

**VERGİ YÖNETİMİNİN CEBRİ İCRA
YOLUYLA TAHSİL İŞLEVINİN
ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(DOKTORA TEZİ)

MELTEM SÖYLEMEZ

ESKİŞEHİR, 2003

**VERGİ YÖNETİMİNİN CEBRİ İCRA YOLUYLA TAHSİL
İŞLEVINİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

MELTEM SÖYLEMEZ

DOKTORA TEZİ

Mali Hukuk Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

DOKTORA TEZ ÖZÜ

VERGİ YÖNETİMİNİN CEBRİ İCRA YOLUYLA TAHSİL İŞLEVINİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Meltem SÖYLEMEZ

Mali Hukuk Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekim, 2003

Danışman: Prof.Dr. Fethi HEPER

Bu araştırmanın amacı, vergi yönetiminin cebri icra yoluyla tahsil işlevinin etkinliğinin değerlendirilmesidir.

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğinin göstergesi; yıl içerisinde tahsil edilemeyen vergi alacağının tamamının, mükellefin kendi rızası ile ödememesi durumunda vergi yönetimi tarafından cebren tahsil edilmesidir.

Devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin karşılığı olan vergilerin yapısında cebir unsuru her zaman vardır. Vergiler zorunlu olarak toplanır. Vergilerin toplanması görevi de vergi yönetimine aittir. Vergi yönetiminin bu görevi yerine getirebilmesi için, kendisine belirli yetkilerin verilmesi gerekmektedir. Türk vergi sistemi içerisinde vergilerin cebren tahsiline ilişkin hükümler 6183 sayılı kanunla düzenlenmiştir. Bu kanun vergi yönetimine oldukça büyük yetkiler vermektedir. Vergi yönetimi yargısal yollara başvurmadan vergi alacağını cebren tahsil edebilme yetkisine sahiptir. Bu da kamu hizmetlerinin karşılığı olan vergilerin, herhangi bir riske sokulmadan, düzenli ve zamanında sağlanmasının zorunlu olmasından dolayı vergi yönetimine tanınan bir ayrıcalıktır.

Vergi yönetimi 6183 sayılı kanunla kendisine tanınan bu ayrıcalığı etkin kullanmalıdır. Tahsil edilemeyen vergi bakayalarının zamanında tespit edilmesi, ödeme emirlerinin zamanında düzenlenmesi ve zamanında tebliğ edilmesi, durumun gerektirmesi halinde haciz işleminin uygulanabilmesi ve sonuçlandırılması gibi

işlemler, vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğin değerlendirilmesinde başlıca etkinlik ölçütlerini oluşturmaktadır.

Çalışmamızda vergi yönetiminin cebren tahsildeki etkinliği, öncelikle 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. ve bu kanunu uygulayan vergi yönetimi açısından, Orta Karadeniz bölgesindeki illerin vergi yönetimlerinden alınan istatistiki veriler ışığında incelenmekte ve bazı yabancı ülke vergi yönetimlerinin yapıları irdelenerek ayrıca IMF kriterleri de göz önüne alınarak örgütsel etkinlik kuralları içerisinde değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

ABSTRACT

The purpose of this research is to evaluate the effectivity of tax administration in the collection with tax enforcement.

The indicator of the effectivity of tax administration during tax enforcement is the complete collection of the taxes which cannot be collected during the year by tax administration the following year on the condition that a tax payer does not pay it with his own consent.

There is always an element of enforcement in the structure of taxes which are the return of public services carried out by a state. Taxes are collected obligatorily. The duty of the collection of taxes is the duty of tax administration. In order to carry out this duty, the tax administration must be provided with some powers. In the Turkish Tax System the rules about tax enforcement have been arranged by the Law No 6183. This Law provides the tax administration with quite important authorities. The tax administration has the authority of collecting taxes by force without consulting judicial ways. This is a privilege given to the tax administration because of the fact that it is obligatory to collect taxes, which are the return of public services, regularly in time without any risks.

The tax administration must use this privilege given to it by the Law No 6183 effectively. The procedures such as the declaration of outstanding taxes which cannot be collected. The arrangement and delivery of payment orders in time and the practice and conclusion of the procedure of sequestration if it is necessary are the main criterions of the effectivity of tax administration in the evaluation of tax enforcement.

In our study the effectivity of the tax administration in tax enforcement has been examined in the light of statistical data received from the tax administrations of the cities in the Central Black Sea Region in respect of the Law No 6183 and a tax administration practising it and evaluated in organizational effectivity rules taking the criteria of IMF into consideration and examining the tax administration structures of some foreign countries.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Meltem SÖYLEMEZ'in "Vergi Yönetiminin Cebri İcra Yoluyla Tahsil İşlevinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi" başlıklı tezi **20 Ocak 2004** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza _____

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.Fethi HEPER**
Üye : **Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI**
Üye : **Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**
Üye : **Doç.Dr.Kerim BANAR**
Üye : **Doç.Dr.Necdet SAĞLAM**

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ VE ÖRGÜTSEL ETKİNLİK KAVRAMLARI İLE VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİ

1. VERGİ YÖNETİMİNİN NİTELİĞİ.....	3
1.1. Vergi Yönetiminin Tanımı.....	4
1.2. Vergi Yönetiminin İşlevleri.....	5
1.2.1. Tarh İşlevi.....	5
1.2.2. Tahsil İşlevi.....	6
1.2.2.1. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği.....	7
1.2.2.2. Tahsilin İdari İşlem Niteliği.....	10
1.2.2.3. Tahsil İşleminin Unsurları.....	11
1.2.3. İnceleme İşlevi.....	13
1.3. Bazı Ülkelerin Vergi Yönetimlerinin Örgütsel Yapısı.....	15
1.3.1. İtalya.....	15
1.3.2. Belçika.....	15
1.3.3. İspanya.....	16
1.3.4. Hollanda.....	16
1.3.5. İsviçre.....	17
1.3.6. Almanya.....	18
1.3.7. Fransa.....	18
1.4. Türk Vergi Yönetiminin Örgütsel Yapısı.....	20
1.4.1. Genel Yapı.....	20
1.4.2. Vergi Dairesinin İç Yapısı.....	21
1.4.3. Kovuşturma Bölümünün Görevleri.....	22

1.4.3.1. İcra Servisi.....	23	
1.4.3.2. Satış Servisi.....	23	
2. ÖRGÜTSEL ETKİNLİK KAVRAMI.....	24	
2.1. Örgütsel Etkinliğin Tanımı ve Önemi.....	25	
2.1.1. Örgütsel Etkinliğin Tanımı.....	25	
2.1.2. Örgütsel Etkinliğin Önemi.....	26	
2.2. Etkinliğe Yakın Kavramlar.....	27	
2.3. Etkinliğin Ölçümü.....	27	
2.4. Etkinliğin Ölçümünde Kullanılan Kriterler.....	28	
3. VERGİ YÖNETİMİNDE ETKİNLİK	29	
3.1. Vergi Yönetiminde Etkinliğin Tanımlanması.....	30	
3.2. Vergi Yönetiminin Cebren Tahsil Aşamasındaki Etkinlik Kriterleri.....	34	✓
3.2.1. Cebren Tahsil İle İlgili Mevzuatın Yapısı.....	35	✓
3.2.2. Tahakkuk/Tahsilat Oranı.....	37	✓
3.2.3. Takipli Alacakların Sayısı.....	37	✓
3.2.4. Düzenlenen Ödeme Emri Sayısı.....	38	✓
3.2.5. Haciz İşlemlerinin Sayısı.....	39	
3.2.6. İhtilafı Dosyalar.....	39	

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ CEBRİ İCRA SÜRECİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL OLARAK CEBRİ İCRA KAVRAMI.....	40	
1.1. Vergi İcra Hukuku Kavramı.....	41	
1.2. Cebri İcra Süreci	44	✓
1.2.1. Cebri Tahsil Sürecinin Hukuki Niteliği.....	45	✓
1.2.2. Cebri İcra Yoluna Gidilmesinin Şartları.....	46	✓
1.2.2.1. Muaccellik	46	
1.2.2.2. Kamu Borçlusuna Ödeme Emri Gönderilmesi.....	48	
1.2.2.2.1. Ödeme Emrinin Konusu	48	
1.2.2.2.2. Ödeme Emrinin İçeriği.....	49	

1.2.2.2.3. Ödeme Emrinin Tebliği.....	50
1.2.2.2.4. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması	51
1.2.2.2.5. Mal Bildirimi.....	52
1.2.3. Cebri Takip Usulleri.....	53
1.2.3.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi Suretiyle Yapılan Cebren Tahsilat.....	54
1.2.3.1.1. Kamu Alacağının Teminata Bağlanmasının Sonuçları.....	56
1.2.3.2. Kamu Borçlusunun Borcuna Yetecek Miktardaki Malların Haczedilerek Paraya Çevrilmesi.....	57
1.2.3.2.1. Menkul Malların Haczi.....	62
1.2.3.2.2. Gayrimenkul Niteliğindeki Malların Haczi.....	65
1.2.3.2.3. Haczedilemeyen Mal Ve Haklar.....	66
1.2.3.2.4. Kısmen Haczedilemeyen Mal Ve Haklar.....	69
1.2.3.2.5. Hacizli Malları Paraya Çevirme Hükümleri.....	71
1.2.3.2.6. Hacze İştirak.....	73
1.2.3.3. Gerekli Şartlar Bulunduğu Takdirde Borçlunun İflasının İstenebilmesi.....	74
1.2.3.3.1. Borçlunun İflasının İstenmesi.....	77
1.2.3.3.2. Vergi Yönetiminin İflas İstemi.....	79
1.2.3.4. Konkordato.....	81
2. İDARE VE KAMU BORÇLUSU LEHİNE DÜZENLENEN BAZI KURUMLARIN İŞLETİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	81
2.1. İdare Lehine Düzenlemeler.....	82
2.1.1. Gecikme Zammı.....	85
2.1.2. Gecikme Faizi.....	90
2.2. İdare Lehine Koruyucu Düzenlemeler.....	93
2.2.1. Yurt Dışına Çıkma Yasağı.....	93
2.3. Mükellef Lehine Düzenlemeler.....	95
2.3.1. Tecil.....	95
2.3.2. Terkin.....	101
2.3.3. Zamanaşımı.....	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORTA KARADENİZ BÖLGESİNDEKİ VERGİ YÖNETİMLERİNİN CEBREN TAHSİL UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. UYGULAMADAKİ ETKİNLİK.....	105
1.1. Tahakkuk ve Tahsilat Oranlar.....	107 ✓
1.1.1. Türkiye’de İller İtibariyle Tahakkuk ve Tahsilat Oranları.....	108 ✓
1.1.1.1. Bir Birim Verginin Tahsilat Maliyeti.....	113 ✓
1.1.2. Araştırma Konusu İllerde Tahakkuk ve Tahsilat Oranları.....	116 ✓
1.1.2.1. Tam Otomasyona Geçen İllerdeki Tahakkuk ve Tahsilat Oranları.....	121
1.2. Takipli Alacakların Sayısı.....	125
1.3. Düzenlenen Ödeme Emri Sayısı.....	129
1.4. Uygulanan Haciz İşlemlerinin Sayısı.....	133
1.5. İhtilafı Dosyalar.....	136
2. VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN DİĞER KOŞULLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	143
SONUÇ	146
EKLER.....	166
KAYNAKÇA.....	170

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Gecikme Zammı İle Enflasyon Oranlarının Karşılaştırılması.....	88
Tablo 2. Gecikme Faizi İle Piyasa Faiz Oranı Ve TEFE'nin Karşılaştırılması	92
Tablo 3. Yıllar İtibariyle Tecil Faiz Oranları.....	99
Tablo 4. İller İtibariyle 2000 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri.....	109
Tablo 5. Yıllar İtibariyle Tahakkuk Tahsilat Oranları.....	111 ✓
Tablo 6. Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı İle TEFE Artışının Karşılaştırılması	111 ✓
Tablo 7. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı İle Gelirler Genel Müdürlüğü Harcamalarının Karşılaştırılması (1986-1999).....	113 ✓
Tablo 8. Samsun Defterdarlığı Gelir Birimlerinin 2001 Yılı Harcamaları.....	115
Tablo 9. Samsun Defterdarlığı Gelir Birimlerinde 100 TL.'lık Verginin Toplanma Maliyetleri.....	116
Tablo 10. Yıllar İtibariyle Tahakkuk ve Tahsilata Ait Bilgiler.....	117 ✓
Tablo 11. Yıllar İtibariyle Bir Önceki Yıla Göre Tahakkuk, Tahsilat ve Bakaya Farkı Artış Oranları.....	119 ✓
Tablo 12. Tam Otomasyona Geçen Vergi Dairelerinin Bulunduğu İllerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1999 Yılı Aralık Ayı Sonu İtibariyle).....	122
Tablo 13. Türkiye Genelinde Vergi Türü İtibariyle Faal Mükellef Sayıları....	124
Tablo 14. 2001 Yılına Ait Mükellef ve Memur Sayılarına Ait Bilgiler.....	124
Tablo 15. Takipli Alacaklara İlişkin Bilgiler.....	126
Tablo 16. Türkiye'de Takipli Alacakların Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	128 ✓
Tablo 17. Ödeme Emrine İlişkin Bilgiler.....	131
Tablo 18. Haciz İşlemlerine Ait Bilgiler.....	133
Tablo 19. İhtilafı Dosyalara İlişkin Bilgiler.....	137
Tablo 20. Karara Bağlanan Dosyaların İhtilafı Dosyalar İçindeki Oranı.....	138
Tablo 21. İhtilafı Mükellef Sayılarının Toplam Mükellef Sayıları İçindeki Oranı (1999 Yılı İtibariyle)	141
Tablo 22. Karar Dosyalarının Dağılımı.....	142

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin karşılanması ve vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilmesi için, vergilemenin her aşamasında olduğu gibi cebren tahsil aşamasında da etkinliğin sağlanması gerekmektedir. Ülkemizde kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergilerin yeterince toplanamaması, vergi yönetiminin cebren tahsilat aşamasında etkin olma zorunluluğunu daha da artırmaktadır.

İnceleme konumuz olan vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğinin değerlendirilebilmesi için, üç etkeni göz önünde bulundurmak gerekir. Öncelikle verginin dayanağı olan kanun, o kanunu uygulayacak olan vergi yönetimi ve yaptığı işlemler nedeniyle kanuna tabi olan mükellef. Burada Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile vergi yönetimini ele alarak incelemek ve bunların etkinliğini değerlendirmek kanımızca yeterli olacaktır. Zira mükellef unsuru vergi yönetiminin etkinliğini etkileyen önemli bir faktör olmakla birlikte, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasi koşullardan ve eğitim düzeyinden de etkilenmektedir. Ekonomik ve siyasal faktörlerin mükellef üzerinde nasıl bir etki yaptığını ölçmek ise oldukça güçtür. Bu nedenle A.A.T.U.H.K. ile vergi yönetiminin değerlendirmesi daha uygun olacaktır.

Yukarıda belirtilen nedenlerle inceleme konumuzun birinci bölümünde vergi yönetimi ve örgütsel etkinlik kavramları ile vergi yönetiminin etkinliği ele alınmıştır. Bu bölümde vergi yönetiminin tanımı, işlevi, ülkemizde ve bazı yabancı ülkelerde vergi yönetimlerinin yapıları irdelenerek, örgütsel etkinlik tanımlanmış, buna bağlı olarak da “vergi yönetiminde etkinlik” kavramı ile neyin ifade edilmek istendiği, ayrıca vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki söz konusu etkinliğinin ölçülmesinde hangi kriterlerin kullanıldığı saptanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde ülkemizdeki cebri icra sürecine ilişkin yasal düzenlemelerin değerlendirilebilmesi için, cebri icra kavramı açıklanarak cebren tahsil usulleri irdelenmiş, vergi yönetimi ve mükellef lehine olmak üzere ikili bir ayırım içerisinde

idare ve kamu borçlusu lehine düzenlenen bazı kurumların işletilmesinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Üçüncü bölümde Orta Karadeniz bölgesindeki araştırma konusu illerden alınan sayısal verilere dayanarak vergi yönetiminin cebren tahsil uygulamalarının ve etkinliğinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Sonuç bölümünde ise; hem A.A.T.U.H.K., hem de vergi yönetiminin uygulamadaki etkinliği açısından tespit edilen aksaklıklar belirtilerek, cebren tahsil aşamasında vergi yönetiminin daha etkin çalışabilmesi için öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ VE ÖRGÜTSEL ETKİNLİK KAVRAMLARI İLE VERGİ YÖNETİMİN ETKİNLİĞİ

1. VERGİ YÖNETİMİNİN NİTELİĞİ

Yönetim; toplumsal ihtiyaçların karşılanması için kurulan örgütlerin, önceden belirlenmiş amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya getirilen insan gücünü ve diğer kaynakları organize ederek eyleme geçirme süreci olarak tanımlanmaktadır.¹ Başka bir deyişle; belirlenen amaçlara ulaşmak üzere oluşturulan kurumsal yapıların ve insan topluluklarının amaçlara uygun şekilde eyleme geçirilmesi, yönetim olarak ifade edilmektedir.²

Vergilerin amacı, kamu ekonomisi üretimi için kaynak satın almak üzere gelir toplamaktır.³ Kamu gelirlerinin toplanması, yönetimi ve harcanması işlemlerini yürüten bir kamu kurumu olarak tanımlanan mali yönetim, kamu yönetiminin önemli bir kısmını oluşturur. Vergi yönetimi mali yönetimin içerisinde yer alır. Vergi yönetiminin temel görevi ise, vergilerin toplanması, vergilemeye ilişkin tüm işlemlerin yürütülmesidir.⁴ Vergiler, topluma sunulan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağıdır.

Devletin finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan vergi yönetimi, önceden belirlenmiş gelir toplama amacına ulaşmak için vergi kanunlarını uygulayacak insan gücünü ve diğer kaynakları organize eden, eyleme geçiren, bir birimdir. Başka bir ifade ile belirtmek gerekirse vergiler, yasal yollarla tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. İncelemesi yasal yollarla yapılır. Bu işlemleri devlet adına yapacak, bu

¹ İbrahim Başaran, **Yönetime Giriş**, (Ankara, 1981), s: 44 .

² Cahit Gürkan, "Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü" **Vergi Dünyası**, Sayı: 194, Eylül 1997, s: 97.

³ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, (Üçüncü Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1981), s: 418.

⁴ Osman Pehlivan, "Vergi Yönetimi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), 1995 , s: 6.

süreci işletecek yasal bir örgüte ihtiyaç vardır. İşte vergi yönetimi bu süreci işleten, vergi kanunlarını devlet adına uygulayan bir birimdir.

1.1. VERGİ YÖNETİMİNİN TANIMI

Vergi yönetiminin geniş ve dar anlamda çeşitli tanımlamaları yapılmıştır. Geniş anlamda vergi yönetimi; vergilemeye ilişkin her türlü hizmeti yürüten kurumlarla birlikte, vergilemeyle ilgili bütün işlemlerin yerine getirilmesine ilişkin yönetsel süreci de içerisine alır. Yani vergi yönetimi; politikayı belirleyen, uygulayan, denetleyen ve uyuşmazlıkları çözen birimlerdir.⁵ Lutz; vergi yönetimini “vergilerin uygulanmasıdır.”⁶ şeklinde tanımlamaktadır. Nezir Şeker ise; Vergi yönetimini, “gelir politikalarını hazırlayan ve tercihlere karar veren, vergi sisteminde yasa normu veya bağlayıcı genel düzenleyici işlemler haline gelmiş bu politikaları, yine yasalarda yer alan verginin tarh, tahakkuku, tahsili, hesabı ve vergi denetimi gibi usul kural ve kurumlar aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu olan kamu yönetim birimidir.”⁷ biçiminde tanımlamaktadır.

Vergi Usul Kanununda (V.U.K.) ise şöyle bir tanımlama vardır. “Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” (V.U.K. m.4) Ancak bu vergi yönetimini dar anlamda tanımlamaktadır. Bu tanım sadece vergi örgütünün bir birimi olan vergi dairesinin tanımınıdır.

Görüldüğü gibi vergi yönetimi kavramı hem vergilendirme süreci hem de vergi örgütü kavramlarının her ikisi içinde kullanılmaktadır. Vergi örgütü, devlet gelirlerini, devlet adına toplayan kuruluştur. Ancak tek bir birim değildir. Dar anlamda vergi yönetimi, vergi ile ilgili hizmetleri yürüten örgüt anlamına gelmektedir. Geniş anlamda ise, “vergi yönetimi, bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallardır.”⁸

Böylesine geniş bir tanım verildiğinde vergi yönetimi, hem vergi örgütü, hem vergi yargısı hem de yönetsel süreci içerisine almaktadır. Yani, devlet ile mükellef arasında kurulan borç-alacak ilişkisinin başından sonuna kadar yer alan ve

⁵ Nilgün Akça, “Türkiye’de Vergi Yönetimine ve Mükelleflere Yardımcı Kuruluşlar” **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, (Cilt: 7, Sayı: 1-2, Yıl: 1991), s: 177.

⁶ Harley L.Lutz, “Tax Administration” *Encyclopedia of Social Sciences*, eds., Edwin R.A. Seligman and Alvin Johnson, 12 Ed. , Vol. XIV, s: 526.

⁷ Nezir Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, (İstanbul, 1994), s: 84.

⁸ Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları No: 233/154, 1981), s.10.

mükellefiyetin sona ermesine kadar geçen tüm vergi ile ilgili faaliyetleri yerine getiren bir kamu idaresidir. Bu çalışmada, vergi yönetimi kavramı, dar anlamda “vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden, inceleyen vergi örgütü anlamında” kullanılacaktır.

1.2. VERGİ YÖNETİMİNİN İŞLEVLERİ

Vergi yönetimi; devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek için gerekli duyduğu finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla oluşturulan gelir idaresinin, vergilerle ilgili olarak kanunlarla ve düzenleyici yönetmelik ve tüzüklerle belirlenmiş hedeflere ulaşmak üzere organize edilerek harekete geçirilme sürecidir. Toplumsal kurumların tümünde olduğu gibi vergi yönetimi de belirlenen amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir takım yöntemler izlemekte, belirli işlevler yüklenmektedir. Vergi yönetiminin tarh, tahsilat ve inceleme olmak üzere başlıca üç görevi vardır.⁹

Kamu harcamalarının sağlıklı finansman kaynağını sağlayan vergilerin tarhı, tahsilatı ve incelemesiyle görevli olan vergi yönetimi, örgütlenme konusunda, belirtilen görevin önemi nedeniyle, kamu yönetiminin genel örgütlenmesinden farklı ve çok özel bir konuma sahiptir. Bu nedenle vergi yönetiminin cebren tahsil işlemlerini incelemeden önce bu üç ana işlevinden kısaca söz etmek gerekir.

1.2.1. Tarh İşlevi

Vergi tarhı; “vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.”¹⁰ Mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına yönelik idari işlemlere vergi tarhı denilmektedir. Tarh işlevi, yükümlülüğün hesaplanmasından verginin tahakkuk ettirilmesine kadar bir takım işlemleri kapsamaktadır. Günümüzde, en yaygın şekilde kullanılan beyana dayanan vergilerde bu işlem, genellikle yükümlülerin beyanları doğrultusunda yapılmakta ise de, vergi tarhı, kural olarak vergi yönetimi tarafından yapılmış sayılır. Bunun nedeni de, yönetimin yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu her zaman için araştırma yetkisine sahip bulunmasıdır. Zaten vergi dairelerinin görevleri arasında, yükümlüleri saptamanın yanında verginin,

⁹ Şeker, “Denetim kavramı daha geniş olup, vergi incelemesini de kapsadığından, inceleme işlevi kavramı yerine, denetim işlevi kavramını benimsemek uygun olacaktır.” a.g.e, s: 84.

¹⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.20.

kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanması işlemi de vardır. (V.U.K.m.4)

Burada mükelleflerin samimiyeti yönetimin işlerini kolaylaştırmak açısından önemlidir. Ancak mükelleflerin beyanlarında her zaman dürüst olduğu, görevlerini her zaman gönüllü, zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirdiği düşünülemez. Vergiler bu özelliğinden dolayı hukuki cebir altında, yerine getirilen bir borç olmaktadır. Vergi yönetimi yükümlülükleri zamanında ve eksiksiz saptayabilmek için önlemlerini almalı, beyanları incelemeli, bir takım kuruluşlardan yardım almalıdır. Verginin tarhı konusunda da gerekli özeni göstermeli, ileride bir uyuşmazlık yaratmayacak şekilde tespitlerini yapmalıdır.

Vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunabilmeleri için vergi yönetiminin, vergileme ile ilgili şekli bir takım görevlerini önceden eksiksiz olarak yapması gerekir. Mükellefler; önceden belge düzenine uymak, defterleri onaylatıp, kurallara uygun olarak tutmak, gerekli bildirimleri yapmak gibi bir takım biçimsel ödevlerini zamanında yapmaz ise, vergi yönetiminin vergi matrahını doğru olarak hesaplaması mümkün değildir.

Vergi yasalarının ve muhasebe tekniklerinin yeterli ölçüde kullanılmadığı durumlarda, vergi matrahının doğru olarak saptanmasında görev ve sorumluluk vergi yönetimine düşmektedir. Yani, mükellef beyanları vergi matrahının sağlıklı olarak ortaya çıkartılmasına imkan vermiyorsa ya da hiç beyanda bulunulmamış ise değişik kriterlerden yararlanarak matrahın tespit edilmesi yoluna gidilmektedir. Bu işlev vergi yönetiminin önemli görevlerinden birisidir. Çünkü vergi borcunu tespit etmeden diğer işlemleri yapmak mümkün değildir.¹¹

1.2.2.Tahsil İşlevi

Devlet açısından kamu alacağı, mükellef açısından kamu borcu olan vergiler, mükellefin kendi rızası ile ödemesi ya da vergi yönetimince tahsil edilmesiyle ortadan kalkar. Ödeme işleminin kamu alacaklısı yönünden ifadesine “tahsil” denilir (V.U.K.

¹¹ “Vergi borcu; mükellefin beyanı üzerine tarh edilebileceği gibi, re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilebilir. Şu anda uygulama alanı olmayan tahrir dayanan tarh ve götürü matrahlar üzerinden tarh yöntemleri de vardır.” Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, (Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995) s: 113-118.

m.23) ve vergi borcu, ödenmesi gereken aşamaya geldikten sonra, doğrudan vergi yönetiminin tahsil edilebileceği gibi, yükümlüler tarafından da ödenmesi ile sona erer.¹²

Günümüze kadar çeşitli vergi tahsil yöntemleri uygulanmış ve bu yöntemlerde ekonomik, sosyal ve teknik gelişmelere paralel olarak değişimler ve gelişmeler olmuştur. Daha önce iltizam usulü, ihale usulü ya da halk temsilcileri eliyle toplanan vergiler, günümüzde verginin yükümlü tarafından ödenmesi, pul veya bandrol yapıştırma ya da değerli kağıt kullanma gibi yöntemler kullanılarak tahsil edilmektedir.¹³ Zamanımızda vergilerin önemli bir bölümü, yükümlülerin beyanlarına dayanılarak tarh edildiği gibi, yine kendileri tarafından ödenmektedir. Yükümlüler genellikle kendileri tarafından beyan edilen vergilere itiraz etmemekte ve zamanında ödemelerini yapmaktadırlar.¹⁴

Verginin modern tahsil yöntemlerinden birisi de, verginin kaynaktan kesilerek ödenmesidir. Verginin kaynaktan kesilerek ödenmesi, vergi yönetiminin vergileri tahsil görevini önemli ölçüde kolaylaştırmaktadır. Ayrıca, dönem sonunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanarak ödenecek olan gelir vergisine mahsuben yapılan “kazandıkça öde” ilkesinin bir uygulaması olan, geçici vergi uygulaması bulunmaktadır.

Burada vergi yönetiminin gerçekleştirdiği tahsil işleminin niteliğini daha iyi değerlendirebilmek için, hukuksal ve idari işlem niteliğinin incelenmesinde fayda görülmektedir.

