ŞENTÜRK
Hukuk Bürosu

VERGİ (İCRA) HUKUKUNDA "İHTİYATİ TAHAKKUK"

Ege ŞENTÜRK

Avukat

| egesenturk.tr@gmail.com | www.senturkhb.com

İZMİR
15.12.2025

VERGİ (İCRA) HUKUKUNDA "İHTİYATİ TAHAKKUK"

"Precautionary Accrual" in Tax (Enforcement) Law

ÖZ

Vergi (ve benzeri mali yükümlülükler) devletin yürütmek durumunda olduğu kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde en önemli ve başlıca kaynaktır. Türk vergi sistemi genel olarak vergiyi doğuran olayı takip eden süreçte mükellef beyanına dayalı ise de çeşitli mekanizmalar yoluyla bu beyanın denetimi ve farklılık tespiti halinde yaptırım uygulanarak fark verginin aranması gündeme gelebilmektedir. Ancak her durumda verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk şeklinde tahsil edilebilir hale gelmesi yani mükellefin beyanı yanında bunun denetiminin bir zamana ihtiyaç duyması söz konusu olmaktadır. Her ne kadar vergiler tahakkukları sonrasında ödenmesi gereken aşamaya gelmekte ve böylece ödeme vadelerinin belirlenmesi gerekmekte ise de esasen bu ana kadar mükellefin zimmetinde kalmaya devam etmektedir. Vadesinde ödenmeyen verginin amme alacaklarının cebren tahsili yöntemleriyle tahsili çabasına gidilmesi bir yana, henüz tahakkuk etmemiş vergilerin de tahsil zamanı geldiğinde ya da cebri takibata konu edildiklerinde tahsil edilebilme imkanının var olması gereklidir. İşte tahsil imkanının sağlanması, "amme alacağının korunması" yöntemleri ile sağlanmaya çalışılmış olup, "ihtiyati tahakkuk" da bunlardan birisidir. Çalışmada ihtiyati tahakkukun idari işlem olarak özellikleri yanından unsurları da ele alınmış, olağan tahakkuk ile farklılıkları ortaya konulmaya, Kanun düzenlemeleri yönünden de öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Amme alacağı, amme borçlusu, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, idari işlem.

ABSTRACT

Taxes (and similar financial liabilities) are the most important and primary source in the fulfillment of public services that the state must carry out. Although the Turkish tax system is generally based on the taxpayer's declaration in the process following the event that gives rise to the tax, there is an audit of this declaration through various mechanisms and, in the event of a difference, a sanction is applied, and the difference tax is sought. However, in every case, it is necessary for the tax to become collectible in the form of assessment, notification and accrual, that is, for the taxpayer to declare and for its audit to be carried out. Although taxes reach the stage where they need to be paid after they are accrued and thus payment terms need to be

determined, they essentially continue to remain in the taxpayer's custody until this point. Aside from the efforts to collect the tax that has not been paid on time through forced collection methods of public receivables, it is also necessary to have the possibility of collecting the taxes that have not yet accrued when the collection period comes or when they are subject to forced prosecution. Here, the provision of collection opportunity has been tried to be provided by the methods of “protection of public receivables” and “precautionary accrual” is one of them. In the study, the characteristics of precautionary accrual as an administrative transaction as well as its elements have been discussed, its differences with ordinary accrual have been tried to be revealed and suggestions have been made in terms of legal regulations.

Keywords: Public receivable, public debtor, provisional accrual, provisional attachment, administrative action.

GİRİŞ

Amme[1] alacağı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[2] (AATUHK) ile belirlenmiş devlet ve idarelerin vergi[3] alacağı da dahil belirli alacaklarını içine alan üst bir kavramdır. Kanun bu anlamda genel olarak amme alacaklarına ve yer yer sadece vergi alacağına ilişkin hükümler içermektedir[4]. Verginin kanuniliği ilkesi, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasını olduğu kadar tahsil aşamasını da kapsamaktadır[5]. Bu nedenle tahsil aşamasına kadar olan sürecin bir usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu[6] (VUK) ile düzenlenmesi yanında, tahsilinin ve tahsil edilmesi yolunca cebren takibinin yine bir usul kanunu olan AATUHK ile düzenlenmiş olması anlaşılır ve doğru bir yaklaşımdır[7]. Sonuçta VUK içinde değil, mantıksal sıraya göre vergi usul hukukunu tamamlayıcı bir hukuku kolu yani "vergi icra hukuku" olarak ayrı bir kanunla da olsa düzenlenerek, tahsilat ve buna dair işlemler yönünden de verginin kanuniliği ilkesi sağlanmış olmaktadır. Kanunun amme alacakları başlığını taşıması ve geniş bir kavram olan amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemiş olması, i) bir yandan verginin de amme alacağı olması nedeniyle ona dair -genel- hükümlerin uygulanma alanı içinde olması, ii) diğer yandan ise vergi özelinde ayrıca düzenlemelerin varlığı nedeniyle onun vergi icra hukuku içinde değerlendirilmesine engel de değildir.

AATUHK, amme alacaklarının tahsili ile ilgili olarak i) vergi alacağının korunması (güvence altına alınması), ii) vergi alacağının değerinin korunması ve iii) zorla tahsil olmak üzere üç grup düzenleme içermekte olup, her üçünün de zamanında tahakkuk etmeyen veya tahakkuk ettiği halde ödenmeyen amme alacağının tahakkukunun ve devamla ödenmesinin sağlanması

---

1 Literatür ve yargı kararlarında kimi zaman "amme" ve kimi zaman da "kamu" kavramı kullanıldığı görülmekte olup, çalışmamızda 6183 sayılı Kanun adı ve içeriğine uygun şekilde "amme" kavramı kullanımı tercih edilmiştir.

2 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete, 28.07.1953, S. 8469.

3 Çalışmada kullanılan "vergi" kavramı, aksi belirtilmediği sürece Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen *"vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler"*den Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesine uygun olanları yani, gümrük idaresi tarafından alınan vergi ve resimler hariç genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları ifade etmektedir. Ancak konu ihtiyati tahakkuk olduğunda bu kez "vergi" kavramı, sadece genel bütçe giren vergi ve resimler için kullanılmış, uygulama kapsamında olmayan harçlar bu kavrama dahil edilmemiştir.

4 İdarenin bir alacağının amme alacağı olarak AATUHK çerçevesinde takip ve tahsil edilebilmesi için ya bizzat AATUHK m. 1 kapsamında olması ya da bu alacağın düzenlendiği özel kanunun AATUHK'nun uygulanacağına dair bir hüküm içermesi gerekir. Aynı yönde bkz. Zeynep **Arıkan**, "Amme Alacağı", Amme Alacağının Cebren Takibi, Editörler, Hakan Bay/Zeynep Arıkan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, s. 4.

5 Ahmet **Kumrulu**, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1981, s. 647.

6 Resmi Gazete, 10.01.1961, S. 10703.

7 Burcu **Kuzucu Yapar**, Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 10,11.

şeklinde ortak bir amaç izlediği söylenebilir. Vergi icra hukuku, bu ortak amaçların elde edilmesinde izlenecek usullerin takip edildiği bir hukuk dalı olmaktadır.

Belirtildiği üzere vergi icra hukukunda "devlet, kamu gücüne dayanan ve kendisine ait olan bir alacağın tahsiline[8]" yönelmek yanında ayrıca bu alacağın tahsilini güvence altına almak arzusundadır. Zira vergi alacakları vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktaysa da kural olarak derhal tahsil edilmemekte, tarh, tebliğ ve tahakkuku için uyulması gereken süreler / aşamalar gerekmekte, bu zaman zarfında vergi mükellefler zimmetinde kalmaktadır. Her amme alacağının mutlaka bu aşamalardan geçmesi gerekli değilse de vergilerin ağırlıklı bir kısmının ödenmesi tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından geçtikten sonra mümkün olmaktadır. Yine vergilerin zamanında ve tam ödenmemesi durumunda tahsil dairesi tarafından cebren tahsil edilmesi için de ödeme emri tebliği ile başlayan tamamlanması gereken oldukça uzun bir süreç söz konusudur.

Dolayısıyla gerek i) vergiyi doğuran olayla başlayıp tahakkuk aşaması ile verginin ödenecek hale gelmesi ve gerekse ii) tahakkuk eden verginin ödenmesi olarak iki aşamada ele alınabilecek sürecin neredeyse tamamında alacağın ortaya çıkmasını (tahakkuk etmesini) veya ortaya çıkan alacağın tahsilini engelleme yolunda kötü niyetli mükellefin (borçlunun)[9] alacaklı idare[10] aleyhine bir tutum geliştirmesi mümkündür[11]. Diğer yandan, mükellefin kazancı veya faaliyeti ile ilgili vergiler genel olarak bu vergilerin konusu olan işlemlerin yapılmasını müteakiben alınmakta, işlem vergileri ve özel olarak satış üzerinden alınan vergilerin söz konusu olduğu durumlarda ise mükellefler zimmetinde kısa zamanda yüksek miktarlarda vergi alacağı birikebilmektedir. Dolayısıyla vergilerin önemli bir kısmında mükellefler daima Hazine'ye borçlu durumda olmaktadır[12]. Bu yüzden tahakkuk ederek tahsil aşamasına gelmiş ve hatta bazı durumlarda henüz tahakkuk etmemiş ancak tahsil edilmeleri kanunen öngörülen nedenlerle belirsiz hale gelme tehlikesi taşıyan amme alacaklarının, -hemen tahsil edilmesi değil[13]- ileride

---

8 **Kumrulu**, s. 650, 651.

9 VUK m. 8 ile mükellef, *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi"*, vergi sorumlusu ise *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi"* olarak tanımlanmış ve kanunda geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularını kapsadığı belirtilmiştir. Çalışmada aksi belirtilmedikçe VUK sistematiğine uygun şekilde vergi sorumlusunu da kapsayacak şekilde mükellef kavramı kullanılmıştır. Mükellef ve vergi sorumlusu, AATUHK m. 3 düzenlemesi ile vergi icra hukukunda "amme borçlusu" olarak nitelenmektedir.

10 VUK m. 4 ile vergi dairesi, *"mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire"* olarak tanımlanmış olup, AATUHK m. 3 düzenlemesi gereği "alacaklı amme idaresi" de olan vergi dairesi, "tahsil dairesi" kavramına dahildir.

11 Doğan **Şenyüz**/Mehmet **Yüce**/Adnan **Gerçek**, Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın, Bursa 2010, s. 275.

12 6183 sayılı Kanun gerekçesi.

13 Danıştay'ın, teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerini, *"icrai muamelelere başlamadan önce tahsile konu kamu alacağının tehlikeye girmesini engellemeye yönelik işlemler"* olarak niteleyerek

herhangi bir şekilde tahsilinin tehlikeye düşmemesi açısından AATUHK, teminat istenmesi, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, amme alacaklarından rüçhan hakkı başta olmak üzere bazı güvence önlemleri düzenlenmiştir[14]. Buradan hareketle, amme alacağının korunmasına yönelik geçici bir tedbir olan ihtiyati tahakkukun -esasen alacağın var olduğu ve tahsili noktasında risk barındırdığı[15]- kabulüyle ilişkili olduğu söylenebilir. Diğer yandan amme alacağının korunmasına dair düzenlemeler sadece AATUHK ile sınırlı olmayıp, bir kısım özel kanunlarda da bu anlamda hükümlere yer verilmiştir[16].

Çalışmada, amme alacağının korunması yöntemlerinden ihtiyati tahakkuk, kavram ve hukuksal boyutlarda ele alınacak, kararın alınması sürecinde özellik gösteren konular ve müesseseye bağlanan sonuçlar hakkında değerlendirme yapılacaktır.

bunların *"kamu alacağının cebren tahsil ve takibiyle ilgili olmayıp korunmasına yönelik"* olduğu yolundaki değerlendirmesi bu açıdan ele alınabilir. Bkz. Dan. 3. D., E. 2023/4600, K. 2023/4936, 30.09.2024; Dan. 9. D., E. 2020/600, K. 2022/1338, 11.04.2022; Dan. VDDK, E. 2022/1152, K. 2024/68, 14.02.2024, (Corpus).

[14] **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 275.

[15] Dan. 7. D., E. 2019/2114, K. 2021/967, 11.02.2021, (Corpus).

[16] Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (m. 18) uyarınca veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi gereken malların kaçırılacağını gösterir karinelerin bulunduğu durumlarda vergi dairesince Türk Medeni Kanunu uyarınca tereke defterinin yapılmasının istenebilmesi bu konuda bir örnektir.

I. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASI YÖNTEMİ OLARAK "İHTİYATİ TAHAKKUK" MÜESSESESİ

Vergi borcunun doğumunun, i) vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemi ile ya da ii) vergiyi doğuran olayın vukuu ile doğması, Kanun koyucunun tercihi ile ilgili olup, Türk vergi hukukunda vergi borcu kural olarak, "mükellefiyet doğurucu olay[17]" da denilen "vergiyi doğuran olay"la vücut bulur. Vergiyi doğuran olay, sonraki işlemlerin ön şartı[18] olup, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur[19]. Verginin tarh ve tahakkuk ettirilip ettirilmemesi ya da bunların zamanının vergi borcu doğumuna etkisi olmadığı yolunda açıklık içermese de VUK'nun 19. maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ya da hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı şeklinde yer alan kural bu yönde ele alınabilir[20]. Vergiyi doğuran olayla, verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şart ve ilişki yani vergilendirmenin sebep unsuru oluşmakta ise de bu verginin tahsil edilebilir olması ile aynı anlama gelmemektedir[21]. Bunun için vergi alacağının, VUK'nun 20. maddesinde düzenlendiği üzere kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar itibariyle tespitine dair bir idari işlem tesisi gerekir ki bu işlem "tarh" olarak adlandırılmaktadır. İşte hemen bu noktada, vergi tarh ve tahsil yöntemleri arasında kesin bir sınır çizilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır[22].

VUK'nda (m. 20) yer alan tanımına göre tarh vergi alacağının hesaplanmasını ifade eden ve yazılı olarak gerçekleşen birel, yükümlendirici, asli ve tespit edici idari bir işlem olup[23], bunun idare mükellefin borcunun tutarını tespit etmiş olur. Maddesel bakımdan kurucu olmayan vergiyi doğuran olayla kanunen doğmuş olan vergi borcunun somutlaştırılması, mükellefin ödeyeceği tutarın bilinmesi ve kendisinden talep edilebilmesi için tespit edilerek açıklanması ancak icrai nitelik taşıyan tarh işlemi ile mümkün olmaktadır[24]. Bu açıdan, vergi idaresinin vergi

---

17 Selahattin **Tuncer**, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul 1971, s. 188, 189; Ateş **Oktar**, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2022, s. 124.

18 Selim **Kaneti ve diğerleri**, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022, s. 163.

19 Mualla **Öncel ve diğerleri**, Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 99; İl Han **Özay**, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 641.

20 **Öncel ve diğerleri**, s. 102; **Tuncer**, s. 189; **Oktar**, s. 124. Aynı yönde bkz. AYM, E. 1988/9, K. 1988/28, 27.09.1988, (Resmi Gazete, 26.12.1988, S. 20031).

21 Şerafettin **Aksoy**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010, s. 48, 50; **Oktar**, s. 124.

22 **Tuncer**, s. 262.

23 **Öncel ve diğerleri**, s. 101, 102; **Kaneti ve diğerleri**, s. 167; **Oktar**, s. 126, 127; **Özay**, s. 642, 643.

24 Halil **Nadaroğlu**, Kamu Maliyesi Teorisi, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli 1981, s. 261; Yusuf Ziya **Taşkan**, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 168; **Aksoy**, s. 54; **Kaneti ve diğerleri**, s. 167, 168.

borcunu mükellefin mal varlığına yüklemesi yani vergi alacağının yürürlük gücü kazanması tarh işleminin bir sonucudur[25]. Tarh yöntemleri genel olarak VUK ile düzenlenmiş olup, hangi vergi için hangi yöntemin uygulanacağı o vergilere özel kanunlarla belirlemektedir. Her ne kadar vergi borcu vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkmış olsa da tarhiyat aşamasına kadar idarenin vergiyi doğuran olayı izleme ve tespit etme, gerçek mahiyeti ile belgelendirilip defterlere kaydedilip kaydedilmediğini kontrol etme, kaydedilenleri izleme ve güvence altına alma yetkisi söz konusudur[26]. Vergiyi doğuran olaydan tarhiyatın yapılma anına kadar geçen süreci "tarhiyat öncesi" ve tarhiyattan sonrasını ise "tarhiyat sonrası" olarak adlandırmamız mümkün olup, ihtiyati tahakkuku tarhiyat öncesinde konumlandırmamız mümkündür.

Vergi dairesi tarafından verginin tarh edilmesiyle vergi doğrudan ödenebilir bir hale gelmemektedir. Zira mükellefin, borçlu olduğunu ve borç miktarını öğrenmesi için kendisine bunun bildirilmesi gerekir. Tarh işlemi sonucundan mükellefin haberdar edilmesine tebliğ denilmektedir[27]. VUK (m. 21), tebliği vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımladığından tarhiyatın da bu anlamda tebliği gereklidir. Dolayısıyla, uygulamaya ilişkin işlemler kategorisinde yer alan tebliğ işlemi[28], tarh işlemi ile tahakkuk aşaması arasında bir köprü görevi görmekte hem sürelerin işlemeye başlamasını hem de bu aşamaya geçişi sağlamaktadır[29]. İkmalen veya re'sen tarhiyat yöntemlerinde ihbarname esasından ayrık olarak mükellefin beyanına dayalı olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin[30] tahakkuk fişi esasına

---

[25] **Kaneti ve diğerleri**, s. 167.

[26] Fevzi Rifat **Ortaç**/Hilmi **Ünsal**, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 108.

[27] Sadık **Kırbaş**, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2004, s. 125; **Nadaroğlu**, s. 261; **Aksoy**, s. 55; **Ortaç/Ünsal**, s. 119.

[28] **Öncel ve diğerleri**, s. 117; **Özay**, s. 643.

[29] **Oktar**, s. 135.

[30] VUK m. 22'de tahakkuk için "bir safha" ibaresi kullanılıyor olması yanında literatürde baskın görüş tahakkukun bir işlem değil aşama olduğu yolundadır. Ancak VUK mük. m. 49 ve 111 hükümlerinde "tahakkuk işlemi" ve m. 342 hükmünde "tahakkuk muamelesi" ibaresi kullanıldığı da açıktır. Bu çerçevede "aşama/safha" şeklinde kullanımın maddi ve "işlem/muamele" şeklinde kullanımın ise şekli anlamda tahakkuk kavramını ifade ettiği söylenebilir. Şekli anlamda tahakkuk, bir usuli işlem olan tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile olmaktadır. Aynı yönde Aziz **Taşdelen**, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 56, S. 1, 2007, s. 286. Çalışmamızda olağan veya kesin tahakkuk şeklinde kullanılan tahakkuk kavramı yer yer iki ayrı anlamda da kullanılmıştır. Görüşümüze göre ihtiyati tahakkuk uygulamasında da (ihtiyati tahakkuk kavramının olağan tahakkuktaki tarh işlemi benzeri bir işlevi olduğu kabul edilirse) düzenlenen bir tahakkuk fişi olmakla bu şekli bir tahakkuka ve her ne kadar ihtiyaten tahakkuk eden tutar ödenecek değilse de tahsili güvence altına alınacak bir alacağa ilişkin olduğundan maddi anlamda tahakkuka yani aşamaya benzetilebilir. Elbette bu benzetme, ihtiyati tahakkukun, ihtiyati haczin ne miktarda bir kamu alacağı için uygulanacağının bilinmesi ve belirlenmesi ile sınırlı olduğu ve ancak ihtiyati haczin uygulaması açısından bir aşama olduğunu gerçeğini değiştirmemektedir. Bu yönde Yusuf **Karakoç**, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 97, (Kamu Alacakları).

göre aynı anda hep birlikte / adeta iç içe geçmiş bir şekilde yapılıyor olması bunların her birinin ayrı bir işlem ve/veya aşama olmasına etki etmemektedir[31].

İdari Yargılama Usulü Kanunu[32] (İYUK m. 7) uyarınca mükellefler, ikmalen veya re'sen tarhiyat yöntemlerine göre yapılan tarh işlemine karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Beyana dayalı tarhta kural olarak beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açmaları mümkün değilse de (VUK m. 378) beyanın ihtirazı kayıtla yapılması halinde dava açılması mümkündür. (İYUK m. 27/4) Beyana dayalı tarhiyatta beyan anında, ikmalen veya re'sen tarhiyatta ise tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılmaması halinde tarh edilen vergi tahakkuk etmektedir. İkmalen veya re'sen tarhiyatta tarhiyatın tahakkuku ancak vergi mahkemesi karar sonucuna göre mümkün olmakta (VUK m. 112), o tarihe kadar tarh edilen verginin tahsilat işlemleri durmakta (İYUK m. 27/4), zira vergi tahakkuk etmemektedir[33]. Buna göre tahakkukun, tarh edilen vergiye ilişkin mükellefin belirli bir süre hareketsiz kalması ya da mükellefin süresinde takınacağı tutum ve bazen de yargının vereceği karara göre gerçekleşeceği söylenebilir[34].

