

**6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İHTİYATİ HACZİN BAZI
SEBEPLERİNE İLİŞKİN HUKUKİ BİR DEĞERLENDİRME**

**A LEGAL EVALUATION OF CERTAIN REASONS FOR
PRECAUTIONARY ATTACHMENT UNDER LAW NO. 6183**

Prof. Dr. Murat BATI*

ÖZ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 13'üncü maddesi ihtiyati haczin sebeplerini düzenlemiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca 7 bent halinde ihtiyati haciz nedenleri sayılmış olup 7 bentte sayılan sebeplerle, ihtiyati haciz uygulaması sınırlı tutulmuştur. Bu sebepler arasında yer alan özellikle 1, 3 ve 6'ncı bentte sayılan hükümlerin hem işlevselliği zayıf kalmakta hem de uygulamada telafisi güç sonuçlar doğurma ihtimalleri bulunmaktadır. Gerek yargı nezdinde gerekse de öğretide hâlâ tam bir görüş birliğinin sağlanmamış olması konunun hukuken değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle bu makalede söz konusu hükümlerin gerek yargı nezdinde gerekse de öğretide nasıl değerlendirildiği irdelenmiş olup ilaveten kişisel değerlendirilmelerimize de yer verilmiştir. Vergi idaresi tarafından 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi gereğince yapılan uygulamalar çoğu zaman yargıya götürülmüş ve yargının verdiği kararlar söz konusu bent hükümleri kapsamında genellikle idarenin aleyhine sonuçlanmıştır. Özellikle idarenin uygulamaları ile yargının verdiği kararların çoğu zaman birbiriyle uyumlu

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi
murat.bati@omu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3615-6851

Prof. Dr. Murat BATI

olmaması söz konusu madde hükümlerinin ivedilikle ele alınıp yeniden ihdasını zorunlu kılmaktadır. En nihayetinde bu makalede mezkûr üç adet hükmün yaratacağı sonuçlar değerlendirilmekle birlikte önerilerde de bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu İcra Hukuku, Teminat, İhtiyati Haciz, Yorum, Usul Ekonomisi

ABSTRACT

Article 13 of Law No. 6183 regulates the grounds for precautionary attachment. According to the relevant article, the grounds for precautionary attachment are enumerated in seven subparagraphs, and the application of precautionary attachment is confined to these grounds. Among them, the provisions outlined in subparagraphs 1, 3, and 6, in particular, are not only functionally weak but may also lead to outcomes that are difficult to rectify in practice. The absence of a clear consensus in both judicial decisions and scholarly doctrine has made it necessary to evaluate the matter from a legal perspective. For this reason, the provisions in question have been examined in terms of how they are evaluated both in court and in legal doctrine, and additional personal assessments have also been made. The actions taken by the tax administration under Article 13 of Law No. 6183 have frequently been brought before the judiciary and decisions given by the judiciary, within the scope of these aforementioned provisions, have been rendered against the administration. In particular, the fact that the decisions of the administration and the judiciary are often inconsistent with each other has made it urgently necessary to address the provisions of the article in question and reformulate them. Finally, this article evaluates the consequences of the three provisions mentioned above and makes recommendations.

Keywords: Public Enforcement Law, Guarantee, Precautionary Attachment, Interpretation, Judicial Economy

GİRİŞ

Amme alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin usul ve esaslar, özel hukuk alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin usul ve esasları düzenleyen 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'ndan¹ ayrı olarak 6183 sayılı

¹ 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanıp 4 Eylül 1932'de yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2128.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)² ile düzenlenmiştir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun; devletin, devlet olma erkini kullanarak amme alacaklarının rızazen tahsilini ve tahsil edilmemesi halinde ise hangi cebri icra yollarına gidileceği ve bunların nasıl kullanılacağını düzenleyen bir kanundur. Kamu alacaklarının takip ve tahsili, 1909 yılından 01.01.1954'e kadar Tahsili Emval Kanunu (TEK), 01.01.1954'ten günümüze kadar ise 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılmıştır.

Ancak her ne kadar 6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarından verginin tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeleri kapsasa da teminat (m.9 ilâ m.12), ihtiyati haciz (m.13 ilâ m.16) ve ihtiyati tahakkuk (m.17 ilâ m.20) hükümleri, tahakkuk aşamasından önce de uygulanabilecektir. Genel olarak 6183 sayılı Kanun, amme alacaklarının tahsil edilememesi durumunda cebri icra yoluyla takip yollarını içerirken, 9 ilâ 20'nci maddeleri ise tahsilattan hatta tarhtan önceki durumlar için de kendine yer bulabilmektedir ki bunlardan bir tanesi de ihtiyati hacizdir.

6183 sayılı Kanun'un kapsamı genel olarak 6183 sayılı Kanun'un 1 ve 2'nci maddeleri çerçevesinde belirlenmiştir. 6183 sayılı Kanun m.1 "*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.*

Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur." şeklindedir.

² 28.07.1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanıp <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf>, 01.01.1954'te yürürlüğe girmiştir. (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

Madde hükmünde geçen *Devlete* ibaresinden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na³ ekli (I) sayılı cetvelde yer alan *genel bütçeli idareler* anlaşılmalıdır. Buna göre genel bütçeli idareler, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan 41 adet kamu idaresinden⁴ oluşmaktadır.

Ayrıca il özel idarelerine ilişkin hükümler 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda⁵; belediyelere ilişkin hükümler 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda⁶, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda⁷ ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda⁸ düzenlenmiştir.

³ 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış, 01.01.2005'te yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm#1>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

⁴ Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Hâkimler ve Savcılar Kurulu, Sayıştay, Adalet Bakanlığı, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı, Diyanet İşleri Başkanlığı, İletişim Başkanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı, Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Meteoroloji Genel Müdürlüğü, Göç İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı ve İklim Değişikliği Başkanlığı olmak üzere 2025 yılı Haziran ayı itibarıyla toplam 41 adettir.

⁵ 04.03.2005 Tarih ve 25745 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/03/20050304-1.htm>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

⁶ 29.05.1981 Tarih ve 17354 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17354.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

⁷ 13.07.2005 Tarih ve 25874 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/07/20050713.htm>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

⁸ 23.07.2004 Tarih ve 25531 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/07/20040723.htm#1>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

Diğer taraftan 6183 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden evvel yürürlükte olan TEK'e 6183 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle atıf yapılarak TEK'e göre tahsil edilen alacakların dayanaksız kalmaması ve 6183 sayılı Kanun'un bu alacaklar için uygulanmasının tereddüt doğurmaması için 6183 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi düzenlenmiştir (Yılmaz, 2015: 16).

