğer yorum yöntemlerinin uygulanmasıyla bu durumun kabulünün mümkün olmadığı ortaya çıkacaktır. Zira vergi ziyayı kabahatinin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci ve 344'üncü maddelerine bakıldığında, teminata ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği açıkça görülmektedir. Bu çerçevede, teminatın vergi ziyayı kabahatinin sonucuna bağlandığı iddia edilen yorum dikkate alındığında, kanun koyucunun, tahsil aşamasına kadar düzenlemeler getirdiği (Vergi Usul) Kanunu'na değil tahsil aşamasına ilişkin bir Kanun'a, hem de bu aşamada uygulanmayacağı kabul edilen bir güvence önlemini, vergi ziyasının sonucu olarak yer verdiği yönündeki sonuç çelişkileri dolu ve kabul edilemez olmaktadır. “6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde “İhtiyati Haciz” hükümleri düzenlenmiş olup maddenin (1) numaralı bendinde, 9. madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin bulunması ihtiyati haciz sebebi olarak görülmüştür. Buna göre, 9. madde uyarınca teminat istenmesini gerektiren bir halin ortaya çıktığı durumda, borçlunun hem teminat istenmesini gerektiren borcu hem de diğer tahakkuk etmiş veya etmemiş bütün borçları için derhal ihtiyati haciz uygulanması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesinde ise “İhtiyati Tahakkuk” hükümleri düzenlenmiş olup maddenin (1) numaralı bendinde 13. maddenin (1) numaralı bendine yer verilmiştir. Maddeler arasında kurulan bu bağ ile 9. madde uyarınca teminat istenmesini gerektiren bir halin ortaya çıktığı durumda, borçlunun henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinin tahakkuk ettirilmesi kararı da verilebilecektir. Bu üç koluma hükmü arasında öngörülen bu geçiş ile vergi incelemeleri sırasında vergi ziyayı tespit edilen amme borçlusuna ilişkin tahakkuk etmiş veya henüz tahakkuk etmemiş amme alacaklarının koruma altına alınması amaçlanmıştır. Bkz. **Öztürk**, Nadir: “Teminat İsteme” Vergi İnceleme Elemanlarının İz'ansız Kılıcı mı?”, (Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174), (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022). Ayrıca bkz. **Keskin**, s. 25. Teminat istemeye yönelik yetkinin mükellef haklarını ihlale açık olması hakkında analiz ve görüş için bkz. **Bahçeci**, s. 168-169.

için, vergi ziyanının ve/veya kaçakçılık sayılan hallerin varlığını gösterecek, vergi incelemesine başlanılmış olması ve/ya inceleme sırasında mükellefin vergi ziyana neden olduğu ya da kaçakçılık suçunu işlediği konusunda emarelere rastlanması gibi (çeşitli) işlemlerin inceleme tamamlanmadan ve rapora bağlanmadan önce, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplamalara istinaden, gerekçeli bir “ön rapor” düzenlenip vergi dairesine gönderilmesi ile teminat istenebileceği belirtilmişti. Buna göre (salt) vergi incelemesine başlanılmış olması teminat isteme işleminin sebep unsurunu oluşturmada yeterli olmamakta⁴⁷, muhtemel vergi, ceza ve gecikme faizi tutarının hesaplandığı ön raporun varlığı ve içeriğinin⁴⁸ kanun koyucunun aradığı sebep ve konu unsurunu karşıladığı kabul edilmelidir⁴⁹.

Yapılan açıklamalar, bir güvence önlemi olarak teminat istenmesinin vergi incelemesi sırasında istenmesinde tereddüt bulunmadığını, vergi incelemesine başlanmanın “incelemeye başlama ve ilk hesaplamalara göre miktarın belirlenmesi şartlarıyla birlikte gerçekleşmesinin” yeterli olabileceğini, bununla birlikte; “teminat’ istenmesine esas olan inceleme elemanı yazısında vergi ziyana sebebiyet verildiğinin somut delillerle saptandığı hususunda bir bilgiye yer verilmesi⁵⁰” ve “vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359’uncu maddede sayılan hallerle temas eden bir amme alacağının salınması isin gerekli muamelelere başlanması ve muhtemel amme alacağının güvence altına alınması gerektiği hususunun tereddüte mahal bırakmayacak şekilde somut verilere dayan(dırıl)ması ve bu yönde bilgi ve belge ibraz edilmesi gerektiği⁵¹” şeklinde diğer şart/ların sağlan-