Tarh edilen verginin tebliği ile artık vergi ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olmaktadır ve VUK (m. 22) bunun tahakkuk olarak adlandırmaktadır. Ancak verginin tahsil edilebilir bir aşamaya gelmesi yukarıda değinildiği üzere özellikle ikmalen veya re'sen tarhiyatta dava açılmamış olmasına ya da dava açılmışsa bunun reddedilmesine bağlıdır[35]. Literatürde VUK kapsamına giren amme alacakların alınmasına ilişkin işlemler zincirinde yer alan tarh ve tebliğin birer idari işlem olmasına karşın, tahakkukun ayrı bir idari işlem değil, (tarhiyatın devamında belirli şartların sağlanmasıyla kendiliğinden gerçekleşen hukuki bir durum olduğu kabul edilmektedir[36].

Tahakkuk aşamasına gelen verginin, kanuna uygun şekilde ödenmesi yani tahsiliyle (VUK m. 23), vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi borcu ortadan kalmış olur. Verginin ödenmesi, vergi ödevinin maddi ediminin, borçlu tarafından kendi rızasıyla yerine getirilmesi olup[37], borçlu açısından ödeme, alacaklı açısından ise tahsil kavramı ile ifade edilir. Tahsil, borçlunun

---

31 **Öncel ve diğerleri**, s. 120; **Kırbaş**, s. 132; **Taşkan**, s. 182; **Nadaroğlu**, s. 261.

32 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Resmi Gazete, 20.01.1982, S. 17580.

33 **Kaneti ve diğerleri**, s. 206.

34 **Öncel ve diğerleri**, s. 121, 122; **Taşkan**, s. 193; **Aksoy**, s. 55.

35 **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 158; **Öncel ve diğerleri**, s. 121; **Aksoy**, s. 57.

36 **Öncel ve diğerleri**, s. 120; **Oktar**, s. 145; **Taşkan**, s. 193; **Özay**, s. 644. Tahakkuk aşaması için *pasif süreç* şeklinde niteleme için ayrıca bkz. Murat **Batı**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 245.

37 **Ortaç/Ünsal**, s. 130; **Öncel ve diğerleri**, s. 123.

borcunu ödeme şeklinde bir eylemi gibi görünse de o ödemeyle borcun sona erdiğine dair idarece bir belge düzenlenmesi söz konusu olduğundan bir -belge-işlem- nitelikli idari işlem olarak[38] vergilendirme işlemlerinin sonuncusu ve hem de borcu ortadan kaldırmanın en doğal şeklidir[39]. Bu şekilde borçlusunca rızaen ödenmeyen vergiler, bir amme alacağı olarak artık AATUHK hükümlerine göre idarece cebri takibata tabi tutularak tahsil edilecektir[40].

Bu noktada bir ara sonuç olarak vergi alacağının, borçlusunun ve miktarının idarece tespiti (tarh), tespit edilen alacağın borçlusundan tahsil edilebilir hale gelmesi (tahakkuk) ve bu şekilde hukuk aleminde somutlaşan alacağın maddi alemde de fiilen idareye ödenmesi (tahsil) işlem ve aşamalarından oluşan bir zincir işlemin ürünü[41] olduğu söylenebilir. Buna göre vergi alacağı belirli bir sıranın izlendiği yöntemin tamamlanmasıyla ödenmesi gereken bir aşamaya gelmekte ve buna "tahakkuk" denmektedir. Amme borçlusu borcunu kendi rızasıyla vadesinde ödeyecek, aksi halde ise yapılacak cebren takip ile kendisinden tahsil edilecektir. Bu süreçte ortaya çıkan borç ve sorumluluk bir arada iken, ihtiyati tahakkuk (ve ardından ihtiyati haciz) yoluna gidildiğinde -henüz borç ortada olmadığından- borç ve sorumluluk birbirinden ayrılmış olmaktadır[42]. Bu yönden ihtiyati tahakkukta borç ile sorumluluk "aynı anda" bulunmadığından bu şekilde oluşan sorumluluk "borçsuz sorumluluk" olarak da nitelenebilir[43]. Zira mükellefin sorumluluğu, borcundan önce başlamış olmaktadır[44].

Alacaklı amme idaresinin alacak üzerindeki haklarını korumak ve/veya alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek amacıyla amme alacaklarının korunmasıyla ilgili olarak AATUHK 9 ila 36. maddelerinde bir kısım düzenlemelere yer verilmiştir[45].

---

38 **Öncel ve diğerleri**, s. 122; **Özay**, s. 644.

39 **Oktar**, s. 147, 148; **Taşkan**, s. 198.

40 **Kırbaş**, s. 140; **Kaneti ve diğerleri**, s. 207.

41 Ali D. **Ulusoy**, Türk İdare Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 693; **Özay**, s. 641.

42 Serkan **Ağar**, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 192, (Vergi Tahsilatı).

43 Aynı yönde Zinnur **Tunç**, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 150. Öncel'in, "mükellefiyetle birleşmemiş sorumluluk" nitelemesi de bu yönde değerlendirilebilir. Öncel, borçluluğun doğal olarak sorumluluğu da beraberinde getirmekle beraber ihtiyati tahakkuk örneğinde sorumluluğun borçtan önce doğduğunu ifade ile bunu "borçsuz sorumluluk" kavramı ile adlandırmaktadır. Mualla **Öncel**, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1983, s. 42, 44.

44 Adnan **Gerçek**, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2015, s. 180, (Kamu Alacakları); **Taşer**, s. 288.

45 **Batı**, s. 616; Mustafa **Balcı**, Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 53 (Teminat İsteme); Nilgün **Serim**, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 48.

İleride tahakkuk edecek olan amme alacağının, 6183 sayılı Kanunun 17. maddesinde sayılan 'acele' durum ve nedenlerle, tahsil güvenliğini sağlamak için[46] olağan[47] tahakkuk sıralama ve yöntemine başvurulmadan[48] yani tarh ve tebliğ işlemleri atlanarak[49] -olağan- tahakkuk aşamasına gelmeden[50] vergi dairesi müdürünün yazılı istemi üzerine defterdarlıkça verilen ihtiyati tahakkuk emrine dayanılarak yapılan tahakkuk ise "ihtiyati tahakkuk" olarak adlandırılır[51]. Müessesenin adında yer alan "ihtiyati", ileriyi düşünerek -görerek- tedbirli davranma[52] ve "tahakkuk" ise doğrulama, gerçekleşme[53] anlamlarını ifade etmektedir. O halde esasen müessesenin adı, "ileriyi görerek tedbirli davranma anlamında bir şeyi (borç miktarını) doğrulama" şeklinde özetlenebileceği üzere[54] kendisini tam olarak ifade etmektedir. İhtiyati tahakkuk, ihtiyati hacizle birlikte kullanılarak işlerlik kazanmakta ve etkin bir önlem haline gelmekte olup, ihtiyati haciz uygulanmasıyla dava edilebilirliği de bununla ilişkilidir[55]. Ancak

---

46 **Kırbaş**, s. 142; Muharrem **Özdemir**, Vergi İcra, Yıltem Reklam, İstanbul 2019, s. 76.

47 Konu ihtiyati tahakkuk olduğunda, tarh-tebliğ-tahakkuk ile ihtiyati tahakkuk kavramlarının ayrıştırılması anlamında tarh-tebliğ-tahakkuk şeklindeki işlem ve aşama için "olağan tahakkuk" ve bazen de Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde "kesin tahakkuk verilme" (m. 122), "kesin tahakkuka dönüştürme" (m. 123) gibi bir kullanım söz konusu olduğundan "kesin tahakkuk" kavramları tercih edilmiştir. Her iki kavram da esasen ihtiyati tahakkuk olmayan tahakkuku ifade ettiğinden aynı işlevi görmektedir.

48 Hakkı **Musaballı**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Sadrettin Tosbi Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1978, s. 340.

49 Yusuf **Karakoç**, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 122 (Kamu İcra); Cihan **Baydere**, Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 4; M. Cengiz **Ünlü**, Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s. 212; Erdem **Ateşağaoğlu**, Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2016, s. 29.

50 **Kaneti ve diğerleri**, s. 580.

51 Aslında 2656 sayılı Kanunun 1, 2 ve 3. maddelerin yer alan düzenlemeler, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin öncülü kabul edilebilir. Aynı yönde İlhan **Özer**, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, TODAİE Yayınları, Ankara 1979, s. 143. Söz konusu düzenlemelerde "ihtiyati haciz" bir kavram olarak ilk kez kullanılmışsa da "ihtiyati tahakkuk" yerine "tahakkuk" kavramı kullanılması tercih edilmiştir. O gün yürürlükte olan vergi kanunları dikkate alındığında bu anlaşılır bir durumdur. Bkz. 23.12.1934 tarih ve 2656 sayılı Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun, Resmi Gazete, 01.01.1935, S. 2895. Tahsili Emval Kanunu, AATUHK ile yürürlükten kaldırılmıştır.

52 Ferit **Devellioğlu**, Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat, Aydın Kitabevi, Ankara 1993, s. 421.

53 **Devellioğlu**, s. 1016.

54 Aynı yönde **Kuzucu Yapar**, s. 173.

55 **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 279. İhtiyati tahakkukun tek başına bir iptal davasına konu edilemeyeceği yönünde ayrıca bkz. **Balcı**, Teminat İsteme, s .167; **Kuzucu Yapar**, s. 190; **Serim**, s. 64. İhtiyati tahakkukun, peşi sıra uygulanan ihtiyati hacizle birlikte zincir işlem niteliğinde olduğu ve ihtiyati hacizden ayrı olarak sonuç doğurması nedeniyle tek başına dava konusu edilebileceği görüşü için bkz. Serkan **Ağar**, "Vergi Davasında Davaya Konu İcrai İşlem – II", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 68, 2007, s. 389, (İcrai İşlem); **Baydere**, s. 118. İhtiyati tahakkukun ihtiyati hacizle birlikte veya ayrıca dava konusu yapılmasında mükellefin seçim hakkı olduğu, diğer yandan sadece ihtiyati hacze dava açılması durumunda dahi sebep unsuru olarak ihtiyati tahakkukun hukuka aykırılığının öne sürülebileceği görüşü için bkz. Turgut **Candan**, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2023, s. 304, 305. Biz ise 2575 ve 2576 sayılı Kanunlar öncesi dönemde i) vergi mahkemesi ve vergi davalarının söz konusu olmaması, ii) itiraz komisyonları ve bunlar nezdinde itiraz yoluna gidilebilmesi, iii) bu dönemde usul kanunu olarak AATUHK hükümlerinin uygulanıyor olması bağlamında ihtiyati hacze itirazın sadece sebebine ve ihtiyati tahakkuka itirazın ise hem ihtiyati tahakkuk sebebi ve hem de miktarı ile sınırlandırılmış olması, iv) ihtiyati

buradan hareketle, sadece ihtiyati hacze karşı açılan bir davanın söz konusu olması halinde borçlunun ihtiyati tahakkuku kabul ettiği ve bu nedenle ihtiyati tahakkukun kesinleştiğinden söz etmek de doğru görünmemektedir[56]. Zira ihtiyati hacze karşı açılan bir davada, bunun sebep unsurunu oluşturan ihtiyati tahakkuk işleminin de hukuka uygunluk açısından yargısal denetimi söz konusu olup, İYUK (m. 20) uyarınca bu yargı yeri tarafından re'sen yapılmak durumundadır. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk işlemine yönelik bir hukuka aykırılık davacı tarafından öne sürülmese bile re'sen dikkate alınmak durumundadır[57].

İhtiyati tahakkuk, bir -genel amaçlı- güvenlik önlemi[58] olarak vergiden kaynaklı amme alacağının zamanından önce -ancak ihtiyati haciz uygulanması imkanı sağlamakla sınırlı- olarak[59] nihai değil geçici niteliklidir[60] ve devamında yapılacak ihtiyati haciz de yine geçici bir nitelik taşıyacaktır[61]. Dolayısıyla idari işlemlerin hukuki etkisine göre sınıflandırılmasında ihtiyati tahakkuk *"geçici idari işlem[62]"*/ *"geçici koruma tedbiri[63]"* olarak kabul edilebilir.

---

tahakkuku ihtiyati haciz takip ederken, ihtiyati haczin ihtiyati tahakkuk söz konusu olmayan bazı durumlarda da (örneğin vergi dışı amme alacakları yönünden) uygulanabiliyor olması, v) günümüzde bir iptal davasında işlemin hukuka aykırılığı yolunda tüm unsurları yönünden ele alınabilmesinin mümkün olması nedenleriyle Candan'ın görüşüne katılıyoruz.

56 Aksi yönde bkz. **Kuzucu Yapar**, s. 191. Çelik de ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde ihtiyati tahakkuk burada belirtilmediğinden ihtiyati tahakkukun kesinleşeceği görüşünde olup, bir kanun değişikliği ile ihtiyati hacze karşı dava açıldığında hem ihtiyati haciz ve hem de ihtiyati tahakkukun dava konusu edilmiş sayılmasının mümkün hale gelebileceği yolunda bir öneri getirmektedir. Bkz. Binnur **Çelik**, "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli, Legal Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 10 (Güvence).

57 Aynı yönde **Balcı**, Teminat İsteme, s. 171.

58 Vergi kanunlarının amaçlarına aykırı tutum, davranış ve işlemlerin önlenerek vergisel yükümlülüklerin doğru biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik mekanizmalar vergi güvenlik önlemleri; bunlardan vergi sisteminin tamamını ilgilendirenler genel amaçlı, bir vergiye özgü olarak mükelleflerin doğru vergiyi beyan ve ödemesini sağlamaya yönelik olanlar ise özel vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılmaktadır. İsmail **Gerçek**, Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye -Uluslararası Düzenlemeler ve Türkiye Uygulaması-, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023, s.61, 63; Cahit **Şanver**/S. Ateş **Oktar**, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C. 1., S. 3, 2013, s. 4; Taha Emre **Çiftçi**/İbrahim **Organ**, "Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 27, S. 17, s. 82; Gökçe **Sarısu Kanmaz**, "Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri", Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi SBE, 2018, s. 7; İnci **Solak**, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2004, s. 17.

59 Gül **Üstün**, İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 62. (İdare Hukuku)

60 Mehmet Burak **Buluttekin**, Kamu Alacaklarının Korunmasında İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz, Yetkin Yayınları, Ankara 2024, s. 119.

61 Kazım **Yılmaz**, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2015, s. 165.

62 Bahtiyar **Akyılmaz**, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 60.

63 Özel hukukta ihtiyati tedbir ve koruma yargı kararlarıyla sağlanırken, idare hukukunda acil durumlarda bunun karşılığı idari işleyişte re'sen alınan "geçici ve koruyucu tedbirler" olmaktadır. Bkz. Celal **Erkut**, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara 2015, s. 155. Bu açından ele alındığında ihtiyati tahakkukun hem geçici ve hem de koruyucu bir tedbir olması

Ancak işlemin geçici olarak nitelenmesi, önceden belli olan veya belirlenebilir bir süre için yapılıyor olması kaynaklı olup onun tam bir idari işlem olduğu ve kesin olduğu gerçeğini değiştirmez[64]. İhtiyati tahakkuk açısından geçicilik, onun olağan tahakkukun kesinleşmesine kadar geçen döneme özgüdür. Bu dönemde nasıl ki medeni yargılamada yargılama sürecinde davacının talebinin boşa gitmesi ve dava kazanılsa dahi müddeabihi kaybetme riski nedeniyle yargılama başladığında ve hatta öncesinde kesin hukuki koruma elde edilinceye kadar bir koruma tedbiri gündeme geliyorsa[65] burada kamu icra hukuku anlamında da bazı tedbirler aynı amaca yönelik olarak mevcuttur. Nitekim aynı nedenle ihtiyaten tahakkuk ettirilen borç, borçlu açısından da kesin bir borç niteliği taşımayıp, amme alacağının korunması çerçevesinde ihtiyati hacizle birlikte uygulanır[66]. Borcun olmaması, tarh ve tebliğ edilmediği için tahakkuk etmemiş dolayısıyla "alacak" niteliği kazanmış bir verginin var olmamasına karşılık gelir[67]. Gerek ihtiyati tahakkuk ve gerekse devamında ihtiyati haciz, amme alacağının tehlikeye girmesini önlemek amacıyla tahsil aşaması öncesi uygulandığından henüz tarh ve tebliğ edilmemiş, dolayısıyla tahakkuk etmemiş ve aslında "henüz kamu alacağı haline gelmemiş[68]" vergi ve cezaları konu almakta ve bu yöntemlerin muhatabı olan mükellef ya da sorumlular henüz amme borçlusu olmamaktadır[69]. Zaten aynı nedenle ihtiyati tahakkuk ve devamında ihtiyati haciz uygulanan amme alacağı için tasarrufun iptali davası açılamamakta[70]; ortada henüz başlamış

---

nedeniyle tanımla tam olarak örtüştüğü söylenebilir. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 9. maddesinde *"Kurul, nihai karara kadar ciddi ve telafi olunamayacak zararların ortaya çıkma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, ihlalden önceki durumu koruyucu nitelikte ve nihai kararın kapsamını aşmayacak şekilde geçici tedbirler alabilir"* şeklindeki hüküm bu tür işlemlere bir diğer örnek oluşturmaktadır. Diğer yandan ceza yargılamasında da var olan koruma tedbirlerinin, i) kanunla düzenlenmiş olma, ii) kesin hüküm öncesi temel hak ve özgürlükleri sınırlandırma, iii) geçici olma, iv) araç konumunda bulunma, v) belirli makamlar tarafından verilme, vi) gecikmesinde sakınca bulunma, vii) belli yoğunlukta şüphenin varlığı ve viii) ölçülü olma şeklindeki unsurlarının amme alacağının korunması yöntemlerinde de geçerli olduğu tespiti yapılabilir. Ceza yargılamasında koruma tedbirleri ve unsurları için bkz. Uğur **Ersoy**, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, s. 359-367. Medeni yargılamada da geçici hukuki koruma olarak nitelenen tedbirlerin temel mantığı, dava veya takibe dair yargılama sürecinde oluşabilecek riskleri bertaraf ederek hakkın korunması veya elde edilmesi sağlamaktır. L. Şanal **Görgün ve diğerleri**, Medeni Usul Hukuku, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 722. Bu açından esasen farklı alanlarda ortaya çıkan tüm bu tedbirlerin ortak bir hukuki zemine oturduğu söylenebilir.

64 **Akyılmaz**, s. 60; Mutlu **Kağıtçıoğlu**, "İdari İşlemin İcrailiği", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.103,2012, s. 278.

65 Hakan **Pekcanıtez**/Oğuz **Atalay**/Muhammet **Özekes**, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 562.

66 **Serim**, s. 55.

67 Şükrü **Kızılot**/Metin **Taş**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s. 81.

68 Dan. 9. D., E. 2011/3737, K. 2014/4258, 16.06.2014, (Corpus).

69 Bu nedenle gerek *"vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması"* (AATUHK m. 22/A) ve gerekse *"amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar"*ın sorumluluğu (AATUHK m. 22) uygulamasında ihtiyati tahakkuku yapılan tutarların dikkate alınmaması gerektiği söylenebilir.

70 Hakan **Albayrak**/Serkan **Ağar**, "Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 124, 2016, s. 461.

bir takip olmadığından bu tedbirlere muhatap olanlar amme alacağının tahsiline engel olma (AATUHK m. 110) suçunun da faili olmamaktadır[71]. İhtiyati tahakkukun devamında uygulanan ihtiyati hacze konu malların -kesin hacizden farklı olarak- paraya çevrilememesi de bu yönde ele alınabilir[72].

İhtiyati tahakkuka konu borcun kesin bir borç olmaması, geçici olarak takdir yoluyla hesaplanması[73] yanında henüz tarh edilmemiş ve yargı denetiminden geçmemiş ya da bunun için öngörülen başvurusu süresi dolmamış olması ile ilgilidir[74]. Bu özellikleri nedeniyle ihtiyati tahakkuk, nihai tahakkuk yapıldığında düzeltilmesi -bizim kullanmayı tercih ettiğimiz şekliyle- "kesin tahakkuka uydurulması/uyarlanması" söz konusu olacağından amme alacağının bozucu bir şarta bağlı olarak geçici bir şekilde doğumuna yol açan ve tahsilata değilse de ihtiyati hacze zemin olan bir idari işlem niteliği taşımaktadır[75]. Olağan tahakkukun aksine burada belirli bir süre geçmesiyle kendiliğinden oluşan hukuki bir durum söz konusu olmadığından idari işlemin gerekliliği de ortaya çıkmaktadır[76]. Bu çerçevede ele alındığında ihtiyati tahakkukun aslında "doğrudan" amme alacağının korunması yöntemi olmadığı, bir başka amme alacağının korunması yöntemi olan ihtiyati hacze dayanak olarak "dolaylı" bir korunma yöntemi işlevi gördüğü söylenebilir. Aynı nedenle ihtiyati tahakkukun VUK'nun 22. maddesinde tahakkukun tanımına dair hükmün devamında tanımlanması; nedenleri, uygulanma şekli ve sonuçları ile düzeltilmesine dair hükümlerin de yine VUK'nun "Vergilendirme" Kitabında "Tarh ve

---

71 Aynı yönde İsa **Başbüyük**, "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. Özel, 2014, s. 4628.

72 Ahmet Emrah **Geçer**, "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 1, 2017, s. 211.

73 Erdoğan **Öner**, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 192; Servet **Şamlıoğlu**/Yılmaz **Özbalcı**, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1984, s. 153.