6183 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi gereği kanunlarında alacaklarının takip ve tahsili yönünden 6183 sayılı Kanun'a ya da TEK'e atıfta bulunan alacaklara da 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır. Buna göre, 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılanlar dışında kalan kurum ve kuruluşların, 6183 sayılı Kanun hükümlerinden istifade edebilmesi için kendi kanunlarında, *alacaklarının 6183 sayılı Kanun'a tabi olduğu* yönünde açık bir hükmün yer alması veya kendi kanunlarında doğrudan 6183 sayılı Kanun'a açıkça atıf yapılmış olması gerekmektedir.

Örneğin, 20.02.1967 tarih ve 1567 sayılı Türk Parasını Koruma Kanunu'nun ek 4'üncü maddesi⁹, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 3/g maddesi¹⁰, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

⁹ 1567 sayılı Türk Parasını Koruma Kanunu *"Ek Madde 4, Bu Kanuna göre gerçek ve tüzel kişiler hakkında hükmolunacak para cezalarıyla 1'inci maddeye göre alınan kararlar uyarınca tahsili gereken alacaklar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır."*

¹⁰ *"Kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamalar kirleten veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanır. Kirletenin kirlenmeyi veya bozulmayı durdurmak, gidermek veya azaltmak için gerekli önlemleri almaması veya bu önlemlerin yetkili makamlarca doğrudan alınması nedeniyle kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan gerekli harcamalar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kirletenden tahsil edilir."*

m.67/b¹¹, m.81/1, m.88, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu m.35¹², m.115¹³ ve m.116¹⁴, 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu m.16.¹⁵, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun m.3¹⁶ gibi hükümler, 6183 sayılı Kanun'a yapılan açık

¹¹ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m.67/b "b) 60'ıncı maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi ile (g) bendine tabi olan genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yukarıdaki bentte sayılan şartla birlikte, sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihte 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesine göre tecil ve taksitlendirilerek tecil ve taksitlendirmeleri devam edenler hariç 60 günden fazla prim ve prime ilişkin her türlü borcunun bulunmaması,"

5510 sayılı Kanun m.81/1 "Bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, bu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır. İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna, muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini ise Maliye Bakanlığına vermeleri, sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması şarttır. Ancak Kuruma olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesine göre tecil ve taksitlendiren işverenler ile 29.7.2003 tarihli ve 4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununa ve 22.2.2006 tarihli ve 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile diğer taksitlendirme ve yapılandırma Kanunlarına göre taksitlendiren ve yapılandıran işverenler bu tecil, taksitlendirme ve yapılandırmaları devam ettiği sürece bu fıkra hükmünden yararlandırılır."

5510 sayılı Kanun m.88 "87'nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen yükümlüler, her aya ait primlerini takip eden ayda Kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öderler. Bu kişiler primlerini en fazla 360 güne sınırlı olmak üzere peşin olarak erken ödeyebilir. Erken ödeme halinde erken ödenen her gün için 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ek 1'inci maddesine göre erken ödeme indirimi hükümleri uygulanır..... Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102'nci ve 106'ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır. Cumhurbaşkanı, Kurumun 6183 sayılı Kanuna göre takip edilen alacakları için anılan Kanunun 48/A maddesini; en az üç yıl süreyle prim

atıfla 6183 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinden istifade edebilmektedir.

Ancak önem arz eden bir husus da şudur ki: Kendi kanunlarında TEK'e veya 6183 sayılı Kanun'a atıf yaparak kendi kanununda düzenlenen alacağı, *amme alacağına* dönüştürüp dönüştürmeyeceğidir. Şayet yapılan atıf nedeniyle *alacak, amme alacağına dönüşürse* 6183 sayılı Kanun'un *-ihtiyati haciz gibi-* tüm hükümlerinden de istifade edilebileceği sonucu çıkmaktadır.

yükümlüsü olup son üç yıl içerisinde verilmesi gereken bildireleri kanuni sürelerinde vermiş olanlardan başvuru tarihi itibarıyla vadesi bir yılı geçmemiş borcunu borç ödemedi hüsnüniyet sahibi olmasına rağmen ödeyememiş olanlar hakkında uygulamaya ve uyumlu prim borçlularını belirlemeye yetkilidir."

¹² 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu m.35 *"Bu madde gereğince ödenmesi gereken Hazine payını süresinde ödemeyen ya da eksik ödeyen yetki verilen gerçek veya tüzel kişilerden, söz konusu tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ilgili vergi dairesince tahsil edilir..... Bu para cezaları ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde işletmecinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödenir, süresinde ödenmeyen tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir."*

¹³ 2918 sayılı Kanun m.115 *"Süresinde ödenmeyen para cezaları için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri uygulanır."*

¹⁴ 2918 sayılı Kanun m.116 *"Para cezasının ödenmesi gerektiği hallerde trafik kaydında araç sahibi olarak görülen kişiye cezayı ödemesi için posta yoluyla tebligat yapılır, bu şekilde tebliğ edilemeyen tutanaklar ilgili tahsil dairesinin ilân asmaya mahsus yerinde liste halinde ilân edilir, ilân tarihini takip eden otuzuncu gün tebligat yapılmış sayılır ve bu cezalar 114 ve 115'inci maddelerde belirtilen şekilde takip ve tahsil olunur."*

¹⁵ 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu'nun 16. maddesinin ikinci fıkrasında; *öğrencinin, borcunu öğrenim gördüğü öğretim kurumunun normal eğitim süresinin bitiminden itibaren iki yıl sonra başlamak üzere, kredi aldığı sürede ve aylık dönemler halinde Kuruma ödemek zorunda olduğu; aynı Kanun'un 17. maddesinin birinci fıkrasında ise, borç taksitlerini zamanında ödemeyenlerin birinci defada borçlarının bir seneliğinin, tekrarında ise tamamının ivedilik kazanacağı; bu tarihten itibaren borcun, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre mal sandıklarınca tahsil olunarak Kuruma ödeneceği düzenlemesi yer almıştır.*

¹⁶ 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun m.3 *"Ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanır."*

Candan (2023: 38), *bu alacakların, bu Kanunun uygulanması bakımından kamu alacağı değil, “takip ve/veya tahsilleri 6183 sayılı Kanuna göre olan kamuya ait alacaklar” oldukları yönündedir* şeklindeki açıklamasıyla atfın tek başına yeterli olmadığını; Karakoç (2024: 538), *bir alacağın tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına ilişkin atıfların, söz konusu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmayacağını*; Balcı (2024: 68) ise *6183 sayılı Kanun hükümlerine atıfta bulunan alacakların Devlet organizasyonunda yer alan idarelerin alacakları olduğu göz önüne alındığında, kanunlarında 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği veya 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı şeklinde atıf bulunan alacakların evleviyetle kamu alacağı olarak kabul edilmesi gerekir* şeklinde görüşlerini ifade etmişlerdir.