1.2.2.1. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği

Tahsil işleminin idari işlem kategorilerinden hangisine girdiğini incelemeye önce, yapılan işlemin eylem mi yoksa idari işlem mi olduğunu tartışmakta fayda vardır. Vergi Usul Kanunu, kapsamına giren kamu alacaklarının tahsilini, “kanuna uygun surette ödenme” olarak tanımlamaktadır. (V.U.K. m.23) V.U.K.’un tanımından tahsilin bir idari eylem mi yoksa bir idari işlem mi olduğu açıkça anlaşılmamaktadır. Ancak tahsil, kamu borcunun ortadan kalkması gibi bir hukuki sonucu doğurduğu için hukuki bir işlem özelliği taşımaktadır. Söz konusu kanun tahsilin eylem yönüne ilişkin bazı

¹² Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (İstanbul, 1982), s: 76.

¹³ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, (2. Baskı, İstanbul, 1976), s: 271.

¹⁴ İlhan Özer, *Kamu Alacaklarının Tahsil Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, (Ankara, 1979), s: 56.

genel ilkelere yer vermiş bulunmaktadır. (V.U.K. m.110-112) Bunun dışında her vergi kanununda o verginin tahsili hakkında özel bazı düzenlemeler bulunur.¹⁵

Verme ve alma biçiminde gerçekleşen tahsilin bir “eylem” olarak nitelendirilmesi düşünülebilir. Danıştay On İkinci Dairesi bu konuda; tahsilin bir işlem değil eylem niteliği taşıdığı, bir işlemin dava konusu yapılabilmesi için, ilgiliye usulüne uygun olarak yapılmış bir tebliğin gerekli olduğu, tahsil işleminde, böyle bir tebligat mevcut olmadığı gibi, alınması zaruri olmayan tahsil makbuzlarının da bir idari işlemin tebliği anlamına gelmediği, tahsil makbuzunun, borcun kısmen veya tamamen ödendiğini belirten bir belge niteliği taşıdığı ve ilgilinin idareye başvurması ve bir meblağ ödemiş bulunması da var olan idari işlemin tebliğ anlamına gelmediğini belirten kararlar almıştır.¹⁶

Nitekim, tahsilin bir eylem mi, yoksa bir işlem mi olduğu bir İçtihadı Birleştirme Kararına da konu olmuştur. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun, tahsilin niteliğini tartıştığı 14.04.1973 gün ve E.1972/2, K.1972/10 sayılı kararına¹⁷ göre; “idari eylem ile ilgili Danıştay Kanununun 72. Maddesi, öncesinde, temelinde bir idari karar veya işlem olmayan, bütünüyle salt idari eylem olarak ortaya çıkan idari faaliyet için getirilmiş bir hüküm olduğu, idari fiilin, idarenin fonksiyonu sırasındaki bir hareketini, bir olayı, bir tutumu anlattığını, vergi hukukunda tarh ve tahakkukun;

¹⁵ Ercan Erol, “Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip- İcra ve İflas Kanunu İle Karşılaştırma” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversite SBE.), s: 11.

¹⁶ “Dan. 12. D.,21.10 1969 gün ve E.1969/267, K.1969/1673 ile 21.10.1969 gün ve E.1969/269, K.1969/1672 sayılı kararlarında; “...Keza tahsil keyfiyetinin bir işleme değil eyleme tenazür ettiği de açıktır. Zira dava konusu yapılabilecek bir idari işlemde ortada usulüne uygun olarak ilgiliye yapılmış bir tebligatın varlığı aranır. Tahsil hadisesinde ise böyle bir tebligat mevcut olmadığı gibi, alınması zaruri olmayan tahsil makbuzları da mevcut bir idari işlemin tebliği demek olmayıp borcun kısmen veya tamamen ifasını tespit eden belge niteliğini taşırlar. İlgilinin idareye başvurması ve bir meblağ ödemiş bulunması da var olan idari bir işlemin tebliği anlamına gelmez...” Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları III. s:17., Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2000), s: 48.

¹⁷ Dan.İ.B.K.14.04.1973 gün ve E.1972/2, K.1972/10 sayılı kararında, “İdari işlem kısaca, idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak nitelenir. İdari fiil ise, idarenin fonksiyonu sırasındaki bir hareketini, bir olayı, bir tutumu anlatır.... Vergi Hukukunda tarh ve tahakkuk; idarenin hazırlanması, hazırlığını karara bağlayarak hukuki tasarrufunu tamamlaması safhalarıdır. Tahsil, idari usullerle verginin yükümlüden alınması evresidir. Bazı vergilerde – geniş anlamda yükümlülüklerde- göröldüğü gibi, tahakkukun tahsile bağlı olması, baştaki idari kararı veya işlemi, diğer deyişle hukuki tasarrufu; fiile, salt maddi tasarrufa dönüştürmez....İlgili şirketin liman idaresine başvurması üzerine idarenin yüklenme, boşaltma, aktarma işleri için ücret tahakkukuna ve makbuzla tahsiline ilişkin idari faaliyeti, bir idari işlem niteliğinde olduğu...” Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları III. s: 19-20. (Karakoç, a.g.e, s: 49).

idarenin hazırlanması, hazırlığını karara bağlayarak hukuki tasarrufunu tamamlaması safhaları olduğunu, bu safhanın “icrai karar” niteliğine sahip idari işlemleri ihtiva ettiğini, bazı vergilerde – geniş anlamda yükümlülüklerde- görüldüğü gibi, tahakkukun tahsile bağlı olması, baştaki idari kararı veya işlemi, başka bir deyişle hukuki tasarrufu fiile, salt maddi tasarrufa dönüştürmediğini ve vergilendirme işlemi aleyhine dava açma süresinin tahsil tarihinden itibaren başladığını” belirtmektedir.

Belli bir paranın makbuz karşılığı tahsilinin işlem mi, eylem mi olduğu konusunda farklı kararları olan Danıştay, sonuçta makbuz karşılığı bir paranın tahsilinin işlem olduğuna, makbuzda tahsilatın ne için yapıldığının, alınan paranın mahiyet ve miktarının açıkça yazılı olması halinde makbuz tarihinin tam anlamıyla yazılı bildirim olduğuna karar vermiştir.¹⁸

Gerçekten de, belli bir meblağın verilmesi tek başına “verme” ya da “alma” hukuki sonucu doğurmamaktadır. Bunun bir başka unsurla tamamlanması gerekmektedir; o da bu eyleme bir kimlik kazandıran makbuzdur. Nitekim, bir vergi dairesine yapılan ödemenin gerçek bir ödeme olarak kabulü, ödemenin vergi dairesinin yetkili ve sorumlu memurlarına makbuz karşılığında yapılmış olmasına ve makbuzlarda yetkili memurların mühür ve imzası ile “tahsil edilmiştir” kaşesinin bulunmasına bağlıdır. Bu bağlamda, tahsil işleminin gerçekleşmesinden sonra yükümlülere verilen makbuz ise işlemin bildirim niteliğindedir.¹⁹

A.A.T.U.H.K.’ un 40. maddesine göre, ödemenin, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılması gerekmektedir. Çünkü makbuz karşılığı yapılmayan ödemelerle yetkili ve sorumlu memurlardan başkalarına yapılan ödemeler kamu alacağına mahsup edilemez. Bu nedenle usulüne uygun olarak ve yetkili kişi ya da kurumlara verilmeyen paralar ödeme anlamına gelmemektedir.

Kamu alacağının tahsili, kamu borcunun ortadan kalkması hukuki sonucunu doğurduğu için, tahakkuk aşamasının aksine, ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Tahsil aşamasında kamu borçlusunun ödeme yapması bir eylem gibi görünüyorsa da, o ödemeye ilişkin belgelerin düzenlenmesi nedeniyle idarenin yazılı bir işlemi vergilendirme sürecinin aynı zamanda son bulduğunu gösteren , borcun ortadan

¹⁸ Dan. 10.D., 16.11.1989 gün ve E.1988/2128, K.1989/2149, **Danıştay Dergisi**, (S: 78-79), s: 549vd.

¹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (Ankara: Turhan Kitabevi, 6.Bası, Ekim 1998), s: 108.

kalktığı ispatlayan bir “belge-işlem” niteliği taşımaktadır. Bu nedenle tahsil aşamasında ortaya çıkan hukuka aykırılıklar idari ve yargısal denetime konu olabilmektedir.²⁰

1.2.2.2. Tahsilin İdari İşlem Niteliği

Tahsil işleminin niteliğini incelersek; tahsil işlemi de, aynı tarh işlemi gibi idari işlem niteliğindedir. Dolayısıyla idari işlemin unsurları ve vergilendirme işlemleri için gerekli nitelikler tahsil işleminde de geçerlidir.²¹

Tahsil işlemi, niteliği itibariyle kendisinden önce gelen tarh işleminden ayrı bir idari işlem niteliğindedir. Fakat tamamen bağımsız değildir. Tarh ve tahsil işlemleri arasında temel işlem-sonuç işlem (bağlı işlem-zincirleme işlem) bağlantısı vardır.²² Her idari işlemde aranan unsurlar, hem tahsil işleminin kendisinden önceki vergilendirme işlemlerinde hem de bunlarla sebep-sonuç ilişkisi dolayısıyla vergi tahsil işlemlerinde idari işlemlerin genel teorisine ve ilkelerine uymak zorundadır.²³

Tahsil işleminin diğer idari işlemler gibi çeşitli ölçütlere göre bir tasnifini yaparsak; tahsil işlemi kural olarak bireysel-özel, yükümlendirici, sebebe bağlı, asıl-sonuç işlem niteliği taşıyan ve eylem-işlem biçiminde ortaya çıkan birer uygulama işlemidir.²⁴ Tahsil işlemi tarh işlemi gibi yükümlülerin belirli bir davranışta bulunmalarını gerektirmektedir. Tahsil işleminin konusunun, mükelleflerin bir borcu ödemesini gerektirdiğinden, yükümlendirici işlem grubuna girmektedir. Tahsil işleminde amaç, vergilendirmenin nihai amacı olan verginin ödenmesi (tahsil edilmesi) ve bu şekilde vergilendirme işleminin sona erdirilmesi olduğundan, inşa-i (yapıcı) bir niteliği de söz konusudur.²⁵

Tahsil işlemi, tarh işlemi ile kişiye bağlanan özel ve kişisel bir borcun sona ermesini sağladığı için özel ve kişisel bir sonuç yaratmaktadır.²⁶ Diğer bir deyişle, tahsil

²⁰ Karakoç, a.g.e, s: 50.

²¹ Siddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları (Cilt. III)*, (İstanbul: 3.Baskı,1966), s: 1645, 1652, 1653.

²² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s: 109.

²³ Kumrulu, a.g.e, s: 650.

²⁴ Karakoç, a.g.e., s: 124.

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s: 90.

²⁶ Aynı, s: 89.

ile miktarı tarh işlemiyle belirlenmiş olan borç, her borçlu yönünden ayrı ayrı sona ermektedir ve bu nedenle bireysel-özel bir işlemdir.²⁷

Tarh, tebliğ, tahakkuk ile tahsil işlemi arasında asıl işlem- sonuç işlem ilişkisi bulunmaktadır. Tahsil işleminde, kendisinden önce yapılan işlemlerin amacı, kamu alacağının tahsilini sağlamaktır. Bu bağlamda, tarh-tebliğ ve tahakkuku tahsil işleminin sebep unsuru olarak nitelemek mümkündür. Dolayısıyla, bu işlemlerde var olan sakatlıklar tahsil işleminin hukuka uygunluğunu ve geçerliliğini etkilemektedir.²⁸

Tahsil aşaması birden çok işlemin yapılması gereken bir işlemler dizisidir. Mükellefin kendi rızası ile ödemesinde sadece makbuz düzenlenmesi ile tahsil işlemi tamamlanmaktadır. Cebren tahsilde ise, tek bir işlemle tahsilin tamamlanması mümkün değildir. Ödeme emri ile başlayıp haczedilen malların satılmasına ya da teminatın paraya çevrilmesine ve elde edilen satış gelirinden kamu alacağının mahsubunun yapılmasına kadar geçen süreçte her bir evrede yeni işlemler yapılması zorunludur. Her bir işlem, sebep-sonuç ilişkisi içinde bir öncekine bağlı olarak varlık kazanmaktadır. Tek tek işlemlerin hukuka uygunlukları yanında kendinden önceki aşamada da herhangi bir sakatlığın olmaması gerekmektedir. Son işlemin iptali öncekine etki etmese de, önceki işlemdeki sakatlıklar sonuç işlemin dayanağını, varlık sebebini ortadan kaldırdığından zorunlu olarak iptaline yol açabilmektedir. Gerek tek gerekse birbirini izleyen fakat birbirinden bağımsız işlemlerden oluşsun, tahsil işlemi asıl işlem niteliğindedir. Bu itibarla, tahsil işlemi tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olduğundan doğrudan iptal davasına konu olabilmektedir.²⁹

1.2.2.3. Tahsil İşleminin Unsurları

İdari bir işlem olması nedeniyle, tahsil işleminde yapılan herhangi bir sakatlık, söz konusu işlemin idari ya da yargısal yollarla ortadan kaldırılmasına imkan vermektedir. Sakat olarak düzenlenmiş olan tahsil işlemi geri alınabilir, değiştirilebilir, kaldırılabilir veya iptal edilebilir.³⁰ Bu da demektir ki, tahsil işleminin geçerli ve hukuka uygun bir şekilde yapılabilmesi için, yapılan bu idari işlemin, sebep, konu, yetki, şekil

²⁷ Aynı, s: 108.

²⁸ Kumru, a.g.e, s: 651.

²⁹ Karakoç, a.g.e, s: 59.

³⁰ Onar, A.g.e, Cilt I, s.323; A. Şeref Gözübüyük ve Tekin Akıllıoğlu, *Yönetim Hukuku*, (5. Bası, Ankara : Turhan Kitabevi, 1992), s: 238-240.

ve maksat bakımından beş unsurdan herhangi birinde bir sakatlık olmaması gerekir. Aksi takdirde yapılan sakatlık, işlemin iptali sonucunu yaratmaktadır.

Bu beş unsur bakımından tahsil işlemini inceleyecek olursak; tahsil işlemi bir idari işlemdir ve idari işlem genel teorisine uygun olması gerekir. Ancak, amaç unsuru prensip olarak vergilendirme işlemleri bakımından söz konusu olamaz. İdari işlemin amaç unsurundaki sakatlıklar idarenin ancak takdir yetkisine dayanarak düzenlediği işlemlerde ortaya çıkabilir. İdarenin bağlı yetki çerçevesinde düzenlediği işlemlerde ise, amaç unsuruna ilişkin sakatlığa itibar edilmez. Çünkü, bağlı yetki halinde sebep unsuru gerçekleştiğinde, idarenin kanunun amir hükmünde öngörülen işlemi yapması gerekmektedir.³¹

Vergi yönetimlerinde geçerli olan genel amaç; kamu yararadır. Kanunlarımızda sebebi açıkça belirtilmiş bir işlemin, kamu yararı amacıyla yapıp yapılmadığı araştırılmaz. Sebep varsa işlem yapılır. Yani vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde vergi borcu doğarsa alınır. Böylece tahsil işlemi için amaç unsurunu ilke olarak denetlemek söz konusu değildir.

Tahsil işleminin sebep unsurunu, maddi yasa hükümlerinde yer alan vergi borcunun tarih ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması oluşturur. Sebep unsurunda meydana gelen bir sakatlık tahsil işleminin hukuki geçerliliğini etkiler.

Tahsil işleminin konusunu, vergi borcunun yükümlüsü tarafından iradi olarak ödenmesi veya cebren tahsil edilmesi oluşturmaktadır. Yükümlü vergi borcunu iradi olarak vadesinde veya vadesinden sonra gecikme cezası ile birlikte öder. Vergi borcunun bu şekilde ödenmemesi halinde de tahsil dairesi harekete geçer. Çünkü idare kamu hukukundan doğan para türünden alacaklarını A.A.T.U.H.K. gereğince, kendi örgütü ile zorla elde etme yetkisine sahiptir.³²

İdari işlemlerin “usul” kategorisini oluşturan diğer iki unsur, yetki ve şekil, tahsil işlemi içinde geçerlidir. Anayasa ve kanunların bazı idari makam, organ veya kamu görevlilerine tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme görev ve ayrıcalığı idari işlemlerin yetki unsurunu oluşturmaktadır.³³ Bu nedenle kamu alacağının tahsilinin yetkili tahsil dairesince yapılması gerekmektedir.

³¹ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, (İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982), s: 136.

³² Gözübüyük, Akıllıoğlu, *a.g.e*, s: 262.; Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e*, s: 109.

³³ Onar, (C.D.), s: 300.; Lütfi Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, (İstanbul, 1982), s: 401.

İdari işlemlerin belli bir biçimde ve belli usuller izlenerek yapılması da, hem idarenin işlemi yaparken sonuçlarını düşünmesini hem de işlemin muhatabına güvence sağlamak bakımından gereklidir. İşte, tahsil işlemi sırasında bu iki unsurda meydana gelen yanlışlık, tahsil işleminin sakatlanmasına yol açmaktadır. V.U.K. ve 6183 Sayılı Kanunda ayrıntılı olarak usul hükümlerine yer verilmiştir. Vergilendirme işlemleri de bu usul hükümlerine sıkı sıkıya bağlanmıştır. Bu vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Böylece hem vergi alacağı güvence altına alınmakta hem de bireylere hazine karşısında tanınan güvence sağlamlaştırılmaktadır.

Görüldüğü gibi, tahsil işlemi vergilendirmenin son aşaması ve nihai sonucudur. Tarh ve tahakkuk aşamasında yapılan bir yanlışlık tahsil işlemi etkilediği gibi (temel işlem- sonuç işlem, tahsil işleminin sebep unsuru), tahsil işleminde yapılan bir şekil ya da yetki hatası da tahsil işleminin sakatlanmasına neden olmaktadır. Vergilendirmenin nihai amacının gerçekleştirilmesi ile yani tahsil ile birlikte mükellef yönünden vergi borcu, devlet açısından da vergi alacağı sona erer. Bu nedenle tahsil işlemi vergilendirmenin en önemli konusunu oluşturur. Aksi takdirde, tarh ve tahakkuk ettirilmiş bir verginin tahsil edilmemesi halinde yapılan idari işlemlerin hiç bir anlamı yoktur.

Vergi icra hukukunun amacı, kişisel hakları da dikkate alarak, yazılı hukuk kurallarını tatbik etmektir. Bu amaç, cebri icra işlemlerinin maddi hukuktan bağımsız bir şekilde işlemlerini önler ve maddi hukuku açıklayan yargı kararının gerektiğinde düzeltilmesine de imkan sağlar.

Ülkemizde kamu alacaklarının ödenmesi ve cebren tahsili ile ilgili hükümler 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' da yer almaktadır. Söz konusu kanun ile vergi yönetimine, yargısal sürece gitmeksizin, bir icra dairesi gibi kendi alacağını tahsil edebilmesi için yetkiler tanınmıştır. Vergi alacağının cebren tahsili ile ilgili bilgiler ikinci bölümde ayrıntılı olarak verileceğinden burada kısaca bilgi verilmiştir.

1.2.3. İnceleme İşlevi

Vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, kayıt ve belgelere, gerekli görüldüğü takdirde fiili envanterlerden elde edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak doğruluğunun tespit edilmesi ve yanlışların düzeltilmesine yönelik

işlemlerin yapılmasıdır.³⁴ Vergi Usul Kanununda da vergi incelemesi, “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” şeklinde tanımlanmıştır. (V.U.K. m.134)

“Vergi inceleme işlevi, yükümlüde vergi ödeme bilincine katkıda bulunan, gönüllü ödemeyi arttırıcı bir işlemdir. Yani, yükümlünün defter ve kayıtlarını inceleyerek, kaçakçılık veya usulsüzlüğü saptamak ve dolayısıyla cezalandırmak yoluyla vergi yönetimine saygı ve güveni arttırmak olanağını sağlayan bir araçtır.”³⁵

Vergi beyannamelerini güvenilir bir hale getirmenin ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile mücadele etmenin en etkili yolu vergi incelemeleridir. Denetimin başarılı olabilmesi ve vergi ahlakı üzerinde olumlu etki yapabilmesi, inceleme dolayısıyla zaman ve işgücü açısından masrafların aşırı olmaması incelemeyi yapan memurların akıllı ve iyi davranması şarttır.³⁶

Vergi incelemelerinin esas işlevi gelir sağlama olmaktan çok vergi ödeme alışkanlığını geliştirmek ve yükümlülerin vergilerini daha doğru ve daha az hata ile vermelerini sağlamaktır. Vergi incelemesi sadece cezai nitelikte olup yükümlüyü haksız çıkarmaya yönelik olursa, bu durum vergi ahlakı ve mali psikoloji üzerinde olumsuz etkide bulunur. Yalnız, yapılan vergi incelemesi sonucunda, ek vergi salınması veya ceza kesilmesi gerekiyorsa, bu konudaki görev, vergi dairesine ait olup inceleme elemanlarının sorumluluğu yalnızca vergi incelemesinden elde edilen sonuçları bir raporla ilgili vergi dairesine bildirmekten ibarettir.³⁷

Vergi incelemesinin etkin olabilmesi için, eldeki inceleme elemanları ile ne kadar beyannamenin incelemeye tabi tutulacağıının önceden saptanması, daha sonra da beyannamelerin seçilmesi gerekir. Artan mükellef sayısı göz önünde bulundurularak, beyanname seçiminde bilgisayar kullanmak zamanı ve maliyeti azaltacaktır. Beyannamelerin tümünün incelenmesi mümkün olmadığından, kaçakçılığın yaygın olmadığı ülkelerde toplam beyanname tutarının % 2-3 kadarının, kaçakçılığın yaygın olduğu ülkelerde ise % 7-8 kadarının incelenmesinin yeterli olduğu ileri sürülmektedir.³⁸

³⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, (Ankara, 1979), s: 4.

³⁵ Erdem, **a.g.e.**, s: 21.

³⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (İstanbul: Filiz Kitabevi, Beşinci Baskı, 1993), s: 93.

³⁷ Uluatam, **a.g.e.**, s: 210.

³⁸ Norman D Nowak, **Tax Administration In Theory And Practice**, New York, 1970, s: 68.

1.3. BAZI ÜLKELERİN VERGİ YÖNETİMLERİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI

Her ülkenin vergi idarelerinin iç yapıları, bazı noktalarda benzerlik gösterse de, birbirinden farklılıklar göstermektedir. Bazı ülkelerde mahalli bürolar bazı ülkelerde ise bölgesel bürolar vergilerin tahsilinden sorumlu olmaktadır. Ülkemizde vergi idaresinin iç yapısını ortaya koymadan önce, farklı tahsil sistemlerine sahip birkaç ülkenin vergi idaresinin iç yapısına bakmakta fayda vardır.

1.3.1. İtalya

İtalya'da vergi idaresi Maliye Bakanlığına, kamu giderleri ve devlet bütçesi idareleri Hazine Bakanlığına bağlıdır. İtalya'da da Türkiye'de olduğu gibi merkez ve taşra teşkilatı vardır. Bölgesel, taşra ve mahalli büroları kapsayan taşra idaresi merkezi idareye bağlıdır. Ülke bütününde verginin tahakkuk ve kontrolü, genellikle mahalli büroların yetkisindedir. İtalya'da tarhiyat gerçek beyana dayalıdır. Tahsilat, mahalli düzeyde ve bir tahsildar tarafından yapılır.³⁹ Vergi Tahsilat Merkezi de merkezi düzeyde, farklı vergilerin tahsilatından sorumludur.

İtalya da gelir idaresi 11 genel müdürlükten oluşur. Her bir genel müdürlük verginin bütün yönleriyle ilgilenir. İtalya'da mahalli idarelerin bağlı olduğu birim merkezi daireler arasında yer almaktadır. Oysa Türkiye'de mahalli idareler merkezden bağımsız olarak teşkilatlandırılmıştır.

1.3.2. Belçika

Belçika'nın merkezi vergi idaresi, Dolaysız Vergiler İdaresidir. Bu idare öncelikle genel bütçe gelirleri arasında yer alan vergilerin ve dolaysız vergilerin saptanmasından ve tahsilatından sorumludur. Bu arada tahsil edilmiş gelirlerin bir bölümünden bölgesel yönetimlere pay verilmektedir. Dolaysız Vergiler İdaresi bağımlı idarelerin (Taşra, bucak, kasabalar) bazı zorunlu vergilerinin saptanmasına ve tahsilatına aynı oranda müdahale eder.⁴⁰ Ayrıca dolaysız vergilerin tahsilat işlemlerinin çabuklaştırılması için kontrol, düzenleme ve koordinasyonu ile ilgilenir. Bölgesel bürolar; tespit edilmiş coğrafi kesimlerde yetkileri dahilinde her biri farklı servisler

³⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Üyesi Ülkelerde Gelir İdarelerinin Teşkilat Yapıları, İtalya Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, (Ankara, Ağustos 1991), s:3.

⁴⁰ Aynı, Belçika Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 1.

içeren 15 bölgesel idareden meydana gelir. Mahalli bürolarda, Vergilendirme Servisleri, Tahsilat Servisleri, Yabancılar Servisi ve Araştırma Servisleri bulunmaktadır. Tahsilat servisleri ise Muhasebe İnceleme Büroları ve Gelir Büroları olmak üzere iki kısımdan oluşur. Gelir Büroları, bölgesindeki vergilerin tahsilatından kişisel olarak sorumlu olan bir tahsildar tarafından idare edilir.⁴¹

1.3.3. İspanya

İspanyada Maliye Bakanlığı iki bölüme ayrılmıştır. Vergi sistemini planlayan bölüm Maliye Bakanlığı Genel Sekreterliğidir. Genel Bütçe yoluyla ekonomik faaliyetleri düzenleyen ise Planlama ve Bütçe Genel Sekreterliğidir. Her iki sekreterlik de Maliye Bakan Yardımcısına bağlıdır. Merkezi servisler, bölgesel ve mahalli servisler olarak gelir, sermaye, katma değer vergisi, gümrük ve tüketim vergilerini tahsil ederler. Gümrük vergileri ve tüketim vergilerinin tahsili Gümrükler ve Tüketim Genel Müdürlüğünün sorumluluğundadır. Veraset ve İntikal Vergilerinin ve Mülk Transferi Vergilerinin tahsili genellikle bölgesel idarelerce yapılmaktadır.⁴²

İspanya'da merkezi düzeyde vergi tahsili Vergi Tahsil Genel Müdürlüğü tarafından yapılır. 56 tane ilçe vergi dairesi ve 204 adet de mahalli vergi dairesi vardır. Bu dairelerin hepsi bir bölgesel vergi dairesi ve vergi tahsilat biriminden oluşmaktadır. Vergilendirme servisleri, ülkede ikamet eden bütün vergi mükelleflerinin vergilerini tahsil etmekle yükümlüdürler.

İspanya Merkezi Vergi İdaresinin, merkezi, bölgesel ve mahalli idarelerinin kontrol , tahakkuk ve tahsilat işlemleri ile mahalli düzeyde icra edilen KDV, Net Sağlık, Kurumlar Vergisi ve Bireysel Gelir Vergisi işlemlerini kontrol ve tahsil etme sorumluluğu vardır. Söz konusu vergiler merkezi ve bölgesel denetime tabidir.

1.3.4. Hollanda

Hollanda üniter bir yapıya sahiptir ve vergileri tarh ve tahsil etmek merkezi yönetimin sorumluluğundadır. Vergi otoritelerinin de doğrudan Maliye Bakanlığına karşı sorumluluğu vardır. Vergiler Genel Müdürü vergi mevzuatının uygulanmasından,

⁴¹ Aynı, Belçika Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 5.

⁴² Aynı, İspanya Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 3.