⁴⁷ Aksi yönde **Tancı-Arıkan-Yalçınır**, s.13; **Çelik**, s.42; **Mutluer**, M. Kâmil-**Dayanç Kuzeyli**, N. Nilay: Vergi Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019, s. 317; **Karakoç**, Kamu İcra Hukuku, s. 112-113; **Koçak**, Muhsin: Vergi-İcra Hukuku, 2. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018, s. 81. Ayrıca **Yerlikaya**, Gökhan Kürşat: Açıklamalı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2012, s. 62; **Baydere**, s. 25.

⁴⁸ Bkz. ve krş. **Candan**, s. 79-81. Ayrıca **Kaneti**, Selim/**Ekmekçi**, Esra/**Güneş**, Gilsen/**Kaşıkcı**, Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 571. **Akmansu**, Mehmet: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları, Ankara 1954, s. 93.

⁴⁹ **Balcı**, s.117.

⁵⁰ Tahsil dairesinin teminat istemesi ancak vergi incelemesi sırasında somut birtakım verilere dayanılması durumunda ve yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktarla sınırlı olarak mümkündür. Vergi incelemesi yapılmadan tahsil dairesi tarafından takdire dayalı şekilde teminat istenmesinin mümkün olmadığı hk. bkz. Any. Mah. T. 15.5.2019, E. 2018/142, K. 2019/38, (RG.20.05.2019-30807). Aynı yönde Dş. 9. D., T. 18.09.2003, E. 2001/2129, K. 2003/4497, (**Balcı**, s. 119, dn. 131).

⁵¹ İzmir 4. VM., 13.09.2018 tarih ve E. 2018/1230, K. 2018/1422, (Özel Arşiv)

masıyla birlikte söz konusu önlemin uygulanmasının hukuka uygunluğun sağlanmasına hizmet edebileceğini kabul etmektedir⁵². Bu nedenle yerleşik içtihatlar bulunmamasına rağmen “*incelemeye başlama ve ilk hesaplamalara göre miktarın belirlenmesi şartlarıyla birlikte gerçekleşmesi*” bugün için yargı uygulamasında teminat istenmesi için yeterli görülmekte, “*somut tespit*” ölçütü ise istisnaen yargı kararlarına konu olmaktadır.

B. Vergi İncelemesi Sonrasında Teminat İstenmesi

Vergi incelemesi sırasında teminat istenmesi konusunun, mevzuatın açıklığı ve (kısmen) yargı kararlarındaki istikrara rağmen belirsizlik içerdiği iddialarıyla karşılaştığı yukarıda belirtilmişti. Buna karşılık, vergi incelemesi tamamlandıktan (ve tarhiyat işlemi tesis edildikten) sonra teminat istenmesi konusu da tartışılmaya devam etmekte ve henüz bir sonuca bağlanmamış durumdadır.

6183 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesindeki düzenlemeye bakıldığında, teminat müessesesinin vergi incelemesi ile sınırlandığı, vergi inceleme sona erdikten teminat istenmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi inceleme raporu tamamlanıp, vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra veya vergi inceleme raporu sonucunda vergi inceleme elemanının ilk hesaplara göre belirlediği bir tutar yok ise teminat istenemeyecektir⁵³. Güncel yargı kararlarında, teminat istenmesinin,

“henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem ola-

⁵² Kararlar için bkz. **Balci**, s. 121 vd.

⁵³ Teminata konu olacak henüz tahakkuk etmemiş bir kamu alacağı niteliğinde olmakla birlikte teminat istendiği sırada devam eden bir vergi incelemesinin varlığı ve verginin tarhiyatına ilişkin ön işlemlere başlanmış olduğu gözetilerek incelemenin tamamlanmasının ve alacağın tahakkuk ettirilmesinin alacağın varlığını belirsiz kılacak uzun bir süreci gerektirmeyeceği açık olduğundan vergi incelemesinin tamamlanıp alacağın tahakkuk ettirilmesinin makul karşılanabilecek bir zaman aralığını aşması hâlinde ise teminatın idarece kaldırılması, kaldırılmadığı takdirde meydana gelecek zararların dava yoluyla tazmin edilmesinin mümkün olduğu hk. Any. Mah. T. 15.5.2019, E. 2018/142, K. 2019/38, (RG. 20.05.2019-30807). Aynı yönde Dş. 9. D., T. 18.09.2003, E. 2001/2129, K. 2003/4497. Ayrıca **Kızılot**, Şükrü: “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği” (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.01.2022). Aynı yönde **Candan**, s. 80-81; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, s. 574. Ayrıca bkz. **Gerçek**, Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2015, s. 152-153; **Bahçeci**, s. 163-164; **Kuzucu Yapar**, s. 94. Aksi yönde bkz. **Akmansu**, s. 93; **Karakoç**, Kamu İcra Hukuku, s. 113; **Mutluer/Dayanç Kuzeyli**, s. 317.