Kendi kanununda 6183 sayılı Kanun ya da TEK’e yapılan atıfla alacakların takibinde 6183 sayılı Kanun’un ihtiyati haczi düzenleyen 13’üncü maddesinin uygulanıp uygulanmayacağı hususu açısından da bakıldığından kendi kanunlarında özel düzenlemeler saklı kalmak şartıyla kendi kanununda 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasına ilişkin yapılan spesifik atıflar o alacağı amme alacağına dönüştürmeyeceği ve dolayısıyla da 6183 sayılı Kanun’un tüm hükümlerinden yararlanamayacağı, kendi kanununda 6183 sayılı Kanun’un muhtelif hükümlerine ve/veya genel bir atıf nedeniyle atfedilen hükümlerden yararlanılacağı ancak atıf yapılmayan hükümlerden yararlanılamayacağı kanaatindeyiz.

I. AMME ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMA HUSUSU

Alacaklı amme idareleri, alacaklarının tahsilini tehlikeye atmamak ve alacak üzerindeki haklarını korumak amacıyla 6183 sayılı Kanun m.9 ilâ m.36 hükümlerine tabi olarak bu amaçlarını gerçekleştirmek arzusundadır.

6183 sayılı Kanun’da kamu alacağının korunması ve tahsilatını kolaylaştırmak amacıyla öngörülen önlemlerin başında *teminat* isteme

(m.9 ilâ m.12), *ihtiyati haciz* (m.13 ilâ m.16) ve *ihtiyati tahakkuk* (m.17 ilâ m.20) gelmektedir (Balci, 2021: 150).

Buna göre Devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine ait vergi, resim, harç, mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklardan oluşan kamu alacakları 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmektedir. 6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarını güvence altına alan birtakım önlemleri de içermekte olup bunlardan biri, ihtiyati hacze ilişkin sebeplerdir.

II. İHTİYATİ HACİZ

6183 sayılı Kanun m.13 ilâ m.16 arasında hüküm altına alınan ihtiyati haciz müessesesi, esasında bir kesin haciz yöntemi olmayıp ileride amme alacağının tahsilinin tehlikeye düşeceği varsayımından hareketle amme borçlusunun sahip olduğu para ve mallarına yapılan *bir tür blokaj* işlemidir (Bati, 2024: 624). İcra ve İflas Kanunu'nda ihtiyati haczin uygulanabilmesi için alacaklının talebinin bulunması ve mahkemenin ihtiyati haczin talebini haklı görerek ihtiyati haciz kararı verilirken, 6183 sayılı Kanun'da ise herhangi bir mahkeme kararına gerek duyulmadan 6183 sayılı Kanun m.13'te sayılan hallerden en az birinin varlığı durumunda idare, ihtiyati hacze karar verebilir.

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş olan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacizdir (Yılmaz, 2015: 122). İhtiyati haciz, muhtemel kamu borçlusunun mal varlığının kamu alacağını karşılayacak kısmı üzerindeki zilyetliğinin kaldırılarak bunlara idarece el konulması anlamına gelmektedir. Ancak kesin hacizden farklı olarak ihtiyati hacze konu mal varlığı satılarak paraya çevrilemez. İhtiyati haciz ile amaçlanan, kamu borçlusunun malvarlığına ilişkin gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin

Prof. Dr. Murat BATI

borçlu tarafından engellenmesini ya da önemli ölçüde güçleştirilmesini önlemektir. Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁷ *ihtiyati hacizde mükellefin mallarına geçici olarak el konulmakla birlikte 6183 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca ihtiyaten haciz olunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgâh sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde¹⁸ haciz olunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir* demektedir. İlaveten 6183 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca ihtiyati haczin borçlunun her türlü mal, hak ve alacaklarına uygulanması mümkündür.

Diğer taraftan 6183 sayılı Kanun m.13/1.fıkra “...alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyle,” şeklindedir. Buna göre ihtiyati haciz kararını alma yetkisi “mahallin en büyük memurundadır.” Mahallin en büyük memuru ifadesinden 6183 sayılı Kanun m.3 ve m.13 uyarınca vali ya da kaymakamın; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun¹⁹ m.33 uyarınca vergi dairesi başkanının, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürünün; 26 Temmuz 2024 tarih ve 32613 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan²⁰ 7521 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.17 ile 5345 sayılı Kanun’un 33’üncü maddesinde yer alan “defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya mü-

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 Tarih ve E.2018/142, K.2019/38 Sayılı Karar. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2019/38?KararNo=2019%2F38%20>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

¹⁸ Yedinde bulunmak; Tasarruf etme yetkisinde olmak.

¹⁹ 16.05.2005 Tarih ve 25817 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

²⁰ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/07/20240726-2.htm>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

dürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.” ibaresi “defterdara, defterdarlığa, vergi dairesi başkanı ve vergi dairesi başkanlığına yapılmış atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı defterdara ve defterdarlığa; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ise ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı defterdar veya defterdarlığa veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.” şeklinde değiştirilmiştir.

Bu çerçevede 7521 sayılı Kanun m.17 ile yapılan değişiklik neticesi uyarınca 1 Eylül 2024 tarihinden itibaren ihtiyati haciz kararı alma yetkisi Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı defterdarlara aittir. Alacaklı amme idaresinin il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir.

III. İHTİYATİ HACİZ SEBEPLERİ

6183 sayılı Kanun m.13 ihtiyati haciz sebeplerini düzenlemiştir. Buna göre 6183 sayılı Kanun m.13 “İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kariyle, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

Prof. Dr. Murat BATI

4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

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

6183 sayılı Kanun m.13 uyarınca ihtiyati haczin nedenlerinden mezkur madde hükmünde yer alan 1, 3 ve 6’ncı bent hükümleri aşağıda detaylıca açıklanmıştır.