Mali İşler Genel Müdürü ise dolaylı ve dolaysız vergilere ilişkin mevzuat uygulamalarından sorumludur.⁴³

Bakanlık bünyesinde ikisi vergilendirme ve mali işler olmak üzere 4 Genel Müdürlük vardır. Vergiler Genel Müdürlüğü Mali İşler Genel Müdürlüğü'nün hazırladığı mali mevzuatın uygulanmasından sorumludur. Mevzuat ve icra fonksiyonları tamamen ayrılmıştır. Bölgesel bürolar; her birinin başında bir müdür bulunmak üzere vergi daireleri, denetim, tahsilat ve inceleme servisi şubelerinden sorumlu olan sekiz bölge müdürlüğü içinde yer alırlar. Mahalli bürolar arasında yer alan Tahsilat Daireleri vergileri tahsil ederler. Tahsilat üç aşamada gerçekleştirilir. İlk olarak; ödemeler kabul edilir, (kayı ve işleme tabi tutulması) ikinci olarak; tahsilat dairesince borçlu olunan tutarlar kaydedilir ve üçüncü olarak da; belirlenen süre içerisinde ödemeyi ihmal eden vergi mükelleflerinin kalan vergi borcu tahsil edilir. Tahsilat Dairelerine, bütün vergilerin tahsilatının gerçekleştirilmesi için yetki verilmiştir.⁴⁴

Ayrıca Hollanda Hükümetinin vergileri toplaması açısından yetkili dairesi, Merkezi Otomasyon Müdürlüğüne dahildir. Söz konusu müdürlük, elektronik işlem öncesi ve sonrası yapılan faaliyetleri yürütür ve mükelleflere vergi tahakkuklarını gönderir. Otomasyon Müdürlüğündeki bir diğer birim de tahakkuk tutarlarını tahsil eden Merkezi Ödemeler Dairesidir. Görüldüğü üzere Türkiye'den ayrı olarak, vergilerin tahakkuk ve tahsil işlemleri birbirinden farklı daireler tarafından yerine getirilmektedir.

1.3.5. İsviçre

İsviçre vergi idare yapısı federaldir. Arazi, servet ve gelir üzerinden alınan vergiler konusundaki yetkiler ve sorumluluklar üç ayrı yetkiye bölünerek, 26 Kanton ve Komünden oluşan bir konfederasyon arasında paylaştırılmıştır.

Federal Hükümet, dolaysız vergileri konfederasyon adına tahsil etme ve vergilendirme hakkını Kantonlara vermiştir. Federal Vergi İdareleri, dolaysız federal vergilerin vergilendirilmesi ve düzenli bir şekilde tahsil edilmesi için Kanton İdarelerini denetleme hakkına sahiptir.

Dolaysız federal vergiler, genel olarak Kantonlara göre değişen Kantona özgü bir büro tarafından toplanabilir. Kanton ve Komün vergilerinin tahsilat prosedürü Kantondan Kantona farklılıklar gösterir. Bu vergiler özerkleştirilmiş haliyle Komün

⁴³ Aynı, Hollanda Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 2.

⁴⁴ Aynı, Hollanda Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 6

Genel Merkezi veya bir Kanton Bürosu tarafından tahsil edilirler. Dolaysız vergilerin toplanması, genel kurallar çerçevesinde, adı geçen vergilerin vergilendirilmesini gerçekleştiren aynı büro tarafından sağlanabilir. Daha sonra peşin vergi (bazı gelir kategorileri itibariyle oluşturulur ve yalnız Federal İdare tarafından toplanır), sosyal güvenlik payları ve muamele vergileri konfederasyon tarafından tahsil edilir.⁴⁵

İsviçre’de servet ve gelir vergisi, beyan sistemine göre genel bir biçimde tahsil edilir. Normal olarak bir sene boyunca birçok taksite bölünür. Kantonlardan birçoğu, İsviçre’de sadece geçici olarak aktivitelerini yerine getiren yabancıların iş ve gelir kaynaklarını vergiye bağlar.

Konfederasyonun, dolaysız federal vergisi, vergi tahsilatından sorumlu Kantonlar tarafından tahsil edilir. Kantonlar kanun tarafından kendilerine tanınan % 30 pay indirimi altında topladıkları vergi gelirlerini konfederasyona öderler.⁴⁶

1.3.6. Almanya

Almanya’da ise mahalli idareler gelir, kurumlar, genel tüketim ve sermaye vergilerini tarh, kontrol ve tahsil etme sorumluluğuna sahiptir. Leander mali otoritelerinin faaliyetlerine ilişkin klasik yerleşik mevzuat mevcuttur. Bu örgütsel durumun eyaletten eyalete farklılıklar göstermesine karşın genel olarak uyulan bir mevzuat vardır. Ayrıca değişen sayıda bölüme sahip müdürlüklerle Yöresel Maliye Dairesi vardır. Bölgesel daireler, mahalli vergi dairelerinin faaliyetlerini koordine eder ve denetlerler. Bunların tahsilat sorumlulukları yoktur. Sorumluluk mahalli bürolara aittir. Vergi idaresinin mahalli ünite olarak çok sayıda mahalli dairesi vardır. Her mali daire sahip olduğu yetki alanı içinde dolaysız vergilerin ve katma değer vergisinin uygulamasından da sorumludur. Kısaca mahalli idareler vergi tahsilatından sorumludurlar.

1.3.7. Fransa

Fransız vergi idaresinde, Vergiler Genel Müdürlüğü piramidal bir yapıya sahiptir. Bir Genel Müdür, bir Genel Müdür Yardımcısı ve bir kuruldan oluşmaktadır. Mahalli vergi idareleri, buldukları bölümün Vergi İdaresi Müdürlüklerine bağlıdır.⁴⁷

⁴⁵ Aynı, İsviçre Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 1.

⁴⁶ Aynı, İsviçre Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 3.

⁴⁷ Aynı, Fransız Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 2.

Fransız mali idaresi, vergiden sorumlu olanlar tarafından toplanan vergiyi tahsil etmek ve vergiye tabi tüm işlemlerin doğru şekilde vergilendirilmesini temin etmek yükümlülüğü altındadır.

Fransa'da bütün bu görevler, Vergiler Genel Müdürlüğü adında tek bir idareye bırakılmıştır. Bu idare, belirtilen amaçla iki tür servise sahiptir;

-İlki, vergiyi tahsil etmekle yükümlü muhasebe servisleri (saymanlıklar), ki vergi tahsil büroları da denmektedir.

-İkincisi de, vergi mükelleflerinin izlenmesi ve beyanlarının kontrolünden sorumlu tarh/tahakkuk servisleri: Diğer anlatımla şahsi vergilendirme ve işletme vergilendirilmesi yoklama/denetim birimleri.⁴⁸

Fransız Gelirler Genel Müdürlüğü, tüm ülke düzeyinde vergi politikasını icra eden ve yaygın taşra teşkilatı (vergi idaresi) bulunan bir birimdir. Bu birim icracı bir kuruluş olup, vergi politikası ve vergi kanunları ile ilgili yasal düzenleme çalışmaları bakanlık merkezinde mevcut Hukuki Düzenlemeler birimince yapılmaktadır. Genel Müdürlük merkezi ile taşra teşkilatı arasında güçlü bir istihbarat sistemi geliştirilmiştir. Bakanlık bünyesinde mevcut kadastro birimi, bankaların açılan ve kapanan tüm hesaplarla ilgili bilgi verme zorunluluğu (FIC-OBA), gerçek kişiler bilgi bankası (FIOB), kurumlar bilgi bankası (FRP) vb. vergi denetimleri esas itibarıyla sayıları 8.000 civarında olan ve mahallinde örgütlenmiş vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Saymanlıkların yanı sıra vergi dairelerinde de vergi tahsilat işlemleri yapılmakta ve muhasebe tutmaktadır. Muhasebe ve tahsilat işlemleri daha sonra il saymanlıklarında birleştirilmektedir. Vergilerin bankalar kanalıyla yatırımları mümkün değildir. Vergi borçları ya doğrudan vergi dairelerine ya da saymanlıklara yatırılmaktadır.⁴⁹

Bölge Müdürlükleri vergi tahsilatı alanında hiçbir yetkiye sahip değildir. Mahalli düzeyde ise, Her vergi dairesinde, dolaylı vergiler, tescil harçları ve emlak vergisi bir tahsildara ödenir. Ayrıca vergi memurları vergi dairesi mükelleflerinin tüm vergi borçlarını kontrol etme yetkisine sahiptirler. Ancak sosyal güvenlik ödentilerinin matrah ve tahsilatından sorumlu değildirler.⁵⁰

⁴⁸ Yakup Tokat, "Fransız KDV ve Vergi İdaresi", **Maliye Dergisi**, (Sayı: 114, Temmuz-Ağustos-Eylül 1993), s: 83.

⁴⁹ Doğan Cansızlar, "Fransız Ekonomi ve Maliye Bakanlığı", **Maliye Dergisi**, (Sayı: 120, Eylül-Aralık 1995), s: 4.

⁵⁰ Aynı, Fransız Vergi İdaresi Teşkilat Yapısı, s: 9.

1.4. TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI

1.4.1. Genel Yapı

Vergi Usul Kanununun 4. Maddesinde “Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı şekilde Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinin 4. Maddesine göre de “Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden dairelerdir. 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre de vergi daireleri aynı zamanda tahsil dairesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Türk Gelir İdaresi, merkez ve taşra olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Taşra teşkilatı vergi daireleri, vergi kanunlarının ve diğer mevzuatın uygulanması bakımından il ve ilçe teşkilatı olmak üzere bir ayrım göstermektedir. 20 Kasım 1993 gün ve 21764 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine göre vergi daireleri, il ve ilçe merkezlerinde, iş hacmine göre bir veya birden fazla olmak üzere şu şekilde örgütlenir:

- a. Vergi dairesi başkanlığı
- b. Vergi dairesi müdürlüğü
- c. Bağlı vergi dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde)

İlçelerde; Malmüdürlüğü bünyesinde, Malmüdürlüğüne bağlı olarak vergi servisleri kurulmuştur (Bağlı Vergi Daireleri). Ancak, Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü yerlerde, Defterdarlığa bağlı “Bağımsız Vergi Daireleri” kurulabilir. Başkanlık ve müdürlük şeklinde kurulan vergi daireleri, ana hizmet birimleri ile diğer hizmet birimlerinden; bağlı vergi daireleri ise tahakkuk ve tahsilat servislerinden oluşur. (EK-I, II, III, IV)

Vergi müdürlüğü ya da müdürlüklerinin iş hacmine göre kurulacak bölüm ve servis sayısını belirlemeye, bir servisin görevini kısmen veya tamamen başka servislere vermeye, bölüm veya servisleri, servislerde oluşturulan masaları birleştirmeye veya görev itibariyle masa sayısını arttırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bakanlık bu yetkisini kısmen veya tamamen Defterdarlıklara devredebilir. (V.D.K.G.Y. m.9)

Türkiye’de 1.717 kişi merkezde, 40.013 kişi de taşrada olmak üzere toplam 41.730 personel görev yapmaktadır. Vergi daireleri de tahsilatı gerçekleştirmek amacıyla vergi tahsilat miktarları ve tahakkuk hesaplarını tutmakla yetkilendirilmişlerdir.

1.4.2. Vergi Dairesinin İç Yapısı

Daha önce yürürlükte olan İşlem Yönergesinden farklı olarak 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren İşlem Yönergesinde en büyük değişiklik vergi dairelerinin örgütlenme tipleri arasına vergi dairesi başkanlıklarının ilave edilmesidir. Bir başka değişiklik de Gelirler Bölge Müdürlüğü adı altında yeni bir örgütlenmeye gidilmesidir.

Vergi dairesinin iç yapılanmasında ise “masa sistemi” esasına geçilmiştir.⁵¹ Masa sisteminde, servis veya bölümlerdeki işler belirli masalarda toplanmıştır. Yani daha önceden tek kişinin yaptığı işleri şimdi beş kişi ile yapar hale gelmiştir. Ayrıca yeni düzenleme ile tahakkuk servisi kaldırılarak “Sürekli Yükümlülükler Vergilendirme Servisi” ve “Süreksiz Yükümlülükler Vergilendirme Servisi” olmak üzere iki ayrı servis oluşturulmuştur. Kovuşturma bölümü içinde yer alan takibat servisi, vergilendirme bölümüne alınarak “Hesap ve Takip Masası” şeklinde yeniden adlandırılmıştır.

Masa sistemi ile;

- Hataların önlenmesi,
- İş dağılımında eşitliğin sağlanması,
- Mükellefin vergi dairesindeki işlemlerinin daha kısa sürede tamamlanması,
- Servis ve iş bölümleri arasındaki iş akışında oto kontrolün sağlanması,
- Kalifiye personel yetiştirilmesi amaçlanmıştır.

Bu yönetmelikteki diğer bir husus da şube modelinin getirilmiş olmasıdır. Gerek duyulması halinde vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışmak üzere, beyanname kabul ve tahsilat şubeleri kurulmasına Maliye Bakanlığınca karar verilebilecektir. Ancak bugüne kadar bu şekilde bir uygulamaya rastlanılmamıştır.⁵²

24.12.1994 tarihinde, vergi dairelerinin organizasyon, görev ve yetki gibi konularını belirleyen yeni bir yönetmelik daha yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde hazine avukatlarının istihdam edilmesi dışında çok fazla bir değişiklik yapılmamıştır.

Başkanlık ve müdürlük şeklinde kurulan vergi daireleri ana hizmet, diğer hizmet ve beyanname kabul ve tahsilat şubesi olmak üzere üç ayrı birimden oluşur. Hesap ve takip masası, ana hizmet biriminin vergilendirme bölümünün sürekli

⁵¹ “Bu değişikliğin esas temelleri, Alman GTZ örgütü ile birlikte yapılan ZOPP (Hedefe Yönelik Proje Planlaması) toplantılarında ortaya çıkan hedefler çerçevesinde belirlenmiştir.” Nazmi Karyağdı, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, (Ankara: Sanayi Odası Yayını, Yayın No: 51, Mart 2001), s: 155.

⁵² Aynı, s: 155.

yükümlülükler vergilendirme servisi arasında yer almaktadır. Aynı şekilde icra servisi ve satış servisi de ana hizmet biriminin vergilendirme bölümündeki servislerdir.⁵³

Burada çalışmamızın konusunun vergi yönetiminde cebren tahsil işlemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi olması nedeniyle, vergi yönetimi içerisinde cebren tahsil işlemlerinin yürütüldüğü kovuşturma bölümünün icra ve satış servisler hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır.

1.4.3. Kovuşturma Bölümünün Görevleri

Kovuşturma bölümü, esas itibariyle 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. ve ilgili mevzuat çerçevesinde haciz uygulamasını yapmak, malların taşıma işlemini yapmak, aciz halinde bulunan borçluları tespit etmek ve takip etmek, hacz edilen malların koruma ve saklama işlemini yapmak ve bunların satışı işlemini yapmakla görevlidir.

⁵³ “Ana hizmet Birimlerinden vergilendirme bölümünün sürekli yükümlülükler vergilendirme servisinin görevleri ise şöyledir;

- a. Vergi, resim, harç ile çeşitli kanunlarda belirtilen diğer Devlet gelirlerinin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlayan iş ve işlemleri yapmak,
- b. Mükelleflerin şahıs hesaplarını izlemek amacıyla hesap, kayıt ve defterlerini tutmak, saklamak ve her mükellef için bir hesap dosyası oluşturmak,
- c. Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarını takibe almak,
- d. Şahıs hesaplarının dökümünü yapmak, şahıs hesapları ile genel hesaplar arasında uyum sağlamak,
- e. Tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerde yapılan vergi hataları (tahakkuksuz veya tahakkuktan fazla tahsilatlar dahil), kanunlar ve yargı kararları gereğince yapılacak terkinleri ve fazla tahsilatların iadesi ile ilgili işlemleri düzeltme fişi kuralına göre yapmak,
- f. Tecil ile ilgili işlemleri yapmak,
- g. Sürekli yükümlülükler vergilendirme servisi ile ilgili kayıt ve defterleri tutmak,
- h. Amme alacağını güvence altına almak için borçlulardan teminat istemek ve ihtiyati haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak,
- i. Ödeme emrinin tebliğini sağlamak, ödeme emri tebliğine rağmen borcunu ödemeyen veya mal bildiriminde bulunmayan borçlular için 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 60. Maddesi gereğince hapsen tazyik talebinde bulunmak,
- j. Haciz varakalarına ilişkin işlemleri tamamlayarak icra servisine intikal ettirmek,
- k. 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takipli alacakları vergi türleri itibariyle icmal defterine işlemek ve izlemek,
- l. Bu servis tarafından yapılması kararlaştırılan diğer işlemleri yapmak.

Bu sayılan görevlerin masalar arasında dağılımı “İşlem Yönergesi” ile düzenlenmektedir. İşlem Yönergesine göre Sürekli Vergilendirme Servisi;

- Beyanname kabul masası,
- Değerlendirme masası,
- Diğer tarh işlemleri masası,
- Hesap ve takip masası,
- Diğer işlemler masası,

şeklinde 5 ayrı masadan oluşmaktadır. Buna göre; mükelleflerin kayıtlarını tutmak, hesap dosyaları oluşturmak, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarını takibe almak, şahıs hesaplarının dökümünü almak gibi işlemleri Beyanname Kabul Masası, vergi hataları, terkinler ve fazla tahsilatın iadesi ile ilgili işlemleri, tecil işlemlerini Değerlendirme Masası, teminat istemek, ihtiyati haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak, ödeme emrinin tebliğini sağlamak, haciz varakalarını düzenleyerek icra servisine ulaşmasını sağlamak, takipli alacakları icmal defterine işleyerek izlemek de Hesap ve Takip masasının görevleri arasındadır.”

Kovuşturma bölümündeki servislerin görevleri ise şöyledir;

1.4.3.1. İcra Servisi

İcra memuru; amme borçluları ile ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde haciz uygulaması ve taşıma işlemini yapmak, aciz halinde bulunan borçluları tespit etmek, aciz fişi düzenlemek ve borçluların durumunu sürekli olarak izlemek ve bu servis tarafından yapılması kararlaştırılan diğer işleri yapmakla görevlidir.

1.4.3.2. Satış Servisi

Satış servisinin görevi; haciz tutanağında gösterilen menkul malların koruma ve saklama işlemlerini yapmak, amme borçluları ile ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde hacz edilen malların satış gününü belirlemek ve ilan etmek, haciz edilen menkul malların satışını yapmak, gayrimenkul satışlarında satış şartnamesini hazırlamak, satış ilanını yapmak, satış dosyasını oluşturarak satış komisyonuna göndermek ve bu servis tarafından yapılması kararlaştırılan diğer işleri yapmaktır.

Bağlı vergi dairelerindeki servislerin görevleri de şöyledir;

Tahakkuk servisinin görevleri, bağımsız vergi dairelerinin vergilendirme bölümüne bağlı servislere verilen görevleri yapmak, tahsilat servisinin görevleri ise, bağımsız vergi dairelerinin kovuşturma bölümüne bağlı servislere verilen görevleri yapmaktır.

Masa sistemine geçiş konusunda Bakanlık yönetmelik değişikliği yaparak 1993'ten sonra bu sistemi tüm vergi dairelerinde uygulanacak bir yöntem olarak benimsemiştir. Ancak 1999 yılına gelene kadar pilot uygulama yapılan vergi daireleri dışında diğer vergi dairelerinde bu yöntem uygulanmamıştır. 1999 Mayıs ayından itibaren Vergi Dairelerinin Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) ile bilgisayar uygulamasına geçen vergi daireleri, aynı zamanda masa sistemine de geçmişlerdir. Çünkü VEDOP, masa sistemi esas alınarak hazırlanmıştır. İşlemler masa itibarıyla bölünmüş ve her bir memur sadece kendi masasında yapılması gereken işlemlere ilişkin menülere girmeye yetkili kılınmıştır. Sonuçta VEDOP uygulamasına geçen vergi

daireleri aynı zamanda masa sistemine de geçmişlerdir. Dolayısıyla vergi daireleri iki büyük değişimi aynı anda yaşamışlardır.

Günümüzde her ülke, vergi idaresinin mükellef ile olan ilişkilerini daha iyi bir boyuta getirebilmek için, etkinliklerini artırıcı önlemler alma çabası içerisine girmektedir. Bu durumda vergi idaresinin iç yapısının değerlendirmesini yapabilmek için, öncelikle örgütsel etkinliğin ve vergi yönetiminin etkinliğinin tanımlanması ve ayrıca etkinliğin değerlendirilebilmesi içinde ölçütlerin belirlenmesi gerekmektedir.

2. ÖRGÜTSEL ETKİNLİK KAVRAMI

Günümüzde örgütsel etkinlik kavramının giderek artan bir önem kazanmasının nedeni, toplumların kendi ihtiyaçlarını karşılamak üzere oluşturdukları örgütlere büyük oranda bağımlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı mal veya hizmet üreten, kamu sektörü, özel sektör veya üçüncü sektör (kâr amacı gütmeyen gönüllü kuruluşlar) tarafından kurulan örgütlerin varlıklarını sürdürebilmek için birbirinden farklı amaçlarını başarması, toplum açısından büyük önem taşımaktadır.

Mal ve hizmet üreten sektörlerden birisi de kamu sektörüdür. Kamu sektörü dünyanın en büyük ve en eski sektörüdür. Fakat bu sektörün çalışması ile ilgili şikayetler, hemen hemen her ülkede giderek artmaktadır. Kamuoyunda, genel idare ve yerel yönetimlerle ilgili olumsuz düşünceler giderek artış göstermektedir. Özel sektörde gittikçe artan etkinlik, verimlilik ve kalite endişeleri bu sektörde henüz kendini yeterince hissettirmemektedir.⁵⁴

Oysa kamu yönetiminin etkili ve verimli çalışması ve kaliteli hizmetler sunması tüm ülke ekonomisini ve özel işletmeleri doğrudan etkilemektedir. Ulaştırma ve haberleşme hizmetlerinin zamanında karşılanması, eğitim ve sağlık hizmetlerinin yeterli düzeyde yerine getirilmesi güvenlik hizmetlerinin sürat ve niteliği, yerel yönetimlerin hizmetlerinin yeterliliği diğer sektörlerin başarısında büyük ölçüde etkili olabilmektedir.

Kamu örgütlerinde kâr amacının bulunmayışı, kârın; kamu yönetiminde verimliliğin bir ölçütü olarak kullanılmasına her zaman imkan vermemektedir. Bu da kamu örgütlerinde verimliliğin ölçülmesini zorlaştırmaktadır.⁵⁵

⁵⁴Gültekin Yıldız, "Kamu Yönetiminde Müşteri Tatminin Ölçümü" **Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyumu**, (Ankara: TODAİE Yayını, 1995), s: 77.

⁵⁵ Atilla Dicle, "Örgütsel Verimlilik ve Etkenlik", **ODTÜ: Geliştirme Dergisi**, (Sayı: 9, 1975), s: 27.

Kamu hizmetlerinde verimliliğin ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle, bu hizmetlerin değerlendirilmesi amacıyla verimlilikten daha geniş bir kavram olan örgütsel etkinlik kavramı ortaya atılmıştır. Etkinlik kavramı, verimlilik kavramını da içine alan daha geniş bir örgütsel başarı ölçütüdür.

2.1. ÖRGÜTSEL ETKİNLİĞİN TANIMI VE ÖNEMİ

2.1.1. Örgütsel Etkinliğin Tanımı

Örgütler bireyleri ve grupları içerdiğinden dolayı, örgütsel etkinlik hem bireysel hem de grup etkinliğini içermektedir. Bununla beraber örgütsel etkinlik, bireysel ve grup etkinliği toplamından daha fazlasını ifade etmektedir. Çünkü örgütler, kendisini oluşturan parçalarının performansları toplamından daha yüksek bir performans seviyesine sahip olabilirler. Örgütün bu parçaları ile arasındaki ilişki örgütten örgüte, yapılan işe ve kullanılan teknolojiye göre değişir.⁵⁶

Bu nedenle örgütsel etkinlik diye gösterilebilecek tek bir şey yoktur. Bu, tüm örgütle ilgili bir kavramdır. Bir araya getirilince bazıları anlamını kaybeden bir çok parçadan oluşmaktadır. Bu bakımdan onu deneysel bir kavram olarak alıp, belli bir modele göre değerlendirmek gerekir. Böyle bir yöntemi kullanmadan, bir örgütün etkili olup olmadığını ya da hangi değişkenlerin kriter olarak kullanılabileceği bilinemez.

Örgütün varlık sebebi, bir takım örgütsel amaçları gerçekleştirebilmektir. Ancak burada önemli olan belirlenen amacın birden fazla kişi ile ve bir grup olarak gerçekleştirilebilmesidir.⁵⁷ Önceden de var olan verimliliği ve etkinliği artırma çabaları zamanımızda da yoğunluk kazanmıştır. Verimliliği ve etkinliği artırma isteği bu kavramların tanımlanması ve ölçülmesi gereğini de beraberinde getirmektedir.

“Etkinlik, bir kuruluşun amacını gerçekleştirmek üzere seçtiği hedeflere karşı gerçekleştirdiği sonuçların karşılaştırılması ile varılan uygunluk oranıdır.”⁵⁸ Etkinlik kavramı ile amaçlar arasında yapısal bir bağ vardır. En sık kullanılan tanımı ile örgütsel etkinlik, “bir örgütün amaçlara ulaşma derecesidir.”⁵⁹

⁵⁶ Raci Kılavuz, “Etkinlik-Verimlilik Kavramlarının Analizi ve Kamusal Mal-Hizmet Sunumunda Etkinlik” *Türk İdare Dergisi*, (Sayı: 428, Yıl: 72, Eylül 2000), s:151.

⁵⁷ Hayri İlgen, *İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması* (İstanbul: İstanbul İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, 1989), s: 9.

⁵⁸ M. Nihat Gündüz, *Kalkınma İçin Sistem Denetimi*, (Ankara, 1974), s: 21.

⁵⁹ Joseph Prokopenko, *Verimlilik Yönetimi*, Çeviren:Olca Baykal, Nevda Atalay, Erdemir Fidan, (Ankara: MPM Yayınları, 1985), s: 6.

Aslında etkinliğin tanımı üzerinde kesin bir görüş birliği bulunmamaktadır. “Etkinlik, örgütün amaçlarına erişme derecesini, verimlilik ise belirtildiği gibi örgütsel faaliyetin rasyonellik derecesini ifade eder.”⁶⁰ Etzioni, Barnard, Hall ve Price’a göre etkinlik, örgütün amaçlarını gerçekleştirme derecesidir. Katz ve Kahn ise etkinliği, örgütün çıktılarının, ekonomik, teknolojik ve siyasi güç gibi bütün yolların kullanılarak en yüksek düzeye çıkarılması olarak tanımlamaktadır.⁶¹ Aynı görüşe göre verimlilik, fiziksel girdi ve çıktılarla ilgili bir orandır ve etkinliğin ölçümünde kullanılan en önemli unsurlardan biridir.⁶² Etkinlik iktisadi anlamda, “minimum çaba ile maksimum sonuçlar elde etme kapasitesi” olarak tanımlanmaktadır. Bir ölçme tekniği anlamında kullanılışı ise oldukça yeni sayılır.⁶³

2.1.2. Örgütsel Etkinliğin Önemi

Örgütsel etkinlik, karşılaştırmalı örgütsel araştırmalarda kullanıldığı gibi, tek bir örgütün belli bir dönemdeki gelişme derecesini ortaya koymakta da kullanılır. Bu bakımdan herhangi bir örgütte belirli dönemlerde yapılan etkinlik ölçümleri birbirinden farklı sonuçlar ortaya koyabilir. Bundan dolayı örgütsel etkinliğin ölçümü, örgütün değerlendirilmesi özelliğini taşır.

Örgütsel etkinlik, örgüt içi ve dışı faktörlere göre belirlendiğinden; örgüt amaçlarını gerçekleştirmek için, kıt kaynakların en iyi şekilde kullanılması etkin olmanın, israf edilecek bütün kaynaklar ise etkin olmamanın bir göstergesini oluşturacaktır.

Kamu yönetiminde etkin olan işletme, kamu kaynaklarını israf etmeyen, tespit edilen hedeflere ulaşabilen, amaçlarını gerçekleştirebilen işletmedir. Kamu yönetiminin içersinde yer alan vergi yönetiminin amacı, vergi yasalarının uygulanması, vergi yasaları dışında kalan ve temel konusu vergiye ilişkin olmayan bir çok yasada, hüküm altına alınan vergi politikalarının hayata geçirilmesidir. Eğer vergi yönetimi etkin değilse vergi yasalarını hayata geçirmekte ve vergi politikalarını uygulamakta sorunlarla karşılaşabilir.