74 İhtiyati tahakkuk yetkisi, i) tarh edilmiş bir alacağın, geçici olarak tahakkuk aşamasına sokulması ya da ii) henüz tarh edilmemiş alacaklar için önce geçici olarak bir tarh işleminin yapılması, ardından, bu tutarın tahakkuk aşamasına sokulması şeklinde iki olasılıkta söz konusu olabilmektedir. Ancak Bahçeci'nin de vurguladığı üzere buna ilişkin işlem süreçleri, AATUHK m.18'de iki ayrı fıkrada düzenlenmişse de fıkralar arasında ayrım, yukarıda ele aldığımız iki olasılıktaki işlemlere göre değil, matrahın belli olup olmaması ölçütüne göre şekillendirilmiştir. Bkz. Barış **Bahçeci**, Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 198, (Kamu Alacağı).

75 Muhittin **Tancı**/Vural **Arıkan**/Polat **Yalçıner**, İzahlı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1970, s. 51; Mehmet **Batun**, "Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk", Vergi Dünyası Dergisi, S. 341, Ocak 2010, s. 87. Nitekim Onar'ın *"ihtiyati tahakkuk hukuki mahiyeti itibariyle infisahi bir şarta bağlı muvakkat bir tahakkuktan, yani amme alacağının infisahi bir şartla muvakkaten doğumundan ibarettir"* şeklinde yaptığı tanımlama da ihtiyati tahakkukun bu özelliklerine vurgu yapmaktadır. Bkz. Sıddık Sami **Onar**, İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 3, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul 1966, s. 1657.

76 Kadir **Ayyıldırım**, "İhtiyati Tahakkuk Müessesesi ve İhtiyati Tahakkuka Sebep Muvazaalı İşlemlerde Adli Yargıda 'Tespit Davası' Açılmasına Gerek Olup Olmadığı Üzerine Bir Değerlendirme", Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 18, S. 212, 2022, s. 1730.

Tahakkuk Usulü" başlıklı İkinci Kısmında örneğin Altıncı Bölüm olarak "İhtiyati Tahakkuk" başlıklı bir bölümünde yer alması daha uygun görünmektedir. Böylece ihtiyati tahakkuk tümüyle VUK içinde yer alacak, buna dayalı olarak uygulanacak ihtiyati haciz için AATUHK'na atıf yapılmakla yetinilebilecektir.

Olağan tahakkuk yöntemine esas tarh işlemi de VUK ile (m. 20) vergi alacağının vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari işlem olarak tanımlanmış olup, görüşümüze göre ihtiyati tahakkukta bu anlamda bir tarh işleminin varlığından söz etmek mümkün görünmemektedir. İhtiyati tahakkukta, "geçici bir hesaplama yapılması" söz konusu olsa dahi buradan hareketle ihtiyati tahakkukun tarh işlemini de içine aldığından söz etmek mümkün değildir[77]. Görüşümüze göre ihtiyati haciz için ihtiyati tahakkukun şart olarak arandığı durumlarda ihtiyati tahakkuka konu tutarın tahmini de olsa hesaplanması, ihtiyati haczin bu tutarla sınırlanmasıyla hukuki güvenliği sağlamak açısından gerekli bir uygulamadır[78]. Nitekim VUK'nda düzenlenen tarh ve tahakkuk usulleri izlenmeden sırf ihtiyati tahakkukla bir borç yaratılmış olmayacağından asıl mükellef dışında başkaları örneğin kanuni temsilciler bu aşamada ne mükellef ne de amme borçlusu kabul edilemeyeceklerinden[79] haklarında ihtiyati haciz uygulanması da söz konusu olamamaktadır[80]. Ancak bu noktada münhasıran vergi ziyaı cezası yönünden bir ayrım yapılması gerektiği görüşündeyiz. Zira kanuni temsilcilerin bir kısmı ancak sadece vergi ve fer'ileri ile cezalarının asıl mükellef tarafından ödenmemesi durumunda amme borçlusu sıfatını alırken küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı hallerde (VUK m. 332), vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyım olmaktadır. İşte bu durumda bunlar adına vergi ziyaı cezası ile sınırlı olmak üzere ihtiyati tahakkuk işlemi uygulanabilmelidir. Yine görüşümüze göre bu olasılıkta vergi ziyaı cezası için ihtiyati tahakkuk işlemi, mükellef küçük veya kısıtlının durumundan bağımsız olarak ele alınacaktır. Zira vergi ve zamları zaten bu kişilerin mal varlığından alınacak olup, vesayet makamı kontrolü altındaki

---

77 Aksi yönde bkz. Yeliz Neslihan **Akın Basa**, Vergi Hukukunda Tahakkuk, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2023, s. 241; Aslı **Elvan Katiç**, "Vergi Hukukunda Tahakkuk Kavramı, Benzer Kavramlardan Farkı ve Hukuki Niteliği", Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1, 2025, s. 398; Binnur **Çelik**, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2000, s. 83, (Kamu Alacakları).

78 Aynı yönde Yıldırım **Taylar**, Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu, On İki Levha Yayıncılık, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023, s. 48, 49.

79 Erdem Cemil **Karavelioğlu**, Vergi Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara 2025, s. 104.

80 Dan. VDDK, E. 2022/1152, K. 2024/68, 14.02.2024; Dan. 3. D., E. 2017/2634 K. 2021/3269 21.06.2021; Dan. 9. D., E. 2022/2764, K. 2022/6180, 06.12.2022, (Corpus)

işlemler nedeniyle amme alacağının korunmasına bir neden oluşup oluşmayacağı ayrıca irdelenmesi gereken bir husustur.

Bir idari işlem olarak tarhın özelliklerini taşımayan, muhatabına tebliğ edilmeyen, kendine has nedenlerle -ihtiyati haciz uygulanmadan- tesis anında yargı denetimine tabi tutulamayan ihtiyati tahakkukun olağan tarh usullerine uyulma zorunluluğu olmadan yapılabiliyor olması onu olağan tahakkuktan ayrı bir hukuki rejime tabi tutmaktadır. AATUHK tüm kanun metninde sadece "İhtiyati tahakkukun düzetilmesi" başlıklı 19. maddesinde geçecek şekilde iki kez "tarh" kavramına yer vermiştir. Söz konusu maddede, ihtiyati tahakkukun özel kanununa göre yapılan (olağan) tahakkuk sonrası düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılabilmesi için i) eğer beyana dayalı tarhiyat söz konusu ise beyannamenin verilmiş ve incelenerek kabul edilmiş olması[81], ii) ikmalen veya re'sen tarhiyatın dava konusu yapıldığı durumlarda ise kesinleşmenin ve duruma göre nihai bir kararın çıkmış olması şartı aranmaktadır. Söz konusu maddenin lafzından hareketle, özel kanununa dayalı tahakkukta tarhtan söz edilmesine karşın ihtiyati tahakkukta farklı yaklaşım izlenmesi, ihtiyati tahakkuka konu miktar hesaplamasının bir tarh işlemi olmadığına işaret olarak değerlendirilebilir.

Görüşümüze göre AATUHK m. 18 ile ihtiyati tahakkuk tutarı ile özel kanununa dayalı tahakkuk arasındaki farkın özel kanununa dayalı tahakkuka göre düzeltileceği hükmü çeşitli noktalardan sorunlar içermektedir ve buradaki ihtiyati tahakkukun "düzeltilmesi" ibaresi yerine "kesin tahakkuka uydurulması/uyarlanması" veya "olağan tahakkukun, onun etkisini devam ettirmek üzere ihtiyati tahakkuk yerine geçmesi[82]" şeklinde kullanım daha uygun görünmektedir[83]. Diğer yandan, "düzeltme" ibaresi, her ne kadar karineye dayalı bir takdir içerse de ihtiyati tahakkuk miktarına adeta bir "hata[84]" atfetmekte olduğundan bunun gerçeğe

---

[81] AATUHK m. 19 ile ihtiyati tahakkuk konusu olan dönem beyannamesinin, verildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde incelenmesi ve aksi halde bu nedenle düzeltmenin geciktirilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu hüküm gereği, süresi içinde inceleme tamamlanmamış olsa bile ikinci ayın sonunda beyannameye göre düzeltmenin yapılmasının bir zorunluluk olduğun söylemek mümkündür.

[82] Gerçek'in, "düzeltme işleminden sonra ihtiyati tahakkuk yerine son ve gerçek tahakkuk geçerli olur" değerlendirmesi de bu yönde ele alınabilir. Bkz. **Gerçek**, Kamu Alacakları, s. 186.

[83] Daha önce yapılmış bir işlem ile ilgili olarak yapılan yeni bir idari işlem olsa da ancak yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran, önceki işlemin bir kısmı veya tamamını konu edinen, önceki işlemi değiştirilmiş şekilde de olsa hukuki alemde tutmaya devam eden yeni işlem "değiştirme" olarak tanımlanmaktadır. Bu yönde bkz. Turgut **Tan**, İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, Ankara 1970, s. 11.Görüşümüze göre burada kullanılan "düzeltme" kavramı, bir anlamda, idari işlemin değiştirilmiş şekilde de olsa hukuk aleminde kalmasını ifade eden "değiştirme" olarak adlandırılan yeni bir işlem olarak ele alınabilir. Bu yeni işlem de olağan tahakkuk (bünyesindeki tarh işlemi) olmaktadır.

[84] Nitekim literatürde AATUHK m. 19 hükmündeki "düzeltilir" ibaresinden hareketle, bu hükmün ihtiyati tahakkuk aşamasında yapılması olası hataların düzeltilmesinin amaçlandığı ifade savunulmaktadır. Bu yönde bkz **Baydere**, s. 51; Recep **Beyazkılıç ve diğerleri**, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 2. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 100; Taner **Ercan**, "İhtiyati Tahakkuk: Vergi Alacağı Açısından Sıra Dışı Bir Güvence Tedbiri", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 2, 2024, s. 107.

uygun hale getirilmesi anlamında "uyarlama" daha tercih edilebilir durumdadır [85]. Geçici bir tedbir niteliğinde olan, matrahı belli olmayan vergiler için yapılan takdire dayanan bir işlemin doğasından kaynaklanan ve daha sonra ortaya çıkacak farklılığın[86] "hata" olarak nitelenmesi, müessesesinin varlık nedeni ve işleyişiyle bir çelişki yaratma müsait görünmektedir. Nitekim olağan tahakkuk sonrası, ihtiyati tahakkuk miktarında bir fazlalık olması kadar noksanlık olması da olasılık dahilindedir. Bu olasılıkta olağan tahakkuk ile oluşan miktar üzerinden oksan kısım için bunu tamamlayacak şekilde usulüne uygun ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararları alınarak tamamlama yolunda bir engel de olmamalıdır. Burada belki olağan tahakkukun ihtiyati tahakkukun sonuçlarını doğurmak üzere onu değiştirmesi nedeniyle yeni bir ihtiyati tahakkuk ve haciz kararı alınmasını gerekip gerekmediği tartışmaya müsait görünmektedir.

İhtiyati tahakkuk müessesesinde "düzeltilme" ibaresinin yarattığı ifade zafiyetleri ve sonuçlarını kısaca şu şekilde ele alabiliriz. Öncelikle, bir yandan alacağın özel kanununa göre tahakkukundan söz edip, diğer yandan buna göre ihtiyati tahakkukla bu tahakkuk arasındaki farkın düzeltilmesinden söz edildiğinde; tarh ve tebliğ aşamaları atlanarak yapılmış ihtiyati tahakkuk, olağan tahakkukla eş zeminde ele alınmış izlenimi vermektedir ki durum böyle değildir[87]. Zira bu kabulle hareket edildiğinde (tarh ve tebliğe dayalı olmayan) ihtiyati tahakkukun asıl ve yegane tahakkuk olduğu, sonradan usulüne ve sırasına göre olağan tahakkukun esas alınmasıyla bunun "düzeltilmesinin" bu anlama geldiği sonucuna varılır. Bunun devamında ise özellikle tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı yönünden de değerlendirme sorunları ortaya çıkar. Örneğin tarh zamanaşımı içinde ihtiyati tahakkuk uygulanmış olması, zamanaşımı süresi dolduktan sonra tarh ve tebliğe zemin alınabilir gibi hatalı bir sonuca ulaşılabilir. Ya da ihtiyati tahakkuk ve devamında uygulanan ihtiyati haczin

---

[85] Diğer yandan konu vergi olduğunda "hata" ve "düzeltme" kavramlarının Vergi Usul Kanunu m. 116-126'dan hareketle vergi hukuku literatüründe de vergiye ilişkin hesaplar veya vergilendirmede yapılan hatalar ve bunların düzeltilmesinin adlandırılmasında kullanıldığı göz ardı edilmemelidir.

[86] Aynı yönde **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 154.

[87] Nitekim Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde "İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi" şeklinde bir açıklama dahi bulunmamakta aksine *"İhtiyati Tahakkukun Kaldırılması"* başlıklı 122. maddede *"İhtiyati tahakkuka konu olan vergi ve ceza ile ilgili kesin tahakkuk verildiğinde, ihtiyati tahakkukun kaldırılmasını gerektiren başka nedenlerin bulunması halinde ihtiyati tahakkuk iptal edilmek suretiyle kaldırılır"* denilmektedir. Maddede virgülün hatalı kullanımı söz konusuysa da ihtiyati tahakkukun i) kesin tahakkuk verilmesi, ii) başkaca nedenler bulunması halinde "iptal edilmek suretiyle kaldırılacağı"nın ifade edildiği açıktır. Yine açıklamada "iptal" ve "kaldırma" şeklinde iki farklı kavramın bir arada kullanılmasının doğru olmadığını ifade etmekte yarar bulunmaktadır. Kanun, ihtiyati tahakkukun iptali ve kaldırılmasından değil düzeltilmesinden söz ettiğine göre farklı hukuki sonuçları olan kavramlardan "değiştirme" kavramının kullanımı daha isabetli olabilecektir. Nitekim Yönergenin 123. maddesinde yapılan açıklamada, *"Kesin tahakkuka dönüştürülen tahakkuk tutarı"* ibaresinin kullanılması, adı konulmasa da "dönüştürme"den söz ederek bir şekilde "değiştirme" işlemini ifade etme çabası olarak değerlendirilebilir.

tahsil zamanaşımını kestiği düşünülebilir. VUK (m. 114), belli bir zaman içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını düzenlemektedir. Tahakkuk ise tarh ve tebliğ aşamalarını müteakip gelinen aşamadır. O halde tarh ve tebliğ işlemlerinin atlandığı ihtiyati tahakkukun VUK anlamında zamanaşımına bir etkisi yoktur[88]. İhtiyati tahakkuk uygulanmış olsa da zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi ve kesilmeyen ceza zamanaşımına uğrayacak, ihtiyati tahakkuk ile korunacak bir alacak da kalmadığından (daha doğrusu oluşmadığından) bu işlemin de konusu kalmadığından kaldırılması gerekecektir. Tarh ve tebliğ ile olağan tahakkukun olmadığı noktada belli zamanda ödenmesi gereken "muaccel hale gelmiş[89]" bir alacaktan ve buna dair vadeden (AATUHK md. 37) söz edilemeyecek, dolayısıyla tahsil zamanaşımın başlaması da (AATUHK m. 102) söz konusu olmayacaktır[90]. AATUHK'nda (m. 104) haciz uygulanmasının tahsil zamanaşımını keseceğinin düzenlenmiş olması ve htiyati tahakkukun devamında ihtiyati haciz uygulanması da bu anlamda bir özellik göstermemektedir. Zira ihtiyati haciz öncesi buna dayanak olarak uygulanan ihtiyati tahakkukun bir borç yaratma etkisi olmaması nedeniyle Kanun (AATUHK m. 102) düzenlemesinde sözü edilen haczin "kesin haciz" olduğu ve konusunda bir tereddüt olmamalıdır[91].

İkinci olarak ihtiyati tahakkuka konu alacağın sonradan yapılan tarh işlemi ile somut tespit edilmiş olması nedeniyle ihtiyati tahakkukun düzeltilmesinde olağan şekilde tahakkuk eden tutarlar değil tarh edilen vergi ve kesilen ceza tutarlarının dikkate alınması daha uygun görünmektedir. Bağlı olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların davaya konu edilmesine bağlı olarak tahsil işlemlerinin durmasına (İYUK m. 27/4) rağmen ihtiyati tahakkuka dayalı ihtiyati haciz devam etmektedir. İhtiyati tahakkukun düzeltilmesinin olağan tahakkukun kesinleşmesine ertelenmesi bu haczin ilk (ihtiyati tahakkuk) tutarlar üzerinden uzun bir süre devam ettirilmesini gerektirir ki bu da ölçüsüz bir sonuç doğuracaktır. Diğer yandan dava konusu yapılan ikmalen veya re'sen tarhiyatta derece mahkemesi kararlarına göre tarhiyat miktarları ya iptal edilebilmekte ya da VUK m. 112 uyarınca ödenmeleri ve süresinde ödeme yapılmaması durumunda ödeme emri tebliği ile cebri takibat gereği gündeme gelebilmektedir.

---

88 VUK m. 114 ile takdir komisyonuna sevk ya da m. 15 ile mücbir sebepler gibi zamanaşımını durdurucu nedenler düzenlenmişse de zamanaşımının kesilmesine dair (VUK m. 374ile düzenlenmiş ceza ihbarnamesi tebliği hariç) bir düzenleme mevcut değildir. Nami **Çağan**, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975, s. 156, 160

89 **Çağan**, s. 94.

90 Aynı yönde Mehmet **Arslan**, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016, s. 189; Neslihan **Coşkun Karadağ**, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından 'Mücbir Sebepler' ve 'Ödeme'ye Eleştirel Bakış", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 61, S. 3, 2012, s. 1031. (Zamanaşımı)

91 Aynı yönde **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 533, 534, 535; **Candan**, s. 1104; **Aykaç**, s. 297; **Yılmaz**, s. 945; **Ünlü**, s. 862; **Arslan**, 208; **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s. 338.

Bu durumda bir mahkeme kararı uyarınca yapılan işleme karşın ihtiyati tahakkukun bu mahkeme kararı dikkate alınmadan aynı miktarla devamı bir çelişki doğurmaktadır. Ayrıca ihtiyati tahakkuk ve haciz kararının yargı kararı ile iptalinde bunun uygulanması için kesinleşme beklenmediği halde ihtiyati tahakkuk miktarının düzeltilmesi için tarhiyatın esasına karşı açılan davaya dair kararın kesinleşmesinin beklemesi de bir diğer çelişki olacaktır.

Üçüncü olarak, ihtiyati tahakkuk, vergi yanında bunun "zam" ve cezasını da içerecek şekilde yapılmakta ise de (AATUHK m. 17), tarhiyatın yapılması ile ortaya "zam" (AATUHK m. 51) değil gecikme faizi (VUK m. 112) çıkmakta ancak bu faiz de belirli bir süre geçmesi ile tahakkuk sonrasında tahsil edilebilir hale gelmektedir. Gecikme faizi yönünden tarh ile oluşacak alacağı koruyucu bir düzenleme kanunda olmadığı gibi "zam" ibaresinin de bunu kapsamadığı düşünülebilir[92]. Nitekim gecikme zammı daha en başta AATUHK kabulü ile hukuk sistemimize dahil olmuşken, gecikme faizi ihtiyati tahakkuk düzenlemeleri sırasında mevcut değildir[93]. Hukuki nitelikleri de farklı olan[94] gecikme zammı ve gecikme faizi kavramlarının "zam" adı altında aynı hukuki rejime tabi tutulması bu nedenle makul görünmemektedir.

O halde ihtiyati tahakkuk tutarının olağan tahakkukun kesinleşmesi ile değil "tarhiyatın yapılması" ile düzeltilmesi[95]; tarhiyat sonrasında tahsilatın yapılmasını engelleyecek yeni durumların oluşması veya var olanların devam etmesi halinde diğer kanuni nedenlerin varlığı halinde gecikme faizi için ek ihtiyati haciz uygulanması üzerinde düşünülmeye değer görülebilir[96]. Diğer yandan yapılan tarhiyat tutarının ihtiyati tahakkuk tutarından daha noksan bir miktar olduğu noktada, ihtiyati tahakkuk miktarının sırf henüz kesinleşme olmadı diye bu haliyle devam ettirilmesi ölçülü de görünmemektedir. Anayasa Mahkemesi'nin İYUK m. 28/1 ile ilgili iptal karar gerekçesi de esasen bu yönde ele alınabilir[97].

---

92 Aynı yönde Halil **Bağdınlı**, "Katma Değer Vergisi ile Gecikme Faizi Üzerinden İhtiyati Haciz Uygulanabilir mi?", Vergi Sorunları Dergisi, S. 145, Ekim 2000, s. 74.