rak öngörüldüğünden vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre mümkün olduğu⁵⁴,

gereğesiyle vergi incelemesiyle sınırlı olduğu yönünde görüş mevcut iken, aksi yönde yargı kararları da mevcuttur⁵⁵. Aksi yöndeki kararlarda esas olarak;

- vergi inceleme safhasından başlanarak cebren tahsil aşamasına kadar teminat istenmesinin önünde herhangi bir engel bulunmadığı,

⁵⁴ Dş. 3. D., T. 30.04.2019, E. 2015/3204, K. 2019/2875; Dş. 9. D., T. 09.10.2018, E. 2016/5401, K. 2018/6084; Dş. VDDK., T. 22.10.2014, E. 2014/584, K. 2014/861; Dş. 7. D., T. 02.11.2017, E. 2016/2520, K. 2017/5909; İstanbul BİM. 6. VDD., T. 28.02.2019, E. 2018/3130, K. 2019/488, Kararlar için bkz. **Balcı**, s. 239-240. Krş. **Baysal**, Eda: “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2009, S. 54, Haziran 2009, s. 1165-1175, 1166; **Kuzucu Yapar**, s. 91.

⁵⁵ “teminat istenmesini gerektiren durumlarda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararının vergi inceleme raporu tamamlandıktan sonra yapılamayacağı veya teminatın sadece inceleme aşamasında istenebileceği gibi kabullerin; yukarıda yer alan 6183 sayılı Kanun’un ilgili hükümleri ile vergi incelemesi, tarh, tebliğ ve tahakkuka ilişkin VUK hükümleri çerçevesinde hukuka uyarlığının bulunmadığı, 6183 sayılı Kanun’un 9.maddesinde sayılan hallerin varlığı halinde vergi inceleme safhasından başlanarak cebren tahsil aşamasına kadar teminat istenmesinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. 6183 sayılı Kanun’un 9.maddesinde yer alan “amme alacağının alınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde...” başlangıç anını tayine yönelik olup teminat istemek için alacağın tarh edilmiş olması şart olmadığı gibi tebliğ ve tahakkuk ettirilmiş olması da şart değildir. Başlangıç aşamasında öngörülen teminat istemenin tarh, tebliğ ve tahakkuktan sonra yapılamayacağını kabul mükelleflerin lehine olan bir durumun yok edilmesi anlamına gelmektedir. Zira, idarenin takdir hakkını teminat istemeden yana kullanması, ihtiyati hacize göre borçluların menfaatine daha uygundur. Herhangi bir sebeple inceleme safhasında teminatın istenmemiş olmasının; incelemenin bitmesi ile tarha kadarki süre içerisinde veya alacağın itirazlı olduğu bir devrede veya daha sonraki aşamalarda (ödeme emri ve kesin haciz aşamasına kadar) teminat istenmesine mâni değildir. Aynı durum, Kanununun 13.maddesi uyarınca yapılan ihtiyati haciz ile Kanununun 17 ve 18.maddeleri uyarınca yapılan ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı haciz uygulamaları içinde geçerlidir. İhtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk araçlarının kamu alacağının korunması için sadece vergi incelemesi aşamasında kullanılabilmesine ilişkin görüşlerde aynı kusurlar taşmaktadır. Bu çerçevede, teminat istenilmediği durumlarda da ortada Kanununun 9.maddesinde sayılan sebepler varsa hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın gerek tarh öncesi gerekse tarh sonrası aşamalarda (teminat gösterilme yükümlüğünün doğduğu andan ödeme emrinin kesinleştiği ve 6183 sayılı Kanun’un 62.maddesi uyarınca haciz işlemi yapılması gereken süreye kadar ihtiyati haciz uygulanabileceği gibi aynı sebeplerin varlığı halinde gerek tarh öncesi gerekse tarh sonrası aşamalarda (alacağın kesinleşmesi anına kadar) her zaman ihtiyati tahakkuk yoluna başvurulabilecektir.”, Dş. 4. D., T. 06/04/2016, E. 2015/7735, K. 2016/1492. Aynı yönde Dş. 4. D., T. 12.04.2018, E. 2014/5614, K. 2018/3613. Karar için bkz. **Balcı**, s. 240-242.