⁶⁰ Atilla Baransel, “Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, (2-3 Kasım 1974), s: 63.

⁶¹ Dicle, *a.g.e*, s: 27.

⁶² Baransel, *a.g.e*, s: 52.

⁶³ Recep Kök, *Endüstriyel Verimlilik ve Etkinlik (Bir Uygulama)* (Atatürk Üniversitesi Yayınları No: 680, İ.İ.B.F. Yayınları No: 90, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1991), s: 45.

Bir örgütün etkinliği, kendisine verilen kaynaklarla görevin tam olarak yerine getirilmesinde arandığına göre, vergi yönetiminin etkinliği kendisine tahsis edilen kaynakla vergi politikası gereklerinin başarılmasında yatmaktadır.⁶⁴

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliği ise, tahakkuk eden ancak çeşitli nedenlerle zamanında ve mükellef rızası ile ödenmeyen, tahsil edilemeyen vergilerin ne kadarının cebren tahsil edilebildiğinde yatmaktadır.

2.2. ETKİNLİĞE YAKIN KAVRAMLAR

Etkinlik kavramı ile verimlilik⁶⁵, etkenlik⁶⁶, etkililik⁶⁷, iktisadilik, verim⁶⁸ ve performans⁶⁹ değerlendirilmesi kavramları arasında çeşitli ilişkiler bulunsa da ve birbirleri yerine kullanılsa da bu kavramlar arasında farklılıklar vardır. Verimlilik daha ziyade, girdilerle çıktılar arasındaki ilişkiler, verim ise üretim miktarı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu yönleriyle bu kavramlar etkinlikten ayrılmaktadır.⁷⁰ Ancak biz çalışmamızda vergi yönetiminin cebren tahsil işlevini yerine getirirken vergi yasalarının kendisine tanıdığı yetkileri ne derecede iyi kullandığını ve hedeflerine ne kadar ulaştığını incelemek için etkinlik kavramını kullanacağız.

2.3. ETKİNLİĞİN ÖLÇÜMÜ

Etkinliğin ölçümü ile ilgili çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar örgütler tarafından kullanılır. Her örgütün özelliği ve yapısı birbirinden farklı olacağından etkinliğin ölçülmesine ilişkin esas alacakları model de farklı olabilecektir. Ancak subjektif karakterli de olsa etkinlik örgütler tarafından ölçülebilen bir kavramdır.⁷¹

⁶⁴ Akça, a.g.e, s: 181.

⁶⁵ Orhan Pazarçık, Gülten Çoygun, "Kamu Bürokrasisinde Organizasyon Sorunları", **Verimlilik ve Etkinlik**, (Ankara: MPM Yayınları: 322, 1985), s: 49.

⁶⁶ Halit Suiçmez, "Verimlilik Üzerine Kavramsal Deneme", **Kalkınmada Anahtar Dergisi**, (MPM Yayınları, Yıl: 10, Sayı: 121, Ocak 1999), s: 7.; Hülya Kirmanoğlu, Murat Çak, "Kamu Kesimi Performans Ölçümü", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, (Antalya, Mayıs 2000), s: 7. ; Ömer Faruk Batırel, **Etkinlik Denetiminin Esasları**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 2/13, Avustralya Sayıştay Başkanlığının Derlemesinden Çeviri, Ankara, 1987), s: 33.

⁶⁷ Merih Baş, Ayhan Artar, **İşletmelerde Verimlilik Denetimi**, (Ankara: MPM Yayınları, 1990), s:34.

⁶⁸ Suiçmez, a.g.e, s: 7.

⁶⁹ Margaret J. Palmer, **Performans Değerlendirmesi**, Çeviren: Doğan Şahiner, (İstanbul: Rota Yayınevi, 1993), s: 9.

⁷⁰ Mahmut Özdevecioğlu, "Örgütsel Etkinlik" **Erciyes Üniversitesi S.B.E.Dergisi**, (Sayı.8,Yıl: 1999), s:409.

⁷¹ Aynı., s: 410.

Etkinliğin nasıl ve hangi kriterlerle ölçüleceği tartışılmaktadır. Bu amaçla, pek çok model ve yaklaşımlar geliştirilmiştir. Etkinlikle ilgili en iyi ya da uygun kriterlerin belirlenmesi hemen hemen imkansızdır. Kriterler, bireylerin tercihlerine ve değer yargılarına bağlı kalmaktadır. Farklı modeller farklı durumlardaki araştırmalar için yararlıdır. Bu modellerin yararı, örgütsel etkinlik araştırmalarının kapsamına ve amaçlarına bağlıdır.

Etkinlik ölçümü, işletmeye nerede olduğunu görmesi açısından olanak sağlar. Eldeki girdilerden iyi biçimde, ne kadar çıktı üretilebileceğini göstermenin yanı sıra, mevcut kapasitenin kullanılma düzeyine ilişkin bir göstergedir. İşletmenin geleceğe yönelik planlar yapabilmesi için önemli verileri sağlamak, aksayan birimleri ve bu birimlerin yöneticilerini görmek açısından da faydaları vardır.

2.4. ETKİNLİĞİN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN KRİTERLER

Etkinlik ve ölçümünde kullanılan kriterler sübjektif bir karakter göstermektedir. Değerlendirmeyi yapanın görüş ve düşüncelerinden önemli ölçüde etkilenir. Bir anlamda pragmatik bir özellik arz eder.⁷² Örgütsel etkinlik niteliksel bir kavramdır ve örgütün girdi-çıkıtı devrinin niceliği kadar niteliğine de önem verir.

Bir örgütün etkinliğinin ölçümü, ancak o örgütün yapısına ve özelliğine uyan ölçütlerin tespiti ile mümkündür. Hangi kriter alınırsa alınsın etkinlik, örgütler açısından başarımın bir göstergesidir. Örgütsel etkinlikten kastedilen, örgütün bir bütün olarak amaçlarına ulaşmasıdır.

Kamu sektöründe örgütler, mal veya hizmet arzında tekel konumundadırlar. Bu nedenle, kamu örgütlerinin sunduğu hizmetten yararlanan bir kişinin, bu hizmetten memnun kalmadığı zaman aynı hizmeti başka bir kurumdan karşılama imkanı yoktur. Oysa rekabetin olmadığı bir ortamda sunulan hizmetin etkili olması için bir sebep yoktur.

Kamu sektöründe etkinliğin ölçülmesinde diğer bir zorluk ise, kamu sektöründe faaliyet gösteren örgütlerin tanımlanmış bir mal ve hizmet sunmamalarıdır. Örneğin, bir otomobil fabrikasının ne ürettiği açıktır. Ama bir üniversitenin ne veya neler ürettiği tam olarak açık değildir: Konferans ve seminerler mi, araştırmalar mı, işverenler için yetişmiş eleman mı? Bu noktada üretilen mal ve hizmetin açık bir

⁷² İgen, a.g.e, s: 9.

tanımlamasının yapılamaması, beraberinde bu hizmeti sunan veya malı üreten örgütün etkinliğinin somut şekilde ölçülmesini de zorlaştırmaktadır. Üzerinde durulması gereken diğer bir nokta da, özel sektörün hizmet veya mal sunduğu müşterilerin tanımlamasının açıkça yapılabilmesine karşın, kamu örgütlerinin böyle bir imkanının olmamasıdır.

Burada önemli olan, kamu sektöründe örgütsel etkinliğin ölçülmesinde kullanılacak, bütün örgütler için her zaman geçerli tek bir ölçütün bulunmadığıdır.⁷³ Zaten kamu örgütlerinde kâr amacının bulunmaması, kârın kamu yönetiminde verimliliğin bir ölçütü olarak kullanılmasına engel olmaktadır. Etkinlik ölçütlerinin saptanmasına, genel olarak, araştırmacının sahip olduğu düşünce çevresi, örgütün amaç ve nitelikleri ve içinde bulunulan diğer çevresel şartlar esas teşkil etmektedir.⁷⁴

Türk kamu örgütlerinde, örgütsel etkinlik ve verimliliğin ölçülmesinde karşılaşılan en önemli sorun, ölçüm için gerekli bilgilerin toplanmasındaki güçlüklerdir. Etkin bir kayıt, arşiv ve haberleşme sisteminin bulunması, bürokrasiyi azaltmaya yönelik en önemli unsurlardan biridir. Ancak, Türk kamu bürokrasisinde arşiv sisteminin yetersizliği, gerekli bilgilerin elde edilmesini zorlaştırmakta ve dolayısıyla verimlilik ve etkinlik ölçüm çalışmalarının aksamasına neden olmaktadır.⁷⁵

Kamu hizmetlerinin karşılanması ve vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilmesi için, vergilemenin her aşamasında olduğu gibi cebren tahsil aşamasında da etkinliğin sağlanması gerekmektedir. Türkiye’de kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergilerin yeterince toplanamaması, vergi yönetiminin cebren tahsilat aşamasında etkin olma zorunluluğunu daha da artırmaktadır.

3. VERGİ YÖNETİMİNDE ETKİNLİK

Günümüzde vergi üzerine yapılan araştırmaların çoğu verginin salınmasından çok, salınan verginin mükellef psikolojisi üzerindeki etkisi ve mükellef ile idare arasındaki ilişki konularında yoğunlaşmaktadır. Bu yoğunluğun nedeni de mükellefin vergiye olan olası tepkisi ile vergi yönetiminin vergileme konusundaki etkinliği arasındaki optimum denge noktasını bulma çabalarının sonucudur. Bu durumda etkin vergi yönetimi kavramı önem kazanmaktadır. Bugün vergi yönetimi; kişisellikten arındırılmış, sistemli olarak toplumun tüm mali olaylarını izleyebilen, istihbaratını yapır

⁷³ Dicle, a.g.e, s: 40.

⁷⁴ Kılavuz, a.g.e, s: 163.

⁷⁵ Baransel, a.g.e, s: 59.

bunu kişilerin beyanları ile karşılaştırabilen ve hedeflediği sonuçlara ulaşabilen bir yönetim olma çabası içerisinde.

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğinin değerlendirilebilmesi için, üç etkeni göz önünde bulundurmak gerekir. Öncelikle verginin dayanağı olan kanun, o kanunu uygulayacak olan vergi yönetimi ve yaptığı işlemler nedeniyle kanuna tabi olan mükellef. Burada Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile vergi yönetimini ele alarak incelemek ve bunların etkinliğini değerlendirmek kanımızca yeterli olacaktır. Zira mükellef unsuru vergi yönetiminin etkinliğini etkileyen önemli bir faktör olmakla birlikte, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasi koşullardan ve eğitim düzeyinden de etkilenmektedir. Ekonomik ve siyasal faktörlerin mükellef üzerinde nasıl bir etki yaptığını ölçmek ise oldukça güçtür. Bu nedenle A.A.T.U.H.K. ile vergi yönetiminin değerlendirmesi daha uygun olacaktır.

3.1. VERGİ YÖNETİMİNDE ETKİNLİĞİN TANIMLANMASI

Daha önce etkinlik, örgütsel etkinlik ve verimlilik kavramları açıklanmaya çalışılarak, piyasa ekonomisindeki kârın verimliliğin ölçülmesi için iyi bir ölçüt olduğu ancak kamu kesiminde kâr söz konusu olmadığından, verimlilik kavramı yerine verimliliği de kapsayan ve ondan daha geniş bir kavram olan etkinliğin kullanılmasının daha doğru olacağı belirtilmiştir.

Etkinlik ve verimlilik, bir mal ve hizmetin üretim süreciyle ilgili olmaları nedeniyle çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılabilirse de, çıktılarının veya faydalarının, parasal değer olarak ölçülemediği durumlarda etkinlikten söz edilmelidir. Bu nedenle kamu kesiminde parasal ifadelerin fazla yeri olmadığından, etkinlik, bu kesim için söz konusu olan bir kavramdır ve etkinliğin ölçütlerinin belirlenmesi verimliliğe göre daha zordur.

Vergi yönetiminde etkinlik kavramının tanımı genellikle verimlilik yönünden yapılmaktadır. Örneğin, Due' ya göre vergi yönetiminde etkinlik "hem yükümlünün, hem de devletin vergilerin toplanmasına ilişkin olarak yüklenecekleri maliyetin en aza indirilmesi"⁷⁶ olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanım, bir vergi sisteminin maliyeti ile yakından ilgilidir. Tanımın kapsamına geniş anlamda vergi yönetiminin öğeleri girmektedir. Konumuz dar anlamda

⁷⁶John F. Due, *Maliye, Çeviren: Sevim Görgün ve İzzettin Önder, (Üçüncü Baskı, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1963), s: 127.*

vergi yönetiminin etkinliği yani vergi sistemini yöneten örgütün etkinliğidir. Buna göre örgütsel başarının iki ögesini de göz önünde tutarak vergi yönetiminin etkinliği dar anlamda şöyle tanımlanmaktadır. “Vergi yönetiminde etkinlik, vergi yasalarının uygulanmasında ve bunlara yükümlülerin uymasında en yüksek düzeyde başarıyı, en az maliyetle gerçekleştirmektir.”⁷⁷

Kendisine tahsis edilen kaynaklarla mükellefi sıkıntıya sokmadan, ödeme güçlerine göre vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden, çeşitli nedenlerle zamanında ve mükellef rızası ile ödenmeyen vergilerin tamamını cebren tahsil edebilen ve böylece vergi kayıp ve kaçığını en aza indirebilen vergi yönetimi etkin bir vergi yönetimidir diyebiliriz.

Ancak vergi sistemlerinin salt gelir elde etmek gibi bir hedefi yoktur. Ekonomik, sosyal, teknik, politik v.b. nedenlerle vergiler alınmakta ve belirlediği politikalarla toplum hayatında ekonomik ve sosyal etkiler yapmayı da hedeflemektedir. Sosyal amaçlı vergiler için verimlilik analizinin bilimsel bir yararı yoktur. Çünkü amaç en az maliyetle, en fazla gelirin elde edilmesi değildir. Önemli olan sosyal amacı ağır basan vergilerin amacına ne kadar ulaştığıdır. Bu nedenle etkinlik analizi yapılması daha anlamlıdır. Çünkü vergi yönetiminin, aynı bir işletme gibi gizli ve açık maliyetleri vardır ve kamu yönetimi içerisinde yer alan vergi yönetiminin gizli maliyetlerini hesaplamak oldukça güçtür.

Vergi sisteminin yapısı da vergi yönetiminde etkinliğin artmasına yardımcı olabilir. Vergi sisteminde etkinlik, uygunluk, belirlilik ve ucuzluk ilkelerine uyma yanında, kaynak harcamalarını en az düzeyde tutmasını sağlayacak önlemleri getirmiş olması demektir. Basit, sade ve anlaşılır olarak düzenlenen vergi kanunları, mükelleflerin işlerini kolaylaştırdığı kadar vergi yönetiminin de işlerini kolaylaştırır.

Yönetimin etkinliği bakımından diğer önemli bir nokta da, mükellef – vergiyi doğuran olay – vergi kanunları üçlüsü arasındaki ilişkinin iyi düzenlenmiş olmasıdır. Yani vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önlenmesi ya da en düşük seviyeye indirilmesi, verginin mükellefler bakımından en uygun zamanlarda ve şekillerde, idare bakımından ise ilgili bütçe yılında alınması gerekmektedir.

Vergileme alanında etkinsizliğin göstergesi sistemden kaçan gelirdir. Bu da vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı yoluyla oluşturulmaktadır. Vergiden kaçınma

⁷⁷ Erdem, a.g.e, s: 46

mevzuatın etkin ve yeterli olarak düzenlenmemesinin bir sonucu iken kaçakçılık çoğu zaman vergi yönetiminin etkinsizliği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinsizliğinin göstergesi ise her geçen yıl tahakkuk bakayalarındaki artıştır. Bu artış vergi yasalarındaki boşluktan, etkin ve yeterli düzenlenmemesinden kaynaklanabileceği gibi, etkin olarak düzenlenen bir mevzuatın olmasına karşın bunu uygulayacak etkili, etkin bir vergi yönetiminin olmamasından da kaynaklanabilir.

Vergi politikasının başarısı sadece vergi idaresinin iyi örgütlenmiş olmasıyla sağlanamaz. Bu konuda mevzuat ve mükellef davranışları da önemli paya sahiptir. Çünkü vergi olayı bu üçgen içinde gerçekleşmektedir. Yani bilinçli mükellef, yeterli bir mevzuat ve iyi örgütlenmiş bir vergi yönetimi etkinliğin belirleyicisidir. Bu durumda vergi yönetimi açısından etkinlik kavramının içerisine mükellef psikolojisini ekleyebiliriz. Buna göre vergi yönetimi vergiyi, mükellefleri sıkıntıya sokmadan, ödeme güçlerine göre alabiliyorsa etkindir. Etkinlik sonuçta mükellef grubunun davranışlarıyla ilgili bir sorundur. Bu etkinliğin yeni bir boyutudur.⁷⁸

Etkinliği vergi yönetiminin tahsil işlevi açısından sınırlandırdığımızda; etkin bir tahsilat yapılması için bir takım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir.⁷⁹ Aynı şekilde mükelleflerin kendi rızaları ile vergilerini ödememeleri durumunda uygulanan cebren tahsil işlemlerinde de benzer koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşulların oluşmaması vergi yönetiminin etkin çalışması için engeller oluşturmaktadır. Peki bu engelleri kaldırıp vergi dairesinin daha etkin çalışması için neler yapılabilir? Ya da bu engellere rağmen vergi yönetimi etkin olarak çalışabilmekte midir? Bunu tespit edebilmek amacıyla, vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğini sağlayacak ölçütlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Burada etkinlik kriterlerini belirlerken IMF' nin yapısal kriterlerini göz önüne almakta fayda bulunmaktadır. IMF ile yapılan Stand-by düzenlemesi çerçevesinde ikinci gözden geçirmeye ilişkin niyet mektubunun 9. maddesinde 2002 –2004 yıllarında, temel hedefleri destekleyen çok yönlü bir ekonomi politikasının hayata

⁷⁸ Ömer Faruk Batrel, "Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi" *İstanbul İ.T.İ.A. Dergisi*, (Sayı: 1, İstanbul, 1973), s:45.

⁷⁹ "Vergi tahsilatında etkinlik kavramı; vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının uygulanması suretiyle ülkenin vergileme kapasitesine uygun olarak sağlanabilecek maksimum vergi gelirinin minimum maliyetle toplanmasını ifade etmektedir." Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, (Ankara: Ekin Kitabevi, 2003), s:187.

geçirilmesi amacıyla kamu sektörü reformunun tamamlanması hedeflenmiştir. 2002 yılı için kamu sektörü reformu içerisinde, vergi sistemi (vergi tabanını genişletmek ve daha sürdürülebilir hale getirmek amacıyla) ve kamu hizmetleri (etkinliği artırmak ve kamu hizmetinin kalitesini iyileştirmek amacıyla) reforma tabi tutulması kararlaştırılmıştır.⁸⁰

IMF ile yapılan Stand-by düzenlemesi çerçevesinde üçüncü gözden geçirmeye ilişkin niyet mektubunun 18. maddesinde ise; vergi idaresini iyileştirmek için vergi performansına katkıda bulunan tam komputere bir sistemin faaliyete başladığı belirtilmektedir. Ayrıca Mart 2000 itibari ile GSMH' nin %4,75'ine tekabül eden (büyük bir bölümü kamu sektörüne ait olmak üzere) gecikmiş vergi yükümlülükleri stoğunun vergi kanunu hükümlerinin uygulanması suretiyle (ve herhangi bir vergi affi olmaksızın) azaltılması konusundaki taahhütün devam ettiği bildirilmektedir.⁸¹

Dördüncü gözden geçirmeye ilişkin niyet mektubunun 19. maddesinde ise; kamu alacaklarının tahsilatına ilişkin yaptırımların geliştirileceği, tahsilatla sorumlu olan idarelerin borçların tahsilatına ilişkin olarak atacakları adımlarda yetkili olabilmeleri için gerekli araçlarla donatılması hedeflenmiştir. Gecikmiş vergi borçları ya da diğer kamu alacakları için genel bir yapılandırma veya af yapılmayacağı da ayrıca kamuoyuna duyurulmuştur. Bu gözden geçirmenin temel amaçlarının; kamu yönetimini, vatandaş ve sektör odaklı bir biçimde yeniden yapılandırmak, kamunun örgütsel yapısını basitleştirerek karar verme sürecini hızlandırmak ve kamu harcamalarını azaltmak olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu niyet mektubunda, 2003 yılı için tespit edilen mali programın desteklenmesi amacıyla bazı mali yapısal reformların hızla uygulamaya konulacağı bildirilmiştir. Vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uymasına ve vergi yükümlülüklerini zamanında ödemelerinin iyileştirilmesine özel önem atfedilmektedir. Bu nedenle vergi borçlarının yeniden yapılandırılmasını sağlayan "Vergi Barışı" planının, vergi mükelleflerine sağlanacak son kolaylık olduğu, bundan sonra vergi affi veya vergi borçlarının yeniden yapılandırması gibi düzenlemelerin yapılmayacağı, bu amaca yönelik gerekli temel vergi idaresi reformlarının hayata geçirileceği de hükümet planında belirtilmiştir. Ayrıca OECD ülkelerindeki uygulamalardan yola çıkılarak, Gelirler Genel Müdürlüğünün operasyonel etkinliğinin yıl sonuna kadar artırılacağı, bu yapılandırma içerisinde Gelirler Genel Müdürlüğünün Maliye Bakanına karşı hesap

⁸⁰ www.hazine.gov.tr/standby/mektup/mektup11/nmektub-tr.htm. (Erişim: 16.06.2003), md.39-40

⁸¹ www.treasury.gov.tr/duyuru/niyetmektubutercume.htm. (Erişim: 16.06.2003), md.18

verilebilirliğinin devam ettirileceği ancak Gelirler Genel Müdürlüğünün fonksiyonel olarak yeniden örgütlendirilmesinin tamamlanarak yerel birimlere yaygınlaştırılmaya başlanacağı bildirilmektedir. Bu süreçte dikey yapılanma içinde hesap verilebilirlik sağlanarak, vergi mükelleflerine verilen hizmetlerin iyileştirileceği taahhüt edilmiştir. Vergi idaresinin 2003 yılı içinde güçlendirilmesi için gerekli bazı adımlar bu plan çerçevesinde atılmış bulunmaktadır.⁸²

Görüleceği üzere, kamu sektörü reformunun vergisel boyutunda üç ana yapısal kriter dikkati çekmektedir. Vergi sistemi, vergi yönetimi ve vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması yapısal kriter olarak kabul edilmiştir. Vergi yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için yeniden yapılandırmanın gerçekleştirilebilmesine, vergi tahsilatında etkinliğin sağlanabilmesi içinde gerekli bilgisayar teknolojisinden yararlanmanın ve vergi yükümlülerinin ödemelerini zamanında yapmalarının özendirilmesine özel önem verilmiştir. Özellikle gecikmiş vergi borçlarının durumu vergi yönetiminin ve vergi tahsilatının etkinliğinin sağlanması açısından önemli bir kriter olarak kabul edilmektedir.

3.2. VERGİ YÖNETİMİNİN CEBREN TAHSİL AŞAMASINDAKİ ETKİNLİK KRİTERLERİ

Vergi yönetiminde etkinlik kavramının inceledikten sonra, Türkiye’de vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasında bu etkinliği ne derece gerçekleştirebildiğinin somut olarak ölçülebilmesi için bazı kriterlerin ortaya konması gerekmektedir. Ancak o zaman vergi yönetiminin bu konudaki etkinliği hakkında fikir sahibi olabiliriz.

Vergi yönetiminin cebren tahsil sürecinde etkinliğini değerlendirebilmemiz için, cebren tahsil hükümlerine tabi olacak miktarı tespit etmemiz gerekmektedir. Cebren tahsil hükümlerine tabi olacak miktar ne kadar az olursa etkinlik o kadar artacaktır. Bunun içinde öncelikle yıl içerisinde tahakkuk eden vergilerin yüksek bir oranda tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergi yönetimi vergi alacağının peşine ne kadar düşer ve onu ister mükellef rızası ile süresinde, ister süresinden sonra zorla tahsil eder ve vergi bakayaları yaratmazsa o derecede etkin olacaktır. Çünkü verginin tahsili vergilendirme işleminin nihai sonucudur. Tahsilat gerçekleşmedikçe hem yapılan

⁸² IMF Niyet Mektubu 4. Gözden Geçirmeye İlişkin 5 Nisan 2003 tarihli Niyet Mektubu.

işlemler boşa yapılmış, hem de vergi yönetimi gerçek amaçlarından birisine ulaşamamış olacaktır.

Bu nedenle, tahakkuk eden vergilerin ne kadarı tahsil edilebiliyor, tahsil edilemeyen vergilerin ne kadarına ödeme emri düzenleniyor ve düzenlenen ödeme emirlerinin ne kadarı mükelleflere tebliğ edilebiliyor, haciz varakalarının sayısı ve tutarı ne kadar, gibi soruların cevabı bize vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğini değerlendirebilmemiz için birer ölçüt oluşturacaktır.

3.2.1 Cebren Tahsil İle İlgili Mevzuatın Yapısı

Vergi yönetiminin cebren tahsil işlemini yerine getirirken uyguladığı 6183 sayılı Kanun ve diğer ilgili kanun hükümleri acaba gerektiği zaman yönetimin devlet alacağını zor kullanarak tahsil etmesine imkan sağlayacak bir yapıya sahip mi? yoksa bürokratik ve yasal engeller nedeniyle alacağını tahsil etme konusunda engeller mi oluşturuyor? Ya da cebren tahsil ile ilgili kanun hükümleri yönetimin söz konusu vergi alacağını zorla tahsil etmesi konusunda gerekli hükümleri içeriyor ancak bu kanunu uygulayacak yönetim etkin mi? Değil mi? Bu soruların cevabının “evet veya hayır” olabilmesi için bir takım ölçütlerin getirilmesi gerekmektedir. Bu ölçütleri de kanun ve bu kanunu uygulayacak vergi yönetimi açısından ayrı ayrı belirleyebiliriz.

Vergi yönetiminin başarılı olabilmesi için öncelikle vergi sisteminin bütünü ve boyutları hakkında bilgi sahibi olması gerekir.

Vergiye doğuran olayın hangi hallerde meydana geldiği, kimlerin vergi borçlusu olduğu, ödenecek vergi miktarının nasıl hesaplanıp alınacağı konuları modern devletlerde gerek yükümlülerin, gerek devletin uymak zorunda olduğu yasalarla düzenlenir.⁸³ Vergi yasaları da, vergilemeye ilişkin olarak yükümlülere ve vergi yönetimine önemli görevler yükler.

“Vergi yasalarının biçimsel yönden düzenlenmesi, vergi yönetiminin etkinliği bakımından önemlidir. Vergi sisteminin, sistematik biçimlendirilmesindeki noksanlıkların meydana getirdiği tutarsızlıklar, sistemin işleyişini bozar ve vergilemede istenilen amaçlara ulaşmayı engeller.”⁸⁴ “Bu nedenle çeşitli vergilerden oluşan vergi

⁸³ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, (4. Baskı, Ankara, 1975) s: 12.

⁸⁴ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, Çeviren: İclâl Cankorel, (İstanbul, 1975), s: 363.

sisteminin bileşimi öyle düzenlenmelidir ki çeşitli amaçlara göre ayarlanmış bir bütün oluştursun ve böylece vergilemede amaçlar arasında çatışma ve boşluk oluşmasın.”⁸⁵

Yasaların uygulanabilirliği ise, yasaları uygulayanların, yasalar hakkında yeterli bilgiye sahip olmasına bağlıdır. Vergilerin hem uygulayıcılar hem de mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılabilir olması vergi sisteminin ve aynı zamanda vergi yönetiminin etkinliğini belirleyen önemli bir konudur. Yasaların açık ve net olarak düzenlenmesi hem vergi yönetimi hem de vergi mükelleflerinin kanunları anlayarak doğru olarak uygulamaları açısından önemlidir.