93 AATUHK'nun kabul edilip yürürlüğe girdiği tarihte 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlükte olup, gecikme faizi söz konusu Kanunda düzenlenmiş değildir Bkz. Resmi Gazete, 15.06.1949, S. 7233. Söz konusu Kanun müteakiben 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Gecikme faizi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesine 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla eklenmiştir.

94 Gecikme zammı ödenecek aşamaya gelip, vadesinde ödenmeyen (vergi ziyaı cezası dahil) amme alacakları için vade tarihinden itibaren uygulanmakta iken gecikme faizi sadece vergi asılları için (belli tarhiyat türlerinde) ödenecek aşamaya gelinmesinde geciken süreç için söz konusudur. Bkz. Elif **Sonsuzoğlu**, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s. 38, 109.

95 Nitekim Balcı da ihtiyati tahakkuka konu vergi matrahının buna konu vergiler için tarhiyat yapılması ile gündeme geleceğini ifade etmektedir. Bkz. **Balcı**, Teminat İsteme, s. 161. Diğer yandan Candan da tarhiyata karşı açılan davada verilen iptal kararının kesinleşmesi beklenmeden ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi gerektiği görüşündedir. Bkz. **Candan,** s. 300.

96 Aynı yönde **Baydere**, s. 54.

97 Haciz veya ihtiyati haciz konulu davalarda verilen kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği yolundaki İYUK m. 28/1 hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından, Anayasa'nın tüm idari işlem ve

Diğer yandan İYUK (m. 27/4) uyarınca ikmalen veya re'sen tarhiyatların davaya konu edilmesi "tahsilat işlemlerini" durdurmaktadır. İhtiyati tahakkuk da dahil "amme alacağının korunması" ile ilgili işlemlerin "tahsilat" işlemleri değil, yapılacak tahsilatı güvenceye alma amacı taşıdıkları açıktır. Buradan hareketle, ihtiyati tahakkuk ve devamında uygulanan ihtiyati haczin, sırf olağan süreçte tarh işlemi yapılarak davaya konu edilmesiyle kendiliğinden ortadan kalkması söz konusu olmayacak, bunların tarhiyattan bağımsız olarak davaya konu edilmesi gerekecektir. Bu durumda her ne kadar düzeltilmiş de olsa birisi olağan diğeri ihtiyati tahakkuk söz konusu olamayacağı gibi aynı sübjektif vergilendirme işleminde aynı anda iki tarhiyatın var olduğundan da söz edilmeyecektir. Sonradan miktarı düzeltilmiş olsa bile ihtiyatı tahakkukun tarhiyatı içine aldığı kabulü için yeterli olmadığı, aksine ihtiyati tahakkukun kendisinin, sebep unsuru olarak bir tarh işlemine ihtiyaç duymayan, hukuk düzenindeki değişikliğin bu işlemden önce doğduğunu ve etkisini tespit eden, açıklayan bir işlem olduğu sonucuna varılabilir[98].

Bu noktada bir ara sonuç olarak, olağan tahakkukun gerçekleştiği anda dahi amme alacağının korunması ihtiyacı ortadan kalkmadığı ve henüz ödeme emri tebliğ ile cebri takibat başlatılamadığı için kesin haciz de uygulanamadığından asıl amacın ihtiyati haczi muhafaza etmek olduğu ortaya çıkmaktadır. İhtiyati tahakkukun olağan tahakkuka göre düzeltilmesi (uyarlanması) temelde ihtiyati haczin neden unsurunu muhafaza etmek olduğuna göre düzeltilmesi gereken ihtiyati tahakkuk değil, artık -ihtiyati tahakkukun hukuki etkisini devam ettiren- olağan olarak tahakkuk eden miktarlara göre ihtiyati haciz olmalıdır. Ancak bu durum, AATUHK, VUK ve İYUK arasındaki düzenleme farklılıklarının uyumlaştırılması gereğini de ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle Kanunun (AATUHK m. 19) mevcut hali yerine, "İhtiyati tahakkuka dayalı ihtiyati haciz ile özel kanununa dayalı tahakkuk arasındaki fark, özel kanununa dayalı tahakkuka göre düzeltilir. Bu şekilde özel kanununa göre gerçekleşen tahakkuk, ihtiyati tahakkuk hükmünü muhafaza eder." şeklinde bir düzenleme daha uygun olabilecektir. Böylece biri olağan diğer ihtiyati tahakkuk şeklinde iki ayrı tahakkuk işleminin aynı anda varlığının önüne de geçilmiş olacak[99], VUK m. 112 uyarınca yargı kararının sonucuna

---

eylemlere karşı yargı yolunun açık olması hükmünü etkisiz kıldığı ve böylece hukuk güvenliği ve yargısal denetim aracılığıyla hukukun üstünlüğünün sağlanması amacına zarar verdiği gerekçesi ile iptal edilmiştir. Bkz. AYM, E. 2012/107, K. 2012/90, 10.07.2013, (Resmi Gazete, 22.11.2013, S. 28829)

98 İhtiyati tahakkukun, tarh ve tebliğ aşamalarını atlayan ve bu nedenle amme alacağının korunması anlamında Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında bir tedbir olduğu yolunda gerekçe taşıyan vergi mahkemesi ısrar kararının Danıştay tarafından onanmış olması da bu açıdan değerlendirilebilir. Bkz. Dan. VDDK, E. 2000/326, K. 2001/96, 23.02.2021, (Lexpera).

99 AATUHK m. 19 lafzında *"ihtiyati tahakkukla hususi kanununa müstenit tahakkuk arasındaki fark"* şeklindeki ifade, *"*(ihtiyati tahakkuk) *hususi kanununa müstenit tahakkuka göre düzeltilir"* ifadesi ile bir arada okunduğunda, birisi özel kanununa dayalı (olağan) tahakkuk ve diğeri buna göre düzeltilmiş olsa bile ihtiyati tahakkuk şeklinde aynı miktarlı iki tahakkukun söz konusu olabileceği sonucu çıkmaktadır. Bunlardan birisinin (olağan tahakkuk) bir borç, diğerinin (ihtiyati tahakkuk) ise bu borcun tahsilini güvenceye alma anlamında

göre tahakkukun gerçekleştiği noktada tahsilat işlemleri de devam edeceğine göre bunun kesinleşmesi beklenmeden amme alacağının korunma yöntemlerinin düzeltilerek tahsilat işlemlerine devam edilmesi mümkün olabilecektir.

II. BİR İDARİ İŞLEM OLARAK "İHTİYATİ TAHAKKUK"UN UNSURLARI

AATUHK (m. 20), haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk "sebeplerine" ve "miktarına" itirazda bulunabileceklerini düzenlemekte ve bu yolda ihtiyati hacze itirazı düzenleyen bir diğer maddeye (m. 15) atıf yapmaktadır. İhtiyati hacze itiraza dair hükümde de (m. 15), ihtiyati haciz "sebebine" itirazdan söz edilmektedir. Buradaki "itiraz" ibarelerini 2576 sayılı Kanun (m. 13/c) uyarınca "vergi mahkemesinde dava açılması" olarak okunmak durumundadır.

Böyle değerlendirilince AATUHK'nun ihtiyati tahakkuk işleminin hukuka uygunluğuna ilişkin yargısal denetimi sadece "sebep" ve "konu" ile sınırladığı izleniminin doğması mümkündür. İhtiyati hacze ilişkin olarak da "sebep" unsuru sınırlaması yapılmış gibi görünmektedir. Ancak her şeyden önce idari yargı denetiminin, idari işlemin sadece bir veya birkaç unsuru ile sınırlı yapılması idari yargı denetiminin varlık nedeni yanında her türlü idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetiminin yargı yetkisinde olduğuna dair (AATUHK'ndan çok sonra kabul edilerek yürürlüğe giren) Anayasa'nın 125. maddesine de aykırı olacaktır. Diğer yandan, AATHUK, 21.07.1953 kabul tarihli olup 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girdikten sonra 06.01.1982 kabul tarihli İYUK 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe girmiş durumdadır. İYUK (m. 2) ile bir idari dava türü olarak iptal davasının, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalar olduğu düzenlenmiştir. Anayasa yanında sonraki kanun olan İYUK düzenlemesi dikkate alındığında ihtiyati tahakkukun hukuka uygunluk denetimin sadece "sebep" ve "konu (miktar)" ile ilgili değil, yetki, şekil ve maksat yönlerinden de yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır[100]. Diğer yandan

farklı hukuki sonuçları ortaya koyduğu söylenebilir. Ancak görüşümüze göre olağan tahakkukun gerçekleşmesi ile artık ihtiyati tahakkuk tutarının anlamı kalmamış, ihtiyati tahakkuk yerine -ama onun hukuki etkisini devam ettirmek üzere- olağan tahakkuk geçmiştir. Olağan tahakkuku davaya konu edilip edilmemesinden bağımsız olarak -şartları devam ediyorsa- ihtiyati haczin devam ettirilmesi gerekliliği de devam edecektir. Olağan tahakkuka esas tarhiyatın davaya konu edilmesiyle tahsilat işlemlerinin durması da (İYUK m. 27/4) konuda bir etken unsur değildir. Zira duran "tahsilat" işlemleri olup, "amme alacağının korunmasına" ilişkin işlemler tahsilat işlemi olmadığından, bunlar için ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararı söz konusu olmadıkça yürütülmelerine devam edilecektir.

[100] Aynı yönde bkz. **Candan**, s. 305; Mustafa **Balcı**, Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 570. (Kamu İcra) Vergi mahkemesinde açılan iptal davası konusu ihtiyati hacizse sadece ihtiyati haciz nedenlerine; ihtiyati tahakkuk nedeniyle ihtiyati hacizse ihtiyati tahakkuk miktarına, nedenlerine ve ihtiyati haciz nedenlerine dava nedeni olarak dayanılabileceği yolunda ise bkz. **Çelik**, Kamu Alacakları, s. 87; **Serim**, s. 64.

ihtiyati tahakkuka dair dava (itiraz) ile ilgili olarak ihtiyati hacze dair maddeye yapılan yollamanın sonucu olarak davanın ihtiyati haciz uygulanması, haciz gıyapta uygulanmışsa tebliği tarihi itibariyle on beş gün içinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde açılması gerektiği kabul görmektedir[101]. Ancak ihtiyati tahakkuk ve/veya ihtiyati haciz işleminin henüz uygulanmadan önce öğrenilmesi durumunda, -eğer menfaat ihlali koşulu oluşmuşsa[102]- davaya konu edilmelerini engelleyen bir hüküm bulunmadığına ayrıca dikkat çekmek gerekir[103]. O

---

[101] **Karavelioğlu**, s. 105; **Candan**, s. 305; **Balcı**, Kamu İcra, s. 570. İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri için dava açma süresinin aynı olduğu yolunda ayrıca bkz. Dan. 3. D., E. 2008/2279, K. 2020/585, 26.02.2010, (Corpus). AATUHK'nun, ihtiyati tahakkuk için özel bir dava açma süresi belirlemediğinden genel dava açma süresi olan otuz gün içinde dava açılması mümkün görünmektedir şeklinde karşı görüş için bkz. Hüseyin **Aydemir**, Vergi Davaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025, s. 789. Diğer yandan her ne kadar ihtiyati hacizle ilgiliyse de mükellefin vekiline uygulanan işlem nedeniyle açılan bir davada Danıştay, davanın ihtiyati haciz sebeplerinin bulunmadığı iddiası ile değil, ihtiyati haczin muhatabı olamayacağı iddiasıyla idareden kaldırma isteminde bulunması ile ilgili olduğu; özel dava açma süresinin ihtiyati haczin sebebine yönelik itirazlarda geçerli olduğu ve bu davanın otuz günlük sürede açılabileceğine karar vermiştir. Bkz. Dan. 4. D., E. 1993/1302, K. 1994/1296, 02.03.1994, (Lexpera). Danıştay'ın bu gerekçesinin ihtiyati tahakkuk yönünden de geçerli kabul edilmesi mümkündür. Dönmez söz konusu kararı, açılacak davada nedenlerin sadece ilgili maddede sayılı olanlarla sınırlı olduğu yönünde bir açıklık olmaması gerekçesiyle eleştirmektedir. Bkz. Recai **Dönmez**, Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir 1998, s. 106, 107. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 86, 87; Yusuf **Karakoç**, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 94 (Süreler).

[102] Menfaat ihlali, iptal davasının açılmasında İYUK m. 1/a tarafından bir koşul olarak aranmaktaysa da tanımı yapılmamıştır. Yargı kararlarından hareketle genel kabul, idari işlemle buna dair dava açan kişi arasında kişisel, meşru ve güncel bir ilişkinin varlığı şeklindedir. Örnek olarak bkz. AYM, E. 1995/46, K. 1995/49, 21.09.1995; Dan. 8. D., 23.03.2022, E:2022/1829, K:2022/1969; Dan. 6. D., 24.12.2020, E:2020/10431, K:2020/13607, (Corpus). İhtiyati tahakkukun, ihtiyati haciz uygulanmadan önce davaya konu edilmesinde diğer unsurlar yönünden değilse de menfaatin güncel olması unsuru özellik gösterebilir. Eğer güncellik, Yıldırım ve Fiş Üstün'ün ele aldığı şekliyle *"halihazırda veya yakın gelecekte kurulabilecek bir ilgi"* olarak ele alınırsa ihtiyati haciz uygulanmasını beklemeden dava açılması mümkün olabilmelidir. Zira yine Yıldırım ve Fiş Üstün'ünde ifade ettiği üzere bu noktada dava açacak kişinin işlemi kendi menfaati için bir tehdit olarak görmesi ve bu algıyı haklı çıkaracak gerekçeler varsa dava ehliyetinin varlığı kabul edilmelidir. Bkz. Turan **Yıldırım**/Gül **Fiş Üstün**, Açıklamalı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023, s. 26, 27. İhtiyati tahakkuk işleminin devamında ihtiyati haciz uygulanması kaçınılmaz olduğuna göre henüz ihtiyati haciz uygulanmadan bir şekilde öğrenilen ihtiyati tahakkuka yönelik dava açılabileceği sonucuna varılabilir. Ayrıca bkz. F. Ebru **Gündüz**, İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 167, 169 ve aynı yönde Osman **Sarıaslan**, Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayını, Ankara, 2014, s. 158. Ancak Danıştay'ın genel olarak yaklaşımı, *"menfaat ihlalinin geçmişte kalmış ve etkilerini kaybetmiş ya da gelecekte yaşanması muhtemel olan bir menfaat ihlali olmaması"* gerektiği şeklindedir. Bu yönde bkz. Dan. 6. D., E. 2020/10431, K. 2020/13697, 24.12.2020; Dan. İDDK, E. 2021/1073, K. 2021/1896, 18.10.2021; Dan. 15. D., E. 2015/1493, K. 2015/8453, 04.12.2015, (Corpus). Başka bir Danıştay kararında bir yandan ihtiyati tahakkukun tek başına mükellefin menfaatini ihlal eden bir işlem olarak nitelendirilmediği ve diğer yandan da işlerlik ve etkinliğini ihtiyati hacizden aldığı değerlendirmesi yapıldığı görülmektedir. Bkz. Dan. VDDK, E. 2000/326, K. 2001/96, 23.02.2001, (Lexpera). Görüşümüze göre söz konusu karar gerekçesinin ve literatürde bu yönde görüşü savunanların temel dayanağı (İYUK öncesi dönemde kanunlaşan AATUHK çerçevesinde) ihtiyati tahakkuka itiraz ile ilgili maddenin, ihtiyati hacze itiraza dair bir diğer maddeye atıf yapmasından ibaret olup, hem itiraz/dava hem süreler hem de itiraz/dava nedenleri gibi konularda İYUK düzenlemelerinin ışığında yeniden bir değerlendirme yapılmasında yarar görülebilir. Diğer yandan KDV Genel uygulama Tebliği'nin yayımlandığı 26.12.2014 tarihinden kaldırıldığı 31.10.2024 tarihine kadar *"IV/E Özel Esaslar"* başlıklı bölümünde haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk -veya- ihtiyati haciz uygulanan mükelleflerin özel esaslara tabi olacağının düzenlenmiş olması örneğinde olduğu gibi ihtiyati tahakkukun, ihtiyati haciz dışında etkili olduğu işlemler söz konusu olmuştur, gelecekte de farklı uygulamalara dayanak alınabileceği gözden uzak tutulmamalıdır.

[103] **Kuzucu Yapar**, s.164, 165; **Baydere**, s. 135; **Aydemir**, s. 789. inceleme elemanının ilk hesaplamalara göre ihtiyati haciz uygulanması için 19.11.1998 tarihinde ilgili vergi dairesine yazdığı yazının iptaline yönelik dava

halde esasen kabul edildiği dönemde değilse de öncelikle VUK'nun yürürlüğe girmesi, akabinde 1982 Anayasası'nın kabulü ve devamla 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunların kabulü sonrası dönemde AATUHK'nun genel olarak dava açılması, dava açılma süresi ve dava nedenleri yönünden *"metin dilinin açık ve anlaşılır olması*[104]*"* vasfını kaybettiği ve hukuki belirlilik ilkesinin gereklerini yerine getiremediği söylenebilir.

İhtiyati tahakkuk da dahil amme alacağının korunması yöntemlerinin Anayasa'nın 35. maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkına bir müdahale niteliği taşıdığı[105], bu müdahalenin sadece verginin tarhı, ceza kesilmesi veya vergilerin tahsili işlemleri ile sınırlı olmayıp, malvarlığı üzerinde kişinin tasarrufunun kısıtlandığı her işlemde söz konusu olduğu söylenebilir[106]. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk işleminin de Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca müdahalenin hakkın özüne dokunmadan ve ancak Kanun ile yapılabilmesi şartı AATUHK düzenlemeleri ile karşılanmış görünmektedir. AATUHK hükümleri ihtiyati tahakkuk açısından bu şartları yerine getirmeye elverişli olup, işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amacının bizzat Kanunla düzenlenmesi yanında geçici nitelik taşıması ve sonunda bir düzeltmeye tabi olması bu açıdan ele alınabilir. O yüzden bir idari işlem olarak ihtiyati tahakkukun tüm unsurlarıyla ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

A. Yetki

İdare hukuku açısından yetki, idari işlemin, idare örgütü içerisinde görev yapan herkesin değil, kanunla belirlenmiş ilgili makam tarafından yapılmasını ifade etmektedir[107]. Yetki unsuru, idari işlemi yapan makamın o işlemi yapma yeteneği yani ehil olup olmadığı veya

---

açılan ancak 09.12.1998 tarihinde uygulanan ihtiyati hacze karşı ise dava açılmayan bir olayda Danıştay'ın davacının hak kaybının önlenmesi açısından davanın esastan görülmesi gerektiği değerlendirmesi de bu yönde ele alınabilir. Bkz. Dan. VDDK, E. 2000/71, K. 2000/341, 27.10.2000, (Corpus). Karar her ne kadar ihtiyati hacizle ilgili ise de aynı gerekçenin ihtiyati tahakkuk hakkında dikkate alınması önünde bir engel olmadığı söylenebilir. İhtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkukun dava konusu edilemeyeceği, zaten ihtiyati haciz uygulanmadan, ihtiyati tahakkuka ilişkin dava açma süresinin başlamayacağı şeklinde aksi yönde görüş için bkz. S. Murat **Kuru**, "İhtiyati Tahakkukta Dava Açma Süresi", Vergi Dünyası Dergisi, S. 440, Nisan 2018, s. 156.

[104] Mevzuat dilinin anlaşılır olmaması, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanılması, başka hukuk kurallarına atıf yapılıyorsa açıkça gösterilmemesi ve sistematikten yoksun olması bunların etki alanının tespitini güçleştirmekte ve hukuki belirlilik, dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesini ihlal edebilmektedir. Bkz. Yusuf **Karakoç**, "Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", Hukuki Güvenlik İlkesi, Editörler, Müzeyyen Eroğlu Durkal/Ahmet Hulusi Akkaş, Adalet Yayınevi, Ankara 2025, s. 143, 145, (Hukuki Güvenlik).

[105] Nitekim ihtiyati hacze konu malların bozulma tehlikesinin varlığı halinde malların derhal satılabileceği yolundaki Tahsilat Tebliği uyarınca tesis edilen işleme dair davada, mülkiyet hakkına dokunan bu düzenlemenin tebliğle yapılması mümkün olmadığı yolunda verilmiş karar da bu çerçevede ele alınabilir. Dan. 7. D., E. 2019/4594, K. 2022/5070, 13.12.2022, (Corpus).

[106] Aynı yönde Serpil **Erdem**/Ahmet Bumin **Doğrusöz**, "Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Mülkiyet Hakkı Yönünden Sınırları", Vergi Sorunları Dergisi, S. 421, Ekim 2023, s. 41.

[107] Ender Ethem **Atay**, İdare Hukuku, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 456; Bahtiyar **Akyılmaz**/Murat **Sezginer**/Cemil **Kaya**, Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2022, s. 380.

mezun edilip edilmediği ile ilgilidir[108]. Dolayısıyla yetkili makam, ortaya çıkan "nedene" göre, kanun ile irade açıklaması yapmaya aynı zamanda görevli makam olmaktadır[109].