A. 6183 Sayılı Kanun m. 9 Uyarınca Teminat İstenmesini Gerektiren Bir Durumun Varlığı Halinde

6183 sayılı Kanun m.13/1, ihtiyati haciz sebebi olarak 6183 sayılı Kanun m.9 gereğince teminat istenmesini mucip hallerin bulunmasını şart koşturmuştur. 6183 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesi “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.” şeklindedir.

Buna göre madde hükmünün ilk fıkrasında yer alan *istenir* kelimesinden dolayı ilk fıkranın zorunlu olduğu, ikinci fıkrasında ise *isteyebilir*

kelimesinin lafzından ise teminat istenme hususunun takdire bağlandığı, bağlı yetki olarak düzenlenmediği anlaşılmaktadır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesinin ilk fıkrasında “.... vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller **ile** 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden ...” koşulu mevcuttur ve bu koşul sağlanmış ise teminat istenmesi zorunlu bir durumdur.

Söz konusu madde hükmünde geçen “ile” ifadesinin hangi anlamda diğer bir ifadeyle *bağlaç* olarak mı ya da *edat* olarak mı kullanıldığı farklı yorumlara yol açmaktadır.

Aydemir (2025: 766), “ile”nin “ve” anlamında kullanıldığı, dolayısıyla teminat istenebilmesi için vergi ziyai cezasını gerektirir bir kaçakçılık fiilinin bulunması gerektiğini ifade etmiştir.

Ozansoy (2007: 174), “ile” ifadesinin “ve” anlamında kullanıldığı ve iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerektiğini ifade etmiştir.

Balcı (2023: 400), teminat isteme sebebi olarak maddede geçen “ile” ifadesinin “veya” anlamında kullanıldığı ve VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olmasının yanında, vergi ziyai cezasının kesildiği (tek kat veya üç kat) yani kayıt ve beyan dışı bırakılmış vergi alacağına ilişkin verginin tarhiyat aşamasında da teminat isteme imkânı sağlanarak, teminat isteme müessesesi ile vadesinde ödenmeme ve gelecekte tahsil edilmeme riski bulunan vergi alacaklarının güvence altına alınmasının amaçlandığı görüşündedir.

Candan (2023: 207-208), fıkranın son şeklinde teminat isteme zorunluluğunun doğabilmesi için salınması konusunda işlemlere başlanılan kamu alacağının VUK m.359'un yazılı hallere temas etmesinin asıl olduğunu; Kanun koyucunun önceki “344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller” ibaresini 359'uncu maddede kaçakçılık suçu oluşturduğu yazılı her eylemin vergi ziyayına yol açmayacağını

Prof. Dr. Murat BATI

göz önünde bulundurarak, bu eylemlerin VUK m.344'ün ilk fıkrasında vergi ziyayı kabahatinin doğması için aranan "vergi ziyasına" yol açması halinde teminat istenilmesinin zorunlu olacağını belirtmek amacıyla kullanıldığını; iki ibare arasında kullanılan "ile" sözcüğüyle de bunun anlatıldığını düşünüyoruz. Dolayısıyla bize göre, her vergi ziyayı teminat istenilmesini gerektiren durum değildir; teminat istenilebilmesi için, vergi ziyasının VUK m.359'daki kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilen eylemler nedeniyle doğmuş bulunması zorunludur, şeklinde düşüncesini ifade etmiştir.

Sarıcaoğlu (2020: 868), 6183 sayılı Kanun m.9/1'de yer alan "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ..." ifadesi esasında VUK m.359'da sayılan hallerle temas eden kamu alacaklarını da kapsamaktadır. Zira VUK m.344/2'ye göre; 3 kat tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesine neden olan VUK m.359'da yazılı olan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halidir. Diğer bir ifadeyle 6183 sayılı Kanun m.9/1'de yer alan "... 359. maddede sayılan hallerle temas eden bir kamu alacağı" ifadesi zaten öncesinde sayılmış bulunan VUK m.344 içinde yer alan ikinci fıkra düzenlemesinde vardır. Ayrıca bu fiillerin kasıtlı işlenmediği tespitiyle tek kat vergi ziyayı cezası kesilmesine neden olan haller de VUK m.344'ün birinci fıkrası içinde değerlendirilmektedir. Kanun koyucu iradesinin vergi kaçakçılığı teşkil eden eylemlerle vergi ziyayı halini teminat isteme nedeni olarak öngörme amacına yönelmesi münasebetiyle vergi ziyasının tek başına varlığı teminat istenmesi için yeterli olduğunu ama tüm vergi ziyayı halleri değil sadece VUK m.359'daki eylemlere vergi ziyasına neden olumasını teminat isteme nedeni olarak düşünmektedir.

Nitekim 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin ilk halinin ilk cümlesi "Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde sayılan hallerle temas eden bir âmme alacağının salınması için.." şeklindedir. Madde

hükmünde zikredilen *Vergi Usul Kanunu*, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmî Gazete’de²¹ yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’dur. Zira 5432 sayılı Kanun’un 324’üncü maddesi²² vergi ziyasına neden olan bazı eylemlerin kaçakçılık suçunu doğurmasına ilişkindir. Bu nedenle Kanun’un ilk halinde bile *vergi ziyasına yol açan kaçakçılık fiilleri* teminat istenmesi için şart koşulmuştur.

İlaveten 6183 sayılı Kanun Tasarısı Gerekçesinin²³ Teminat Hükmümleri başlıklı kısmında *“15’nci madde yeni bir hükmü ihtiva etmekte ve tahsil dairesinin borçludan teminat isteyebileceği halleri saymaktadır. Bunlar Vergi Usul Kanunu’nun 324’üncü maddesine temas eden kaçakçılık halleri ve borçlunun Türkiye’de ikametgâhının bulunmaması halidir.”* Gerekçede geçen 15’inci madde teminat hükmüdür yani şu anki 6183 sayılı Kanun m.9’daki düzenlemedir.

²¹ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

²² 5432 sayılı Kanun m.324 *“Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyama sebebiyet vermesi kaçakçılıktır: 1. Çift defter kullanmak; 2. Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak; 3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek; 4. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sabitelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak; 5. Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak; 6. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yoketmek veya gizlemek; 7. Bir takvim yılı içinde üçten fazla muameleye ait olmak ve bu muamelelerden dolayı gizlenen vergi matrahının miktarı 2 500 lirayı ve bu suretle gizlenen matraha isabet eden vergi, ödenecek verginin % 10 unu aşmak suretiyle satış bedeli, ücret, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede göstermemek, (hasılatın defter veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmıyanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır). 8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek (sual ile cevabın yazılı olması veya mükellefin imzasını havi tutanakla tesbit edilmiş bulunması şarttır).”*

²³ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

Gerekçede de görüldüğü üzere 6183 sayılı Kanun m.13/1 uyarınca *Vergi Usul Kanunu'nun 324 üncü maddesine temas eden kaçakçılık halleri* vurgulanmış ve vergi ziyaına yol açan kaçakçılık fiillerinin işlenmesi neticesinde teminatın istenebileceği belirtilmiştir.