Vergi yükümlülerinin tam ve doğru olarak belirlenmesi ve vergide eşitliğin sağlanması amaçlarının ne ölçüde gerçekleştiğinin tespiti kolay değildir. Nesnel ölçütlerle belirlemek hemen hemen imkansızdır. Bu nedenle vergi yasalarının uygulanmasında etkinlik ölçütü, özellikle vergi gelirlerinin en çoğa ulaştırılması amacı ile özdeşleşmektedir. Başka bir yaklaşımla, vergi kayıpları ve vergi bakayaları vergi yönetiminin etkinliğini belirlemede yararlı olmaktadır.⁸⁶

Verginin uygun koşullarda, gecikme olmaksızın alınabilmesi için, vergi yasalarının açık, net, anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi ve vergi yönetimi tarafından etkin bir şekilde uygulanabilir olması da önemlidir. Örneğin muhasebe ve kayıt düzeninin iyi yerleşmediği bir ülkede beyan usulünün geçerli olması halinde, vergi yönetiminin bu usulü etkin bir biçimde kullanması ve vergi gelirlerini kayıp ve kaçığa engel olacak şekilde uygulaması, pek mümkün değildir. Burada vergi yasaları düzenlenirken uygulanabilir olmasının yanında günün koşullarına uyum sağlaması, görev ve yetki çatışmasına neden olmayacak şekilde düzenlenmesi önemlidir. Bu husus verginin uygulanabilirliği yanında aynı zamanda vergi yönetiminin yasaları uygulayabilmesi açısından da önemli bir konudur.

Diğer önemli bir husus ise vergi yasalarının uygulayıcılara yasaları etkin olarak uygulayabilme yetkisini vermesidir. Başka bir deyişle vergi kanunlarının devletin kendi alacağını tahsil konusunda vergi yönetimine ne gibi yetkiler verdiği önemlidir. Vergi yönetimi alacağını zamanında tahsil edemediğinde re'sen karar alma yetkisine dayanarak alacağını takip edebiliyor, mükellefte vergi borcunu zamanında ödememesi durumunda kendisine cebren tahsil hükümlerinin uygulanacağını ve nasıl bir uygulamaya tabi olacağını açık ve kolay anlaşılır bir şekilde ilgili kanunları okuyarak

⁸⁵ Heinz Haller, *Maliye Politikası*, Çeviren: Salih Turhan, (İstanbul, 1974), s: 320.

⁸⁶ Erdem, a.g.e, s: 47.

anlayabiliyorsa, o kanunu etkin bir şekilde uygulamak mümkün olabilecektir. Ancak iyi bir vergi kanununun olması tek başına yeterli değildir. Onu uygulayacak olan insan unsuru da çok önemlidir.

3.2.2. Tahakkuk/Tahsilat Oranı

Vergi yönetiminin başarısını gösteren en önemli gösterge, yıl içerisinde tahakkuk eden vergilerin yüksek oranda tahsil edilmesidir. Eğer tahakkuk etmiş vergilerin tahsil oranı yüksekse tahsilatta etkinliğinin sağlandığı, bu oran düşükse tahsilatta etkinlik sağlanamamış olduğu sonucuna varabiliriz. Bu nedenle tahakkuk-tahsilat oranı vergi yönetiminin etkinliğini ölçmek ve aynı zamanda vergi yönetiminin cebren tahsil etmesi gereken miktarı tespit etmek açısından önemli bir kriterdir. Kullanılan değişken sayısı az olduğu içinde hata payı yüksek alınmıştır. Bu nedenle etkinliğe ulaşma ölçütü % 90 olarak kabul edilmiştir. Çalışmamızda bu kritere göre; tahakkuk/tahsilat oranı ile takipli alacakların tahsilata oranının % 90'a ulaştığı ölçüde etkin olduğu aksi takdirde etkinliğe ulaşamadığı kabul edilecektir.⁸⁷ Yani bu orana yaklaşıldığı ölçüde vergi tahsilatında etkinlikten söz edilmekte, bundan uzaklaşıldığında da vergi tahsilatında etkinliğe ulaşılamadığı ve vergi yönetiminin etkin çalışmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Zira günümüz koşullarında Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik durum göz önüne alınmadan daha yüksek bir rakam tespit ederek vergi yönetiminin etkin çalışıp çalışmadığını buna göre tespit etmek, yanıltıcı sonuçlar verebilir.

3.2.3. Takipli Alacakların Sayısı

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğinin ölçülmesinde kullanılabilir önemli bir diğer kriter de, takipli alacakların sayısı ve bunların tahsilatının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğidir. Vergilendirmede asıl olan, vergilerin mümkün olduğu kadar cebren tahsil yollarına başvurulmadan mükellefin kendi rızası ile ödenmesidir. Çünkü cebren tahsilat vergi yönetiminin yöneldiği olağanüstü bir uygulamadır. Mükellefin vergisini zamanında ödememesi durumunda vergi yönetimi alacağının peşine düşmek zorundadır. Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki

⁸⁷ Tahsilat/tahakkuk oranlarının % 98-99 seviyelerinde olması gerektiği kabul eden görüş için bkn. Selahattin Tuncer, "Vergilerin Tahsili ve Türk Maliyesinde Tahsilat Sistemi", (İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınlanmamış Doktora Tezi), 1947.; Gerçek, a.g.e, s: 193.

etkinliğinden söz edebilmek için, takibe intikal eden borçların tahsilatının başarı ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde tahsil edilemeyen bu miktar bir sonraki mali yıla takibe alınan vergi borcu olarak geçecek ve vergi yönetiminin cebren tahsilat hükümlerini uygulamasını gerektirecek miktarı artıracaktır. Bu durumda her yıl artan takipli alacakların sayısı yönetimin etkin olmadığı, alacağının peşine yeterince düşmediğinin, azalırsa etkin olduğunun göstergesi olacaktır. Aynı şekilde yıl içinde takibe alınan alacakların tahsilatında % 90 oranına yaklaşıldığı ölçüde (tahakkuk tahsilat oranında nasıl ki % 90 oranını etkinliğin ölçütü olarak kabul ediyorsak, takibat sonucu gerçekleştirilen takipli alacak/tahsilat oranında da % 90 oranını etkinliğin ölçütü olarak kabul edebiliriz.) etkin takibatın yapıldığı sonucuna varılacaktır. Takipli borçların tahsil edilmesindeki bu başarı etkinliği ölçmek için kullanılacak ikinci kriteri oluşturacaktır.

3.2.4. Düzenlenen Ödeme Emri Sayısı

Mükellefe uyarı notu şeklinde düzenlenen ödeme emrinin tutarının, vergi yönetiminin tahakkuk ettirdiği ancak tahsil edemediği miktara yakın bir tutar olması, söz konusu yönetimin ne kadar titiz davrandığının, görevini ne derece iyi yerine getirdiğinin, alacağını ne derece etkin takip ettiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Elde edilecek sayısal veriler bize; bir vergi yönetiminin görev ve yetki alanı içerisinde vergi bakayası oluşması halinde, cebren tahsil hükümlerini uygulayabilmek için takip sürecini başlattığını, takipli alacak miktarı için ne kadar ödeme emri düzenlediğini, düzenlediği ödeme emirlerinin ne kadarını tebliğ ettiğini ve hüküm ifade eder konuma getirdiğini gösterir. Zira tebliğ işlemi, ödeme emrinin düzenlenmesi kadar önemlidir. Aksatılması durumunda işlemleri hükümsüz kılarak iptal davasına konu oluşturabilir. Bu nedenle düzenlenen ödeme emri sayısı, vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğini ölçmede kullanılabilecek bir diğer kriteri oluşturmaktadır. Bu işlemin ekonomik koşullarla doğrudan ilgisi olmadığından, yıl içinde düzenlenen ödeme emirlerinin hepsinin tam olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu konuda etkinliğe ulaşamadığımızı söyleyebiliriz.

3.2.5. Haciz İşlemlerinin Sayısı

Takibe alınan borç miktarının ne kadarına haciz işleminin uygulandığını ve bu dosyalardan ertesine yıla ne kadarının devrettiğini bilmek, vergi yönetiminin etkinliğini belirlemede bir diğer kriteri oluşturmaktadır. Böylece hem vergi yönetiminin, yasaların kendisine tanıdığı hakları ne kadar kullandığını hem de haciz uygulamasında ne derecede başarılı olduğunu görmek mümkün olacaktır.

3.2.6. İhtilafı Dosyalar

Vergi yönetiminin re'sen icra yetkisini kullanarak alacağına kavuşmak için yapmış olduğu işlemlere karşı mükellefin dava açma hakkı her zaman bulunmaktadır. Konunun yargısal sürece intikal etmesi ihtilafı dosyaların oluşmasına neden olmaktadır. Söz konusu ihtilafı dosyaların sayısı mükelleflerin vergi yönetiminin yapmış olduğu işlemlerin doğruluğuna duyduğu güvenin bir göstergesini oluşturacaktır. Diğer taraftan da yargı organına intikal eden dosyaların ne kadarının cebren tahsilata ilişkin olduğunun tespiti ise, yönetimin bu konudaki etkinliğini ölçmede bir diğer kriteri oluşturacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ CEBRİ İCRA SÜRECİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL OLARAK CEBRİ İCRA KAVRAMI

Devlet, yerine getirmek mecburiyetinde olduğu yükümlülüklerin maliyetini karşılayabilmek için, özel sektör gibi gelir elde etmek zorundadır. Bu gelirin zamanında ve eksiksiz olarak elde edilmesi söz konusu yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz yerine getirebilmesine imkan sağlayacaktır. Bu nedenle esas olan kamu borçlularının kamuya olan borçlarını kendi rızaları ile ve zamanında ödemeleridir.

Ancak kamu borçluları borçlarını çoğu zaman kanunda belirtilen usullere ve sürelerle uyarak kendiliklerinden ve eksiksiz olarak ödememektedirler. Bu durumda, kamu alacaklısı cebren tahsil yoluna başvurmaktadır. Başka bir deyişle, kamu alacaklısı, kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanarak alacağını tahsil etmektedir.

Kamusal mali yükümlülüklerin kanuniliği ilkesi, kamu alacaklarının tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarını olduğu kadar, kamu alacağının kamu borçlusunun mal varlığından hazineye fiilen geçmesi anlamına gelen tahsil aşamasını da kapsamaktadır. Dolayısıyla, hukuk devleti ilkesinin bir yansıması olan kamusal mali yükümlülüklerin kanuniliği ilkesi, kamu alacağının miktar olarak belirlenmesinden tahsil edilmesine kadar tüm aşamalarda ortaya çıkan hukuka aykırı işlemlere karşı kişilere bir güvence oluşturmaktadır. Kanunla konulmuş olmasına rağmen bir mali yükümlülüğün tahsili amacıyla yapılan eylem ve işlemlerin de hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu itibarla, kamu alacaklarının tahsilinin düzenlenmesi 6183 sayılı Kanun ile yapılmıştır.¹

Özel hukukta kişiler arası borç alacak ilişkisinde bazı yargısal süreçlerden geçerek bir sonuç elde edilirken, kamusal nitelikli borçların ödenmesinde bir sorun ile karşılaşılması durumunda, yani mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemesi durumunda, uygulanacak olan cebren tahsil hükümleri vergi yönetiminin sahip olduğu kamusal güç sayesinde ve 6183 sayılı Kanunun yönetime tanıdığı, kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanarak idari usullerle

¹ Yusuf Karakoç, "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı: 153, Haziran 2001), s: 116.

gerçekleştirilebilmektedir. Ancak anayasal ilke gereği idarenin yapmış olduğu her türlü eylem ve işlemlerde hukuka uygun davranması ve yargısal denetime açık olması gerekmektedir. İşte idarenin kullanmış olduğu bu yetkiler vergi icra hukukunun alanına girmektedir ve yargısal denetime tabidir.

Cebri tahsil sürecinin hukuki yönü itibariyle vergi icra hukukunun inceleme alanına girdiğinden kuşku yoktur.² Bu nedenle cebri icra sürecinden önce vergi icra hukuku kavramının incelenmesinde fayda olacağı düşüncesindeyiz.

1.1. Vergi İcra Hukuku Kavramı

Kamu alacakları özel hukuk alacaklarından farklı nitelik ve işleve sahiptir. Bu nedenle, kamu alacaklarının zorla alınması yöntemi, özel hukuk alacakları için uygulanan cebren takip ve tahsil sisteminden farklıdır ve ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. Kamu borçlusunun borcunu kendiliğinden süresi içerisinde veya yine borçlunun kendiliğinden olmakla birlikte vadesinden sonra ödemesi ile kamu borcu ilişkisi sona ermektedir. Kamu borçlusunun borcunu kendi rızası ile ödememesi durumunda ise kamu alacağı tahsil dairesi tarafından kamu gücüne dayanarak cebren tahsil edilmektedir. Verginin süresi içinde ya da vadesi dolduktan sonra ödenmesi, kendi özel kanunlarında yer alan hükümlerle (GVK.m.117vd.; KVK.m.40vd.; KDVK.m.46vd; VİVK.m.17vd.) birlikte 213 sayılı V.U.K. ve (Devlet ile diğer kamu organlarının kamu gücüne dayanarak sağladığı bütün gelirlerinin tahsili) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanuna³ göre, zorla alınması ise sadece 6183 sayılı Kanuna göre yürütülmektedir.⁴

Vergi icra hukukunda devlet, kamu gücüne dayanan ve kendisine ait olan bir alacağın tahsiline yönelir. 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' u, kamu alacaklarının yükümlülerce gerek isteyerek gerek zorla ödenmesi usullerini düzenleyen mali bir kanundur. 6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamu gücünün kullanılmasının hukuki çerçevesini oluşturmaktadır. Bu bakımdan A.A.T.U.H.K.' da yer alan hukuksal normların, bir kısmı cebren tahsil işlemlerine ilişkindir. Bu nedenle hukuksal normları hem "vergi tahsil usulü hukuku" hem de "cebri icra hukuku" olarak

² Recai Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, (Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 112, Eskişehir, 1998) s: 7.

³ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, (1.Baskı, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, Ekim 1982), s: 362.

⁴ Yavuz Atar, *Vergi Hukuku Genel Esaslar*, (Konya: Mimoza Basım, 2. Baskı, 1994), s.17.

tanımlamak mümkündür. Aslında bunun nedeni vergilerin tahsiline ilişkin ayrıntılı usul ve esasların V.U.K.' unda yer almış olmasından kaynaklanmaktadır.⁵

Kamu alacaklarında, ilişkinin başından itibaren kamu gücü taraf olarak bulunur. Bu nitelik göz önüne alınca, vergi icra hukuku teriminin her türlü tahsil için kullanılabileceği görülür. Bununla birlikte, en doğru ve teknik anlamıyla bu terim kamu alacağının yalnız zorla tahsili usulünü kapsamaktadır.⁶ Gerçekten, icra hukukunun kapsamlı bir tanımını vermek gerekirse şöyle nitelenebilir: "Alacaklının, devlet kuvveti yardımıyla alacağına nasıl kavuşacağını düzenleyen hukuk dalına icra - iflas hukuku veya cebri icra hukuku (veya takip hukuku) denir."⁷ Bu tanım esas tutulduğunda, kendiliğinden ödemeleri kapsam dışı tutmak gerekir.⁸

6183 sayılı Kanununun 1. ve 2. maddelerinde "kanunun şumulü" şöyle belirlenmiştir; "Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ait, vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faizi gibi fer'i, amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri uygulanır. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hükümleri saklıdır."⁹ Görüldüğü gibi 6183 sayılı Kanunda yer alan kamu alacakları oldukça geniş kapsamlıdır. Vergi icra hukuku terimi bu sayılan gelirleri de kapsamak üzere kullanılmaktadır.

Devletin kamu alacağının yanı sıra borçlunun bir de özel borcu varsa, cebren tahsil de bu iki alacak türü arasındaki ilişkiler İcra - İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlenir. Burada kamu alacağına belli bir üstünlük, ayrıcalık tanındığı görülmektedir. (6183 S.K.m.21, İ.İ.K.m.206) Kamu hizmetlerinin karşılığı olan kamu alacaklarının belirli süreler içinde tahsil edilmesi zarureti, bu tür alacakların tahsilinin

⁵ Coşkun Can Aktan, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Tahsili ve A.A.T.U.H.K.' un Hukuki Niteliği", **Yüksek Ticaretliler Dünyası**, (Nisan, 1987) , s.14.

⁶ Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, **Prof. Dr. Akif ERGİNAY' a 65 inci Yaş Armağanı**, (Ankara: Olgaç Matbaası, 1981), s: 648.

⁷ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **İcra ve İflas Hukuku, Ders Kitabı**, (12.Baskı, Ankara: Yetkin-Yayıncıları, 1999), s.27.

⁸ Kumrulu, a.g.m, s: 648.

⁹ **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (6183 S.K.)**

özel takip usullerine bağlanmasını zorunlu kılmaktadır.¹⁰ Bu nedenle kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsili, özel alacaklara kıyasla, daha yüksek bir güvene ve ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne tabidir.¹¹ Bu son durumun esas itibariyle İ.İ.K.' a göre ya da ona gönderide bulunarak çözümlenmesi, vergi icra hukukunun ayrı varlığını ortadan kaldırmaz; bunun gibi, ayrı bir kanunla düzenlenmiş olması ayrı bir dal olarak kabulüne tek başına yeterli değildir.¹²

Vergi icra hukuku, kamu alacaklarının tahsil usul ve tekniğine ilişkin olduğu ölçüde vergi hukukunun bir dalıdır. Şekli vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi icra hukuku, vergi usul hukukunu tamamlayıcı bir kol olarak vergi hukuku sistematigi içerisindeki yerini almaktadır.

Mükelleflerin kendi rızaları ile ödemediği kamu alacağı, kamu alacaklısı tarafından kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanarak cebren tahsil edilme sürecini ifade etmek üzere “vergi icra hukuku”¹³, “vergi tahsil usulü hukuku”¹⁴, “kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku”¹⁵, “kamu alacaklarının tahsili hukuku”, “kamu icra hukuku”¹⁶ gibi terimler kullanılmaktadır.¹⁷

Bu niteliğe göre vergi icra hukuku şu şekilde tanımlanabilir; “vergi icra hukuku; Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının kamu gücüne dayanan gelirlerinin zorla tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır.”¹⁸ Ancak kamu alacaklarında, borç ilişkisinin başından itibaren kamu gücünün taraf olması nedeni ile vergi icra hukuku terimi her türlü tahsil için kullanılabilmesi doğrusu da, en doğru ve teknik anlamıyla bu terim kamu alacaklarının yalnız zorla tahsili usulünü kapsamaktadır.¹⁹

¹⁰ Kemal Aykaç, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğler**, (2. Baskı, Ankara: Seçkin Kitapevi, 1976), s: 21.

¹¹ Bulutoğlu, **a.g.e**, s: 19.

¹² Kumrulu, **a.g.e**, s: 651.

¹³ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, (Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 389, 1975), s: 39.; Dönmez, **a.g.m**, s: 7vd.

¹⁴ Özer, **a.g.e**, s: 170.

¹⁵ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, (Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000)

¹⁶ Karakoç, **a.g.m**, s: 121.

¹⁷ Kumrulu, **a.g.m**, s: 648.

¹⁸ Aynı, s: 650.

¹⁹ Çağan, **a.g.e**, s: 39,93.

1.2. Cebri İcra Süreci

Vergi borçlusu borcunu zamanında ve isteği ile ödemediği takdirde kendisinden zorla alınmaktadır. Buna cebren tahsil denilir.²⁰ Özel alacakların cebren tahsilinde uygulanan İcra ve İflas Kanunundan ayrı olarak, kamu alacaklarının cebren tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanun hükümleri geçerli olmaktadır.

Mükellefin vergi borcunu kendi rızası ile ödememesi durumunda; mükellefin göstermiş olduğu teminat paraya çevrilir ya da kefilî takip edilir, teminat göstermemiş ise borçlunun borcuna yetecek kadar malları haczedilerek paraya çevrilir veya borçlunun iflası istenerek vergi borcu cebren tahsil edilir.

Ancak cebren tahsile başlanabilmesi için öncelikle usulüne uygun olarak ödeme emrinin gönderilmesi gerekir. Bu ödeme emri ile borçludan 7 gün içerisinde borcunu ödemesi ya da mal bildiriminde bulunması tebliğ olunarak, borcun ödenmemesi, mal bildiriminde bulunmaması ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunulması durumunda, üç ayı geçmemek üzere hapis cezasına çarptırılabilceği gibi uygulanacak yaptırımlar yazılır. Ödeme emrini alan borçlu 7 gün içinde, “böyle bir borcu olmadığı”, “borcunu kısmen ya da tamamen ödediği”, ya da “borcun zamanaşımına uğradığı” gerekçesiyle vergi mahkemesine başvurabilir.²¹ (A.A.T.U.H.K.m.55-61) Mükellefin 7 gün içerisinde vergi borcunu ödememesi veya vergi mahkemesine dava açmaması halinde cebren tahsil hükümleri uygulanmaya başlanır.

Cebren tahsil, kamu gücü kullanılmak suretiyle yerine getirilir. Amaç devletin vergi alacağına kavuşmasıdır. Ancak amacı gerçekleştirirken, devlet ile vergi mükellefinin menfaatlerinin korunması gerekir. Yani, devletin menfaatleri ile mükelleflerin menfaatlerinin çatıştığı noktada cebren tahsil hükümlerine başvurulması gerekir.²²

Zaten esas olan vergi borcunun mükellef tarafından kendi rızası ile ödenmesi, ödememesi durumunda ise devletin alacağına kavuşması için mali egemenliğin bir sonucu olan kamu gücünü kullanarak alacağına kavuşmasıdır. Bu cebren tahsil

²⁰ Sadık Kırbuş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, (Ankara: Siyasal Kitabevi, 1996), s; 123.

²¹ “Ödeme emrine itiraz süresi, ülkemizde 7 gün olmakla birlikte bazı ülkelerde 15 gün olarak da uygulanmaktadır.” ADOR- Collection Services Division Rule, <http://www.ador.state.al.us./Coll//12102.html>. (Erişim:09.02.2002)

²² Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, (Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 27, AFYON, 2000), s: 134.

hükümlerinin kanunda yer almasının nedeni de; mükellefin kendi rızası ile kendisine yüklenilen görevlerini yerine getirmemesi durumunda, bunun devlet tarafından zorla yerine getirileceğini bilmesi içindir.

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' un ikinci kısmında cebren tahsil hükümleri yer almaktadır. Adı geçen kanununun 54. maddesine göre cebren tahsil; teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun borcuna yetecek kadar mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartların bulunması halinde borçlunun iflasının istenmesi olmak üzere üç grupta toplanmıştır. Bu usuller İcra ve İflas Kanununun konusu para olan alacakların tahsil usullerine benzerlik göstermektedir.

1.2.1. Cebri Tahsil Sürecinin Hukuki Niteliği

Vergi icra hukuku bakımından hem teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi hem de haciz, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu alacaklarının, kendi örgütü eliyle kamu gücüne dayanarak alınmasını sağlayan cebri takip işlemleridir.

Kendi rızası ile borcunu vadesinde ödemeyen kamu borçlusuna yönelik yaptırım niteliğinde olan teminatın paraya çevrilmesi ve haciz işlemi, bireysel-sübjektif nitelikte bir idari işlemdir. Bu işlemler, bireylere belirli yükümlülükler getirici özelliğinden dolayı da yükümlendirici idari işlemler kategorisine girmektedir. Hacizli mal üzerinde borçlunun tasarruf yetkisinin kısıtlanması bunun iyi bir örneğidir.

Borçlunun kamu alacağına karşılık olarak verdiği teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takip edilmesi ve borçlunun haczedilen malının paraya çevrilmek suretiyle, kamu alacağının tahsil edilmesi işlemi ise inşa-i (yapıcı) nitelikte bir idari işlemdir.²³

İdari işlemin sebep, konu, yetki, şekil ve maksat bakımından beş unsura ayrıldığı ve bu unsurlardan herhangi birindeki sakatlığın, işlemin iptali sonucunu yarattığı daha önce belirtilmiştir.

Teminatı paraya çevirme ve haciz işleminin yapılma sebepleri A.A.T.U.H.K.' da açıkça belirtilmiştir. Bu sebeplerin oluşması halinde tahsil dairesi teminatı paraya çevirir veya haciz işlemini yapar.

Teminatın paraya çevrilmesi ve haciz işleminin sebep unsurunu, kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması oluşturur. Ancak bundan söz edebilmek için

²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e,s: 90.

her şeyden önce hukuken doğmuş bir alacağın bulunması ve bu alacağın tahsil edilebilir nitelikte olması gereklidir.

Yetki; kamu gücünü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarındır. İdari işlem tesis yetkisi, kanunlarla idari makamlara tanınmıştır. Bu yetkinin, idari makamlar dışındaki kişi ve makamlarca kullanılması fonksiyon gasbı; kanunların yetkili kıldığı idari makamlar dışındaki idari makamlarca kullanılması yetki gasbı ve yetkili makamlar tarafından, fakat sınırları dışında kullanılması, yetki aşımı halini alır.²⁴ Bu hukuka aykırılık halleri teminatın paraya çevrilmesi veya haciz işleminin yok hükmünde veya iptal edilebilir nitelikte sayılmasına neden olur.

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' da teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takip edilmesi ve haciz işlemini yapma yetkisi, alacaklı kamu idaresine tanınmıştır. Alacaklı kamu idaresi, Kanunun 3 üncü maddesinde, Devlet, İl Özel İdaresi ve Belediyeler olarak sayılmıştır. Alacaklı kamu idaresi, bu yetkisini A.A.T.U.H.K.' u uygulamakla görevli idare, servis ve memurları aracılığıyla kullanır. Tahsil dairesi olarak adlandırılan bu daire, servis ve memurların görevleri, teşkilat ve vazife kanunları veya bu kanun ile ilgili diğer kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenir.

Yukarıda belirtilen cebri takip işlemlerinin yetkili olmayan yerler veya kişilerce yapılması, yetki unsurunda hukuka aykırılık halini alır.

Hem teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi hem de haciz işleminde, kanunlarca öngörülen şekillere uyulmaması işlemi, şekil unsuru yönünden sakat kılar. Örneğin, yazılı şekil esasına göre, tebligat işlemlerine ilişkin usullerde yapılan sakatlık, belirtilen işlemlerin iptali ile sonuçlanabilir.

1.2.2. Cebri İcra Yoluna Gidilmesinin Şartları

Kamu idarelerince cebren tahsil işlemlerine başlanabilmesi için belirli koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki muaccellik, diğeri ise kamu borçlusuna ödeme emri gönderilmesidir.

1.2.2.1. Muaccellik

Kamu idaresinin cebren tahsil işlemlerine başlayabilmesi için ilk koşul, kamu alacağının muaccel (istenebilir) olmasıdır. Muaccel hale gelmiş bir kamu alacağı

²⁴ A. Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, (Gözden Geçirilmiş 10. Bası, Ankara: Turhan Kitapevi, 1996), s.174 – 184.

ödenmek suretiyle sona erer.²⁵ Ödeme işleminin kamu alacaklısı yönünden ifadesine de tahsil denilir ve V.U.K.' unda tanımı şu şekilde yapılmıştır; "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir." (V.U.K. m.23)

Kamu alacağının muacceliyeti (ödenebilir duruma gelmesi) de alacaklı idarenin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve kamu borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder. Kamu alacağının muaccel olmasında ölçüt verginin tahakkukudur. Henüz tahakkuk etmemiş kamu alacağı, kural olarak ödenmez. Muacceliyet anına genellikle kamu alacağının ödenmesi için bir süre eklenir. Bu süre, muacceliyet anını değiştirmez. Sadece vergi borçlusuna bu süre içinde temerrüt sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödemede bulunabilme olanağı sağlar²⁶. Ödeme süresinin son günü kamu alacağının vade tarihidir. Ancak yükümlüler muaccel olmuş vergileri vade tarihinden önce ödeyebilirler. (A.A.T.U.H.K. m.37)

Kamu alacağının özel alacaklardan farkı burada da görülmektedir. Borçlar Kanunu, ecel şart kılmadığı veya işin mahiyetinden anlaşılmadığı takdirde borcun hemen ödenmesinin istenebileceğini öngörür. (Borçlar Kanunu m.74) Oysa vergiler, kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenir. Bu konuda yükümlünün iradesi rol oynamaz.