İhtiyati tahakkuk, vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdarın tahakkuk ettirilme hususunda yazılı emriyle yapılır. İhtiyati tahakkuk konusunda yazılı talebi mutlak bir şart olan vergi dairesi müdürü, söz konusu vergiyi tarh etme ve cezayı kesme konusunda yetkili vergi dairesi müdürü olup, diğer makamların bu yönde talebinin yerine getirilmesi değildir[110]. Bu müessesenin uygulanmasının vergi dairesi müdürünün yazılı talebine bağlanmış olması, bu talebin esasen bir idari makamın (defterdar) bir işlemi (ihtiyati tahakkuk kararı) ancak diğer bir makamın (vergi dairesi müdür) teklifini aldıktan sonra yapabilmesine örnek gösterilebilir. İşte burada vergi dairesi müdürünün yazılı talebi, defterdarın bu yönde bir isteği olmadan kanuna dayalı olduğundan bir "hazırlık işlemi olarak teklif işlemi[111]" niteliğindedir. Aynı şekilde defterdarın da re'sen ihtiyati tahakkuk emri ver(ebil)mesi söz konusu değildir[112]. Bu bağlamda vergi dairesi müdürünün, bir takdir yetkisi bulunmayıp, kanunda sayılan nedenlerin varlığını saptaması halinde ihtiyati tahakkuk talep etmesi bir zorunluluk[113] ise de defterdarın bu konuda yazılı emir verip vermeme konusunda bir takdir yetkisi söz konusudur[114].

O halde ihtiyati tahakkuk konusunda, ilki defterdarın bu yönde yazılı emir verip vermeme konusunda[115] ve ikincisi ise ihtiyaten tahakkuk edilecek amme alacağının dış karinelere[116] göre

---

[108] **Ulusoy**, s. 403.

[109] Tayfun **Akgüner**, İdare Hukuku, 8. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2021, s. 1054.

[110] **Candan**, s. 296.

[111] Kemal **Gözler**, İdare Hukuku Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s. 598, 733; Emre **Can**, İdari İşlemin Şekil Unsuru, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 215, 216; Metin **Günday**, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011, s. 146.

[112] **Çelik**, Güvence, s. 10; **Baydere**, s. 46.

[113] Vergi dairesi müdürünün, ihtiyati tahakkuk talebi için aranan nedenlerin mevcudiyeti konusunda bir takdir yetkisinden söz edilebilirse de varlığını tespit halinde artık bu talebin bir zorunluluk haline geldiği söylenebilir. Aynı yönde bkz. Adnan **Gerçek**, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 167, (Takdir Yetkisi); Ümit Süleyman **Üstün**, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 167 (Takdir Yetkisi); **Baydere**, s. 47,48; **Çelik**, Güvence, s. 10.

[114] Kemal **Aykaç**, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri, Kardeş Matbaacılık, Ankara 1974, s. 69; **Çelik**, Kamu Alacakları, s. 86; **Candan**, s. 297; **Ateşağaoğlu**, s. 31. Karakoç da defterdarın takdir yetkisi olduğu konusunda aynı yönde görüş bildirmekte ise de farklı olarak vergi dairesi müdürünün de defterdardan talepte bulunmasının bunu gerekli görmesine bağlı olması nedeniyle takdir yetkisi olduğunu ifade etmektedir. Bkz. **Karakoç**, Kamu İcra, s. 124 .

[115] AATUHK m. 17, *"…defterdar derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir" şeklindeki hükümde "verebilir"* ibaresini kullandığından, takdir yetkisini tanıyan hükmün açık olduğu söylenebilir. Üstün'ün *"kanunda emredici nitelikte kelimeler kullanılmadan, seçimlik hak tanıyan '-ebilmek' ekli, bir hak, yetki tanıyan fiilleri kullanması durumunda idarenin takdir yetkisi…"*nden söz edilebileceği değerlendirmesi bu yönde ele alınabilir. Bkz. **Üstün**, Takdir Yetkisi, s. 26.

[116] Vergi matrahının dış karinelere göre takdiri, süresi gelmediği için henüz beyanname verilmeyen ya da beyan süresi geçmiş olmakla beraber henüz vergi incelemesine konu olmadığı için matrahı belli olmayan durumlarda söz konusudur. Aynı yönde **Ateşağaoğlu**, s. 32.

takdiri şeklinde iki noktada takdir yetkisi kullanımı söz konusudur[117]. Esasen ihtiyati tahakkukun bir anlamda tarh işlemini de içeren geçici bir tedbir olması nedeniyle çoğu zaman kesinleşen tahakkuk ile arasında matrah farkları oluşabilmesi de bu ikinci takdir yetkisi kullanımının doğal bir sonucudur. Ancak bir takdir yetkisinden söz ediliyor olması, ihtiyati tahakkukun iptali istemiyle açılacak bir davada, uygulama için ilgili koşulların varlığının idarece delilleri ile ispat edilmesi gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır[118]. Görüşümüze göre aşağıda ele alınacak ihtiyati tahakkuk nedenlerinin çeşitliliği ve özellikleri dikkate alındığında herbir koşulun varlığının ispatında genel geçer bir ispat yönteminden söz etmek güç görünmektedir. Ancak kanun düzenlemesinin "deliller elde edilmesi" veya "ihtimalleri varsa" gibi ifadeler kullandığı noktada mutlak kesinliğin değil makul şüphenin ve yaklaşık ispatın yeterli kabul edilmesi mümkündür[119]. Aksi halde müessese fiilen uygulanamaz bir duruma gelecek ve varlık nedeni anlamını kaybedecektir. Aksine "borçlunun belli ikametgahı yoksa" gibi bir şartın mutlak ve kesin şekilde ispatının gerekli olmadığı söylenemez. Ancak yine de temel haklara müdahale gerektiren böyle bir uygulamada, i) ispatta belirsizliği gidermek ve öngörülebilir bir hale getirmek ve ii) hukukun eşit ve yeknesak uygulanmasını sağlamak açısından bir ispat standardı belirlenmesinde yarar görülebilir[120]. Söz konusu fiillerin illaki hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanacak mükellef nezdinde bir inceleme ile tespiti ve

---

[117] **Gerçek**, Takdir Yetkisi, s. 167.

[118] Gamze **Gümüşkaya**, Vergi Hukukunda İspat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2024, s. 255. Danıştay'ın, kanunun aradığı şartların gerçekleştiğine ilişkin hiçbir tespit yapılmadan ihtiyati haciz tesisini hukuka uygun bulmadığına dair karar gerekçesinin ihtiyati tahakkuk açısından da geçerli olduğu düşünülebilir. Bkz. Dan. 4. D., E. 2000/423, K. 2000/2680, 08.06.2000, (Corpus).

[119] Nitekim medeni hukuk yargılamasında geçerli ispat ölçüsü kural olarak tam (kesin) ispatken, ihtiyati tedbirler, ihtiyati haciz, bazı doğrudan doğruya iflas sebepleri alanında örnekleri görüldüğü üzere -ilgili kanun hükümleri izin verdiğinden- istisnai olarak bir vakıa iddiasının kuvvetli olasılık olduğunun ortaya konulmasının yeterli olduğu yaklaşık ispat ölçüsü kullanılmaktadır. Bkz. **Pekcanıtez/Atalay/Özekes**, s. 351; Baki **Kuru**/Burak **Aydın**, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı,5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021, s. 239, 466; **Görgün ve diğerleri**, s. 473; Hakan **Albayrak**, Medeni Usul ve İcra İflas Hukukunda Yaklaşık İspat, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s. 374. Tam/kesin ispatın aranması durumunda ihtiyati tedbirle elde edilmek istenen amaçtan uzaklaşılacağı dikkate alınarak özel hukukta ispat ölçüsü düşürülmüş ve talep eden tarafın haklılığı ile ihtiyati tedbir sebeplerinin varlığının gerçeğe yakın görülmesi yeterli kabul edilmiştir. Bkz. Murat **Atalı**/İbrahim **Ermenek**/Ersin **Erdoğan**, Medeni Usul Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 701, 702. Bu çerçevede müesseselerin amacı dikkate alındığında amme alacağının korunması yöntemlerinde ispatı gereken hususların kendi özelliklerinden kaynaklanan nedenlerle tam/kesin ispat olması gereken haller dışında yaklaşık/gerçeğe yakın ispat ölçüsü ile ele alınabilmesi mümkün görünmektedir. Ceza yargılaması açısından da Kanun koyucu bir şüphenin bulunmasını bir zorunluluk olarak aramaktaysa da tüm koruma tedbirleri için ortak bir şüphe ölçüttü belirlememiş, aksine bazı koruma tedbirleri için kuvvetli ve bazıları için de makul şüpheyi yeterli görmüştür. **Ersoy**, s. 363. Dolayısıyla her bir amme alacağının korunması yöntemi için şüphenin yoğunluk derecesi farklı olabileceği gibi ihtiyati tahakkuk özelinde kanunen düzenlenmiş herbir nedenin varlığına yönelik şüphede farklı yoğunluk derecelerinin aranması mümkün görünmektedir.

[120] Melikşah **Yasin**, İdari Yargılama Usulünde İspat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 186, 187.

delillendirilmesi şart olmayıp, başka bir mükellef hakkında yapılan işlemler sırasında da bir diğer mükellef açısından geçerli olabilecek olgular tespit edilmiş olabilir[121].

İkinci olarak, görüşümüze göre ihtiyati tahakkuka konu tutara yönelik matrahın ispat kolaylığı sağlamaya yönelik[122] dış karineler yardımıyla takdir ediliyor olması, karinelerin takdir edilen matrahın tamamen varsayımlara dayalı olmasını mazur göstermeyecektir. Uygulamada matrah takdirinde, mükellefin işi, iş ve işyeri durumu, günün ekonomik koşulları, sektör verileri gibi hususlara dayalı olarak takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapılmakta olup, bunların birer karine olduğu ve hukuka uygunluğunun idarece ispatlanması gerektiği söylenebilir[123].

Diğer yandan ihtiyati tahakkuk kararı alınmasında defterdara takdir yetkisi verilmiş olmasına rağmen kanunla bunun sınırları da çizilmiştir. Zira her amme alacağı için değil, sadece vergiler için ihtiyati tahakkuk kararı alınabilmekte, üstelik bunların da tamamı değil bakanlıkça belirlenen türleri[124] için işlem tesis edilebilmektedir[125]. Bu yetki çerçevesinde Bakanlık vergi ve resimlerin tümünü kapsam içine alabileceği gibi, bunlardan bir kısmını kapsam dışı da tutabilecektir[126]. Ancak Kanun düzenlemesinde harçlar ve fonlar sayılmadığından ve dolayısıyla ihtiyati tahakkuka konu edilemeyeceklerinden Bakanlığın bunları kapsam içine alma konusunda bir yetkisi bulunmamaktadır[127]. Bakanlık bu belirlemeyi Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği[128] ile yapmış olup, bunların tamamı[129] Devlete ait olduğundan belediye

---

[121] Aynı yönde Dan. 4. D., E. 2016/15686, K. 2017/287, 12.01.2017, (Corpus). Ancak incelenen başka şirketlerle aralarında organik bağ bulunduğu iddiasından hareketle hakkında inceleme bulunmayan bir diğer şirket için verilen ihtiyati haciz kararını hukuka aykırı bulan bir Danıştay kararı, ihtiyati tahakkuk açısından da aksi yönde kabul edilebilir. Bkz. Dan. 4. D., E. 2000/423, K. 2000/2680, 08.06.2000, (Corpus).

[122] **Gümüşkaya**, s. 260, 261.

[123] Aynı yönde bkz. **Candan**, s. 298.

[124] Burada ilginç bir durumu tespit etmekte yarar vardır. AATUHK m. 13/1, m. 9'a atfen teminat istenmesini gerektiren durumların varlığını ihtiyati haciz nedeni kabul etmiş, m. 9/1 ise herhangi bir vergi türü ayrımı yapmadan "ilk hesaplara göre belirtilen miktar" üzerinden teminat istenmesini düzenlemiştir. Devamla m. 17, m. 13/1'e temas eden ihtiyati haciz nedenlerini aynı zamanda ihtiyati tahakkuk nedeni kabul etmiştir. O halde Bakanlık bu şekilde m. 9/1, 13/1 ve 17 çerçevesinde teminat isteme-ihtiyati tahakkuk-ihtiyati haciz uygulamasında vergi ziyaı cezası kesilebilecek her amme alacağı (örneğin harçlar) Bakanlık tarafından tespit edilenlerden olup olmadığına bakılmaksızın ihtiyati tahakkuka da konu edilebilecek demektir. Şamlıoğlu/Özbalcı da aynı nedenin hem teminat hem ihtiyati haciz ve hem de ihtiyati tahakkuk uygulamasına yol açmasının izahının son derece güç olduğuna işaret etmektedir. Bkz. **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 69. İşte bu olasılıkta ihtiyati tahakkuk ihtiyati haczin ön koşulu olmaktan çıkıp, bu kez ihtiyati haciz-teminat isteme müessesesinin vergi incelemesine bağlı özgün nedeni, ihtiyati tahakkukun ön koşulu olarak ortaya çıkmaktadır.

[125] **Balcı**, Kamu İcra Hukuku, s. 563.

[126] **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 143.

[127] **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 143;**Kuzucu Yapar**, s. 176.

[128] Resmi Gazete, 30.06.2007, S. 26568.

[129] Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Genel Tebliğ ile belirlenen alacaklar; geçici vergiler dahil gelir ve kurumlar vergileri; katma değer, damga, özel tüketim, özel iletişim, şans oyunları, banka ve sigorta muameleleri ile veraset ve intikal vergisi; bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları şeklindedir. Mahsup dönemi geçtiği için terkin edilecek geçici vergiler için ihtiyati tahakkuk, bu vergi için hesaplanan gecikme faizi ve vergiye bağlı vergi cezaları için uygulanacaktır. Bkz. Seri:A Sıra No:1 Tahsilat

ve il özel idarelerine ait alacakların ihtiyati tahakkuka konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca vergi dairesi müdürünün talebinin, defterdar tarafından değerlendirme yapılabilmesini temin anlamında talebe dayanak nedenleri ortaya koyan delilleri içermesi gereklidir[130]. Nitekim, vergi dairelerinin yazılı taleplerinde ihtiyati tahakkuk sebeplerini delilleri ile göstermesi, defterdarların durumu layıkıyla inceleyerek, kanunla kendilerine verilmiş olan yetkiyi kullanırken, devletin hakkı kadar mükellef hukukunu da düşünmeleri ve lüzumsuz uygulamalara yol açmamaları için önem arz etmektedir[131]. Devamla her ne kadar ihtiyati tahakkuka konu alacağın matrahı dış karineler yoluyla takdir edilmekte ise de bu, keyfi matrah takdir edilebileceği anlamına da gelmemektedir. Nitekim her durumda kesin tahakkuktan sonra, geçici bir tahakkuk olan ihtiyati tahakkuk buna uydurulacağına ve kesin tahakkuk geçerli olacağına göre[132] ihtiyaten tahakkuk ettirilecek alacağın mümkün mertebe buna yakın tespit edilmesi için gayret gösterilmelidir. Dolayısıyla her durumda idarenin kendisine bırakılan takdir yetkisini, ihtiyati tahakkuk kurumunun amacı çerçevesinde devlet ile mükellefin hak ve menfaatlerini dengeleyecek şekilde kullanılması gerekir[133]. Burada dikkat çekilmesi gereken husus, borcunu "vadesinde kendi iradesi ile ifa etmeyen borçluya karşı", öncelikle alacaklının menfaatlerinin devlet gücü ile korunması gereğidir. Ancak özellikle ihtiyati haciz, haciz ve satış aşamalarında somut olarak izine rastlanabilecek menfaat dengesi kavramı ihtiyati tahakkuk anlamında daha ziyade bunun nedenlerinin tespiti ve kararın alınmasında takdir yetkisi kullanımı ile miktarının belirlenmesi anlamında ortaya çıkabilir. Üstelik henüz ortada kesinleşmiş bir borç, vade ve ödememe gibi hususların var olmaması yanında kesin tahakkukta miktarda değişimlerin olabilme ihtimali bu noktayı daha önemli kılmaktadır. Zira ihtiyati tahakkuk konusunda yukarıda ele alınan takdir yetkisi tartışmaları dışarıda bırakıldığında bir kere ihtiyati tahakkuk kararı alınmasıyla, bunun sonucu olarak açık kanun hükmü gereği derhal

---

Genel Tebliği, İkinci Bölüm, m. III/4. Vergi aslına bağlı olmayan cezalar için ihtiyati tahakkuk söz konusu olmayacağına göre genel ve özel usulsüzlük cezaları kapsam dışı kalmış olmaktadır.

130 **Ünlü**, s. 213; **Çelik**, Kamu Alacakları, s. 86; **Baydere**, s. 47..

131 238 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile bu yönde yapılan açıklamanın, her ne kadar Genel Tebliğ yürürlükten kaldırılmış olsa da dikkate alınmaması için bir engel olmaması gerekir. Söz konusu Genel Tebliği yürürlükten kaldıran Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1 ile benzer bir açıklama yapılmamış ise de ihtiyati tahakkuka dayalı nedenlerden dolayı ihtiyati haciz nedenlerinin belirlenmesi ve takdiri açısından yapılan açıklama bir anlamda önceki Genel Tebliğin tekrarıdır. O halde işaret edilen amaçlara ulaşılması için talebin delillendirilmesi esasının halen geçerli olduğu söylenebilir. Aynı yönde bkz. **Gerçek**, Takdir Yetkisi, s. 167.

132 Adnan **Gerçek**, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 167, (Tahsilat İşlemi); **Çelik**, Kamu Alacakları, s. 89, 90; **Özdemir**, s. 81, 82; **Tancı/Arıkan/Yalçıner**, s. 51.

133 Aynı yönde bkz. **Gerçek**, Takdir Yetkisi, s. 167. Ancak haciz vesilesiyle AATUHK m. 62/son ile *"Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir"* şeklinde yapılmış düzenlemenin uygulanmasına dair bir emare bulunmayan bir zeminde ihtiyati tahakkuk aşamasında bir menfaat dengesinin nasıl kurulabileceği tam bir belirsizlik içermektedir. Aynı yönde bkz. Barış **Bahçeci**, "Haciz Yetkisinin Kullanımı ile İlgili Sorunlar", Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli, Legal Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 29, (Haciz).

ihtiyati hacze gidilmesinin zorunlu kılındığını[134], bu noktada takdir yetkisi bulunmadığı ve ihtiyati tahakkukta sağlanmayan menfaat dengesinin zaten bu aşamada da kendine has özellikleri nedeniyle sağlanması gereken bir menfaat dengesi içeren ihtiyati hacze ayrıca ve doğrudan etki edeceği de bu konuda önem arz etmektedir.

B. Şekil

Bir idari işlemin hazırlanış yöntemi ve sonunda ortaya çıkan işlemin dış dünyaya yansıması, hukuk düzenindeki görüntüsü yanında işlemin yapılma yöntemini de kavrayacak şekilde şekil olarak tanımlanmaktadır[135]. Şekil unsurunun içinde yer alan yöntem, idarenin irade açıklaması öncesi aşamaya ait olduğundan açıklanan iradede görülmesi mümkün değildir[136]. İdari işlemlerde şekil, bir yandan idareye işlem yaparken yol göstermekte, diğer yandan da idare edilenlere güven sağlamaktadır[137]. Bu anlamda gerek Vergi "Usul" Kanunu ve gerekse Amme Alacaklarının Tahsil "Usulü" Hakkında Kanun birer usul kanunu olarak konularına giren işlemlerde yöntemleri ortaya koymaktadır.

Konumuz özelinde ele alındığında AATUHK, ihtiyati tahakkukta izlenmesi gereken yöntemi ayrıntılı düzenlemiş olup, bu yöntem kuralları vergi dairesi müdürü ve defterdarı özne aldığından aynı zamanda işlemin yetki unsuruna da temas etmektedir[138]. Bu çerçevede vergi dairesi müdürü tarafından ihtiyati tahakkuk talebinin yazılı yapılması, defterdarın da bu talebi delilleri inceleyerek yapacağı değerlendirme ile uygun bulması durumunda "yazılı emir" vermesi gereklidir[139]. Defterdarın, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına gerek görmemesi durumunda bu yöndeki kararını da vergi dairesine yazılı olarak bildirmesi gerekir görüşündeyiz[140]. İhtiyati tahakkuk kararı alındıktan sonra bundan geri dönüş, vergi dairesi müdürünün bu yönde bir talebi aranmaksızın defterdarın yazılı emriyle mümkün olabilecektir[141]. Yazılı emir, bir yandan hizmet kural ve gereklerinin birikiminin daha fazla

---

134 Neslihan **Coşkun Karadağ**, "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 246. (Vergi Alacağı)

135 **Akgüner**, s. 1064; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 401, 402.

136 Onur **Karahanoğulları**, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 91.

137 A. Şeref **Gözübüyük**/Turgut **Tan**, İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 487; **Atay**, s. 477.

138 Karahanoğulları bu tür olasılıkları, *"biçim (yöntem) kuralı aynı zamanda bir yetki kuralı olabilir"* şeklinde değerlendirmektedir. Bkz. **Karahanoğulları**, s. 91.

139 **Candan**, s. 296, 297; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 123; **Üstün**, İdare Hukuku, s. 63.