Bu minvalde *teminat isteme* nedeni aynı zamanda 6183 sayılı Kanun m.13/1 uyarınca bir ihtiyati haciz nedeni olması hasebiyle “ile” bağlacının hangi anlamda anlaşıldığı önem arz etmektedir.

Bize göre, 6183 sayılı Kanun m.9 uyarınca teminat istenebilmesinin zorunlu olduğu durum VUK m.359 uyarınca “*vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık fiillerinin*” birlikte olması gerektiği, 6183 sayılı Kanun m.9/1. fıkrada kullanılan “ile” sözcüğünün bağlaç olduğu ve “ve” anlamında kullanıldığı, dolayısıyla da sadece VUK m.359’daki fiillerle birlikte vergi ziyayı cezasının da varlığı durumunda ancak teminat istenebilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 6183 sayılı Kanun m.9 uyarınca vergi incelemesi tamamlandıktan sonra vergi ziyayı cezasının kesilebileceği diğer bir ifadeyle tarhiyat yapıldıktan sonra teminat istenebilecek idi. Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun²⁴ 27.05.2022 tarih ve E.2021/6, K.2022/2 sayılı kararıyla *vergi incelemesi tamamlanıp vergi inceleme raporu ilgili vergi dairesine intikal ettikten sonra 6183 sayılı Kanun m.13/1 bendine göre ihtiyati haciz kararı alınamayacağına* hükmedilmiştir. Mezkûr İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Danıştay Kanunu’nun 40’ıncı maddesi uyarınca hem yargı organlarını hem de idareyi bağlayacağından *-herhangi bir değişiklik yapılmadığı sürece-* vergi incelemesi tamamlanıp vergi inceleme raporu ilgili vergi idaresine intikal ettikten sonra 6183 sayılı Kanun m.9/1. fıkra kapsamında teminat istenemeyecek (Balci, 2024: 123) ve dolayısıyla da ihtiyati hacze de gidilemeyecektir.

²⁴ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221112-10.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

B. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapma İhtimallerinin Olması Halinde

6183 sayılı Kanun m.13/3 uyarınca *borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması* ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır. Bu maddeye göre ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için ya *kamu borçlusunun kaçmış olması* ya da *kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalinin bulunması* gerekmektedir.

Kamu borçlusunun kaçtığını gösteren belirtilerin *kamu borçlusuna hiçbir şekilde ulaşılamaması veya ülke dışında bulunması, kendisine tebligat yapılamaması, mal varlığı unsurlarını üçüncü kişilere devretmiş veya ülke dışına taşımış olması, borçlarını ödememesi ve hakkında mal varlığının karşılayamayacağı kadar çok sayıda cebri takip sayısının bulunması* gibi hususlar bir arada değerlendirilerek kamu borçlusunun kaçtığı tespit edilebilir (Balcı, 2024: 472).

İlaveten madde hükmünde yer alan *kaçmış olma hali* ifadesinden bu hükmün sadece gerçek kişilere uygulanabileceği, gerçek kişi dışındakiler için uygulanamayacağı anlaşılmaktadır.

6183 sayılı Kanun m.13/3 gereğince borçlu, borcundan kurtulmak için kaçabilir, mallarını kaçırabilir ya da hileli yollara başvurabilir. Ancak vergi idaresinin mezkûr hüküm uyarınca bunu bir ihtimale bağlamış olması telafisi imkânsız sonuçlara neden olabilir. VUK m.3 uyarınca ispat külfeti iddia edene ait olacağından bu ihtimali maddi delillerle ispatlama görevi de vergi idaresine düşecektir.

Somut verilere dayanmayan bir ihtimalin dikkate alınarak borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf haklarına kısıt koymak, herkesin tabi olduğu/olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tavır ve davranışlarını buna göre güvenle düzenleyebilmesi anlamına gelen *hukuki güvenlik ilkesi* ile bağdaşmayacaktır. Anılan ihtimallerin somut biçimde ortaya konulması, *tespite* dayandırılması hukuk devleti olmanın

ve hukuk güvenliği ilkesinin gereğidir (Yıldız, 2015: 148). Nitekim *Danıştay da bazı kararlarında*²⁵ bu hususa dikkat çekmiştir.

Son derece geniş bir takdir yetkisi içinde kullanılabilecek olan bu nedene bağlı ihtiyati haciz uygulaması bugüne kadar çok fazla yapılmış değildir (Özbalcı, 2010: 215). Tamamen subjektif değerlere bağlı olan bu hükmün her ne kadar uygulaması az olsa da uygulandığı durumda mükellefi zor durumda bırakacak ve akabinde mükellefin bu nedenle yargıya gitmesi durumunda ispat yükünün idareye ait olduğu durumlarda idare de somut deliller -*bazı zamanlar*- sunamayacağından idare aleyhine kararın çıkma olasılığını artıracaktır.

Konuya ilişkin güncel yargı kararlarına (Balcı, 2024: 472)²⁶ bakıldığında; 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde ihtiyati haciz ka-

²⁵ Danıştay 4. Dairesi, 13.10.2011 Tarih ve E.2008/3635, K.2011/7432 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025). *İncelenen dosyada, adı geçen şirketin beyan ettiği matrahlar üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödenmemesi nedeniyle ilgili dönem olan 2000 yılı için şirket müdürü olarak sorumluluğu devam ettiği anlaşılan davacı hakkında 6183 sayılı Yasa'nın 13/3'üncü maddesi uyarınca ihtiyati haciz işlemi tesis edildiği anlaşılmakta ise de; davalı İdare tarafından borçlu şirketin ve şirket müdürünün takibi hakkında yapılan işlemlere ilişkin hiç bir bilgi ve belge dosyaya eklenmediği gibi, davacının kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara sapması hususlarında bir tespit de bulunmamaktadır. Bu itibarla davacı adına tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmediğinden Mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun bulunmuştur.*