Kanunların belirlediği süreler içinde borcunu ödemeyen borçlu, idarenin herhangi bir işlemine gerek olmadan mütemerrit durumuna düşer. Oysa özel hukukta muaccel bir borcun borçlusuna, alacaklının ihtarıyla mütemerrit duruma düşer. (Borçlar Kanunu m.101)

Vergilendirmeden doğan alacak ve borç ilişkisi kamusal nitelikte olduğundan ödeme süresinin son bulması ile birlikte vergi kanunlarının öngördüğü yaptırımlar yükümlü hakkında kendiliğinden işlerlik kazanır. Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda, ödeme emri tanzim edilerek kamu borçlusuna hakkında icrai takibata geçilmektedir.

²⁵ "Amme alacağı, kesinleşip ödenmesi gereken aşamaya gelmeden, ödeme emri düzenlenemez." (Dan.3.D.E:1984/3105, K.1985/456)

²⁶ "Gereksiz yere alındığı tespit edilen ihracatta vergi iadesi ve diğer teşvik primlerinin geri alınmasında ödeme emri düzenlenmeden önce mükellefe 37. Maddeye göre bir aylık ödeme süresi verilmesi, bu sürenin bitiminde ödeme emri düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesi gereklidir. (Maliye Bakanlığı'nın 73372 sayılı, 24.08.1990 tarihli Muktezası), İhracatı Teşvik Tebliği'nde öngörülen müeyyidenin uygulanması amacıyla tanzim ve tebliğ edilen ödeme emrinden önce vergi, resim ve harçların ödenmesi için 15 günlük süre verilmesi konusunda yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır. Dan.7.D.E: 1990/4619, K:1992/1498" **Danıştay Dergisi**, (Sayı:1993/86) s: 351.

1.2.2.2. Kamu Borçlusuna Ödeme Emri Gönderilmesi

1.2.2.2.1. Ödeme Emrinin Konusu

Ödeme emrinin konusunu, tahsili amaçlanan kamu alacağı oluşturmaktadır. Ödeme emri ile istenilen alacağın A.A.T.U.H.K.' un 1. ve 2. maddelerinde belirtilen alacaklardan olması gerekir. Asli kamu alacakları gibi, fer'i kamu alacakları da ödeme emri ile istenebilir. Bu itibarla, bağımsız bir kamu alacağı niteliği kazanan gecikme zammının ayrıca bir ödeme emri düzenlenerek istenmesi mümkündür.²⁷

Ödeme emrinin sebep unsurunu, A.A.T.U.H.K.' un 55. maddesinin birinci fıkrası oluşturmaktadır. Söz konusu Kanunun 37. maddesinde özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş kamu alacaklarının Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği, bu ödeme müddetinin son gününün kamu alacağının vadesi günü olduğu, 55. maddesinde de kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre kamu alacağının ödeme emri ile istenebilmesi için vadesinde ödenmemesi şarttır. Borcunu vadesinde ödememiş olan kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmesinin amacı, kamu borçlusundan malvarlığı konusunda bilgi almak ve bu bilgilerden hareketle kamu alacağının tahsili işlemlerini yürütmek ve yönlendirmektir.²⁸

Bu sebebin varlığı halinde, alacaklı kamu idaresinin ödeme emrinin düzenleyip düzenlememe konusunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Çünkü, bu konuda bağlı yetkiye sahip olan alacaklı kamu idaresinin, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde ödeme emrini düzenleyip kamu borçlusuna tebliğ etmesi gerekmektedir.

Ödeme emri konusunda idarenin bağlı yetkiye sahip olması nedeniyle, A.A.T.U.H.K.' un 55. maddesinin birinci fıkrasındaki sebep gerçekleştiğinde alacaklı kamu idaresinin ödeme emrini düzenlemesi zorunludur.

Ödeme emri cebren tahsil işlemlerine başlanacağı yazı ile bildirilmesi²⁹, yani borçluya yönelik olarak borcunu ödemesi konusunda yapılmış olan bir ihtar niteliğindedir. Ödeme emri, aynı zamanda alacaklı kamu idaresi yönünden cebren tahsil

²⁷ Karakoç, a.g.m, s: 114.

²⁸ Aynı, s: 106.

²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s: 163.

sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır. Çünkü, kamu alacağının vadesi dolmuş olsa bile usulüne uygun olarak borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden cebren tahsil sürecine başlanması mümkün değildir.

1.2.2.2.2. Ödeme Emrinin İçeriği

Kamu alacakları, özel alacaklara göre bazı farklı özellikler taşıdığından, ödeme emri 6183 sayılı Kanunda daha değişik bir şekilde düzenlenmiştir. Ödeme emri şekle bağlı bir idari işlemdir.³⁰ Buna uyulmaması halinde ödeme emrinin, dava konusu edilerek mahkemece iptali sağlanabilir.³¹ Nitekim, A.A.T.U.H.K.' un 55. maddesinde ödeme emrinde ne gibi bilgi ve açıklamaların bulunacağı ayrıntılı olarak belirtilmektedir.

Ödeme emrinin içeriğinde, borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarı³², ödenecek borç miktarı gibi borçlunun kendisine uygulanacak cezalarda bildirilmektedir. Ancak burada belirtilen cezalar, borcun kendisi için değil, borçluya mal bildiriminde bulunmaya, doğru söylemeye davet etmek için yasaya konan, İ.İ.K.' da da benzerleri yer alan hükümlerdir.³³ Gecikme zammı, asıl kamu alacağının ödeme ve tahsilat gününe kadar işleyeceğinden, asıl alacak için düzenlenen ödeme emrinde gecikme zammının gösterilmesi mümkün bulunmamaktadır. Gecikme zammı bu gibi durumlarda tahsil dairesince "ayrıca gecikme zammı hesaplanacaktır." şeklinde basılı damga konulmak suretiyle, ödeme veya tahsilat sırasında hesaplanıp tahsil edilmektedir.³⁴

Ödeme emrinin A.A.T.U.H.K.' da sıkı bir şekilde bağlı tutulmasının amacı, bir taraftan ödeme emrini düzenleyen kamu görevlisini ödeme emrinin kapsamı ve sonuçları hakkında daha iyi düşünmeye sevk etmek, diğer taraftan ödeme emrinin sonuçları hakkında kamu borçlusunu bilgilendirmek suretiyle güvence sağlamaktır.³⁵

³⁰ Turgut Candan, "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi I", **Maliye Postası**, (Sayı: 190, Yıl: 9, Mayıs 1988), s: 38.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s: 163.

³² "6183 sayılı Kanunun 55. Maddesinde öngörüldüğü biçimde, borcun asıl ve ferilerini, mahiyet ve miktarını göstermeyen ödeme emri hukuka aykırıdır. Dan.10.D. 24.9.1992, E:1990/4/28, K:1992/3218" **Damıstay Dergisi**, (Sayı:1993/87), s: 475.; "Ödeme emrinde, kamu alacağının asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarlarının gösterilmemesi halinde, kanuni unsurları taşıyan geçerli belge olarak kabul edilemez. Dan.4.D. 25.5.1993, E: 1992/4049, K: 1993/2537" Sedat GÜNER, **Tüm Mevzuatıyla Birlikte 6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar (İçtihatlı ve Örnekli)**, (Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No: 18, Ankara, Mart 1999), s: 184.

³³ M. Cengiz Ünlü, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995), s: 471.

³⁴ Aynı, s: 473.

³⁵ Karakoç, a.g.m, s: 111.

Ödeme emri³⁶, vadesi dolmayan borçlulara gönderilmez. Ancak kamu alacağının korunması hükümleri çerçevesinde tahsil dairesi, söz konusu alacak için ihtiyati haciz uygulayabilir. Fakat ödeme emrinin çıkarılmasından sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanmaz. Bunun nedeni de, söz konusu alacak için cebren tahsilat aşamasına geçilmiş olmasıdır.

1.2.2.2.3. Ödeme Emrinin Tebliği

Tahsil dairesinin icra takip işlemleri, ödeme emrinin çıkarılmasıyla başlar.³⁷ Çünkü, ödeme emri kamu alacağının istenebilirliğini yani muaccel olmasını, niteliğini ve miktarını anlatan bir bildirimdir. İcra hukukunun temelini oluşturmaktadır. Cebren takip usullerinden olan haciz yolu ile takip için kamu alacağının muaccel olması yeterli değildir. Haciz işlemine başlanabilmesi için mutlaka daha önceden kanunda belirtilen sürelerde kamu borçlusuna muaccel olan kamu alacağı için ödeme emrinin gönderilmesi zorunludur.

Borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden ve ödeme emrine itiraz etme imkanı verilmeden, takibin bundan sonraki aşamalarına geçilemez.³⁸ Yani borçlunun teminatı paraya çevrilemez, kefil takip edilemez, haciz yolu ile takip işlemine başlanamaz. Ödeme emri gönderilmeden doğrudan haciz yoluna gidilmesi Danıştay'ın çeşitli kararlarında da belirtildiği üzere mümkün değildir.³⁹ Bu nedenle kamu alacağının süratle tahsili bakımından ödeme emrinin tebliğinin usulüne uygun olarak yapılmasının önemi büyüktür.⁴⁰

Ancak vadesinde ödenmeyen teminatlı alacaklar için ayrı bir ödeme emri tanzim edilmez. Bunun yerine A.A.T.U.H.K.' un 56. maddesi gereği tahsil dairesi tarafından borçluya bir yazı gönderilerek, borcun 7 gün içerisinde ödenmesi, aksi

³⁶ "Ödeme emri kesinleşmiş alacaklar için düzenlenir. Ödeme emri, yükümlülere için kesinleşip zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak alacağı süresinde ödemeyenler borçlarını veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bildiren bir belgedir." Dan.13.D.25.6.1974, E:1973/583, K.1974/2776.

³⁷ "Vergi ile ilgili ödeme emrini tanzim yetkisi vergi dairelerine ait olup diğer idarelerin cebren tahsil yetkisi yoktur. Dan.4.D., E.1982/1200, K.1982/2391" Atar, a.g.e, s: 135.

³⁸ Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara,1984, s: 334; Ayrıntılı bilgi için Karakoç, a.g.e, s: 108-162.

³⁹ "Kamu alacağı nedeniyle haciz işleminin yapılabilmesi için öncelikle ödeme emri düzenlenip borçluya tebliğ edilmesi gerekir. Dan.9.D. 24.11.1976,E:1976/983,K:1976/3050" **Danıştay Dergisi**, Sayı:26-27

⁴⁰ Bulutoğlu, (Cilt: II), A.g.e., s: 508.

takdirde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı bildirilir.

Ancak bu durumunda bazı istisnai halleri vardır. Örneğin sağlığında murise ödeme emri tebliğ edilmiş ve kesinleşmişse, artık mirasçılara yeniden ödeme emrinin tebliği gerekmemektedir. Aynı şekilde aciz fişi doldurmuş olan borçlu hakkında, tahsil dairesi zamanaşımı süresi içinde yeni bir ödeme emri tebliğ etmeden her zaman haciz uygulayabilmektedir.

Yurt dışında bulunan mükelleflere ödeme emri tebliği, 6183 sayılı Kanunun 8. Maddesi ile V.U.K.' a yapılan atıf uyarınca aynı kanunun 97. maddesinde belirtilen şekilde Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yapılmaktadır. Yabancı ülkelerde bulunan kamu borçlusuna, devletler arasında bir anlaşma bulunmadıkça, A.A.T.U.H.K. hükümleri çerçevesinde cebren tahsil işlemlerinin uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelerde bulunan kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmez.⁴¹ Zira bir biçimde tebliğ edilse bile, gereğinin yerine getirilmesini sağlayabilecek işlemlere girişilmesi, yaptırımların uygulanması kanunların mülkiliği ilkesi gereği mümkün değildir. Ancak, kamu borçlusunun Türkiye'de malvarlığının bulunması halinde, ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilerek cebren tahsil işlemlerine başlanıp, Türkiye'deki malların haczedilerek paraya çevrilmesi ile kamu alacağının tahsil edilmesi mümkündür.⁴²

1.2.2.2.4. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu hakkında cebren tahsil işlemlerinin uygulanmasına engel olabilmek için, kamu borcunu ödeme emrinin tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde ödemesi ya da aynı süre içinde ödeme emrine karşı dava açması gerekmektedir.⁴³

Ödeme emri, kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel nitelikte bir yükümlendirme işlemidir. İdari işlemlerin ve dolayısıyla yükümlendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlendiği gibi, ödeme emri de hukuka uygunluk denetimine

⁴¹ Maliye Bakanlığı'nın 1994/10 sayılı 9.12.1994 tarihli **Tahsilat İç Genelgesi**.

⁴² Ünlü, a.g.e, s: 472.

⁴³ Candan, a.g.e,s: 36.

tabidir. Bu denetimin sağlanması, ödeme emrine karşı dava açma hakkının tanınmasına bağlıdır.⁴⁴

A.A.T.U.H.K.' un 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı nedenlerine dayanarak dava açabileceği biçiminde ifade edilen hüküm, ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık hallerinin sadece bu hususlarda sınırlandırılmış olduğu izlenimi vermektedir. Bu sayılan hukuka aykırılık halleri ödeme emrinin, kural olarak sebep unsuruna ilişkindir. Bu sınırlamanın, ödeme emrinin diğer unsurları için de geçerli olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Çünkü, ödeme emrinin bir kısmı hukuka aykırılıklarının yargı denetimi dışında bırakılması, hukuk devleti ilkesi, kamu alacaklarının kanuniliği ilkesi ve hukuka bağlı idare anlayışı ile Anayasanın 125. maddesinde yer alan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." kuralı ile bağdaşmamaktadır.⁴⁵

1.2.2.2.5. Mal Bildirimi

Kendilerine ödeme emri gönderilen borçluların, 7 gün içinde borçlarını ödemedikleri takdirde, A.A.T.U.H.K.' un 59. maddesi gereğince mal bildiriminde bulunmaları gerekir . Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, cinsini, niteliğini, özelliklerini, değerini ve her türlü gelirlerini ya da haczedilebilecek mal veya geliri bulunmadığını yazı ile veya sözlü olarak alacaklı tahsil dairesine bildirmesidir.

Söz konusu maddeye göre, asıl olan borçlunun borcunu karşılayacak kadar mal bildiriminde bulunmasıdır. Yani, mal bildirimi servet beyanı demek değildir. Dolayısıyla borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunan borçluyu daha fazlasını bildirmeye zorlamak doğru değildir. Ancak borçlunun mal bildiriminde bulunan mallarının değerini kendisi belirtmekle birlikte, bildirilen malların borcu karşılayıp karşılamadığının takdir edilmesi yetkisi tahsil dairesindedir. Bu nedenle tahsil dairesi, bildirilen malların değerinin borcu karşılamadığı yada karşılayamayacağı kanısındaysa⁴⁶

⁴⁴ Karakoç, a.g.m, s: 107.

⁴⁵ Candan, a.g.e, s: 37.

⁴⁶ "Haciz uygulanan taşınmazın satışından sonra kalan para ile münasip bir ev alınamayacağına dair herhangi bir tespit yapılmadan gerçekleştirilen haciz işlemi isabet bulunmamaktadır." (Dan. 7. D.E: 1989/883, K: 1993/783)

ilave mal bildirimini isteyebilmekte veya bildirim dışında kendisinin tespit ettiği malları haczedebilmektedir.

Malı olmadığını veya borcuna yetecek kadar malı olmadığını bildiren borçlunun ise sonradan mal edinmesi veya gelirinde bir artış olması durumunda, bu gelişmeleri meydana geldiği tarihten itibaren 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmesi mecburidir. (A.A.T.U.H.K. m.61) İcra ve İflas Kanununda bu konuda bir sınırlama getirmiş ve bir yıllık bir süre tanımıştır. Oysa A.A.T.U.H.K.' da kamu alacağının tahsil edilebilmesi için böyle bir sınırlama getirmemiş, mal bildirimini süresini borç meblağının ödenmesine kadar devam ettirmiştir. Görüldüğü üzere burada da vergi yönetimine kamu alacağını tahsil edebilmesi konusunda önemli imkanlar tanınmıştır.

Mal bildirimini borçlunun gerek kendisine ait, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir. (A.A.T.U.H.K. m.59) Borçlu yedi gün içinde borcunu öder, ancak bu süre içerisinde mal bildiriminde bulunmazsa mal bildiriminde bulununcaya kadar ve bir defaya mahsus olmak üzere tahsil dairesinin yazılı talebi ve İcra Tetkik Hakiminin kararı üzerine Cumhuriyet Savcılığınca üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur. (A.A.T.U.H.K. m.60)

Ancak haczin uygulanabilmesi için, borçlunun mutlaka mal bildiriminde bulunması gerekli değildir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu belli bir süre içinde mal bildiriminde bulunmazsa, tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul mallar ile alacak ve haklarından kamu alacağını karşılayacak kadarının derhal haczi mümkündür. Mal bildiriminde bulunmayan borçlunun söz konusu kanunun 60. maddesine göre hapsen tazyiki, borçluya ait malların haczine engel değildir.⁴⁷

1.2.3. Cebri Takip Usulleri

Devletin ve diğer kamu idarelerinin görevlerini yerine getirebilmesi için harcamalarını karşılayacağı kamu gelirlerinin özellikle vergi gelirlerinin zamanında tahsil edilmesi gerekir. İşte bu gereklilik nedeniyle kamu alacaklarının takip ve tahsilinde genel takip sisteminden farklı olarak, daha kolay uygulanabilir ve etkili usuller içeren özel bir takip sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Vergi yönetimi ile mükellef

⁴⁷ Ünlü, a.g.e, s: 602.

arasındaki ilişkinin bozulmaması ve vergi yönetiminin vergileri tahsil etmesinden sonra mükellefin ekonomik durumunu düşünmesi gerektiğinden, kamu alacaklarının tahsili için özel bir takip usulünü öngören 6183 sayılı Kanun kabul edilmiştir.

Bir diğer cebri takip yolu olan, iflas yoluyla takibi ise; 6183 sayılı Kanunun; 100. maddesinde, İcra ve İflas Kanununun hükümleri dairesinde kamu borçlusunun iflasının istenmesi yoluyla yapılabileceğini belirterek İ.İ.K.'a göndermede bulunmuştur. Bu hükme göre; vergi alacağının cebri takip yollarından birisi olan iflas yolu, tahsil dairesi tarafından değil, İcra ve İflas Daireleri aracılığıyla yerine getirilecektir.

Devletin kamu alacaklısı olarak cebren tahsile yönelik işlevlerinin genel hatlarının belirlenmesi ve kanun hükümlerinin uygulanması sonucunda elde edilebilen sayısal verilerin karşılaştırılabilmesi için, bu çalışmada her maddeyi ayrı ayrı incelemek yerine, bazı maddelerin açıklamalarına yer verilmektedir. Burada sadece A.A.T.U.H.K.'un 54. maddesinde yer alan cebren tahsil; teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun borcuna yetecek kadar menkul ve gayrimenkul mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartların bulunması halinde borçlunun iflasının istenmesi, olmak üzere 3 ana başlık halinde ele alınmaktadır. Konkordato uygulaması hakkında da kısa bir bilgi verilmektedir.

Ayrıca, haciz işlemleri ile ilgili olarak, haczedilebilecek menkul ve gayrimenkul mallar ile haczedilemeyecek mallar olmak üzere iki başlık altında inceleme yoluna gidilmektedir.

1.2.3.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi Suretiyle Yapılan Cebren Tahsilat

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'un 54. maddesinin ilk bendinde kamu borçlusunun rızası ile vergi borcunu ödememesi halinde teminatın paraya çevrilmesi ve kefilin takibi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Madde de yer alan teminat tabiri maddi veya kişisel her türlü güvenceleri kapsamaktadır.⁴⁸

Teminat, hukuk literatüründe “elde edilmemesi riski taşıyan bir alacak için alınan güvencedir”. Vergi icra hukukunda ise teminat, vergi alacaklısı tarafından, devletin alacağını tahsil etme aşamasında ortaya çıkan risklere karşı vergi mükellefinden istenen bir karşılık, bir güvencedir. Kısaca, teminat vergi alacağının

⁴⁸ Ünlü, a.g.e, s: 517.

tehlikeye girdiği veya tehlikeye girdiği kabul edildiği hallerde istenen bir güvence unsurudur.⁴⁹

6183 sayılı Kanununun 9. maddesine göre teminat, tahsil dairesi tarafından borçludan istenmektedir. Ancak teminat, tecil müessesesinden yararlanabilmek veya yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için mükellefin kendi rızası ile de verilebilmektedir.

Vergi alacağının tehlikede olması, mükellefin vergi ödemedi Türkiye'den ayrılması için hazırlık yapması, şüphe taşıyan hareketlerle ülkeyi terke hazırlanması gibi durumlarda takdir etme yetkisi vergi dairesinin görevidir.⁵⁰ Görüldüğü gibi vergi yönetimine burada da yetki verilmiştir. Ama bu yetki tehlikenin doğup doğmadığı konusundadır. Yoksa vergi yönetiminin teminat isteyip istememe konusunda herhangi bir yetkisi yoktur. Kanunda yazılı şartlar gerçekleşmişse vergi yönetimi teminat istemek zorundadır.⁵¹

Ayrıca Türkiye'de ikametgahı olmayan vergi borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilini ne şekilde tehlikeye düşüreceği konusunda madde de açıklık getirilmemiştir. Tahsil dairesi bunu için özelliğine göre kendisi takdir ve tayin edecektir.⁵²

Teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibinde, A.A.T.U.H.K. madde 54/1 hükmünün uygulanabilmesi için, her şeyden önce kamu borçlusunun borcunu vadesinde ödememesi ve bu borcuna karşılık daha önceden adı geçen kanunun 10 uncu maddesinde⁵³ sayılan teminatlardan herhangi birisini vermiş olması veya kefil göstermiş olması gerekmektedir. Vadesinde ödenmeyen teminatlı alacaklar için tahsil dairesi tarafından borçluya bir yazı gönderilerek, borcun 7 gün içerisinde ödenmesi, aksi takdirde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı bildirilir.

Borçlunun 7 gün içerisinde borcunu ödememesi durumunda, kamu alacağının tahsil edilebilmesi için, A.A.T.U.H.K.' un 74 üncü maddesi uyarınca, önce borçludan

⁴⁹ Bayraklı, a.g.e, s: 35.

⁵⁰ Şamlıoğlu, Özbacı, a.g.e, s: 75.

⁵¹ 332 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği

⁵² Ünlü, a.g.e, s: 155.

⁵³ 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesine göre "para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, ilgililer tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz zaptına dayanarak haczedilebilen menkul ve gayrimenkul mallar, teminat olarak kabul edilebilir."

alınmış olan teminat paraya çevrilir. Paraya çevrilen teminat tutarının kamu alacağının tamamını, fer'ileri dahil olmak üzere karşılaması gerekir. Karşılamaması durumunda eksik kalan kısım A.A.T.U.H.K.' un cebren tahsile ait hükümleri çerçevesinde takip ve tahsil edilir. Eksik kalan kısım için yeniden ödeme emri çıkartılmasına gerek yoktur.⁵⁴

Eğer kamu borcu için anılan kanunun 10. maddesinde sayılan teminatlardan biri verilmeyip de, 11. madde uyarınca şahsi kefalet gösterilmişse ve alacaklı tahsil dairesi de şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul etmişse, borcun 7 gün içerisinde ödenmesi aynı zamanda kefilden de istenir. 6183 sayılı Kanun' un 11. maddesinde öngörülen kefalet, Borçlar Kanununun 487. maddesinde düzenlenen müteselsil kefalet olup, vergi yönetimi asıl borçluya müracaat etmeden doğrudan doğruya kefil takip edebilir. Bu durumda kefil borcu ödemekle mükelleftir.

Kefil hakkında takip yapılabilmesi için önce asıl borçluya müracaat zorunluluğu bulunmamaktadır. Kefilin bu borcu ödememesi durumunda, kefalet ettiği borçtan dolayı, A.A.T.U.H.K.' un 57. maddesi gereğince, kefilin hakkında da cebri icraya ilişkin hükümler uygulanarak kamu alacağı tahsil edilir. Çünkü asıl kamu borçlusu, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak göstermiştir.(A.A.T.U.H.K. m.11/1) Kamu alacağının kefilden tahsili mümkün olmadığı takdirde asıl borçludan takip ve tahsili yoluna gidilir.

1.2.3.1.1. Kamu Alacağının Teminata Bağlanması Sonuçları

Kamu alacağının teminata bağlanmasının da bir takım sonuçları vardır. Öncelikle teminatlı kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde bir yazı ile istenmekte, teminatsız alacaklarda ise borçluya ödeme emri gönderilmektedir.

Ayrıca kamu alacağının teminata bağlanması sonucunda, tahsil zamanlaşımının kesilir. Yasada, kamu alacağının teminata bağlanması durumunda zamanlaşımının kesileceği hükmedilmiştir. (A.A.T.U.H.K.m.103/b) Tahsil zamanlaşımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır. Kamu alacağının teminata bağlanması halinde zamanlaşımı başlangıcı teminatın kalktığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

⁵⁴ “Gösterilen teminatın sondadan kısmen veya tamamen değerini yitirmesi veya borç miktarının artması halinde teminatın tamamlanması veya başka bir teminat gösterilmesi istenmeden borçlu yükümlünün ev eşyalarının haczi yasaya aykırıdır. Dan.4.D.E:1976/292, K:1976/224 DD. Sayı:26-27” Sedat Güner, a.g.e, s: 244.

Diğer önemli bir sonuçta, teminatı bulunan alacak için bir güvence önlemi olan ihtiyati haciz uygulanamayacaktır. Zira ihtiyati haczin hukuki niteliği ve amacı göz önüne alındığında teminata bağlanmış bir kamu alacağı için ayrıca ihtiyati haciz uygulanması gereksiz olacaktır.⁵⁵ Zaten yasanın 16. maddesinde teminat gösterilmesi halinde ihtiyati haczi koyan mercii tarafından kaldırılması öngörülmektedir. Ancak, gösterilen teminatın kamu alacağını karşılamayacağına dair bir tespit yapılırsa, bu durumda karşılamayan kısım için ihtiyati haciz kararı alınabilecektir.⁵⁶

Vergi borçlusunun iflasına karar verilmiş olması halinde vergi yönetimi alacağını iflas masasına yazdırmalı ve kefilî iflasın açılmasından haberdar etmelidir. (B.K. m.502) Alacaklı vergi idaresinin bunları yerine getirmemesi durumunda, kefile terettüp eden zarar nispetinde kefile karşı haiz olduğu haklarını kaybeder.

Kefilin iflası halinde, vergi yönetimi alacağını kefilin iflas masasına kaydettirebilir. (İ.İ.K. m.202/2) Vergi yönetiminin kefilin iflas masasına alacağını kaydettirme zorunluluğu bulunmadığından; alacağını masaya yazdırmadan vadesinde asıl borçludan tahsilini talep edebilir.⁵⁷

Vergi borçlusu ve kefilin aynı zamanda iflas etmesi halinde ise vergi yönetimi alacağını tahsilde tekerrüre meydan vermemek üzere, hem asıl borçlunun hem de kefilin iflas masasına yazdırabilir.

1.2.3.2. Kamu Borçlusunun Borcuna Yetecek Miktardaki Mallarının Haczedilerek Paraya Çevrilmesi

Haciz uygulanması suretiyle kamu borçlusunun malları üzerinde yapılan tasarruf bir idari işlemdir. Her idari işlem gibi haciz işlemi de yargısal denetime tabidir. Çünkü, haciz işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir.⁵⁸

Kamu alacağının cebren tahsilinde haciz yoluna gidilmesinin amacı, başka türlü tahsil olanağı kalmayan kamu alacağına yetecek miktardaki malların haczedilerek satışından elde edilen gelirlerle kamu alacağının karşılanmasını sağlamaktır. İcra ve İflas Hukukunda bunun karşılığını “genel haciz yolu” almaktadır.⁵⁹ A.A.T.U.H.K.

⁵⁵ Dönmez, A.g.m, s: 21.

⁵⁶ “Dn.3.D. E.1992/2918, K.1993/3136, 10.11.1993 tarihli Yayınlanmamış Danıştay Kararı” Aynı, s: 22.