140 Çelik, *"bildirebilir"* ifadesini kullansa da görüşü bu yönde ele alınabilir. Bkz. **Çelik**, Kamu Alacakları, s. 86.

141 Nitekim ilgili madde gerekçesinde de *"...defterdarın verdiği emri vergi dairesi müdürü tatbik mecburiyetinde olacak ve emri geri almak yetkisi de bittabi defterdara ait olacaktır"* şeklinde yer alan ifade de bu yöndedir. Aynı yönde, **Baydere**, s. 49.

olduğu kabul edilen amir tarafından daha iyi bilindiği hususu ile ilişkilendirilebilirse de[142] görüşümüze göre burada daha ziyade ihtiyati tahakkuka muhatap olacak kişinin haklarını koruma amacı izlenmektedir. Böylece yazılı emir verecek makamın işlemi denetlemesi ve onayı sağlanacak, bilgisi dışında işle yapılmasının önüne geçilmiş olacaktır. Diğer yandan yazılı emri uygulayacak makam açısından da yaptığı/yapacağı işin onaylanmış olması onun işlemleri -derhal- uygulamasında daha güvenle davranmasına yarar sağlayacaktır.

Bu açıklamalardan hareketle ihtiyati tahakkukta, i) vergi dairesi müdürünün, bunu gerektiren delilleri de ortaya koyarak defterdardan yazılı talebi, ii) defterdarın takdir yetkisi kullanmak suretiyle ihtiyati tahakkuk yapılması yolunda yazılı emri, iii) ihtiyati tahakkuku yapılacak tutarın tespitine dair takdire ilişkin belgenin varlığının şekil şartı olduğu ortaya çıkmaktadır.

İhtiyati tahakkuk, idarenin yapması gereken ihtiyati hacze dayanak teşkil etmesi için tesis edilen bir "iç usul işlemi" olduğundan muhatabına tebliği gereken bir işlem değilse de tebliği önünde bir engel de bulunmamaktadır[143]. İhtiyati haciz bazı durumlarda ihtiyati tahakkuk söz konusu olmadan da uygulanabilen bir işlemse de ihtiyati tahakkuka dayalı ve zorunlu olarak onun devamında uygulanmak durumunda olan ihtiyati hacizde ihtiyati tahakkuk ile ihtiyati haciz arasında şekli anlamda bir "eş zamanlılık" söz konusu olsa da burada iki ayrı idari işlem olduğu gerçeği değişmemektedir. Diğer yandan doğrudan uygulanabilen ihtiyati hacizle, ihtiyati tahakkuk sonrası uygulanan ihtiyati hacizde de "şekli anlamda bir aynılık" varsa da, ihtiyati tahakkuka bağlı ihtiyati hacze karşı açılan bir davada ihtiyati tahakkuk işlemi de yargılanacağından burada bir farklılık ortaya çıkmaktadır[144].

C. Sebep

İdareyi bir işlem yapmaya iten, o işlemin gerekçesi de denilebilecek mevzuat, hukuki işlem veya maddi bir olay şeklinde ortaya çıkan etken o işlemin sebep unsurunu oluşturur[145]. Bu sebep maddi bir olay ya da bir idari işlem olabilir. Maddi olay sebep olarak ele alınıyorsa buna dair tüm verilerin tespit edilmesi, arşivlenmesi, tespit edenlerin kimliklerinin belirlenmesi ve olanaklar izin verdiği ölçüde ilgilince imzalanması ile yazılı hale getirilerek somutlaştırılması

---

142 Turan **Yıldırım ve diğerleri**, İdare Hukuku, 6. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 35.

143 Aynı yönde **Sarıaslan**, s. 62.

144 Sarıaslan bizim de katıldığımız üzere ihtiyati tahakkuk devamında uygulanan ihtiyati haczin dolaylı bir fonksiyon icra ettiği ve dolayısıyla doğrudan uygulanan ihtiyati haczin hukuka uygunluk denetimi ile ihtiyati tahakkuka dayalı ihtiyati haczin hukuka uygunluk denetiminin de farklılık arz ettiği görüşündedir. Bkz. **Sarıaslan**, s. 62.

145 **Ulusoy**, s. 426; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 422.

gerekir.[146] İdare hukuku alanında hukuki durumların kuralsal olması nedeniyle, işlemlerin nihai ve vazgeçilmez amacı olan kamu yararının daha önceden belirlenmiş olması zorunludur[147].

İhtiyati tahakkuk işleminde sebep unsuru, amme alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesidir. Burada tehlike bir zarar olasılığı olup, tehlikeye düşme, mükellefin amme alacağının tahakkuk ettiğinde ödenmeyeceğine yönelik bir kuşku ve güvensizlik doğuran bazı fiilleriyle[148] vergi kaybına neden olarak alacağın tahsilini tehlikeye sokması anlamına gelir[149]. Bu fiiller AATUHK'nun 17. maddesinde sayılmış olup, ihtiyati tahakkukun sebepleri olarak sebep unsurunu oluşturmaktadır[150]. Burada alacağın tahsilinin tehlikeye düşmesi, amme alacağını vadesinde ödemeyenlerin ödeme emri tebliği ile başlayan süreçte cebri takibata tabi tutulmasından farklı bir hukuki durumdur. Bu ayrım, ihtiyati tahakkukun, "henüz amme alacağı olma niteliği kazanmamış" vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri / "amme alacağı olma niteliği kazandıkları" tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına karşı bir önlem olması[151] ile belirginleşmektedir. Zira bu halde tahakkuk etmiş, ödenmesi gereken bir verginin vadesinde ödenmemesi durumu varken ihtiyati tahakkukta henüz ortada tahakkuk etmeyen bir borcun normal usulden ayrılarak geçici bir şekilde tahakkuk ettirilmesi söz konusudur. Bu anlamda ihtiyati tahakkuk, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden başlayıp (olağan olarak) tahakkuk edeceği ana kadar geçen zaman aralığında söz konusu olmaktadır[152]. İhtiyati tahakkukta, verginin tahakkuku için sürecin tamamlanması için bir süre beklenmeksizin tahakkuk erkene alınmakta ancak tahakkuk ettirilen vergiler her durumda kanuni ödeme süresi gelmeden tahsil edilememekte, sadece bunlar için -yegane pratik sonucu olarak[153]- ihtiyati haciz imkanı yaratılmaktadır[154]. Amme alacağının tahsil edilememesi şeklinde yaratılan zarar olasılığı kaynaklı tehlikenin bertaraf edilmesin ihtiyati tahakkuk, "cebri bir teminat[155]"

---

[146] **Akgüner**, s. 1041.

[147] **Atay**, s. 486.

[148] M. Kamil **Mutluer**/N. Nilay **Dayanç**, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 298; **Kuzucu Yapar**, s. 174; Mustafa **Gülseven**, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999, s. 134; **Buluttekin**, s. 117.

[149] Hasan Hüseyin **Bayraklı**, Vergi İcra Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2009, s. 53.

[150] **Candan**, s. 304, 305.

[151] Dan. VDDK., E. 2005/148, K. 2005/255, 18.11.2005, (Corpus).

[152] **Mutluer/Dayanç**, s. 297.

[153] **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s. 193.

[154] Mustafa Ali **Sarılı**, Türk Vergi Hukuku, Hermes Ofset, Ankara 2022, s. 296; **Kırbaş**, s. 142; **Bayraklı**, s. 53; **Gülseven**, 134; **Öner**, s. 191, 192.

[155] **Gerçek**, Kamu Alacakları, s. 170; Aslıhan **Taşer**, Vergi Hukuku Kapsamında Mülkiyet Hakkı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2025, s. 277.

sağlamaya yönelik ihtiyati hacze zemin olan bir "koruma tedbiri[156]" niteliği taşır. Zaten o yüzden Bakanlık tarafından belirlenen vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları ile sınırlı olarak ihtiyati tahakkuk ihtiyati haczin "ön koşulu[157]" olmasının etkisiyle literatürde ihtiyati haczin ihtiyati tahakkukun "dava edilebilmesinin koşulu[158]" olduğunun kabul edildiği tespit edilebilmektedir.

İdari işlemlerin sebep unsuru yönünden hukuka uygunluk denetiminin, işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması idari yargılama hukukunun genel ilkelerindendir. Ancak ihtiyati tahakkuk bu kuralın istisnalarından olup, sebep unsuru işlemin tesis edildiği tarihten sonra ortadan kalkmış olduğu durumlarda (6183 s. K. m. 19) işlemin hukuka uygunluğundan bahsedilemeyecektir. Zira verginin kesin ve nihai tahakkukundan sonra -ki bu yargı kararına göre de olabilir- tahakkuk eden bir verginin kalmaması halinde, güvence altına alınması gereken bir amme alacağı da kalmayacak ve ihtiyati tahakkuk işleminin sebep unsuru da ortadan kalkacaktır[159].

İhtiyati tahakkuk uygulaması için kanunen (AATUHK m. 17) aranan sebeplerin aşağıdaki gibi bir ayrımla ele alınması mümkün olup[160], müessesenin bir koruma yöntemi/tedbiri olmasının izleri kanun ile *"belli olgulara dayanan sebeplerin varlığı[161]"*nın aranıyor olması şeklinde kendini göstermektedir.

1) Bazı ihtiyati haciz sebeplerinin varlığı (AATUHK m.13/1, 2, 3 ve 5).
   a) Kanunun teminat istenmesi için aradığı şartlar mevcutsa (AATUHK m. 9)

---

156 **Gerçek**, Kamu Alacakları, s.169; **Taşer**, s. 277. Zarar tehlikesinin yani amme alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi olasılığının -Kanunda sayılan nedenlerin gerçekleşmesi nedeniyle- yakın olmasından ötürü artık tehlikeyi önlemeden ziyade bunun sonuçlarından korunma söz konusu olmakla biz de ihtiyati tahakkuk ve devamında uygulanan ihtiyati haczin bir koruma tedbiri olduğu görüşündeyiz. Önleme ve koruma tedbirleri ayrımı konusunda bkz. Nurullah **Kunter**, "«Tehlike Tedbiri» Genel Teorisi ve Para Cezaları İçin İcrai ve İhtiyati Haciz", İstanbul Hukuk Mecmuası, C. 34, S. 1-4, 1968, s. 28. Her ne kadar söz konusu kavramlar ceza, medeni ve idari yargılama usulüne ilişkin olarak öncelense de hukukun bütünlüğü çerçevesinde kamu icra hukukunda da amme alçağının korunması yöntemlerinin "idarenin (kamunun) savunma vasıtası" olarak değerlendirilmesi mümkün görünmektedir. Sonuçta amme alacağının korunmasına yönelik düzenlemelerle muhatabın hukuki menfaatlerinin kısıtlanmasıyla temel haklardan mülkiyet hakkına bir müdahale olması yanında verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde kanunla düzenlenmesi gereği de bu çerçevede ele alınabilir.

157 **Coşkun Karadağ**, Vergi Alacağı, s. 246.

158 Bu yönde örnek olarak bkz. **Candan**, s. 301.

159 Dan. VDDK., E. 2022/967, 2023/644, 07.06.2023; Dan. VDDK., E. 2023/1540, K. 2023/1550, 27.12.2023, (Corpus)

160 Literatürde ihtiyati tahakkuk nedenleri farklı başlıklar altında ele alınmakta olup, burada AATUH m. 17 lafzına uygun bir ayrım verilmesi tercih edilmiştir. Aynı yönde bkz. **Özdemir**, s. 78; **Gerçek**, Tahsilat İşlemi, s. 168-170, **Çelik**, Kamu Alacakları, s. 83-96; **Mutluer/Dayanç**, s. 298;**Serim**, s. 56-58; **Baydere**, s.9 vd.; **Karakoç**, Kamu İcra, s. 123. **Candan**, s. 291 vd.; **Aykaç**, s. 69, 70; **Üstün**, İdare Hukuku, s. 64; **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 144.

161 Friedrich-Christian **Schroeder**/Torsten **Verrel**, Ceza Muhakemesi Hukuku, Çev. Salih Oktar, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 97.

i. Vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren (VUK m. 344) durumlar "ile[162]" vergi kaçakçılık suçlarına (VUK m. 359) konu fiillere temas eden bir amme alacağının salınmış olması için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktar üzerinden tahsil dairesinde teminat istenmesi[163].

ii. Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesinin kendisinden teminat isteyebilmesi.

b) Borçlunun belli ikametgahı yoksa.

c) Borçlu kaçmışsa (fiili durum) veya kendisinin kaçması ya da mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması olasılığı söz konusuysa[164].

d) Borçlunun mal bildirimine çağrıldığı durumlarda süresi içinde mal bildiriminde bulunmamış veya malvarlığını eksik bildirmişse.

2) Amme alacağının tahsiline engel olunması (AATUH m. 110).

3) İşletmenin muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hususunda deliller elde edilmişse[165].

---

[162] AATUHK'nun 9. maddesinin bu kısmı münhasıran vergiler ile ilgili olup, hükümde yer alan "ile" bağlacının vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren hallerden sadece VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına temas edenler için geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. Bu yönde çeşitli yazarların görüşlerine dair bir derleme için bkz. **Batı**, s. 617-619. Kaçakçılık sayılan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet veren mükelleflerin tahakkuk edecek vergileri de ödememek için her türlü gayreti gösterebilecekleri yönündeki güçlü şüphe makul karşılanabilirse de kusur ve ağır kusur hallerini düzenleyen hükümlerin kaldırılması ile her türlü vergi ziyaı cezasının -başkaca kanuni bir neden yoksa- amme alacağının korunmasını gerektiren bir neden kabul edilmesi ölçülü görünmemektedir. Aynı yönde bkz. Memduh **Aslan**, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 145; Akın Gencer **Şentürk**, "Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden 'Teminat İsteme' Uygulamasının, İhtiyati Tahakkuk - İhtiyati Haciz Müesseseleri ile Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi (II)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 68, Ağustos 2009, s. 276. (Amme Alacakları)

[163] Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında AATUH m. 13/1 hükmüne dayalı olarak ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği yolunda Danıştay içtihatları birleştirme kararı dikkate alındığında, ihtiyati haciz nedeni olarak kabul edilemeyecek bu hususun ihtiyati tahakkuk nedeni de kabul edilmemesi gerektiği gibi bir sonuca ulaşılmaktadır. Bkz. Dan. İBK, E. 2021/6, K. 2022/2, 27.05.2022, (Resmi Gazete, 12.11.2022, S. 32011). Ancak bu tespit, başkaca ihtiyati tahakkuk nedenleri barsa bunların dikkate alınmaması anlamına da gelmemektedir. Nitekim söz konusu karar sonrası vergi idaresi tarafından Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 16) yayımlanarak, bu yönde açıklama yapılma yoluna gidilmiştir.

[164] Burada belirtilen ihtiyati tahakkuk nedeninin bir ihtimal içermesine rağmen bu ihtimalin varlığının tespitinin güç olduğu söylenebilir. Bu ihtimalin tespitinin hangi ölçütler kullanılarak - kim tarafından – nasıl yapılacağı çok belirsizdir. Nitekim kimi olayda idarenin olası amme alacak miktarının yüksek olmasını bu çerçevede ele aldığı ancak Danıştay'ın bunun -tek başına- "borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin olması" kapsamında değerlendirme için yeterli olmadığına karar vermiş olması bu belirsizliğin somut bir örneğidir. Bkz. Dan. 7. D., E. 2023/3601, K. 2024/3120, 07.06.2024, (Corpus).

[165] İhtiyati tahakkukun bir idari işlem olmasından dolayı idarenin bu yönde bir yargı kararına ihtiyaç duyması söz konusu değildir. Nitekim -her ne kadar ihtiyati tahakkuk işlemi sonrasında açılmış olsa da- idarenin bir şirketin gerçek sevk ve idarecisi ve aynı zamanda gizli ortakları olduklarını tespit ettiği davalılar hakkında gizli

Kanunun ihtiyati hacizle uygulama imkanına kavuşan ihtiyati tahakkuk nedenlerine dair düzenlemesinin bir yandan teminat isteme, diğer yandan ihtiyati hacizle kesişme alanı yarattığı görülmektedir[166]. Dolayısıyla amme alacağının korunmasında aynı amaca hizmet eden üç yöntemden hangisinin idare tarafından kullanılacağı konusunda bir belirsizlik olduğu söylenebilir.

Kanun (AATUHK m. 20), haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanların ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına, ihtiyati hacze itiraza dair hükme (m. 15) atfen itiraz edilebileceğini düzenlemiştir. Dolayısıyla hakkında bu işlem(ler) uygulanan mükellefin itirazını sağlıklı yapabilmesi için "sebep" ve ayrıca tahakkuka konu "miktar"ın hesaplanma şeklini bilmesi gerekir. Ancak İYUK çerçevesinde itiraz nedenlerinin sadece bunlarla sınırlı olmadığı, idari işlemin diğer unsurları yönünden hukuka aykırılığın öne sürülebilmesi mümkündür[167]. Bu aynı zamanda idari yargıda yapılacak hukuka uygunluk denetimi açısında da geçerli ve önemli bir noktadır.

D. Konu

İdari işlemin konusu, önceden kanunlarla belirlenmiş, bir şekilde doğuracağı sonuç yani hukuk aleminde yaratacağı yenilik veya değişiklik şeklindeki hukuki etkidir[168]. İdari işlemin yapılması için bir neden oluşmuş, bu nedene göre -neden sonuç ilişkisi çerçevesinde- yetkili makam tarafından bir irade açıklanarak idari işlemin konusunu oluşturan bir sonuç ortaya konmuş olmaktadır[169].

---

ortaklığın tespiti için açtığı davada Yargıtay'ın yaptığı değerlendirmeler önemlidir. Bu olayda Yargıtay i) idarenin talebi yönünden tespit davası değil tasarrufun iptali veya şirketin sicile kayıtlı ortakları hakkında mukayeseli hukukta "tüzel kişilik perdesinin kaldırılması" davası açılabileceği, ii) ancak bunun için bir vergi veya ceza tahakkuku yapılması gerektiği, iii) davacı idarenin elinde ihtiyati tahakkuk yapma imkanının zaten bulunduğu, bu işlem için ise (özel hukuktaki uygulamanın aksine) mahkemece verilecek ihtiyati haciz kararına ihtiyaç bulunmadığı hususlarından hareketle davanın konusunu teşkil eden tespit ve tedbir talepleri yönünden hukuki yararın bulunmadığı ve davanın dava şartı yokluğu sebebiyle usulden reddi gerektiğine karar vermiştir. Bkz. Yarg. 11. HD., E. 2017/1205, K. 2018/6828, 06.11.2018; Yarg. 11. HD., E. 2018/2434, K. 2019/3985, 21.05.2019; Yarg. 11. HD., E. 2022/6553, K. 2024/2729, 03.04.2024, (Corpus). Esasen ihtiyati hacze yönelik bu hükmün ihtiyati tahakkuk nedeni sayılması, asıl borçlu veya muvazaaya taraf kişi hakkında ihtiyati haciz uygulanabilmesi için ihtiyati tahakkuka gerek duyulması kaynaklıdır. Ancak bu durumda muvazaalı işleme taraf olan hakkında ihtiyati haciz uygulanabilmesi için onun adına ayrıca ihtiyati tahakkuk kararına ihtiyaç olmadığı görüşündeyiz. Nitekim Danıştay'ın bir kararında da AATUHK m. 17/3. Hükmünün, bu hallerde ihtiyati haczin, muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalananların malları hakkında da tatbik olunmasını sağlamaya yönelik olduğu değerlendirilmiştir. Bkz. Dan. 3. D., E. 2010/5785, K. 2012/3582, 08.11.202, (Corpus). Aynı yönde Mahmut **Coşkun**, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025, s. 259.

166 Ersan **Öz**/Tülay **Baran**, "Kamu Alacaklarının Korunması ve Cebren Tahsili Sürecinde Mükellef Hakları", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 61, 2025, s. 41; **Balcı**, Kamu İcra Hukuku, s. 468, 49, 565.

167 **Öz/Baran**, s. 42; **Balcı**, Kamu İcra Hukuku, s. 570; **Balcı**, Teminat İsteme, s. 172; **Candan**, s. 304, 305.

168 **Ulusoy**, s. 451; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 433; **Atay**, s. 489.

169 **Akgüner**, s. 1068.