Danıştay 4. Dairesi, 28.04.2008 Tarih ve E.2007/4821, K.2008/1577 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025). *6183 sayılı Kanunun 3 numaralı bendi uyarınca tesis edilmiş olup, bu bende göre ihtiyati haciz kararı ancak, borçlu kaçmışsa veya kaçması, malları kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması halinde mümkündür. Bu hallerin varlığı ise, hukuk devletin buna bağlı olarak, hukuki güvenlik ilkesinin gereği olarak somut biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Dava dosyasında ise, bu durumlardan herhangi birinin varlığı hususunda somut hiçbir belirleme yapılmamıştır. Davacı hakkında tesis edilen ihtiyati haciz işlemi bu nedenle de hukuka uygun görülmemiştir.* <https://karararama.danistay.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

²⁶ Danıştay 7. Dairesi, 27.5.2014 Tarih ve E.2012/5538, K.2014/2996 Sayılı Karar; Danıştay 4. Dairesi, 26.02.2020 Tarih ve E.2016/12037, K.2020/1027 Sayılı Karar; Danıştay 9. Dairesi, 15.12.2010 Tarih ve E.2008/2797, K.2010/6658 Sayılı Karar; Danıştay 3. Dairesi, 24.5.2017 Tarih ve E.2014/1960, K.2017/4152 Sayılı

rarı alınabilmesi için borçlunun kaçması, kaçması ihtimalinin bulunması, hileli yollara sapması gibi bir durumun varlığı ve bu durumun idarece ortaya konulmasının gerekli ve zorunlu olduğu; bu yönde idarece somut bilgi ve belge ortaya konulmadan tesis edilen ihtiyati haciz işlemlerinin iptali gerektiği yönünde istikrar kazanmıştır.

Nitekim Danıştay VDDK'nin 26.04.2023 tarih ve E.2022/1386, K.2023/446 sayılı kararı borçlunun kaçtığı, kaçması ihtimalinin bulunduğu, hileli yollara saptığı yönünde somut bilgi ve belge bulunmadan amme alacağının miktarının yüksek olduğundan bahisle amme borçlusu hakkında ihtiyati haciz uygulanamayacağı yönündedir.

Bu meyanda idarenin ispata muhtaç uygulamaları çoğu zaman yargıyı beyhude meşgul etmekte, ispat külfeti idarede olmasına rağmen -bazı zamanlar- somut delillerle ispatlanamadığından idare aleyhine kararların çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 01.10.2024 tarih ve E.2024/3860, K.2024/2954 sayılı kararı *Davacı şirketin hesaplarının sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi inceleme elemanınca incelenmesine başlanıldığı ve ilk hesaplamalara göre bir takım belirlemelerin yapıldığı görülmüş olup 6183 sayılı Kanun'un 13/3. bendinde belirtilen borçlunun kaçmış olduğunun veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunduğu davalı idarece somut olarak ortaya konulamadığı anlaşılmıştır* şeklindedir.

Diğer taraftan ispat yükü kuralına, Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde "*Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça taraflardan her*

Karar; Danıştay 4. Dairesi, 10.4.2006 Tarih ve E.2006/1370, K.2006/749 Sayılı Karar; Danıştay 7. Dairesi, 24.10.2017 Tarih ve E.2016/2281, K.2017/5812 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025). İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, 25.06.2020 Tarih ve E.2020/241, K.2020/943 Sayılı Karar; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, 11.09.2019 Tarih ve E.2019/877, K.2019/2148 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi: 20.06.2025).

Prof. Dr. Murat BATI

biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.” şeklinde yer verilmiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 190’ıncı maddesine göre ise “İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.” VUK’un 3/B maddesinin “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” şeklindeki fıkrası uyarınca ispat külfeti normal ve mutad olmayan durumu kim iddia ediyorsa ispat yükü ona aittir. Bu nedenle ispat külfeti sadece mükellefe/sorumluya ait değil, aynı zamanda vergi idaresine de ait bir kavramdır.

Danıştayın ispat külfetinin iddia edene ait olduğu hatta iddia merciinin vergi idaresi olması halinde ispat külfetinin vergi idaresine ait olduğu yönünde ziyadesiyle güncel kararları bulunmaktadır²⁷.

²⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2024 Tarih ve E.2023/47, K.2024/939 Sayılı Karar, *Her ne kadar, davalı idarece, anılan vergi müfettişinin yazısında yer alan, tutanağın imzalanması halinde bağlı bulunan vergi dairesinden kanuni defter ve belgelerin teslim alınabileceği yönündeki ifadenin matbu bir ifade olduğu ve davacıya gönderilen yazıda bu ifadenin sehven çıkarılmadığı belirtilmiş ise de olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu yolundaki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında yer alan düzenleme gereğince ispat külfeti üzerine düşen davalı idarece ispat edilmeyen bu savunmaya itibar edilmesinin mümkün olmadığı, dolayısıyla, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiilinin gerçekleştiğinden ve re’sen tarh nedeninin varlığından söz edilemeyeceği yönündedir.*

Danıştay 3. Dairesi, 17.03.2021 Tarih ve E.2017/3176, K.2021/1351 Sayılı Karar, *mal alımlarının sahte faturalar ile belgelendirilmesi halinde, bunu kanıtlama yükünün vergi idaresine ait olduğu şeklindedir.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.02.2024 Tarih ve E.2022/1207, K.2024/94 Sayılı Karar, *kayıt dışı hasılat elde ettiği hususu sabit olan davacının yasal defter ve kayıtlarında yer almayan bu kazancı ortaklara dağıttığının kabulünün gerektiği, aksini ispat yükü üzerine düşen davacı tarafından da kârın ortaklara dağıtılmadığına ilişkin herhangi bir hususun ortaya konulmadığı yönündedir.* Aynı yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.02.2024 Tarih ve E.2022/555, K.2024/97 Sayılı Kararı da bulunmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14.02.2024 Tarih ve E.2022/1124, K.2024/90 Sayılı Karar, *davacının kayıtlarına intikal ettirdiği faturaların sahte*

Ancak ülkemizde verilen içtihatlar, bazı zamanlar rasyonel olmayan **sezgisel bir ölçüm** (Gülfidan, 2018: 139-140, 149, 174) ile verilebilmektedir. Yargı kararlarında da görüldüğü üzere ispat külfetinin

veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun tespiti halinde bu faturaları vergiden muaf esnaftan yaptığı alışverişi gizlemek maksadıyla kullandığının kabulünün gerektiği; alımların vergiden muaf esnaftan yapılmadığına ilişkin iddiayı ispat yükünün davacıya ait olduğu yönündedir.