- 6183 sayılı Kanun'un 9.maddesinde yer alan "amme alacağının alınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu" ifadesinin başlangıç anını tayine yönelik olduğu, teminat istemek için alacağın tarh edilmiş olmasının gerekmediği,
- aksi yöndeki kabullerin mükelleflerin lehine olan bir durumun yok edilmesi anlamına geleceği,
- teminatın istenmemiş olmasının; incelemeden sonraki aşamalarda (ödeme emri ve kesin haciz aşamasına kadar) teminat istenmesine engel oluşturmadığı,
- teminat istenmesinin süreye bağlı olmadığı

gerekçelerine dayanılmaktadır. Söz konusu gerekçelerin kabulü mümkün değildir.

İlk olarak, güvence önlemleri temel hakların özüne müdahale niteliğinde olduğundan dar yorumlanmalı ve "kamu yarar" sebepli sınırlamalar ancak "kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi" ile 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesindeki hüküm esas alınarak yapılmalıdır. Bu anlamda süre ve aşama olarak sınırsız bir güvence önleminden bahsedilebilmesi mümkün değildir.

İkinci olarak, kanun hükümlerinde düzenlemeyen, boşluk bırakılan konuların idareye serbesti ve hatta takdir yetkisi tanyacağı şeklindeki bir görüşünde kabulü mümkün değildir. Zira, idarenin kanuniliğinin esas olduğu ve anayasal sınırların çizildiği bir yerde düzenlenmeyen konularda idarenin yetkisizliği esas alınmalıdır. Aksi bir irade kanun koyucu tarafından düzenleme boşluğu bırakılan bir alanda idarenin yetkisizliği yönünde yorumlanmalıdır. Yoksa görev ve yetkisini kanundan alan idareye verilmeyen bir yetkinin yargı eliyle sağlanması söz konusu olur ki hukuk devletinde kabulü mümkün değildir.

Üçüncü olarak, güvence önlemlerinin düzenlenme şekli itibarıyla kanun koyucunun mükellef lehine düzenleme tanzim etmediği bir yerde yargı eliyle seçenekler arasında idare yerine geçerek görüş oluşturmak da mümkün değildir. Zira güvence önlemlerinin ihdası sırasında mükellefin lehine olacak şekilde bir tercihte bulunulmamış, idareye sınırları belirlenmiş bir yetki tanınmıştır. Bu nedenle mükellefin lehine bir yorum yapıldığından bahisle idare yargı eliyle yetki tanımlanması da kabul edilemez.

Belirtilen nedenlerle, vergi incelemesi sona erdikten sonra teminat istenmesinin kanun koyucunun iradesine aykırı olduğu, bu aşamada diğer güvence yöntemlerine başvurmayı mümkün kılacak düzenlemeler ihdas edildiği, güvence önlemlerinin başlangıcının belli olduğu ve fakat sonunun

belli olmadığı bir yetki kullanımının işin niteliğine uygun olmayacağı düşünülerek değerlendirme yapılması ve incelemenin sona ermesi ile sınırlan(dırıl)ması gerekmektedir. Hatta vergi incelemesi sırasında teminat istenmesi ile ilgili idare ve yargı uygulamasının belirsizlikleri dikkate alındığında teminat müessesesinin bütünüyle gözden geçirilerek tereddütleri giderici nitelikte bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