İhtiyati tahakkuk, diğer korunma yöntemlerinden farklı olarak tüm amme alacaklarını değil, sadece Kanunun verdiği yetki ile Bakanlık tarafından tespit edilmiş vergi ve resim alacaklarını konu almaktadır[170]. Bu özellik nedeniyle ihtiyati tahakkuk bir yandan kamu icra hukukuna özgü bir koruma yöntemi iken diğer yandan kamu icra hukukundaki diğer koruma yöntemlerinden farklı bir hale getirmektedir[171]. Yetki ile ilgili kısımda değinildiği üzere Kanun düzenlemesinde harçlar ve fonlar sayılmadığından bunlar ve devamla Bakanlıkça yapılan belirlemenin sadece Devlete ait alacakları kapsaması nedeniyle diğer idarelere ait alacaklar vergi ve resim niteliğinde olsalar dahi bunların ihtiyati tahakkuka konu edilmesi mümkün değildir. Böyle olunca burada sayılan ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına konu edilemeyecek söz konusu alacaklar için ihtiyati haciz de uygulanamayacaktır sonucuna varılabilir[172]. Buradan hareketle ihtiyati tahakkukun konu unsuru, ihtiyaten tahakkuku mümkün vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının miktarıdır[173]. AATUHK (m. 17) "mükellef" ve onun henüz tahakkuk etmemiş "vergi ve resimleri" ile "zam ve cezaları"ndan söz etmekte olup, mükellef kavramının vergi sorumlusu kavramını da kapsadığı (VUK m. 8) açıktır. Mükellef (ve vergi sorumlusu) kavramına dahil olmamakla beraber vergi ziyaına VUK m. 359'da yazılı fiillerle neden olunmasında bu fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyaı cezalarının özel olarak ele alınması gerekir. Zira bunlar ne mükellef ve ne de vergi sorumlusu olmamakla beraber bir amme alacağı olan vergi ziyaı cezası açısından amme borçlusu olma olasılığı taşıyan kişiler olabilmektedir. Dolayısıyla mükellef veya vergi sorumlusu açısından yapılacak ihtiyati tahakkuk işlemi ile ilişkili ancak kendileri adına ayrı bir işlemle münhasıran iştirake dair vergi ziyaı cezası ile sınırlı olarak ihtiyati tahakkuk yapılabilmesi gerekir[174]. Diğer yandan iştirakten söz edebilmek için iştirake konu olabilecek (VUK m. 359 ile düzenlenmiş) bir fiilin varlığı yanında bu fiile iştirak edildiği hususunun da inceleme ile tespiti yani fiilin varlığının somut ve kesin olarak ortaya konulması, dolayısıyla tamamlanmış bir vergi incelemesine ihtiyaç duyulması gereği kabul edilirse bunun mümkün olmadığı söylenebilir[175]. Bir mükellef hakkında henüz vergi incelemesi yapılmadan ya da yapılıyorsa tamamlanmadan önce şartları oluştuğunda ihtiyati tahakkuk uygulanabiliyor olduğu dikkate alındığında şerikler açısından da -olası vergi ziyaı cezası ile sınırlı olmak kaydıyla- bunun uygulanabilmesi önünde bir engel olmadığı görüşündeyiz.

---

[170] **Karakoç**, Kamu İcra, s. 123; **Ateşağaoğlu**, s. 29.

[171] **Ateşağaoğlu**, s. 30.

[172] **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s. 194

[173] **Candan**, s. 305.

[174] Aynı yönde Şafak **Akyüz**, Vergi Hukukunda İştirak, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s.173, 174.

[175] Bu yönde Dan. 9. D., E. 2023/27, K. 2023/1999, 25.05.2023, (Lexpera).

Diğer yandan Maliye Bakanlığınca yetkisi dahilinde Genel Tebliğle yapılan düzenlemede bir kısım vergiler ismen tespit edilerek bu sayılan vergilerin vergi aslına bağlı olan cezaları ihtiyati tahakkuk kapsamına alınmış olup[176], buradan hareketle vergi aslına bağlı olmayan her türlü cezanın kapsam dışı tutulduğu da söylenemez. Zira ilk olarak, düzenlemede kastedilen cezalar, ismen tespit edilen kapsam içi vergilerin asıllarına bağlı cezalar olup, usulsüzlük cezaları gibi vergi aslına bağlı olmayan cezaları kapsam dışı tutma amacı taşımaktadır. İkinci olarak iştirak iddiasıyla kesilen vergi ziyaı cezası adıyla müsemma zaten ziyaa uğratılan verginin varlığını gerektirdiği gibi ilgili mükellef hakkında tarh edilen vergi aslı üzerinden şerik(ler) için ayrıca kesilmektedir. Dolayısıyla "vergi aslına bağlı" olduğu konusunda bir tereddüt olmamalıdır.

Konu vergi olduğunda amme borçlusu sıfatı, i) ya verginin tarh-tebliğ / cezanın kesilmesi ve tahakkuk süresi sonunda aslen, ii) ya da asıl borçlusu tarafından ödenmemiş verginin takibi için diğer kişilere ödeme emri tebliği ile olmak üzere iki halde doğabilmektedir[177]. Asıl borçlu diyebileceğimiz mükellef veya vergi sorumlusu açısından ortada henüz tahsil edilebilir bir borç olmadığı gibi, ikincil sorumlular ve müteselsil sorumlular açısından vergi (amme) borçlusu sıfatı; görüşümüze göre bu kişilere ödeme emri tebliğ edilinceye kadar askıdadır. O halde her iki kesim içinde borçluluk olsa olsa bir gün kesin ve tahsil edilebilir bir borç doğana kadar "potansiyel borçluluk"tan öteye gitmeyecek olup[178], ilgililere bu sıfatı verdiren borçlu olma olasılıklarıdır[179]. Ancak bu potansiyel amme borçlularından asıl borçlu konumunda olan mükellef ve vergi sorumlusu için ihtiyati tahakkuk mümkünse de bu yöntemi diğer ikincil veya müteselsil borçlular açısından kıyasen uygulamak hatalı bir yaklaşım olacaktır[180].

---

[176] Bkz. Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği, İkinci Bölüm, m. III/4.

[177] Akın Gencer **Şentürk**, "Vergi Borcunun Ödenmesinden; A.Ş. Yönetim Kurulu Üyeleri, Limited Şirket Ortak ve Müdürleri Gibi "İkincil", SMMM ve YMM Gibi 'Müteselsil' Sorumlu Olanlar Hakkında Cebren Tahsil Şekillerinin Uygulanabiliyor Olması, Bunlar Hakkında Amme Alacağının Korunması Yöntemlerinin Uygulanmasına Cevaz Verir mi? -Yeni Bir Kavram: Potansiyel Vergi (Amme) Borçluluğu- (II)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 74, Şubat 2010, s. 303. (Vergi Borcu)

[178] Danıştay'ın yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları çerçevesinde tahakkukun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik ödeme emri tebliği ile takibata başlanacağı noktasından hareketle sorumlu sıfatıyla takibine yönelik bir işlem olmayan ihtiyati tahakkuk işlemine muhatap alınmayacakları değerlendirmesi bu yönde ele alınabilir. Bkz. Dan. 3. D., E. 2019/3150, K. 2022/2522, 26.05.2022, (Corpus).

[179] Anayasa Mahkemesi'nin ihtiyati haczi, *"muhtemel kamu borçlusunun mal varlığının kamu alacağını karşılayacak kısmı üzerindeki zilyetliğinin kaldırılarak bunlara idarece el konulması"* şeklinde yaptığı tanımda kullandığı "muhtemel kamu borçlusu" ibaresi, Mahkeme'nin amme alacağının korunması yöntemleri uygulanmasında muhatabı ele alış şekli yönünden daha geniş bir kullanım şekli olarak dikkat çekmektedir. Bkz. AYM, E. 2018/142, K. 2019/38, 15.05.2019, (Resmi Gazete, 20.06.2019, S. 30807).

[180] Aynı yönde bkz. Dan. VDDK, E. 2022/1152, K. 2024/68, 14.02.2024; Dan. VDDK, E. 2022/773, K. 2024/166, 06.03.2024, (Corpus). Danıştay'ın önceki yıllarda aksi yönde kararlarına örnek olarak bkz. Dan. VDDK, E. 2017/594, K. 2018/14, 17.01.2018; Dan. VDDK, E.2017/576, K. 2018/12, 17.01.2018, (Corpus). Limited şirket ortak ve kanuni temsilcileri özelinde bir başvuruda Danıştay, farklı Dairelerin birbirine aykırı kararlar verdiğini tespit etmekle beraber bu durumun hukuki istikrarı bozacak derecede olmadığı, içtihadın

Hakkında ihtiyati tahakkuk müessesesi çerçevesinde işlem yapan mükellefin, işleme konu vergi, ceza ve fer'ileri hesap edilen matrah üzerinden derhal -başkaca bir işleme gerek olmaksızın[181]- tahakkuk ettirilir. Cari dönemin henüz tahakkuk süresi gelmemiş vergi ve resim asılları için ihtiyati tahakkuk mümkün ise de bunlara ceza ve zam uygulanması mümkün değildir[182]. Kanuna "zam ve cezalarının" tahakkukundan söz edilmekte olup, görüşümüze göre gecikme faizinin de bu kapsamda ele alınması gerekir. Gecikme faizi uygulaması VUK'nun 112. maddesinde 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle dahil edilmiş olup, ihtiyati tahakkukla ilgili mevcut hükmün bu çerçevede değiştirilmemesi bir eksiklik olarak ele alınabilir. Diğer yandan henüz tahakkuk etmemiş, ödeme süresi geçmemiş bir borca gecikme zammı uygulanamayacağına göre madde bu yönden "zam" ibaresini kullanarak bir zafiyete neden olmuş görünmektedir[183].

Burada matrahı belli olanlar[184] açısından bir sorun yoksa da geçmiş yıllara veya cari yılın geçmiş aylarına ilişkin olan ve matrahı belli olmayanların[185] geçici olarak, harici karinelere göre takdir yoluyla tespiti gerekir[186]. Böylece ihtiyaten tahakkuk eden tutarlar, kanuni ödeme süresi gelmeden tahsil edilemeyecek olsa da ihtiyati hacze konu edildiklerinden alacak güvenceye alınmış, korunmuş olacaktır. Böylece ihtiyati tahakkukunun konusunun, ihtiyati haciz uygulamasına esas alınacak amme alacağının hesaplanması ile geçici de olsa ihtiyaten haciz uygulanabilir şekilde işlem yapılmasını sağlamak olduğu söylenebilir. İhtiyati tahakkuk, bir korunma yöntemi olarak ihtiyati hacze dayanak olması nedeniyle muhatap kişinin haczedilen malları üzerindeki tasarruf yetkisinin ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla muhatabın mülkiyet hakkının korunması açısından bu yöntem diğer tüm unsurlarıyla hukuka uygun şekilde yürütülmek yanında özellikle tahakkuk edecek tutarın hesaplanmasında ölçülülük ilkesine[187]

---

kendiliğinden birleşebileceği ve içtihat gelişimine engel olmama gibi gerekçelerle içtihatların birleştirilmesine gerek olmadığına karar vermiştir. Bkz. Dan. İBK, E. 2021/1, K. 2022/3, 27.05.2022, (Corpus).

[181] **Ateşağaoğlu**, 29.

[182] **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 152.

[183] Gecikme zammının ancak tahakkuk aşamasından sonra ödeme süresi geçen vergi ve resimler için söz konusu olabileceği ve bu nedenle ihtiyati tahakkuk müessesesine dair Kanun hükmünde yer alan "zam" ibaresinin ne anlama geldiğinin belli olmadığı şeklinde aynı yönde bkz. **Coşkun**, s. 268.

[184] Vergi beyannamenin verilmiş ancak ödeme süresi henüz geçmemiş ya da matrahı vergi incelemeleri ya da takt komisyonu kararı ile tespit edilmiş ancak henüz tebliğ edilmemiş ya da tebliğ edilmiş ancak dava konusu edilmemiş vergilerde matrah belli durumdadır. Aynı yönde bkz. **Ünlü**, s. 219; **Gülseven**, s. 140; **Buluttekin**, s. 153; **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 150.

[185] Geçmiş yıllar veya cari yılın geçmiş aylarına ait olup da henüz beyannamesi alınmamış ya da incelemeye tabi tutulmadığı (veya inceleme devam ettiği) için matrahı tespit edilememiş vergiler için bu durum söz konusudur. Aynı yönde bkz. **Ünlü**, s. 219; **Buluttekin**, s. 158; **Şamlıoğlu/Özbalcı**, s. 150-152.

[186] **Gerçek**, Tahsilat İşlemi, s. 167; **Özdemir**, s. 80.

[187] Ölçülülük ilkesi, başvurulan yöntemin amacını gerçekleştirmeye "elverişli", uygulanması yönünden "gerekli" ve "ölçülü" yani yöntem ile amaç arasında ölçüsüzlük olmaması olarak tanımlanabilir. Bu yönde bkz. Ayhan

hassasiyet gösterilmek durumundadır[188]. Ölçülülük ilkesinin, idarenin takdir yetkisini yönlendirici özelliği nedeniyle yetkinin kullanımı aşamasında dengenin kurulmasında[189] ve yetkinin kullanılmasından sonra ise yargısal denetimde devreye sokulması mümkündür[190]. Dolayısıyla birer müessese (araç) olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin takdir yetkisine temas ettiği noktada bu ilke doğal olarak devreye girecektir. Ancak burada kastettiğimiz ihtiyati tahakkukun bir müessese olarak elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt ilkeleri[191] karşısındaki durumunda daha ziyade ihtiyati tahakkukun miktarı ve bunun tespiti ile ilgili ölçülülüktür. İhtiyati tahakkuk yapılacak tutarın geçici ve takdiri olması, devamında uygulanan ihtiyati hacizde hacze konu malların (hemen) paraya dönüştürülerek tahsilat yapılmıyor olması gibi nedenler ölçüsüz davranılabilmesi için meşru bir zemin oluşturmamalıdır.

AATUHK (m. 17), derhal tahakkuk ettirilecek vergi ve resimlerin "tespit ve ilanını[192]" Bakanlığa bırakmış, bunlar ve zam ve cezalarından söz etmekle beraber tahakkuku yapılacak tutarın hesaplanmasının hangi yöntemle kimler tarafından yapılacağını belirlememiştir. Maddede "vergi dairesi müdürünün …yazılı talebi üzerine" ibaresi, görüşümüze göre hesaplamanın vergi dairesi müdürü tarafından yapılabileceği gibi bir başka makamın örneğin vergi müfettişinin yaptığı hesaplamanın da konu edilebilmesi mümkün görünmektedir. Diğer yandan teminat isteme konusunun düzenlendiği maddede (AATUHK m. 9) vergilerle ilgili

---

Döner, Türk Anayasa Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2023, s. 201; Ergun **Özbudun**, Türk Anayasa Hukuku, 17. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 114

188 Dilara **Yüzer**, "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. Özel, 2014, s. 4890.

189 Yıldırım **Taylar ve diğerleri**, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 59.

190 Yücel **Oğurlu**, Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s. 105. Nitekim Danıştay'ın takdir yetkisinin ölçülülük ilkesi göz önünde tutularak kullanılmasının hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu yönündeki yaklaşımı da bu çerçevede ele alınabilir. Bkz. Dan. VDDK, E. 2022/261, K. 2023/100, 15.02.2023; Dan. VDDK, E. 2024/29, K. 2024/265, 27.03.2024, (Corpus).

191 **Taylar ve diğerleri**, s. 56.

192 Kanunun "ilan"dan söz etmekte ise de bunun şekli belirlenmiş değildir. Ancak ilan ile kastedilenin idarenin içi işleyişinde ilgili birimleri haberdar etmek yanında kişilerin de bu "tespit"i öğrenmesi olduğu kabul edilebilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini uzun yıllardır Genel Tebliğ çıkararak kullanmaktadır. Ancak önceki dönemde Bakanlık Genel Tebliğlerinde katma değer vergisi yer almamasına karşın, *"Tahsilat Genel Tebliğinin 1981 yılında yayınlanması ve Katma Değer Vergisi Kanunun 1984 yılında kabul edilmesi nedeniyle ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek vergiler arasında yer almasa da gerekli şartlar bulunduğu takdirde Katma Değer Vergisi için de 6183 sayılı Kanun uyarınca ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması mümkün bulunmaktadır"* şeklinde 20.08.1986 tarih ve 2161760 sayılı bir Bakanlık yazısı bulunduğu görülmektedir. Bkz. Şükrü **Kızılot**, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Savaş Yayınları, Ankara 1989, s. 1179. AATUHK m. 17, *"Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlar…"* hükmünü içerdiğine göre bu örnekte eğer genel bir yazı söz konusu ise tespit unsurunun mevcut olduğu kabul edilebilir. Ancak idarenin içine yönelik genel yazıları genel tebliğlerden farklı olarak kişilerin bilgisine sunulmadığından ilan unsurunu yerine getirip getirmediği hususu ise tartışmaya açıktır. Eğer söz konusu yazı, genel bir yazı değil de mukteza/özelge niteliğinde ise Bakanlık görüşünü yansıtmakla sınırlı olacağından ne tespit ve ne de ilan unsurunu sağlamadığı söylenebilir.

olarak "ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden" teminat istenebilecek bir halden söz edilmesi üzerinde de durmak gerekir. Öncelikle bu madde yine amme alacaklarının korunması yöntemlerinden birisi yani teminat isteme ile ilgilidir. İhtiyati tahakkuk hem başka bir maddede düzenlenmiş (AATUHK m. 17) ve hem de sadece yapılmakta olan bir vergi incelemesi ile sınırlandırılmamıştır. İhtiyati tahakkuk nedenlerinin bir kısmının teminat isteme ile ilgili nedenlerle kesişmesi, teminat isteme ile ilgili madde hükmünün ihtiyati tahakkuk konusunda tümüyle kapsayıcı şekilde uygulanması için bir neden olmamalıdır. Ancak "ilk hesap" kavramının inceleme elemanlarınca vergi incelemesine dayandırılarak bulunacak bir kavram olduğu[193] ve ihtiyati tahakkukun doğrudan ihtiyati hacizle uygulanmakla hem yöntem ve hem de uygulanmasında dikkate alınan süre ve süreç itibariyle teminat istemeden daha ağır hukuki sonuçlara neden olabileceği[194] dikkate alındığında bu kavrama ihtiyati tahakkuk düzenlemesinde yer verilmemiş olmasının eleştirilmesi mümkündür[195].

E. Maksat

Bu unsur, bir yönüyle bütün idari işlemlerde aranan kamu yararı şeklinde genel amacı, diğer yönüyle idari işlemi yapanın söz konusu işlemden beklediği, yine kamu yararının tesis edilecek işlem anlamında somutlaştırılması demek olan[196] özel amacı yani sonucu ifade eder[197].

Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşmalarıyla devam edip tahsil aşamasında mükellefin kanuna uygun surette yapacağı ödeme ile son bulur. Sübjektif bir vergilendirme işlemi olarak ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisinde ilişkinin sona ermesi tahsil ile sona ermektedir[198]. Verginin tahsili, mükellefin varlığından vergi miktarına denk gelecek bir tutarın devlet hazinesine geçirilmesidir[199] ve bir idari işlemdir[200].

Amme alacaklarının korunması yöntemlerinde ortak amaç, amme alacaklısının alacağın ödenmeme riskine karşı tahsil aşamasına kadar bekleyip tahsil gerçekleşmediğinde cebri icra yoluna gitmesi yerine bu alacağını koruyucu bazı önlemlere başvurması, alacağın elde edilme

---

193 **Batı**, s. 619;

194 AYM, E. 2018/142, K. 2019/38, 15.05.2019.

195 İhtiyati tahakkuk uygulanırken -aynı teminat ve ihtiyati haciz uygulamalarında olduğu gibi- inceleme elemanlarının hazırlamış olduğu ön inceleme raporlarının dikkate alınması gerektiği yolunda bkz. Yasin **Ertürk**, Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 2014, s. 58.

196 **Atay**, s. 491.

197 **Gözübüyük**/ **Tan**, s. 542; **Ulusoy**, s. 453; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 439.

198 İbrahim **Olgun**, Türk Vergi Hukukunda Tahsil, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 40.

199 **Karakoç**, Kamu İcra, s. 97; **Olgun**, 41.

200 Dan. İBK, E. 1972/2, K. 1973/10, 14.04.1973, (Corpus).

hızı ve kolaylığı bakımından bir avantaj sağlamak olarak ifade edilebilir[201]. Diğer yandan bu tür yöntemlerin varlığı, vergi mükellefini borcunu zamanında ödemeye sevk edici bir etki de göstermektedir. İhtiyati tahakkukta ise amaç, ihtiyaten de olsa tahakkuk ettirilen alacağın -hemen- tahsil edilmesi değil, gelecekte kesin tahakkuk yapıldığında doğacak alacağı bugünden güvence altına almaktır[202]. İhtiyati tahakkukun, kesin tahakkuk sonucuna göre düzeltilmesi de bu durumun bir gereğidir. Ancak ihtiyati tahakkukun bu amacı doğrudan sağlamak yerine bir diğer işlem olan ihtiyati haczin sebep unsurlarını[203] ve ayrıca haciz uygulanabilecek miktarı tespit imkanı sağladığı anlaşılmaktadır. Nitekim ihtiyati tahakkukun, i) olağan tahakkuktan farklı bir şekilde esasen tahsil edilemeyecek bir alacağı yine tahsil edil(e)meyecek olsa da muaccel hale getirmek ve ii) tahsil edil(e)meyecek alacak için derhal ihtiyati haciz uygulanmasını gerektirmek gibi birbiri ile ilişkili iki sonucu söz konusudur[204]. İhtiyati tahakkuk bu açıdan ihtiyati haczi ölçülük ilkesine uygun kılma anlamında[205], hacze konu edilebilecek miktarı tespit eden bir işlem olarak dikkat çekçektedir. Tespit, sübjektif öğelerden ayrı olarak, i) var olan durumun gösterilmesinden veya ii) daha önce ortaya çıkarılmamış/sabitlenmemiş bir hukuki durumun ya da olgunun belirtilmesi olduğuna[206] ve buna bir kısım sonuçlar bağlandığına göre ihtiyati tahakkuk, tespit edici işlem niteliğindedir. Nitekim ihtiyati haciz uygulanmadıkça ihtiyati tahakkukun dava konusu edilememesi de bu bağlamda ele alınabilir[207]. Bu nedenle ihtiyati tahakkukun, -tahakkuk eden tutar tahsil edil(e)meyeceği için- ihtiyati haciz uygulanmadıkça kişinin menfaatini ihlal eden bir sonucu bulunmamaktadır[208].