Danıştay 7. Dairesinin 07.11.2024 Tarih ve E.2022/1056, K.2024/4525 Sayılı Karar, davacı tarafından ihracatçı firmaya yapılan fazla transfer tutarına ilişkin kabul edilebilir herhangi bir bilgi ve belge ibraz edilmeden ticari hayatın olağan akışına uygun olmayan beyanda bulunulduğu, ispat yükü kendisinde olan davacının bu hususta üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmediği, bu nedenle tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından, belirtilen gerekçeyle işlemin iptaline yönelik temyize konu kararda hukuki isabet görülmediği yönündedir.

Danıştay 3. Dairesi, 17.04.2013 Tarih ve E.2013/791, K.2013/1416 Sayılı Karar "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kurala bağlanmıştır. Vergilendirmenin dayanağı vergi tekniği raporunda yer alan ve davacının yasal kayıtları, işyeri adresinde makine, teçhizat ve stoklama kapasitesi ile ilgili olarak yapılan tespitler, kapasite raporundaki bilgiler ve alış-satış faturalarında adı geçen mükelleflerle ilgili hukukten geçerli ve uyumsuzluğun çözümü için yeterli saptamalar içeren vergi tekniği raporundaki veriler karşısında, yukarıda yer verilen yasa hükmü ve uyumsuzluğun özelliği gereği ithal ettiği bazyanın tümünü işyerinde yaptığı imalatla kullandığını kanıt yükü kendisine düşen davacı tarafından bu yönde bir kanıt sunulmaksızın, salt vergi tekniği raporunun kendisine gönderilmediği ve tarhiyatın noksan incelemeye dayandığı iddialarıyla açılan davada vergi mahkemesince kanıt yükü davalı idareye yüklenerek verilen karar hukuka uygun görülmemiştir." (<https://www.danistay.gov.tr/vergi-dava-daireleri-kurulu-kararlar-bulteni>).

Danıştay 3. Dairesi, 20.01.2025 Tarih ve E.2023/5204, K.2025/39 Sayılı Karar "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde yazılı kural, davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki saptamaların maddi delil olarak kabulünü gerektirmektedir. Davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlerden, uyumsuzluk konusu taşınmaz satışlarının devamlılık arz edecek şekilde ve organizasyon dahilinde yapılması nedeniyle ticari faaliyet niteliğinde olduğu, satışların ortağı bulunduğu şirketin yaşadığı ekonomik sıkıntılar nedeniyle yapıldığı dolayısıyla ticari amaçla yapılmadığını iddia eden davacı tarafından bu durumun ispat edilemediği sonucuna ulaşılmıştır."

Prof. Dr. Murat BATI

idareye ait olduğu durumlarda idare, bu yükümlülüğünü bazı zamanlar yerine getirememekte bu nedenle aleyhe kararlar çıkabilmektedir.

Bu itibarla 6183 sayılı Kanun m. 13/3 hükmü sezgisel karar vermeye oldukça yatkın bir düzenleme olması nedeniyle idarenin bu yönde somut delillere dayandırmadan vereceği kararlar, yargı nezdinde idare aleyhine sonuçlanacağından bu bent hükmünün işlerliği de zayıflamaktadır.

C. Hüküm Verilmiş Olsun Olmasın Para Cezasını Gerektiren Bir Fiil Dolayısıyla Kamu Davası Açılması Halinde

6183 sayılı Kanun m. 13/6 “*Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmamasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise*” cümlesi ihtiyati haciz sebebi sayılmıştır.

6183 sayılı Kanun’un 13/6’ncı maddesinde yer alan bu hüküm ile ***para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla dava açılmış olması*** ihtiyati haciz nedeni sayılmıştır. Buna göre kamu davası sonucunda mahkûmiyet kararı verilmiş olması veya bu cezanın kesinleşmesi gibi bir şart aranmamış, *para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davasının açılmış olması yeterli görülmüştür.*

Burada dikkat edilmesi gereken husus, ihtiyati haciz kararının para cezası için uygulanacağıdır. Daha basit bir ifadeyle kişi hakkında bir kamu davasının açılması neticesinde kamu borçları için değil sadece para cezası için ihtiyati haciz tatbik edilebilecektir. Binaenaleyh dava sonuçlanmadan ne kadar para cezası kesileceği de muallaktır. Bu münasebetle mezkûr hükmün hangi alacağa ilişkin olacağı hususu yeterince sarih değildir.

Bu bent hükmüne göre, Cumhuriyet savcılığı tarafından ceza davası açılması halinde suçluya hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet savcılığınca keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi üzerine borçlunun mallarına ihtiyati haciz konulması gerekmektedir (Özbalcı, 2010: 217).

Ancak amme borçlusu hakkında dava açılmış olmasının tek başına yeterli bir neden olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Bir dava sonucunun ne olacağı ancak davanın sonuçlanması durumunda hatta tüm yargı yollarının tüketildikten sonra nihai mahkemenin vereceği karar ile belirlenmesi gereken bir durumdur. Amme borçlusu hakkında para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla dava açılmış olmasının davanın kişinin aleyhine sonuçlanacağı anlamına gelmemektedir. Bu nedenle henüz vadesi gelmemiş amme borçları için sırf bu nedenden ötürü ihtiyati haciz uygulamasını çok yerinde görmemekteyiz.

Bu hükmün “*para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla hakkında açılan bir kamu davası sonucunda kesinleşmiş bir hüküm varsa*” şeklinde düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Aksi durumda kesinleşmemiş hatta sonuçlanmamış bir dava için ihtiyati haczin uygulanması telifi güç sorunlar/sonuçlar doğurabilecektir.

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Kamu icra hukuku olarak da adlandırılan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 1 Ocak 1954’ten bu yana uygulanmaktadır. 6183 sayılı Kanun, genel olarak birinci maddesinde sayılan idarelerin yine birinci maddesinde belirtilen amme alacaklarının tahsiline ilişkin usul ve esaslarını göstermektedir. Ancak ihtiyati tahakkuk, teminat ve ihtiyati haciz gibi müesseseler tahakkuktan önce de uygulanabilmekte amme alacağının tahsilini garanti altına almak ve korumak adına zikredilen hükümler de bulunmaktadır.

6183 sayılı Kanun’un 2’nci maddesi ile 1909 yılından 01.01.1954’e kadar uygulanan Tahsili Emval Kanunu’na ve 6183 sayılı Kanun’a yapılan atıf nedeniyle 6183 sayılı Kanun kapsamına alınan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim alacakları gibi alacakların takip ve tahsili de 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılmaktadır.