⁵⁷ Adnan Deynekli, Sedat Kısa, Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli, (İstanbul: 1996), s: 473.

⁵⁸ “Haciz varakasının kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olduğu hakkında bkz. Dan. VDDGK. 02.06.1989 gün ve E.1989/45”, Danıştay Dergisi, (Sayı: 76-77), s:145-149.

⁵⁹ Kuru, a.g.e, s: 192 - 207.

uygulanmasında ilâmlı veya ilâmsız icra yolu ayrımı yapılmaksızın genel haciz yolu uygulanmaktadır.

Haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının ödenmesini⁶⁰ sağlamak için bu yolda talepte bulunan alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara icra memuru tarafından hukuken el konulmasıdır.⁶¹ Zira haciz aşamasına gelindiğinde kamu alacağı vergilendirme sürecinin pek çok aşamasını geride bırakmış ve kesinleşmiştir. Bu noktada haciz uygulayıp uygulamamak konusunda bir tereddüt kalmamıştır.⁶²

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Bağımsız İşlem Yönergesinin kovuşturma bölümünde haciz şu şekilde tanımlanmaktadır: “Haciz, borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince saptanan borçlu veya üçüncü kişiler elindeki menkul ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarına tahsil dairesince el konulmasıdır.” Görüleceği üzere haciz , icra takibinin kesinleşmesi üzerine, borçlunun mallarına resmen el konulmasıdır. Burada önemli olan malların sadece alacağı karşılayacak miktarına haciz konulması gerektiğidir.

Ancak haciz yolu ile takip de alacağın istenebilir duruma gelmesi (yani muaccel olması) yeterli değildir. Kamu borçlusuna usulüne uygun şekilde düzenlenmiş ödeme emri tebliğ edilmesi zorunludur. Haciz yoluyla takip kamu borçlusuna ödeme emrinin tebliği ile başlar. Çünkü ödeme emri kamu alacağının istenebilirliğini, niteliğini ve miktarını anlatan bir bildirimdir.⁶³

Ödeme emri tanzim edilerek gönderilmediği sürece borçlunun malvarlığı üzerinden haciz işlemlerine girilemez. Eğer ödeme emrine itiraz edilmiş ise bunun da idari yargıda çözümlenmiş olması gerekir.

⁶⁰ “İ.İ.K.’ da genel haciz yoluna konu edilen alacaklar 42 inci madde de belirtildiği üzere “bir paranın ödenmesine veya bir teminatın verilmesine” ilişkindir. Oysa A.A.T.U.H.K. uyarınca kamu alacağının haciz yolu ile tahsili usulünün konusu yalnız bir paranın ödenmesinden ibarettir.”

⁶¹ Kuru, a.g.e, s: 616.

⁶² Dönmez, a.g.m, s: 61.

⁶³ Mehmet Bulut, “Kamu Alacağının Cebren Tahsil Belgesi Olan Ödeme Emrinin İçeriği” **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 116, Kasım 1991, s: 26 - 27.

Borçlunun ödeme emrini aldıktan sonra belirtilen yedi günlük ödeme süresi içinde borcunu ödemesi halinde haciz işlemi yapılmaz ve borç sona erer. Borçlu, borcunu bu süre içinde ödemez ise mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.⁶⁴

Kamu alacağının haczi yolu ile takibinin diğer bir şartı da, teminatın paraya çevrilmemiş olmasını gerektirmektedir.⁶⁵ İ.İ.K.' u kapsamına giren alacakların haciz yolu ile takibi için aynı şekilde, alacağın rehin ile teminat altına alınmamış olması gerekir. (İ.İ.K. m.45) Ancak aynı kanunun 167. maddesi hükmü saklıdır.

Haciz uygulamaları tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru sıfatıyla illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar veya onların yetkili kılacağı memur⁶⁶ tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır. (A.A.T.U.H.K. m.64) İcra ve iflas hukuku kapsamına giren hacizlerde ise alacaklının istemi üzerine icra müdürü veya onun görevlendireceği yardımcısı ya da katiplerden biri tarafından tutulan bir tutanakla gerçekleştirilmektedir. (İ.İ.K. m.80)

Haciz sırasında, borçlu istendiği takdirde kilitli yerleri ve dolapları açmak zorundadır. Bu istek yerine getirilmediği takdirde, bu yerler zorla açtırılır. Aynı şekilde, borçlunun gıyabında⁶⁷ yapılan hacizlerde de haczi yapan memur gerektiğinde zor kullanarak kilitli yerleri ve dolapları ve bunun gibi kapalı yerleri açtırabilir. Haciz olunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir. Borçlunun üzerinde haczi mümkün değerli mallar bulunduğu ve kendisi bunları rızası ile teslim etmediği veya üzerinde sakladığı takdirde şahsına da zor kullanılır. (A.A.T.U.H.K. m.80)

Yalnız burada cebir sadece borçlunun şahsına kullanılabilir. Üzerinde borçluya ait bir mal bulunduğu iddiasıyla üçüncü bir şahsa karşı zor kullanmak kanun hükmüne uygun olmaz. Bu işlemler sırasında, ilgili kanunun altıncı maddesi hükmünce, kolluk kuvvetleri de (jandarma veya polis) her türlü yardımı haciz görevlisine göstermek zorundadır. Kanunun 6. maddesine göre zabıta memurları tahsil dairesince verilen emri yapmaya mecbur olduklarından icraya memur olan kişi fiili mukavemet ve bir tertip

⁶⁴ "Ödeme emrinin tebliğine rağmen mal beyanında bulunmayan kamu borçlusu hakkında haciz uygulanır." (Yrg.15.HD. 24.1.1989, E:1988/3686, K:1989/198)

⁶⁵ Aykaç, a.g.e, s: 256.

⁶⁶ 327 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, **Resmî Gazete**, 02.06.1995 Tarih ve 22301 Sayılı; Ozan Turhan Tepebaşı, "4108 Sayılı Kanun İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yapılan Değişiklikler" **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı: 82, Temmuz 1995), s: 78.

⁶⁷ "Hacizden önce, borçluya hacze gidileceğine dair bir tebligat yapılmaz. Ancak haciz sırasında borçlu bulunmaz ya da o sırada bulunmaları sağlanamazsa, gıyapta yapılır." **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesi Kovuşturma Bölümü**, 32205.10

karşısında bulunduğu takdirde polis ve jandarmadan tahsil dairesi vasıtasıyla yardım isteyebilir. Ancak bu yardım talebinin tahsil daireleri tarafından polis müdürlüğü ve karakolları ile jandarma kumandanlıklarından yazı ile yapılmış olması gerekmektedir.

Bu nedenle uygulamada, borçlunun kilitli yerlerinin (ev yada işyerinin kapısını ev ve işyerindeki kasa ve dolap vs.) açılması sırasında çilingir, muhtar (ihtiyar heyeti üyelerinden birisi) kolluk (polis, jandarma) ve mümkünse komşular da hazır bulunmakta ve tutulan tutanağa bunların imzaları alınmaktadır.⁶⁸

Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkan olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer kaybına uğraması olasılığı bulunan malların, tahsil dairesince satışına karar verebilme yetkisi bulunmaktadır. (A.A.T.U.H.K. m.84/2)

6183 sayılı Kanununun 62. maddesine göre, borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü kişiler elindeki menkul malları ile gayrimenkullerden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haciz olunur.⁶⁹ Madde de açıkça "tahsil dairesince tespit edilen" malların da haczedilebileceği hükme bağlanmış olduğuna göre, borçlunun hem bildirimde gösterdiği malların, hem de bunların dışında kalan mal , hak ve alacakların hacze konu edinilebileceği anlaşılmaktadır. Yani borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği malların, haciz bakımından bir önceliği ve ayrıcalığı olmayıp, kanun metninde ifade edildiği üzere , tahsil dairesi kendi tespit ettiği malları da haciz edebilir. Hatta lüzum gördüğü takdirde mal bildirimindeki mallar yerine tamamen kendi tespit ettiği malları haczedebilir.⁷⁰

Kanun koyucu haciz uygulamasında memurun takdir yetkisini nasıl kullanacağını, İ.İ.K. 85. madde ve A.A.T.U.H.K. 62. maddesinin son fıkralarında hüküm altına almıştır. Haczedilen mala değer biçilmesinde, muhafazasında hangi malın hangi sıra içinde haciz edileceği konusunda, haciz memurunun taraflar arasında bir denge kurmasını, tarafsızlıkla hareket etmesini önermiştir.⁷¹ Hem alacaklı hem de icra

⁶⁸ Talih Uyar, "Haczin yapılış Şekli ve Haciz Yapan Memurun Yetkisi" *İstanbul Barosu Dergisi*, (Ocak/Mart 1990), s: 96.

⁶⁹ "6183 sayılı Yasanın 62. Maddesi gereğince amme alacağına yetecek miktarda mal ve haklara haciz konulurken borçlunun menfaatini gözeterek şekilde bir araştırmanın yapılması gerekir. Dan. 3.D., E. 119T/11116, K. 1992/189, K.T. 22.1.1992" Atar, a.g.e, s: 131.

⁷⁰ Erol, a.g.e, s: 73.

⁷¹ Ali Abdullah Doğan, Cemil Alver, *İcra ve İflas Kanunu*, (Ankara, 1989), s: 67.

memuru sıfatının tahsil dairesinde birleştirilmesine rağmen durum değişmeyecektir.⁷² Aksi takdirde haczi yapan memurun hukuksal sorumluluğu söz konusu olur.

Haczin geçersiz sayılmaması için de ayrı ayrı haczedilen malların değerinin, haczi yapan memur tarafından takdir edilmesi gerekir. Gerekli hallerde bilirkişiye müracaat edilebilir. (İ.İ.K. m.87, A.A.T.U.H.K. m.81.)

İ.İ.K.' unda olduğu gibi A.A.T.U.H.K.' unda da menkul ve gayrimenkul mallar ile haklardan hangilerinin öncelikle haczedileceği konusunda amir bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat borçlunun alacağı yetecek kadar malı haczedilirken, yokluğu borçluya en az yük getirecek ve haczi ve satılması en kolay olan mallardan başlanması gerekir.⁷³ Haczi yapan memurun tarafların çıkarlarını mümkün olduğu kadar bağdaştırmakla yükümlü olduğunu da göz önüne aldığımızda, haczi yapan memurun, haczi yaparken belli bir sıraya uymak zorunda olduğu sonucuna varabiliriz.⁷⁴

Borçlunun bilinen haczedilebilir menkul malları alacağı karşılamaya yeterse, borçlunun gayrimenkulleri haczedilmemelidir. Gayrimenkullerin haczinde de mesken haczi son çare olmalıdır. Bu durum sosyal hukuk devletinin garanti altına aldığı mülkiyet hakkının, bireye şahsiyetini geliştirebileceği bir hareket alanı sağlamak zorunda olmasından, hayatın idamesinde meskenin çok önemli bir yere sahip olmasından kaynaklanmaktadır.⁷⁵

Menkul malların haczinde de korunması ve satılması kolay olan ve yokluğu en az yük getirecek olanlar öncelikle haczedilmelidir. Borçlunun üçüncü kişiler elindeki alacakları da, menkuller gibi gayrimenkullerden önce haczedilmelidir.

Gayrimenkullerin haczi onun hasılat ve menfaatlerini de kapsadığından haczi yapan dairenin, gayrimenkulun hasılat ve menfaatlerini toplaması, idare ve işletmesi için gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Ancak İ.İ.K.' un 85/5. maddesine göre hasılatı paraya çevirme giderlerini (ve gerektiğinde muhafaza ve idare giderlerini) geçmeyeceği kesin olan şeyler haczedilemez. Bu maddeye tekabül eden A.A.T.U.H.K.' un 62. maddesinde ise böyle bir ifade bulunmamaktadır. Ancak böyle bir ifadenin yer almaması bu ilkenin vergi icra hukukunda da uygulanamayacağı anlamına gelmez.

⁷² Ühlü, A.g.ç, s: 608.

⁷³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 15.05.1984 gün ve 46236/44301 250 sayılı Genel Yazısı, **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesi Kovuşturma Bölümü**, 32205.01.05

⁷⁴ Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.ç, s: 202.

⁷⁵ M. Kamil Yıldırım, "İcra Hukukunun Anayasa İle İlişkisi ve Ölçülülük İlkesi" **Hukuk Araştırmaları Dergisi**, (Ocak/Mart 1989), s: 104.

Aciz hali, bir kişinin borçlarını ödeyemeyecek durumda olmasıdır. A.A.T.U.H.K. aciz fişine bağlanmış kamu alacağının zamanaşımına uğrayacağı yolunda bir hükme yer vermemiştir. Aksine 76. madde de alacaklı tahsil dairesinin aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresince devamlı takip edeceğini ve kamu alacağını ödeme güçlüğüne düşenler hakkında, zamanaşımının işlemeye devam edeceği kabul edilmiştir. Bu durumda kamu alacağını takiple yükümlü olanların, borçluyu sürekli takip etmeleri gereklidir. Yani yetkililer belli aralıklarla kamu borçlusunu yoklamak, hakkında bilgi toplamakla yükümlüdür. Eğer zaman içerisinde haczi kabil malı tespit edilirse yeniden ödeme emri tebliğ edilmeden haciz yapılarak, borç tahsili sağlanır. Haciz yapılması ile de zamanaşımı kesilmiş olur. Kesilen zamanaşımı ise yeniden işlemeye başlar. (A.A.T.U.H.K. m.103)

1.2.3.2.1. Menkul Malların Haczi;

Borcun tahsilini garanti altına almak amacıyla, borçlu veya zilyedin elinde bulunan taşınabilir nitelikteki eşyanın tasarrufuna el konulmasına menkul mallar haczi denilmektedir. Bu işlemle ilgili olarak herhangi birisinin söz konusu mallar üzerinde hukuki bir hak ileri sürmesi mümkün değildir.

Haciz işlemi bir tutanak ile tespit edilir. Haciz tutanağının bir örneği de borçluya veya zilyede ya da bunların vekilleri, işçi ya da aile bireylerinden birisine elden verilir. Gıyapta yapılan hacizlerde ise tutanağın bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliğ olunur. (A.A.T.U.H.K. m.78.)

Haczedilen menkul mallara, haczi yapan memur tarafından değer biçilir. Yani haczi yapan memur, mahcuz menkul malın tahmin edilen değerini haciz tutanağında tespit etmek suretiyle haczi tamamlar. (A.A.T.U.H.K. m.77, 78, 81)

Takdir edilen değer borçlu veya tahsil dairesinin itirazına maruz kalmaması için hacze yetkili olanlar tarafından bütün karinelere baş vurulmak ve gerektiği takdirde bilirkişinin fikir ve açıklamaları alınmak suretiyle takdiri doğru olur. Çünkü bu kıymet menkul malın satışında esas alınacağından gerçeğe uygun olarak takdir edilmesi gerekir. Takdir edilecek kıymet borçlu tarafından noksan görüldüğü takdirde veya tahsil dairesinin göreceği lüzum üzerine menkul malın kıymetini yeniden bilirkişiye takdir ettirilmesi gerekir.

A.A.T.U.H.K.' un 81. maddesinde, borçlunun bilirkişi tarafından değer biçilmesi talebini içeren müracaatının hangi süre içerisinde yapılacağına dair herhangi bir hüküm yoktur. Haczedilen menkul mallar aynı kanunun 84. maddesine göre, haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden (İ.İ.K.' un 112. maddesinde böyle bir süre yok) itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağından⁷⁶ borçlunun bilirkişiye de değer biçtirilmesi talebini bu süre içinde yapması icap eder.

Menkul malların haczedilmiş sayılabilmesi için haczi yapan idarenin istediği zaman bu mallara el koyabilme imkanına sahip olabilmesi gerekir. Bunun için haczi yapan memurun, haczettiği malları ya tahsil dairesinde koruma altına alması veya yediemine teslim etmesi veya istenildiği zaman verilmek şartı ile geçici olarak borçlu veya üçüncü kişi elinde bırakması gerekir. Her üç halde de haczi yapan idare hacizli menkul malı elde edebilmek imkanına sahip olur. Yani, hacizli malı, elinde bulunduranlar idarenin talebi üzerine söz konusu malı kendilerine teslim edildiği durumdaki gibi geri vermek zorundadır. Bu durum; haciz esnasında düzenlenen tutanağa göre tayin edilir.

Haczin önemli sonuçlarından biri, hacze konu edilen malın satış anına kadar aynen korunmasıdır. Gayrimenkul hacizlerinde tapu kütüğüne yazı ile haczin bildirilmesi yeterlidir. Ancak, menkul malların gerek borçluya gerekse güvenilir bir kimseye teslimi ve olduğu gibi saklanması uygulamada daima sorunlara neden olmuştur.

A.A.T.U.H.K.' un 82. maddesi gereğince, haczedilen menkul malların değer ve niteliklerine göre muhafazası iki bölüme ayrılmıştır.

Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi her zaman kaybolması veya değiştirilmesi mümkün olan varlıkların, kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak bizzat haczi yapan dairece muhafazası gerekir. Bu mallar, güvenilir bir kişiye veyahut güvenilir bir kişinin kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisine bırakılamaz.

Tahsil dairesi söz konusu malları kendi kasasında saklayabileceği gibi bankada da muhafaza edebilir. Bu gibi mallar özellikle tahsil dairesince muhafaza edileceğinden, anılan mallar köylerde ihtiyar kurulunca haczedildiği takdirde, gerekli muhafaza tedbirleri altında derhal tahsil dairesine gönderilir.

⁷⁶ Şamlıoğlu, Özbalcı, a.g.e, s: 469.

Paranın haczedilmiş olması halinde, idare bunu ödeme olarak kabul edip, hacizden kaçınmaz. Tahsil dairesince haczedilen paralar da, menkul malların satışı hakkındaki esaslara göre işlem göreceğinden, A.A.T.U.H.K.' un 84. maddesi gereğince belirlenecek günden önce borca mahsup edilemez. Bu nedenle mahcuz para da aynı esaslar altında saklanır.

Kıymetli şeyler dışındaki diğer menkul mallar için haczi yapan memurun bu mallara fiilen el koyması şart değildir.⁷⁷ Haczi yapan memurun bu mallara hukuken el koyması yani borçlunun bizzat elinde bırakması veya bir yediemine teslim etmesi⁷⁸ yeterlidir. A.A.T.U.H.K.' un 82. maddesine göre haczedilen diğer menkul malın borçlunun veya zilyedin elinde bırakılması gerektiği durumlarda, güvencilir bir kişinin kefaleti zorunludur.

Tahsil dairesi, kıymetli şeyler dışındaki menkul malları uygun göreceği yerde muhafaza altına alır. Bunun için, haczedilen mallardan tahsil dairesinde muhafaza edilmesine fayda mülâhaza edilenlerin derhal depoya nakledilmesi gerekmektedir.⁷⁹

Bu arada A.A.T.U.H.K.' un 82. maddesinde rehinli malların haczedilmesi halinde, bu malı, tahsil dairesinin rehin sahibinin elinden alıp almayacağı hususunda açık bir hüküm mevcut olmadığından, tahsil dairesinin, gerek gördüğü takdirde, rehinli malı rehin sahibinin elinden alarak kendisinin uygun göreceği bir yerde muhafaza altına alması mümkündür. A.A.T.U.H.K.' un 83. maddesiyle özel hukuk alanında olduğu gibi yediemin müessesesi kabul edilerek, sakıncalar (yedieminin olmaması ve mal teslim edilen kişinin hukuki sorumluluğu gibi) düzeltilmiştir.⁸⁰

A.A.T.U.H.K.' un 79. maddesindeki menkul mallar hakkında öngörülen hususlar, borçlunun üçüncü kişilerde haczedilen malları için bir koruma tedbiridir. Üçüncü kişiler elindeki menkul malların haczi, alacakların haczi gibi, gönderilen haciz ihbarnamesi ile başlar. Haciz bildirisini alan üçüncü kişi duruma itiraz etmediği takdirde 6183 sayılı Kanun gereğince cebren takip işlemlerine başlanır.

⁷⁷ "Haczi yapan memurun haczettiği mallara fiilen el koyması şart değilse de, malları fiilen haczetmiş olması şarttır." Kuru, a.g.e, s: 643.

⁷⁸ "Haczedilen mal yediemine teslim edilmişse takibe, yedieminin takibi suretiyle devam edilebilir. Dan. Vergi Dava D., E.1992/50, K. 1992/455, K.T.11.12.1992" Atar, a.g.e, s: 131.

⁷⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesi Kovuşturma Bölümü, 33205.

⁸⁰ Aykaç, a.g.e, s: 297.

Haciz konulan mallar üçüncü kişiler tarafından tahsil dairesine herhangi bir nedenle aynen teslim edilemezse, bedeli nakden ödenir. Üçüncü kişi ödediği bu para için genel hükümler dairesinde rücu edebilir. (A.A.T.U.H.K. m.79/3.)

1.2.3.2.2. Gayrimenkul Niteliğindeki Malların Haczi;

Her türlü gayrimenkul malların ve gemilerin haczi, sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır. (A.A.T.U.H.K. m.88/1)

Haczi yapan alacaklı tahsil dairesi, hacizli gayrimenkulun idare ve işletmesi için gerekli tedbirleri alır. Bu tedbirler gayrimenkulu kiraya vermek, kiralari toplamak, mahsulü satmak gibi tedbirlerdir. Alacaklı tahsil dairesinin idare ve işletmenin gerektirdiği bu işlemleri bizzat yapması zorunlu değildir. Söz konusu dairenin denetimi ve gözetimi altında bu işlemler bir yediemin aracılığı ile yaptırılabilir gibi doğrudan doğruya borçluya da yaptırılabilir.

Ayrıca borçlu tarafından gayrimenkul satışa çıkmadan önce borca yetecek miktarda menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam bir alacak gösterilirse, gayrimenkul üzerindeki haciz devam etmek üzere, gösterilen menkul mal veya alacak da haczedilerek, gayrimenkulun hasılat ve menfaatleri ile işletmesi borçluya bırakılır.(A.A.T.U.H.K. m.62)

Gayrimenkulun ipotekli olması, ayrıca haciz edilmesine engel değildir.⁸¹ Gayrimenkul kendilerine rehin edilmiş alacaklılara (ipotek alacaklılarına), gayrimenkulun haczedilmiş olduğunu tapu dairesince bildirilir.(A.A.T.U.H.K. m.89.) Ancak kamu alacağının rehinli alacaklar karşısında rüçhan hakkı yoktur. Rehinli alacaklar karşısında rüçhan hakkı, yalnız gümrük vergisi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulun aynından doğan kamu alacakları için söz konusudur. (A.A.T.U.H.K. m.21, İ.İ.K. m.206)

Gayrimenkul haczinde, gayrimenkul kendilerine rehin edilmiş olan alacaklılara tapu dairesince hacizden haber verilir. İ.İ.K.' da haczin kiracılara da bildirilmesi öngörülmüştür. (İ.İ.K. m.92/2) A.A.T.U.H.K.' da böyle bir hüküm yoktur. Bu görev alacaklı tahsil dairesine ait olmalıdır.⁸²

⁸¹ "Yargıtay 12 HD. 05.03.1985 gün E.12185 K. 1949." Uyar, a.g.e, s: 291.

⁸² Dönmez, a.g.m, s: 85.

6183 sayılı Kanun hükümlerine göre satışa çıkarılacak gayrimenkullerin rayiç bedelinin 50 milyar Türk Lirasını⁸³ aşması halinde, gayrimenkul mal satışlarının İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük şehirlerde yayınlanan en az iki gazete ile de ilanı edilmesi gerekmektedir.

1.2.3.2.3. Haczedilemeyen Mal Ve Haklar

Borçlunun ekonomik değeri olan bütün mal, alacak ve hakları haczedilebilir. Fakat, borçlunun ve ailesinin yaşaması ve ekonomik varlığını devam ettirebilmesi ve diğer bazı özel amaçlar nedeniyle borçlunun bazı mal, alacak ve haklarının haczedilemeyeceği kabul edilmiştir.

A.A.T.U.H.K.' un 70. maddesi haczedilemeyen mal ve hakların⁸⁴ neler olduğunu hüküm altına almıştır. Söz konusu 70. maddenin birinci fıkrasında yer alan

⁸³ 424 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete, 1.3.2002 Tarih ve 24682 Sayı.

⁸⁴ 6183 Sayılı Kanununun 70. Maddesine göre;

- 1- 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname hükümlerine tabi İktisadi Devlet Teşekkülleri, Kamu İktisadi Kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar,
- 2- Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,
- 3- Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,
- 4- Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,
- 5- Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,
- 6- Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;
 - a- Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,
 - b- Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alet ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,
 - c- Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,
- 7- Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malûl olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,
- 8- Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,
- 9- Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi ve ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,
- 10- Askeri malûllere, şehit yetimlerine verilen harp malullüğü zammı ile, 1485 sayılı Kanuna gereğince verilen tekel beyiyeleri,
- 11- Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir ev alınamayacak miktarda borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir",
- 12- Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,
- 13- 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar, haczedilemez.

“devlet malı haczedilemez” hükmü ile Devlet mallarına bir ayrıcalık tanınarak haczinin caiz olmadığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında, “Devletin borçlarını kendiliğinden ödeyeceği, alacaklının kişisel yararı için Devlet mallarının haczi, özel yararın kamu yararına tercih edilmesi anlamına geleceğinden caiz görülemeyeceği ve bu nedenle Devlet, kendi yaptırım gücünü kendisine karşı kullanamayacağı” gerekçesini göstererek iptal istemini reddetmiştir.⁸⁵

Bu hüküm kamu kuruluşlarının vergi borçlarını ödemek istemezlerse; vergi yönetimince tahsil edilemeyeceği anlamına gelmektedir. Böylece kamu kuruluşlarına iktisadi faaliyette bulunmaları halinde haksız rekabete yol açan bir ayrıcalık tanınmış olmaktadır. Oysa ki “devlet malı haczedilemez” hükmü yönetimin kendi alacağını, kendisinin reddi anlamında kullanılmaktan çıkarılmalıdır. Ya da ülke gerçekleri göz önünde bulundurularak haczedilemeyecek devlet malları sınırlı olarak sayılmalıdır. (Okul, hastane araç ve gereçleri gibi.) Böylece bu hüküm, kamu kuruluşlarının vergilerini ödememek için sığındıkları bir hüküm olmaktan çıkarılmış olur.

Bu kanun maddesinin konulmasının yani borçlu gerçek kişinin bazı mal ve haklarının haczedilememesinin nedeni, bütün malları elinden alınan kişinin yaşayabilmek için başkalarının haklarına tecavüz ederek kamu düzenini bozma endişesidir. Bu sebeple A.A.T.U.H.K. genel düşüncelerle de kötü yankılar uyandırmamak, borçluda kamu düzenini tehdit eden kötü hareketlere teşebbüs fikri uyandırmamak, onun sosyal yaşama muhtaç kalmasına neden olmamak için bazı malların haczini caiz görmemiştir.⁸⁶

⁸⁵ “Anayasa Mahkemesi 21.10.1992 gün E.1992/13, K.1992/50” **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, (Cilt: 17 Sayı: 29, Ankara, 1994), s: 169-185.

⁸⁶ Ömer Ulukapı, “Haczedilemezlik ve Haczedilmezliğin 4046 Sayılı Özelleştirme Kanunu Kapsamındaki Uygulaması” **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, (Sayı: 1-2), s: 137-141.