İhtiyati haciz, amme alacağı için öngörülen korunma yöntemlerinden bir diğeri olup, ihtiyati tahakkuk sadece vergi ve resimler ile sınırlı iken tüm amme alacakları için uygulanabilme

---

[201] AYM, E. 2018/142, K. 2019/38, 15.05.2019, (Resmi Gazete, 20.06.2019, S. 30807).

[202] **Candan**, s. 298.

[203] 6183 sayılı Kanunun ihtiyati tahakkuk sebeplerini düzenleyen 17. maddesi, ihtiyati haciz nedenlerini düzenleyen 13.maddenin 1, 2, 3 ve 5. bentlerine atıf yapmaktadır. Her iki maddede bu nedenle kısmen açık bir şekilde ortak demin olması yanında, 13. maddede *"Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa"* şeklindeki ihtiyati haciz nedeninin, 13. maddedeki diğer iki ihtiyati tahakkuk nedenini de kapsadığı söylenebilir.

[204] Abdullah **Arıkan**, "İhtiyati Tahakkuk – İhtiyati Haciz", Amme Alacağının Cebren Takibi, Editörler, Hakan Bay/Zeynep Arıkan, Gazi Kitabevi, Ankara 2022, s. 90.

[205] **Balcı**, Kamu İcra Hukuku, s. 563.

[206] Onur **Kaplan**, İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 56, 57; **Gözler**, s. 581.

[207] Anayasa Mahkemesi'nin, tespit edici işlemlere karşı ilgilinin hukuki menfaatini etkilemedikçe dava açılamayacağı yolunda gerekçe içeren kararı da bu yönde değerlendirilebilir. AYM, E. 2007/98, K. 2010/33, 04.02.2010, (Resmi Gazete, 18.05.2010, 27585).

[208] **Ünlü**, s. 218.

imkanına sahiptir[209]. Kesin hacizden farklı olarak ihtiyati haciz, haczedilen malların paraya çevrilmesi sonucunu yaratmamakta, ileride tahakkuk edecek ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir alacağın tahsilini güvenceye almak üzere borçlunun haczedilen malları üzerinde tasarruf hakkını kaldıran geçici bir önlem niteliği taşımaktadır[210]. Zira bunun için kesin haciz kararı alınması, öncesinde alacağın tahakkuk etmiş olması, ödeme emri ile istenmiş olması gerekmektedir[211].

Son tahlilde, olağan tahakkuk işlemlerinden sonra ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi, ihtiyati tahakkukun bir tespit edici işlem olarak "dayanak olma fonksiyonunu[212]" yerine getirdiği ve olağan tahakkukun yapılma anına kadar miktar yönüyle yaptığı "sabitleme ve belirlemenin", işlem varlığını devam ettirdikçe geçerli kalacağı söylenebilir. İhtiyati tahakkukun yegane varlık nedeni ve sonucu da böylece somutlaşmış olmaktadır.

---

[209] Ahmet **Güzel**/Muharrem **Özdemir**, Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları, Nobel Kitabevi, Adana 2007; s. 29; **Baydere**, s.59; **Candan**, s. 239; s. **Buluttekin**, s. 178.

[210] **Öner,** s. 194; **Yılmaz**, s. 122; **Gerçek**, Tahsilat işlemi, s.157, 163; **Candan**, s. 239;

[211] **Candan**, s. 240;

[212] **Kaplan**, s. 277

SONUÇ

İhtiyati tahakkuk, amme alacakları içinde yer alan vergi ve resimlerden sadece bir kısmı için geçerli olan, tarh edilmediği ya da tarh edilseler de henüz tahakkuk aşamasına geçmemiş ve henüz alacak niteliği kazanmamış tutarların bu işlem ve şartlar gerçekleştiğinde tahsil edilememe tehlikesini ortadan kaldırma yönelik bir önlemdir. Bu özelliği nedeniyle vergilendirmede olağan işlem ve aşamalar atlanarak doğrudan tahakkuk aşamasına geçilmekte ancak tahakkuk eden tutarların tahsili değil, tahsilini güvenceye alma anlamına bir diğer korunma yöntemi olan ihtiyati haczin uygulanabilmesi temin edilmektedir. Her ne kadar bu işlemin doğasında hakkında uygulandığı kişinin mülkiyet hakkına bir müdahale söz konusuysa da unsurlarının bizzat Kanunla düzenlenmesi yanında özelliği itibariyle geçici olması ve sonunda düzeltilmesi nedeniyle hakkın özüne dokunmadığı ve Anayasanın aradığı şartları sağladığı görülmektedir.

İhtiyati tahakkukun olağan bir tahakkuk işlemi olmadığı açık olup, ihtiyati tahakkuk için bir matrah ve bunun üzerinden alacak hesaplanmasının kendi içinde bir tarh işlemi niteliği taşımadığı görüşündeyiz. Zira ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haczin ne miktarda bir kamu alacağı için uygulanacağının bilinmesi ve belirlenmesi ile sınırlı olup, belirlenen miktar da geçici ve takdiridir. Son tahlilde olağan tarh işleminin tespit edici özelliği burada ihtiyati tahakkuk işlemine yüklenmiş olup, ihtiyati tahakkukun bir iptal davasına konu edilmesi ise buna dayanak hesaplamalarla ortaya çıkan tutarın ihtiyati hacze konu edilmesi işleminin yürütmesini durdurmamaktadır. Yine aynı nedenle gerek ihtiyati tahakkuk ve gerekse ihtiyati haciz ile ilgili açılacak davalar, yapılacak tarhiyata karşı açılmış davalardan ayrı olarak ele alınacak fakat tarhiyatın iptali halinde bu korunma yöntemlerinin neden unsuru ortadan kalkacağından iptal yönünde karar verilmesi gerekecektir.

İhtiyati tahakkuk, açıklanan özellikleri nedeniyle olağan tahakkuktan farklı olarak tarh ve tebliğ işlemlerinin atlanması ile tesis edilen bir idari işlemdir. Bu nedenle bir idari işlemin bağlı tüm unsurların hukuka uygunluk denetiminin ihtiyati tahakkuk işlemi üzerine yığılması söz konusudur. Bu açıdan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da bir usul kanunu olmakla beraber ihtiyati tahakkukun tanımlanması, uygulanma süreç ve şekli gibi konuların burada değil, vergilendirmede asıl usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu içinde düzenlenmesi daha yararlı olabilecektir. Bu şekilde bir düzenlemede ihtiyati tahakkukun "tahakkuk" (VUK m. 22) içinde ikinci bir cümle olarak tanımlanması, ihtiyati tahakkukun nedenleri ile uygulanma süreç ve şeklinin ise ikmalen ve re'sen tarhiyatlar ile diğer tarhiyat düzenlemelerini müteakiben "ihtiyati tahakkuk" başlıklı bir madde veya böyle bir maddenin devamı maddeler şeklinde yapılması mümkündür. Böyle bir düzenleme ile ihtiyati tahakkuk müessesesi Vergi Usul

Kanunu'nda, devamında uygulanacak ihtiyati haciz ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alabilecek, teminat isteme-ihtiyati tahakkuk-ihtiyati haciz üçlemesinde yer alan kesişmeler nedeniyle yaşanabilecek karmaşalar önlenmiş olabilecektir. Aynı zamanda olağan tahakkuk ve ihtiyati tahakkuk arasındaki farklılık ve ilişkiler ile tarh ve bunun tebliğine dair atlamaların yarattığı fiili durum hukuki bir zemine oturtulmuş olabilecek, olağan tahakkukun ihtiyati tahakkukun etkisini devam ettirmek üzere onu değiştiren bir özellik kazanması da sağlanmış olacaktır. Yapılması önerilen bu değişiklikler sonunda Amme Alacaklarının tahsil Usulü Hakkında Kanun içeriğinde yer alan Vergi Usul Kanunu ve özellikle İdari Yargılama Usulü Kanunu öncesi döneme ait bir kısım uyumsuz ve sınırlayıcı görünümlü düzenlemeler de gerek birbiri ile gerekse idari yargılama usulü bütünüyle uyumlu hale getirilebilecektir.

Diğer yandan ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek amme alacakları Kanun ile vergi ve resimler olarak sınırlanmış ve harçlar ile diğer benzeri mali yükümlülükler dışarıda bırakılmış ise de kapsam içine girecek vergi ve resimlerin tespitinin -bu tespitin ilanı da yapılmak suretiyle- idareye bırakılmış olması, yeni vergi ve resimlerin kabulü halinde her defasında kanun değişikliği yapılması ihtiyacını ortadan kaldırma açısından olumlu görünmektedir. Bu düzenleme vergilerin kanuniliği ilkesi açısından ele alındığında, bir vergi konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılması anlamında ele alınamayacağından bu açıdan Anayasal bir tartışmaya gerek görülmemiştir. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kabul edildiği tarihte mevcut Vergi Usul Kanunu'nda gecikme faizi müessesesi yer almadığından; daha sonraki Kanun döneminde de ilgili maddede bir değişiklik yapılmadığından, Kanun'da "zam" olarak yer alan kavramın gecikme faizini kapsamadığı ve bu açından idari düzenleme ile gecikme faizinin de ihtiyati tahakkuk kapsamına alınmış olması kanunilik ilkesi ile örtüşmüyor görünmektedir. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk müessesesi Vergi Usul Kanunu içinde düzenlenmesi tercih edilmese dahi mevcut Kanun hükmünün "zam ve faizleri" şeklinde değiştirilmesinde yarar görülebilir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, "Vergi Davasında Davaya Konu İcrai İşlem – II", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 68, 2007, s. 360-392, (İcrai İşlem).

Ağar, Serkan, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, (Vergi Tahsilatı).

Akgüner, Tayfun, İdare Hukuku, 8. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2021.

Akın Basa, Yeliz Neslihan, Vergi Hukukunda Tahakkuk, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2023.

Aksoy, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010.

Akyılmaz, Bahtiyar, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000

Akyılmaz, Bahtiyar/**Sezginer**, Murat/**Kaya**, Cemil, Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2022.

Akyüz, Şafak, Vergi Hukukunda İştirak, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Albayrak, Hakan, Medeni Usul ve İcra İflas Hukukunda Yaklaşık İspat, Yetkin Yayınları, Ankara 2013.

Albayrak, Hakan/**Ağar**, Serkan, "Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 124, 2016, s. 433-484.

Arıkan, Abdullah, "İhtiyati Tahakkuk – İhtiyati Haciz", Amme Alacağının Cebren Takibi, Editörler, Hakan Bay/Zeynep Arıkan, Gazi Kitabevi, Ankara 2022, s. 63-103

Arıkan, Zeynep, "Amme Alacağı", Amme Alacağının Cebren Takibi, Editörler, Hakan Bay/Zeynep Arıkan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, s. 1-28.

Arslan, Mehmet, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016, s. 189.

Aslan, Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Atalı, Murat/**Ermenek**, İbrahim/**Erdoğan**, Ersin, Medeni Usul Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020.

Atay, Ender Ethem, İdare Hukuku, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

Ateşağaoğlu, Erdem, Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2016.

Aydemir, Hüseyin, Vergi Davaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025.

Aykaç, Kemal, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri, Kardeş Matbaacılık, Ankara 1974.

Ayyıldırım, Kadir, "İhtiyati Tahakkuk Müessesesi ve İhtiyati Tahakkuka Sebep Muvazaalı İşlemlerde Adli Yargıda 'Tespit Davası' Açılmasına Gerek Olup Olmadığı Üzerine Bir Değerlendirme", Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 18, S. 212, 2022, s. 1727-1762.

Bağdınlı, Halil, "Katma Değer Vergisi ile Gecikme Faizi Üzerinden İhtiyati Haciz Uygulanabilir mi?", Vergi Sorunları Dergisi, S. 145, Ekim 2000, s. 68-76.

Bahçeci, Barış, "Haciz Yetkisinin Kullanımı ile İlgili Sorunlar", Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli, Legal Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 19-36, (Haciz).

Bahçeci, Barış, Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, (Kamu Alacağı).

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

Balcı, Mustafa, Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, (Kamu İcra).

Başbüyük, İsa, "Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. Özel, 2014, s. 4613-4631.

Batı, Murat, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.

Batun, Mehmet, "Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk", Vergi Dünyası Dergisi, S. 341, Ocak 2010, s. 86-93.

Baydere, Cihan, Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2009.

Beyazkılıç, Recep/**Kaya**, Suriye/**Sever**, Murat/**Güler**, Ali/**Yiğit**, Ümit, , 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 2. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006.

Buluttekin, Mehmet Burak, Kamu Alacaklarının Korunmasında İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.

Can, Emre, İdari İşlemin Şekil Unsuru, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016.

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

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 (Vergi Alacağı).

Coşkun Karadağ, Neslihan, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından 'Mücbir Sebepler' ve 'Ödeme'ye Eleştirel Bakış", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 61, S. 3, 2012, s. 1017-1056, (Zamanaşımı).

Coşkun, Mahmut, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025.

Çağan, Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975.

Çelik, Binnur, "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli, Legal Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 1-10, (Güvence).

Çelik, Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2000, (Kamu Alacakları).

Çiftçi, Taha Emre/**Organ**, İbrahim, "Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 27, S. 17, s. 79-105.

Devellioğlu, Ferit, Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat, Aydın Kitabevi, Ankara 1993.

Döner, Ayhan, Türk Anayasa Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2023.

Dönmez, Recai, Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir 1998.

Ercan, Taner, "İhtiyati Tahakkuk: Vergi Alacağı Açısından Sıra Dışı Bir Güvence Tedbiri", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 2, 2024, s. 91-113.

Erdem, Serpil/**Doğrusöz**, Ahmet Bumin, "Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Mülkiyet Hakkı Yönünden Sınırları", Vergi Sorunları Dergisi, S. 421, Ekim 2023, s. 13-68.

Erkut, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara 2015.

Ersoy, Uğur , Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.

Ertürk, Yasin, Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 2014.

Geçer, Ahmet Emrah, "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri Ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 25, S. 1, 2017, s. 205-235.

Gerçek, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2015, (Kamu Alacakları).

Gerçek, Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, (Takdir Yetkisi).

Gerçek, Adnan, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, (Tahsilat İşlemi).

Gerçek, İsmail, Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye -Uluslararası Düzenlemeler ve Türkiye Uygulaması-, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023

Görgün, L. Şanal/**Börü**, Levent/**Toraman**, Barış/**Kodakoğlu**, Mehmet, Medeni Usul Hukuku, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020.

Gözler, Kemal, İdare Hukuku Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.

Gözübüyük, A. Şeref/**Tan**, Turgut, İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.

Gülseven, Mustafa, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.

Gümüşkaya, Gamze, Vergi Hukukunda İspat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2024.

Günday, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011.

Gündüz, F. Ebru, İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Güzel, Ahmet/**Özdemir**, Muharrem, Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları, Nobel Kitabevi, Adana 2007.

Kağıtçıoğlu, Mutlu, "İdari İşlemin İcrailiği", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.103,2012, s. 267-284.

Kaneti, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022.

Kaplan, Onur , İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021.

Karahanoğulları, Onur, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.

Karakoç, Yusuf, "Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", Hukuki Güvenlik İlkesi, Editörler, Müzeyyen Eroğlu Durkal/Ahmet Hulusi Akkaş, Adalet Yayınevi, Ankara 2025, s. 129-198, (Hukuki Güvenlik).

Karakoç, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacakları).

Karakoç, Yusuf, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, (Kamu İcra).

Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, (Süreler).

Karavelioğlu, Erdem Cemil, Vergi Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara 2025.

Katiç, Aslı Elvan, "Vergi Hukukunda Tahakkuk Kavramı, Benzer Kavramlardan Farkı ve Hukuki Niteliği", Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1, 2025, s. 387-405.

Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2004.

Kızılot, Şükrü, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Savaş Yayınları, Ankara 1989.

Kızılot, Şükrü/ **Taş**, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.

Kumrulu, Ahmet G. ,"Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1981, s. 647-668.

Kunter, Nurullah, "«Tehlike Tedbiri» Genel Teorisi ve Para Cezaları İçin İcrai ve İhtiyati Haciz", İstanbul Hukuk Mecmuası, C. 34, S. 1-4, 1968, s. 17-41.

Kuru, Baki/**Aydın**, Burak, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı,5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.

Kuru, S. Murat, "İhtiyati Tahakkukta Dava Açma Süresi", Vergi Dünyası Dergisi, S. 440, Nisan 2018, s. 152-157.

Kuzucu Yapar, Burcu, Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020.

Musaballı, Hakkı, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Sadrettin Tosbi Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1978.

Mutluer, M. Kamil/**Dayanç**, N. Nilay, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli 1981.

Oğurlu, Yücel, Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002.

Oktar, Ateş, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2022.

Olgun, İbrahim, Türk Vergi Hukukunda Tahsil, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Onar, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 3, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.

Ortaç, Fevzi Rifat/**Ünsal**, Hilmi, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.

Öncel, Mualla, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1983, s. 39-55.

Öncel, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami/**Göker**, Cenker, Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.

Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Öz, Ersan/**Baran**, Tülay, "Kamu Alacaklarının Korunması ve Cebren Tahsili Sürecinde Mükellef Hakları", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 61, 2025, s. 31-64.

Özay, İl Han, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, 17. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

Özdemir, Muharrem, Vergi İcra, Yıltem Reklam, İstanbul 2019.

Özer, İlhan, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, TODAİE Yayınları, Ankara 1979.

Pekcanıtez, Hakan/**Atalay**, Oğuz/**Özekes**, Muhammet, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019.

Sarıaslan, Osman, Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayını, Ankara, 2014,

Sarılı, Mustafa Ali, Türk Vergi Hukuku, Hermes Ofset, Ankara 2022.

Sarısu Kanmaz, Gökçe, "Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri", Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi SBE, 2018.

Schroeder, Friedrich-Christian /**Verrel**, Torsten, Ceza Muhakemesi Hukuku, Çev. Salih Oktar, Yetkin Yayınları, Ankara 2019

Serim, Nilgün, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

Solak, İnci, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2004.

Sonsuzoğlu, Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013.

Şamlıoğlu, Servet/**Özbalcı**, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1984.

Şanver, Cahit/**Oktar**, S. Ateş, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C. 1., S. 3, 2013, s. 1-23.

Şentürk, Akın Gencer, "Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden 'Teminat İsteme' Uygulamasının, İhtiyati Tahakkuk - İhtiyati Haciz Müesseseleri ile Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi (II)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 68, Ağustos 2009, s. 269-283, (Amme Alacakları).

Şentürk, Akın Gencer, "Vergi Borcunun Ödenmesinden; A.Ş. Yönetim Kurulu Üyeleri, Limited Şirket Ortak ve Müdürleri Gibi "İkincil", SMMM ve YMMM Gibi 'Müteselsil' Sorumlu Olanlar Hakkında Cebren Tahsil Şekillerinin Uygulanabiliyor Olması, Bunlar Hakkında Amme Alacağının Korunması Yöntemlerinin Uygulanmasına Cevaz Verir mi? -Yeni Bir Kavram: Potansiyel Vergi (Amme) Borçluluğu- (II)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 74, Şubat 2010, s. 293-303, (Vergi Borcu).

Şenyüz, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın, Bursa 2010.

Tan, Turgut, İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, Ankara 1970.

Tancı, Muhittin/**Arıkan**, Vural/**Yalçıner**, Polat, İzahlı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1970.

Taşdelen, Aziz, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 56, S. 1, 2007, s. 279-312.

Taşer, Aslıhan, Vergi Hukuku Kapsamında Mülkiyet Hakkı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2025.

Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.

Taylar, Yıldırım, Kamu İcra Hukukunda İdarenin Hukuka Aykırı Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu, On İki Levha Yayıncılık, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023.

Taylar, Yıldırım/**Gök**, Özgecan/**Demirbaş Aksüt**, Burcu/**Artun**, Emine Sevcan, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020.

Tuncer, Selahattin, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul 1971.

Tunç, Zinnur, Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021.

Ulusoy, Ali D., Türk İdare Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.

Ünlü, M. Cengiz, Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.

Üstün, Gül, İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, (İdare Hukuku).

Üstün, Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, (Takdir Yetkisi).

Yasin, Melikşah, İdari Yargılama Usulünde İspat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015.

Yıldırım, Turan/**Fiş Üstün**, Gül, Açıklamalı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023,

Yıldırım, Turan/**Yasin**, Melikşah/**Kaman**, Nur/**Özdemir**, H. Eyüp/**Üstün**, Gül/**Okay** Tekinsoy, Özge, İdare Hukuku, 6. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 35.

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

Yüzer, Dilara, "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. Özel, 2014, s. 4843-4898.