Ancak söz konusu atfın, bir alacağı amme alacağına dönüştürüp dönüştürmeyeceği hususu öğretide hâlâ tartışılmakta ki biz dönüştürmeyeceği kanaatine ulaşmış olduğumuzdan mütevellit yapılan atfın, atıf yapılan hükümle sınırlı kalınması düşüncesinde olduğumuzu belirtmek isteriz.

6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ile ihtiyati haciz sebepleri 7 bent halinde sayılmış ve mezkûr bentlerde yer alan nedenlerden herhangi birinin varlığı durumunda ilgili idarece ihtiyati haciz uygulanacağı emredilmiştir. Lakin zikredilen 7 bentten özellikle 1, 3 ve 6'ncı bentlere ilişkin gerek öğretide gerekse de kaza mercilerinde hâlâ istikrar kazanmış bir görüş birliğinin olmaması mezkûr hükümler için kanuni düzenleme yapılması zorunluğunu elzem kılmaktadır.

Özellikle 6183 sayılı Kanun m.13'ün birinci bendinin aynı Kanun'un 9'uncu maddesini açıkça işaret etmesi üzerine söz konusu madde hükmünde teminatın, vergi ziyai cezasının tek başına varlığı halinde mi yoksa vergi ziyai cezasını doğuran eylemin aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359'da bulunan kaçakçılık eyleminin de oluşması ya da bu eyleme bağlanması, vergi ziyai ile kaçakçılık fiillerinin birlikte oluşması koşulu dokuzuncu maddede yer alan **ile** bağlacının edat mı yoksa bağlaç mı olduğunun tam olarak hâlâ anlaşılamamış olmasından kaynaklı olduğu kanaatindeyiz.

6183 sayılı Kanun m.13/3 uyarınca *borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması* ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır. Söz konusu madde hükmünün sezgisel davranışlarla uygulanabilmesi muhtemel olmakla birlikte VUK m.3 uyarınca ispat külfetinin bazı durumlarda idareye de ait olmasından kaynaklı idarenin borçlunun kaçmasını, kaçma ihtimalini ya da hileli yollara başvurmasını somut delillerle ispatlayamaması özellikle Danıştay nezdinde de karşılık bulamamaktadır.

İlaveten 6183 sayılı Kanun m.13/6 “*Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise*” ihtiyati haciz sebebi sayılmıştır.

Burada da ihtiyati haczin hangi amme borcuna uygulanacağı sorunsalının yanında ayrıca henüz kesinleşmemiş bir borcun ki idari ve yargı yollarının tükenmesi olarak bilinen kesinleşme henüz tekemmül etmeden idarenin Kanun marifetiyle böyle bir yola tenezzül etmesi ekonomik anlamda telafisi imkânsız sonuçlar doğuracaktır.

Bu hükmün “*para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla hakkında açılan bir kamu davası sonucunda kesinleşmiş bir hüküm varsa*” şeklinde yeniden ihdas edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Son tahlilde 1954 tarihli 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un ihtiyati haciz kenar başlıklı 13’üncü maddesinde yer alan ihtiyati haczin sebeplerinden 1, 3 ve 6’ncı bentlerde yer alan hükümlerin herhangi bir tereddüde mahal vermeyecek şekilde yeniden yazılması gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Aydemir, Hüseyin (2025). Vergi Davaları. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Balcı, Mustafa (2021). Güncel Yargı Kararları Işığında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. (2. Baskı) İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Balcı, Mustafa (2024). 6183 sayılı Kanun Kapsamında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ile Çözüm Önerileri. (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Balcı, Mustafa (2023). Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması. (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Batı, Murat (2024). Vergi Hukuku (Genel Hükümler). (4. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.

Prof. Dr. Murat BATI

Candan, Turgut (2023). Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Gülfidan, Osman Serkan (2018). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında ve Yaşam Hakkı Bakımından Devletin Pozitif Yükümlülükleri*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karakoç, Yusuf (2024). Genel Vergi Hukuku. (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Ozansoy, Ahmet (2007 Haziran). Teminat ve İhtiyati Hacizde “İle”nin Hayati Önemi. *Yaklaşım Dergisi*. 92-95.

Özbalcı, Yılmaz (2010). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Sarıcaoğlu, Ercan (2020). Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanun’a göre Teminat. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 22 (2), 857-904.

Yıldız, Selcen (2015 Ağustos). İhtiyati Haciz ve İhtiyati Haciz Uygulamasına Karşı Başvuru Yolları. *Vergi Dünyası*. S. 408, 145-153.

Yılmaz, Kazım (2015). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

YARGI KARARLARI

Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 Tarih ve E.2018/142, K.2019/38 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.02.2024 Tarih ve E.2022/1207, K. 2024/94 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14.02.2024 Tarih ve E.2022/1124, K.2024/90 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2024 Tarih ve E.2023/47, K.2024/939 Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 17.04.2013 Tarih ve E.2013/791, K.2013/1416 Sayılı Karar

Danıştay 3. Dairesi, 24.5.2017 Tarih ve E.2014/1960, K.2017/4152 Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 17.03.2021 Tarih ve E.2017/3176, K.2021/1351 Sayılı Karar.

Danıştay 3. Dairesi, 20.01.2025 Tarih ve E.2023/5204, K.2025/39 Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 10.4.2006 Tarih ve E.2006/1370, K.2006/749 Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 28.04.2008 Tarih ve E.2007/4821, K.2008/1577 Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 13.10.2011 Tarih ve E.2008/3635, K.2011/7432 Sayılı Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 26.02.2020 Tarih ve E.2016/12037, K.2020/1027 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesi, 27.5.2014 Tarih ve E.2012/5538, K.2014/2996 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesi, 24.10.2017 Tarih ve E.2016/2281, K.2017/5812 Sayılı Karar.

Danıştay 7. Dairesinin 07.11.2024 Tarih ve E.2022/1056, K.2024/4525 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 15.12.2010 Tarih ve E.2008/2797, K.2010/6658 Sayılı Karar.

Prof. Dr. Murat BATI

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, 11.09.2019
Tarih ve E.2019/877, K.2019/2148 Sayılı Karar.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, 25.06.2020
Tarih ve E.2020/241, K.2020/943 Sayılı Karar.

İNTERNET KAYNAKLARI

www.danistay.gov.tr

www.gib.gov.tr

<https://kazanci.com.tr>

<https://www.lexpera.com.tr/>

Resmigazete.gov.tr