Kamu alacaklarının kamu harcamalarının finansmanı açısından taşıdığı önem başta olmak üzere, sosyal ve ekonomik gerekçeler(i) de dikkate alınarak hazineye süratle ve güvenle aktarılması büyük önem taşımaktadır. Bu konuda usul kanunlarının tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin ihdas ettiği düzenlemeler vergilendirme (tarh, tebliğ ve tahakkuk) ile tahsil aşamalarına yönelik olmakta ve vergilendirme sürecine yönelik sıranın izlenmesi sonrası kamu alacağının hazineye intikali gerçekleştirilebilmektedir. Belirtilen sürecin ilk aşamalarında ve hatta hazırlık işlemleri sırasında kamu alacağının tahakkuk ve tahsiline yönelik hukuka aykırılık emareleriyle karşılaşılması durumunda alacağın tahakkuk etmesi beklenmeksizin güvence altına alınması gerekmekte olup buna yönelik güvence önlemleri ihdas edilmiştir. Bu sayede belirtilen aşamaların başında ihlâl ile ilişkin emareler sürecin sonunda alacağın tahsilini tehlikeye düşürecekse güvence altına alınması sağlanmaktadır.

Kamu alacaklarının belirtilen şekilde güvence altına sağlamaya yönelik tedbirlerden ilki 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle hüküm altına alınmış olup "Teminat" müessesesi olarak adıyla paralel bir şekilde kamu alacağını güvence altına almaya yönelik usul ve esasları düzenlemiştir. Söz konusu düzenleme, içeriğindeki "*vergi ziyat*" hukukî sebebine yönelik düzenlemesi ile alacağın güvence altına alınmasına hizmet ederken aynı zamanda ihtiyatî haciz gibi diğer güvence önlemlerine hukukî ve maddî dayanak oluşturması yönünden büyük önem taşımaktadır. İdare ve yargı uygulamasında, özellikle tüzel kişilerin kanunî temsilcileri ve ortaklarını da içine alacak şekilde yorumlanan söz konusu düzenlemeler temel haklara ölçsüz ve doğrudan müdahalede bulunulmakta, tahsil amacını aşan ölçsüz uygulamalar kendini göstermektedir. Vergi incelemesi sona erdikten, tarh ve tebliğ aşamaları gerçekleştikten sonra teminat uygulaması da belirtilen ölçsüz uygulamaların en önemli örneğini oluşturmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesindeki düzenleme, lafzı itibarıyla vergi inceleme başladıktan vergi incelemesi sona erinceye kadar uygulanabilmesi mümkün olan ve buna ilişkin düzenlemeleriyle kanun koyucunun amacına hizmet eder nitelik taşımaktadır. Ancak zaman içinde geçirdiği

yasal değişiklik ve oluşan yeni durumun ortaya çıkardığı sonuçlar, gerekli ve mümkün olmamasına karşılık, hukukî sebebin mükellef aleyhine yorumlanmasına hizmet etmekte, menfaat dengesine aykırı, ölçüsüz bir güvence önlemi ile temel haklara doğrudan müdahale edilmesine yönelik bir uygulamanın gelişmesi sağlanmış ve günümüze gelmiştir. Elverişsizlik ve orantısızlığın tamda bu uygulamada ortaya koyduğu sonuçlara yönelik tartışmalar yerleşik bir yargı uygulamasını sağlayamamışken bu kez de vergi incelemesi sona erdikten sonra teminat istenmesi yoluna gidilmesi ile yeni bir hukuka aykırılıklar dizini kendini göstermiş ve göstermeye devam etmektedir.

Yaşanan hukukî sorunların temelinde, idarenin kamu gücünü öne çıkaran uygulamasına yargının mevzuatı geniş ve hukuka aykırı yorumla zemin hazırlaması yatmaktadır. Temel haklara (ve özüne) müdahale niteliğindeki tüm hukukî düzenlemelerin dar yorumlanması esaslı ile mali hukuka egemen olan kanunilik ilkesinin, niteliğine uygun düştüğü oranda, usul kanunlarında uygulama alanı bulması gerekliliği dikkate alınarak yorum yapılması gerekmektedir. Söz konusu anlayışın yanında, kanun koyucunun düzenlediği konulara yönelik belirtilen şekilde yorum yöntemlerinin uygulanması dışında kanun koyucunun düzenlemediği konularda yorum faaliyetinde daha özenli davranılması, hukukî ve maddî sonuçları gözetilerek yorum yapılması esaslı benimsenmelidir. Yapılacak yorum, hukukî düzenleme bulunmayan konularda, anayasal bir ilke olan “*idarenin kanuniliği*” ilkesine aykırılık oluşturmayacak şekilde olmalı ve yetkisizliğin olduğu bir yerde yargısal yorum eliyle düzenleme ihdasından kaçınılmalıdır. Vergi incelemesi sona erdikten sonra teminat istenmesi ve buna bağlı uygulamaların yapılabileceğine ilişkin düzenlemenin olmadığı açıkça görülmekte iken düzenleme olmayan bir alanın idarenin yetkilerinin varlığı lehine yorumlanması kabul edilebilir nitelik taşımamaktadır. Aksi durum, düzenleme olmayan her konuda idareyi yargı eliyle yetkilendirmek olur ki, hukuk devleti ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmekte, “*idarenin kanuniliği*” ilkesinin içini boşaltmaktadır. Bu nedenle, belirtilen idarî ve yargısal pratik dikkate alınarak tereddüde ve belirtilen türde yoruma mahal bırakmayacak açıklıkta teminat müessesesine yönelik tüm tereddütleri giderecek düzenleme yapılmasının, yaşanan sorunların zamansal geçmişi dikkate alındığında elzem olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağar**, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 67, Y.2006, s. 285-316, (İcrai İşlem).
- Ağar**, Serkan: Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, (Uyuşmazlıklar).
- Akmansu**, Mehmet: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları, Ankara 1954.
- Aktaş**, Sururi: “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt Haziran 2010, Cilt 14, Sayı 1-2, s. 1-28.
- Artun**, Emine Sevcan: Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2021.
- Atalay**, Oğuz: Emare İspatı, Manisa Barosu Dergisi, Sayı 70, 1999, s. 7-22.
- Bahçeci**, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkim Yayıncılık, Ankara 2019.
- Balcı**, Mustafa: Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyatî Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukukî Sorunlar ve Çözüm Önerileri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2020.
- Başözen**, Ahmet: “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde “Yaklaşık İspat” ve “İhtimal” Kavramı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ’e Armağan Özel Sayı 2014, (Basım Yılı: 2015), s. 653-694.
- Batı**, Murat: “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un İşlevsiz Hükümleri”, Vergi Sorunlar Dergisi, S. 369, Haziran 2019, (www. vergisorunlari.com.tr), (Erişim Tarihi: 11.02.2022).
- Baydere**, Cihan: Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2019.
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin: Vergi İcra Hukuku, Afyonkarahisar 2011.
- Baysal**, Eda: “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2009, S. 54, Haziran 2009, s. 1165-1175.
- Boy**, Kadir: 100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (Vergi Dünyası Ücretsiz Eki), İstanbul 2000.

- Canbazoğlu, Kerem:** “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 89, Y. 2010, s. 154-195.
- Candan, Turgut:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yetkin Yayınları, Ankara 2018.
- Coşkun Karadağ, Neslihan:** “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 238-255.
- Çaptuğ, Mehpare/Avcıoğlu Aksoy, Ezgi:** “İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru”, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ’a Armağan, C. 19, Özel Sayı-2017, s. 2893-2953.
- Çelik, Binnur:** Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.
- Demirbaş Aksüt, Burcu:** “Kamu İcra Hukuku’nda Menfaat Dengesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, C. 16, Özel Sayı, İzmir 2014 (Basım Yılı 2015), C. III, s. 4671-4735.
- Doğrusöz, Bumin:** “Vergi İdaresinin Teminat İstemi”, (www.dunya.com), (E.T. 16.04.2022).
- Erkut, Celâl:** İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, (Danıştay Matbaası), Ankara 1990.
- Ertürk, Yasin:** Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014.
- Gerçek, Adnan:** Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2015.
- Gündüz, Zeki:** “Her İnceleme Raporu İçin Teminat İstenebilir mi?”, (www.dunya.com), (E.T. 16.04.2022).
- Kağıtçıoğlu, Mutlu:** “İdarenin Ekonomik Kolluk Faaliyetinin Bir Görünümü: Sermaye Piyasası Kanununda İdari Tedbirler”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2016 Cilt: 22 Sayı: 3, Özel Sayı Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan Cilt III, s. 3323-3351.

- Kahraman, Mehmet/Balkan, Ali:** “Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarında Denetim Ölçütü Olarak Kullanılan İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademi, Yıl: 6, S: 12, s. 71-101.
- Kaneti, Selim/Ekmekçi, Esra/Güneş, Gilsen/Kaşıkçı, Mahmut:** Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.
- Karakoç, Yusuf:** Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, (Uyuşmazlıklar).
- Karakoç, Yusuf:** Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, (Kamu İcra Hukuku).
- Karakul, Selman:** “Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademi, Yıl: 2, S: 3, s. 61-105.
- Kaşıkçı, Mahmut:** Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, İstanbul 2007.
- Keskin, Ömer:** “6183 sayılı Kanun’un 9’uncu Maddesinde Düzenlenen Teminat Müessesesinin Bazı Açılardan İncelenmesi”, Vergi Dünyası, S. 409, Eylül 2015, s. 21-29, s. 24.
- Kılıç, Lokman:** Amme Alacaklarının Tahsilinde Teminat, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011.
- Kırca, Çiğdem,** “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Uygun Sınırlama”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2001, Cilt 50, S. 1, s. 91-119.
- Kızılot, Şükrü,** “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği” (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.04.2022).
- Kızılot, Şükrü/Şenyüz, Doğan/Taş, Metin/Dönmez, Recai,** Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.
- Koçak, Muhsin:** Vergi-İcra Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2018.
- Kuzucu Yapar, Burcu:** Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020.
- Mutluer, M. Kâmil/Dayanç Kuzeyli, N. Nilay:** Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Netek, Okan:** “Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: Teminat İsteme”, Mükellefin Dergisi, Ağustos 2012, S. 104, (www.lebibyalkin.com.tr), (Erişim Tarihi: 30.03.2022).

- Odyakmaz, Zehra:** “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 4, S: 14, Temmuz 2013, s. 1-83.
- Onar, Sıddık Sami;** İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. I, II, III, 3. Bası, İstanbul 1966.
- Ozansoy, Ahmet:** “Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle”nin Hayati Önemi”, Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174, (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022).
- Özdemir, Muharrem/Güzel, Ahmet:** Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları, Nobel Kitabevi, Adana 2007.
- Özbalcı, Yılmaz:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004.
- Özhan, Tefrik:** 6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.
- Öztürk, Nadir,** “Teminat İsteme” Vergi İnceleme Elemanlarının İz’ansız Kılıcı mı”, Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174, (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022).
- Öztürk, Nadir:** “Teminat İsteme” Vergi İnceleme Elemanlarının İz’ansız Kılıcı mı?”, Yaklaşım, Haziran 2007, S. 174, (www.yaklasim.com.tr), (E.T. 01.03.2022).
- Pınar, Burak:** “Vergi İdaresinin Tutum ve Davranışlarının Ombudsman Yoluyla Denetlenmesi”, 2. Uluslararası Adli Bilimler ve Hukuk Kongresi, 21-22 Mayıs 2022.
- Pınar, Burak:** “Vergi Sorunlarının Çözüm Yolu Olarak Kamu Denetçiliği”, Hukukta Anlaşmazlık Çözüm Yolları Uluslararası Sempozyumu, 29-30 Nisan 2021.
- Sağır, Ali:** Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması, (Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011.
- Selçuk, Mehmet Serhat:** “Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, İzmir Dayanışma, S.2 (121), Mayıs 2020, s. 93-98.
- Semiz, İmran:** Vergi İcra Hukukunda Teminat, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s. 13.

- Sezginer**, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- Soner**, Gül: Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2012.
- Şeker**, Sakıp: “Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef hakları Yönünden Değerlendirilmesi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 37, Ocak 2008, s. 159-162.
- Şentürk**, Akın Gencer: “Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden “Teminat İsteme” Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz Müesseseleri İle Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi (II)”, (www.lebibyalkin.com.tr), (E.T. 01.03.2022).
- Şimşek**, Edip: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1996.
- Tancı**, Muhittin/**Arıkan**, Vural/**Yalçın**, Polat: İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1970.
- Tanrıkulu**, Abdurrahim: “Kamu Alacaklarında Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları Dergisi, S.12, Ocak-Mart 1984, (www.vergisorunlari.com.tr), (Erişim Tarihi:11.02.2022).
- Taylar**, Yıldırım: “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, Mali Pusula, Sayı: 48, Aralık 2008, s. 68-87.
- Üstün**, Ümit Süleyman: “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları, Kasım 2003, S. 182, s. 146-156.
- Üstün**, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, (Takdir Yetkisi).
- Yeniçeri**, Harun: Türk ve Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005.
- Yerlikaya**, Gökhan Kürşat: Açıklamalı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2012.
- Yılmaz**, Kâzım: Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006.
- Yiğit**, Yusuf: Kamu Alacaklarının Korunması, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005.