Ayrıca A.A.T.U.H.K.' un 70/1. maddesinde "Hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar"⁸⁷ şeklinde ifade edilen hükümlerle, belirli bir hizmetin ifası ve kendinden beklenen amacın gerçekleştirilmesi için, bazı malların haczedilemeyeceği kabul edilmiştir.⁸⁸ Özel kanun hükümlerinde, ilgili kamu tüzel kişinin mal varlığının haczedilemeyeceği hakkında açık bir hüküm yoksa veya ilgili kamu tüzel kişinin mallarının Devlet mallarının sahip olduğu bütün ayrıcalıklardan yararlanacağı hakkında ayrı bir hüküm yoksa, o kamu tüzel kişinin malları Devlet malları gibi haczedilemezlikten yararlanamaz.⁸⁹

Uygulamada karşılaşılan ve haczedilen mallar arasında en çok rahatsızlık yaratan telefon hacizleridir. 27.01.2000 tarih ve 4502 sayılı Kanun ile Telgraf ve Telefon Kanunu'na eklenen Ek 25. maddeye göre; telekomünikasyon hizmetleri ile ilgili olarak abone veya kullanıcılara tahsis edilen numara ve hat kullanımı gibi intifa ve kullanım haklarının hiçbir şekilde haczedilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Anayasanın 22. maddesi haberleşme hürriyetini düzenlemektedir. Söz konusu düzenleme bu hürriyetin kullanılmasında amacıyla düzenlenmiştir. Zira telefonların haczedilmesi kişinin anayasal bir hak olan haberleşme hürriyetini kısıtlayıcı bir özellik taşır.⁹⁰

Artık kamu alacaklarını tahsil amacıyla abone ve kullanıcılara tahsis edilen numara ve hat kullanımları haczedilemezken, özel Kanun telekomünikasyon cihazlarının haczini engellemektedir. Yani telefon aboneliği haczedilemeyecek, ancak makine haczedilip paraya çevrilebilecektir. Ancak yine de telekomünikasyon cihazlarının mükelleflerin ticari ve mesleki faaliyetlerinin devamı bakımından arz ettiği zorunluluk dikkate alınarak, mükellefin haczedilecek başkaca mallarının bulunmaması

⁸⁷ Özel kanunlarında haczedilemeyeceği yazılı olan mal ve haklardan bazıları şunlardır;

- 1- 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun 13. Maddesine göre, ortakların kredilerine dayanak gösterdikleri ürünler,
- 2- 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununun 20. Maddesine göre, sandığın menkul ve gayrimenkul malları,
- 3- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 203,207 ve 208. Maddelerine göre, Devlet memurlarına verilen aile yardım ödenekleri, doğum yardım ödenekleri ve ölüm yardım ödenekleri,
- 4- 2886 sayılı İhale kanununun 26. Maddesine göre, her ne şekilde olursa olsun idarece alınan teminatlar,
- 5- 2878 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kanununun 29. Maddesine göre, korunmaya ve yardıma muhtaç aile ve kişilere yapılacak ödemeler,
- 6- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Hakkında Kanunun 3482 sayılı Kanunla değişik 9/3. Maddesine göre, ilgilinin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti sona ermedikçe ödeme kaydedici cihazları haczedilemez.

⁸⁸ Uyar, a.g.e., s: 549.; Onar, (Cilt: I), a.g.e, s: 13-21.

⁸⁹ Ulukapı, a.g.m, s: 140.

⁹⁰ "www. Kilavuzyayincilik.com/articles/yazi115.htm" (Erişim:09.02.2002)

ve kamu alacağına zamanaşımına uğramak üzere olması gibi pek zorunlu haller dışında haciz yoluna gidilemeyeceği 410 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde⁹¹ belirtilmiştir.

Kanun koyucu bazı mal ve haklara ayrıcalık tanıyarak, haczedilmesine izin vermezken bir kısmının haczini mümkün kılmaktadır. Örneğin bir ailenin yemek işlerinde kullandığı gaz ocağı ve fırını, vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak takımları ve pek lüzumlu ev eşyası niteliğinde ise haczedilemez. Buzdolabının ise kural olarak haczedilmesi gerekir.⁹² Yargıtay'ın kararı da bu yöndedir.⁹³ Günümüz koşullarında buzdolabı lüks bir mal değil, en az fırın kadar gerekli bir mutfak eşyasıdır. Ancak bir ailenin hayatını idame ettirebilmesi için zorunlu bir eşya değildir. Bu nedenle de haczedilmesi mümkündür. A.A.T.U.H.K. gereğince haczedilen mallar hakkında ileri sürülen haczedilemezlik iddiası vergi mahkemesince incelenir.

Borçlunun haline uygun evi de haczedilemeyen mallar arasındadır. Bir meskenin borçlunun haline uygun olup olmadığı⁹⁴ borçlunun haciz anındaki sosyal durumuna ve borçlu ile ailesinin ihtiyaçları dikkate alınarak belirlenir.⁹⁵ Borçlunun evinin haczedilemeyeceğine karar verme yetkisi tahsil dairesinin görevli memuruna aittir. İ.İ.K. hükümlerine göre yapılan hacizlerde ise icra memuru borçlunun evinin haczedilemeyeceğine kendisi karar vermez. Görüleceği üzere burada yine idareye önemli bir yetki verilmiştir. Bir meskenin borçlunun haline uygun olup olmadığına karar vermek ve bunu o kişinin bulunduğu sosyal çevreye göre belirlemek, idarenin yetki alanı içerisindedir ve bu eşitsizliklerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Özellikle belirli ölçütlerin olmaması idarenin takdir yetkisini geniş bir biçimde kullanmasına neden olabilmektedir.

1.2.3.2.4. Kısmen Haczedilemeyen Mal Ve Haklar

Maddi hukuka göre, başkasına devri yasak olan mal ve haklar, haciz edilemez. Söz konusu haczedilemezlik niteliğinin kanuna dayanması gerekir. Kanundan dolayı

⁹¹ **Resmi Gazete:** 11 Mart 2000, 410 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği

⁹² "Tavuk ve yumurta alım-satım işi ile uğraşan mükellefin mesleği için gerekli olan buzdolabı, baskül ve masa gibi mallarının haczi mümkün değildir. Dan.4.D., E.1979/535, K.1980/467" Atar, a.g.e, s: 136.

⁹³ "Yargıtay 12.H.D. 19.3.1981 gün ve E.913. K. 2700" Uyar, a.g.e, s: 605.

⁹⁴ "Dan. 25.9.1989 gün E.1987/1346 K.1989/3286" **Danıştay Kararları Dergisi**, (Sayı: 78-79, 1990), s: 186,188.

⁹⁵ "Yargıtay 12.H.D. 18.10.1982 gün E. 1982/7064 K. 1982/7367" **Yargıtay Kararları Dergisi**, (Sayı: 1, Ocak 1983), s: 83.

devredilemedikleri için haczedilemeyen haklar şunlardır; manevi tazminat talepleri (M.K. m.85; B.K. m.47,49.), ana, babanın çocuklarının malları üzerindeki intifa hakkı (M.K. m.280, 314.), sükna hakkı (M.K. m.748.), diğer irtifak hakları (M.K. m.753.)

İcra ve iflas hukuku alanında haczedilemeyen malların neler olduğu İ.İ.K.' un 82. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddedeki haczedilemeyen mallara ilişkin kuram ve ilkelerden hareketle kanun koyucu, A.A.T.U.H.K.' un 70. maddesini düzenlediğinden; her iki madde hükümlerinde büyük oranda paralellik bulunmaktadır.⁹⁶

Haczedilemeyen mal ve hakların neler olduğu 6183 sayılı Kanun ve özel kanunlarında sayılarak belirtildiğinden, bu kavramların içeriği genişletilemez. Çünkü haczedilememe durumu istisnai bir durumu teşkil etmektedir.⁹⁷

Daha önce haczedilemez mallar arasındayken, A.A.T.U.H.K.' un 70. maddesinin birinci bendinde 3986 sayılı Kanun⁹⁸ ile yapılan değişiklikle, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları⁹⁹ artık haczedilebilecektir. Mevzuatımızdaki bu düzenleme ile mahalli idarelerin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin içinde bulunduğu hukuki yönetim ve işgücü, işletme, üretim, yatırım, finansal yapı ile ilgili sorunlar sonucunda oldukça ağır borç ve faiz yükü altına girerek Devlet bütçesine büyük mali yük getirmelerinin önlenmesi amaçlanmıştır.¹⁰⁰

Katma bütçeli idarelerin (genel müdürlüklerin) malları da Devlet malıdır ve bu nedenle haczedilemez. Örneğin üniversitelerin malları ve üniversite bütçesine konmuş olan tahsisat haczedilemez.¹⁰¹ İl özel idarelerine ait mallar, Devlet malı sayılır, bu nedenle haczedilemezler. (İl Özel İdaresi Kanunu 75.m.)

⁹⁶ Edip Şimşek, A.A.T.U.H.K. Şerhi, (2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996), s: 694.

⁹⁷ "Yargıtay 12.H.D. 23.1.1986 gün, E.1985/4253, K.1986/670" Uyar, a.g.e, s: 475.

⁹⁸ Resmi Gazete : 7.5.1994; Sayı: 21927.

⁹⁹ Belediyeye ait gayrimenkullerden, ancak kamu hizmetine tahsis olmayan ve gelir getiren gayri menkuller haczedilebilir. (Dan. 4.D., E. 1992/1196, K. 1992/4396, K.T.16.10.1992) Atar, a.g.e, s: 130.

¹⁰⁰ "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında kanun Hükmünde Kararname Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" Resmi Gazete: 18.9.1994; Sayı: 22055.

¹⁰¹ "Yargıtay 12.H.D. 4.10.1979 gün E.8093, K.7646" Uyar, a.g.e, s: 528.

Bir kısım mal ve haklar ise haczedilebilmektedir. Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücret, intifa hakları ve hasılatı ilama bağlı olmayan nafakalar, emekli aylıkları, sigorta ve emekli sandıkları tarafından bağlanan gelirlerin¹⁰² bir kısmı haczedilebilir.

A.A.T.U.H.K.' un 71. maddesine göre, haczedilecek gelirlerin en az dörtte biri ve en çoğu üçte biri ile sınırlandırılmıştır. A.A.T.U.H.K.' un uygulanmasında bu açıdan borçlu yararına düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır.¹⁰³ Borçlu yararına ve sosyal adalet düşüncesi ile de asgari ücreti aşmayan gelirlerin onda birinden fazlası haczedilememektedir.

1.2.3.2.5. Hacizli Malları Paraya Çevirme Hükümleri

6183 sayılı Kanunun 74. maddesine göre, haczedilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir.¹⁰⁴ Ancak menkul ve gayrimenkul mallar için uygulanacak prosedür birbirinden farklıdır. Anılan kanunun 84. maddesine göre, menkul mallar tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır. Muhafazasına imkan olmayan veyahut beklediği takdirde önemli bir değer kaybına uğraması muhtemel bulunan malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilir. Burada tahsil dairesinin öncelikli görevi, menkul malı değer kaybına maruz bırakmadan satışa çıkararak haciz işlemini tamamlamaktır. Menkul mallar, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılır. Gerekli görülürse başka bir yere götürülerek orada satılır. Eğer menkul mallar açık artırma sonucunda satılamazsa, 87. maddedeki şartların yerine gelmesi ile borçluya geri verilebilir.

Gayrimenkuller ise, menkul malların aksine tahsil dairesince değil, satış komisyonlarınca açık artırma ile satılır. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği kişinin başkanlığı altında belediye meclisi tarafından

¹⁰² “Vergi borcunun ödenmemesi nedeniyle emekli maaşına haciz konulamaz. Dan.13.D., E.1975/1408, K.1976/2163” Atar, a.g.e, s: 136.

¹⁰³ Şimşek, a.g.e, s: 714.

¹⁰⁴ “Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen kamu alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısmı borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muaccel borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir, hacze iştirak etmiş başka daire varsa, artan kısmından evvela bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, bakiyesi borçluya verilir. Satıştan elde edilecek bedelin kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini geçmeyeceği kesin olarak biliniyorsa, hacizli malın satışını tahsil dairesi tehir edebilir. Şu kadar ki, alacağı kamu idaresi alacağından önce gelenlerin takip hakları mahfuzdur.” 6183 S.K. 74.m.

kondi üyeleri arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızından teğekli eder.

Alacaklı tahsil dairesinin buradaki öncelikli görevi, haciz koyulmasının tapuya veya gergi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi ve gayrimenkul satışını, artırım tarihinden en az 15 gün önce olmak şartıyla, ilan etmektir. Gayrimenkul satışlarının ilanı yer, müddet ve şekillerine ait genel esaslar Maliye Bakanlığınca tayin olunur. (A.T.U.H.K. m.93) Oysa menkul mallarda ilanın şekli, artırımın tarzi, yeri ve günü alacaklı kamu idaresinin ve borçlunun menfaathine en uygun gelen şekli göz önünde tutularak alacaklı kamu idaresince tespit edilir. (A.T.U.H.K. m.85) Kanunun menkul ve gayrimenkul mal satışları arasında böyle farklı hükümler getirilmesi, satılan hacizli mallar arasındaki nitelik farkından kaynaklanmaktadır. Ancak menkul malların hacizlenmesi ve paraya çevirilmesi gayrimenkul malları paraya çevirmekten çok daha kolaydır.

Artırma sonucunda bir menkul mala verilen bedel, tespit edilen değerlerin % 75'inden aşağı olursa hiç alıcı çıkmazsa, ilk artırma tarihinden 15 gün sonra tekrar satışa çıkarılmakta ve bu defa verilen bedel ne olursa olsun satış yapılmaktadır. Bu durumda menkul malın ikinci artırılma tarihinde değerin çok altında satılma riski ortaya çıkmaktadır. Eğer bir menkul mal değerinin çok altında satışta o zaman hedeflenen amaç gerçekleştirilmiş olacaktır. Çünkü mükellefin malının borcuna karşılık haczedilmesinin gerekçesi, mükellefi borcunu ödemesi zorlamaktır. Mükellef borcunu ödemezse, mali satılarak borcu karşılanacaktır. Malın değerinin altında satılması halinde alacaklı kamu idaresinin başka hacizler yapması ve onları yeniden aynı prosedür içerisinde satması gerekir. Bu hem zaman kaybı hem de gelir kaybıdır. Mükellefin idareye olan güveni azalmakta, aynı zamanda mükellefin ekonomik gücüne de zarar vermektedir. Malın satılmasındaki amaç, mükellefin vergi borcunu karşılayacak kadar gelir elde etmektir. O zaman nasıl ki bir menkul mal ilk artırmada teklif edilen değer ile bedelinin % 75'inden aşağı olursa satılmıyorsa, ikinci artırmada da teklif edilen değer ile bedelinin % 50'sinden aşağı olursa satılmaması gibi bir alt sınır getirilmelidir. Aksi takdirde hedeflenen amaç ulaşılmayabilir.

1.2.3.2.6. Hacze İştirak

Ancak A.A.T.U.H.K.' una göre tahsil dairesi borçlunun bir malı üzerine haciz koydurması halinde, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacağı için alacaklının hacze iştiraki kabul edilmemiştir. Yani özel hukuk ilişkisinden doğan alacağı için aynı borçluya karşı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre icra takibi yapılmış ve kendisine haciz isteme yetkisi verilmiş olan alacaklı, İ.İ.K.' un 100. maddesindeki şartlara sahip olsa bile, söz konusu hacze iştirak edemez.¹⁰⁵

A.A.T.U.H.K.' un 69. maddesine göre, bir kamu idaresi tarafından yapılan hacizlere, diğer kamu idarelerinin alacakları bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması ve haczedilen mallardan herhangi birisi paraya çevrilmeden gerçekleştirilmiş olması şartıyla iştirak edebilecektir.

İ.İ.K.' un 100. maddesine göre hacze iştirak, ilk haciz üzerine satılan malın bedeli icra veznesine girinceye kadar mümkün olduğu halde, A.A.T.U.H.K.' un 21. maddesinde, üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel denilmektedir. Burada paraya çevrilmeden kasıt, satıştır. Çünkü, aynı kanunun 74. maddesi, haczedilen her türlü malın satılarak paraya çevrileceğini belirtmektedir.¹⁰⁶

Kamu alacağı için, haczedilen bir mala üçüncü bir kişinin iştiraki söz konusu olmadığından, hacizli malın satış bedelinden ilk önce malı haczeden kamu idaresi alacağı tahsil edecek, daha sonra da artan kısmından, hacze iştirak eden kamu idareleri alacaklarını tahsil edeceklerdir.¹⁰⁷

Hacze iştirak edecek olan kamu idarelerinin alacaklarının, haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması şartıyla kamu idareleri arasındaki hacze iştirak kabul edilmiştir. Eğer malı haczeden ilk kamu idaresinin satış bedelinden kendi alacağını tahsil ettikten sonra artan kısım olursa, ikinci kamu idaresinin mahcuz malın haciz tarihinden sonra tahakkuk ederek paraya çevrilmeden evvel tebliğ edilen haczine karşılık bu idareye ödenme yapılmayacaktır. Bu da kanun koyucunun amacına ters düşmektedir. Amaç kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan vergi alacağının en kısa sürede hazineye ulaşmasını sağlamak ise alacakları mahcuz malın haciz tarihinden

¹⁰⁵ Yargıtay 12 HD. 02.11.1984 gün E.9743. K. 12743, İ.İ.D.:20.09.1966 E.8711, K. 8574, Uyar, a.g.e, s: 829.

¹⁰⁶ Ünlü, a.g.e,s: 227.

¹⁰⁷ Yargıtay 12 HD. 25.05.1989 gün E.1988/12769, K. 7702, 14.05.1984 gün E. 3625, K. 2987, Uyar, a.g.e, s: 803.

sonra tahakkuk etmiş olan kamu idaresinin de, hacizli mal paraya çevrilinceye yani satılıncaya kadar hacze iştiraklerinin kabul edilmesi gerekmektedir.¹⁰⁸

1.2.3.3. Gerekli Şartlar Bulunduğu Takdirde Borçlunun İflasının İstenmesi

Kamu alacağı, teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takibi ve kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi yolları ile, kamu borçlusunun bağlı bulunduğu tahsil dairesince idari yollarla ve usullerle takip edilmektedir. Buna bağlı uyumsuzluklar ise, ödeme emrini düzenleyen ve ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuku yapan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde çözümlenmektedir.

Kamu alacağının cebren tahsilinde, yukarıda belirtilen iki yol A.A.T.U.H.K.' da düzenlenmesine rağmen, iflas yolu ile takibin nasıl ve kimin eliyle uygulanacağı hususunda bir düzenleme yapılmamıştır. Sadece borçlunun iflasının istenebileceği belirtilmiş ancak gerekli şartların neler olduğu açıklanmamıştır. İ.İ.K. hükümleri dairesinde işlem yapılacağı belirtilmek suretiyle genel hükümlere yollamada bulunulmuştur. Tahsil dairesi diğer cebren tahsil yollarından başka iflas yoluyla alacağını tahsil etmek isterse, bu isteğinde İ.İ.K.' un hükümleri geçerli olacaktır. Yani iflasa tabi şahıslar, iflas koşulları, iflasın hukuki sonuçları ve iflasta tasfiye konularında İ.İ.K.' u hükümleri uygulanacaktır.

Vergi yönetimi, vergi alacaklarını icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymadan, kendi teşkilatı ile haciz ve satış gibi cebri yollara başvurmak suretiyle tahsil eder.¹⁰⁹ İflasın açılmasından önce tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş bir vergi alacağının cebren tahsili amacıyla yapılan takip, iflasın açılması ile düşer.

İflasta, tasfiyeye katılan bir alacağın alacaklı tarafından münferiden cebri icra yoluyla takip edilmesi mümkün değildir. İflas alacaklıları ve bu arada vergi yönetimi, vergi alacağının sadece sıra cetveline kaydettirmek suretiyle takip eder. Haciz işlemi sıra cetveli borçluya ait satılan malın bedelinin tüm haciz sahibi alacaklıların alacaklarını karşılamaması halinde düzenlenirken, iflasta gerek basit tasfiyede gerekse adi tasfiyede mutlaka sıra cetveli düzenlenmelidir.¹¹⁰

¹⁰⁸ Ünlü, a.g.e, s: 668.

¹⁰⁹ Onar, a.g.e, s: 1663.

¹¹⁰ Adnan Deyneki, *İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 1998), s: 84.

Vergi alacağının borçlusundan istenebilmesi için tarh ve tebliğ edilen verginin tahakkuk ettirilmesi gerekir. Verginin tahakkuku VUK.'un 22. maddesinde tarh ve tebliğ edilen bu verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Verginin kesinleşmesi ise vergi alacağına karşı idare ya da yargı organları nezdinde itiraz olanağının kalmamasını ifade eder. Bu nedenle vergi alacağı ve buna bağlı vergi cezasının sıra cetveline yazılabilmesi için verginin iflasın açılmasından önce tahakkuk etmiş olması ve bunun yanında kesinleşmesi gerekir. Zira Yargıtay'da, tahakkuk ettirilen kamu alacağı kesinleşmiş ise sıra cetveline kaydedilmesi gerektiği görüşündedir.¹¹¹

Yukarıda da belirtildiği gibi, iflas hukukunda, borçlunun bütün alacaklılarının alacaklarının, borçlunun haczedilebilen bütün malvarlığından karşılanması söz konusu olduğundan cüzi icradan farklıdır. Cüzi icrada borçlunun malları alacaklının alacağına yetecek oranda haczedilmesine karşılık iflasta borçlunun iflas açıldığı zaman sahip olduğu bütün mal ve haklarına el konur.¹¹² Uygulama alanı ise sadece tacirlerin iflasa tabi olması nedeniyle sınırlıdır. İflasın bütün alacaklılar yararlanır ve alacaklıların arasında eşitlik vardır.

İflas kararını, ticaret mahkemesi verir. Malları iflas dairesi tasfiye eder. Borçlunun iflası sadece para (ve teminat) alacakları için istenebilir. Konusu paradan başka bir şey, örneğin bir malın teslimi olan alacak için iflas yoluna gidilemez. Borçlu isterse kendi iflasını da isteyebilir. İflas yolu ile takipte, iflas davasından önceki

¹¹¹ "Vergi alacağının iflasın açılmasından sonra iflas masasına kaydettirilmesi için idari prosedür içinde asgari olarak infazı kabil hale gelmiş olması yeterlidir, kesinleşmesi gerekli değildir." Necmettin Berkin, *İflas Hukuku*, (İstanbul, 1972), s:86., "Kanımızca mükelleflerin tarhiyatı yapılan ve tebliğ edilen vergiye karşı dava açma hakları bulunması (örneğin ihtirazi kayıtlı beyan edilen matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı mükellefler dava açamaz. VUK. m378) ve dava açması halinde verginin tahsil edilebilir hale geldiğini kabul etmek mümkün değildir. Tebliğ edilen vergi ancak dava açma süresinin itirazın geçirilmesi veya dava açılmışsa, vergi yargı organlarının vergi dairesinin lehine karar vermiş olması halinde kesinleşir ve tahsil edilebilir duruma gelir. Nitekim İYUK.'un 27/3 maddesinde, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işleminin duracağı, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine yapılan tahsilat işleminden dolayı açılan davalar hakkında yürütmenin durdurulması kararı alınabileceği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi bu gibi durumlarda yani tahsil işlemi durduğunda veya yürütmenin durdurulması kararı alındığında vergi tahsil edilebilir hale gelmemiştir." Deynekli, a.g.e, s: 85.

¹¹² İcra ve iflas hukukunda haczedilemeyen mal ve hakların neler olduğu, İ.İ.K.'un 82. ve 83. Maddelerinde belirtilmiştir. Bu maddelerdeki haczedilemeyen mal ve haklar hakkındaki hükümler, icra takiplerinde olduğu gibi, iflas takiplerinde de geçerlidir. Zira, İ.İ.K.'un 148. Maddesine göre, müflisin haczi caiz olmayan malları iflas masasına giremez.

dönemde görevli olan tek iflas organı, icra dairesidir. Bu nedenle, icra dairesi, iflas hukukunda da asıl iflas organıdır.

Bu açıklamalar ışığında iflas şu şekilde tarif edilebilir. İflas; ticaret mahkemesince iflasına karar verilen bir borçlunun, haczedilebilen bütün malvarlığının cebri icra yolu ile paraya çevrilip, bundan bilinen bütün alacaklılarının tatmin edilmesini sağlayan toplu (külli) bir cebri icra yoludur.¹¹³

Bunun için iflası istenen kişinin iflasa tabi kişilerden olması ve kanundaki iflas koşullarının bulunması gereklidir. İflas dairesi, kamu alacağının iflas masasına geçirilmesini sağlamak için hakkında iflas açılan kişiler ile basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin uygulanacağını, bulunduğu yerdeki kamu idarelerine zamanında bildirmek zorundadır.¹¹⁴ İflas yolu ile takibe icra dairesi yetkilidir. İflas davaları ise adli yargıda görülmektedir.

Genel iflas sebebi, borçlunun, muaccel bir borcunu (iflas davasına rağmen) ödememesidir. Buna, borçlunun ödemelerini tatil etmesi de denir. Kanun, sermaye şirketleri (anonim ve limited şirketler ile kooperatifler) bakımından, bu genel iflas sebebinden (ödemelerin tatilinden) başka, bu şirketlerin pasifinin aktifinden fazla olmasını da ayrı bir iflas sebebi olarak kabul etmiştir. (İ.İ.K.m.179) Sermaye şirketinin pasifi aktifinden fazla ise, şirketin borcunu ödeyip ödemediğine bakılmaz; yalnız bu durum, sermaye şirketinin iflası için yeterlidir.¹¹⁵

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' da kamu idaresinin borçlunun iflasını isteyebileceği¹¹⁶ hükme bağlanmış, iflasın hukuki sonuçları ve tasfiyesi konusunda bir düzenleme yapılmamış, ancak İ.İ.K.' a atıfta bulunmuştur. Bu durumda iflas tasfiyesinde bir alacağın muaccel hale gelip gelmediği sadece iflas hukukuna ilişkin kurallara göre tayin edilir. İ.İ.K.' un 195. maddesine göre iflasın açılması ile vadesi gelmemiş vergi borçları da muaccel hale gelecektir.¹¹⁷

İflasın açılması ile tarh ve tahsil kabiliyetine sahip vergi alacağı iflas hukuku bakımından iflas alacağı olarak nitelendirilir. Vergi yönetiminin bu bağlamda diğer alacaklılardan farkı yoktur. Diğer bir deyişle vergi yönetimi, iflasın açılmasıyla iflas

¹¹³ Kuru, a.g.e, s: 388.

¹¹⁴ Kırbaş, a.g.e, s .124; Şamlıoğlu, Özbacı, a.g.e, s: 507 - 511.

¹¹⁵ Kuru, a.g.e, s: 393.

¹¹⁶ "Vergi idaresi vergi borcu bulunan şirketin İ.İ.K.' un 179. Maddesine dayanarak doğrudan iflasını isteyebilir. Bu durumda borçluya depo emri tebliğine gerek yoktur. Yrg.19.HD. 13.02.1996, 95-11489/1268." Deynekli, a.g.e, s: 199.

¹¹⁷ Baki Kuru, **İflas ve Konkordato Hukuku**, (Ankara, 1971), s: 200.

alacaklısı olmuştur. Bu durumda vergi yönetimi alacağını iflas masasına bildirmelidir. (İ.İ.K. m.219) İflas masasının iflasın açılmasından sonra yaptığı işlemlerden doğan vergi alacakları yönünden ise vergi yönetimi masa alacaklısı konumundadır. İflasın tasfiyesinden ayrı olarak bu tür alacağın tahsili amacıyla vergi yönetimi kanunun kendisine tanıdığı hakları kullanabilir.¹¹⁸

Masa borcu olan vergiler; iflas idaresinin işlemlerinden doğmaktadır. Bu tür vergilerde; verginin mükellefi iflas masasıdır. Masa borcu olarak doğan vergiler, sıra cetveline alınmamalı ve iflas alacaklarından önce ödenmelidir. (İ.İ.K. m.248)¹¹⁹

Masa borçlarından dolayı iflas idaresine karşı dava açılmasına ve hakkında takip yapılmasına yasal bir engel bulunmamaktadır. Müflise karşı iflasın açılmasından sonra takip yapılmayacağını öngören, İ.İ.K.' un 193. maddesi, masa borçları yönünden takip yapılmasını önleyen bir hüküm değildir. Bu nedenle vergi yönetimi, masa borçlarının tahsili için tahsil dairesi aracılığıyla iflas masasına karşı takip yapabilir.¹²⁰

1.2.3.3.1. Borçlunun İflasının İstenmesi

İflasa tabi bir kimsenin iflas ettirilebilmesi için takip edilmesi gereken yola iflas yolu denir. İflas yolu; genel (adi) iflas yolu, kambiyo senetlerine mahsus iflas yolu ve doğrudan doğruya iflas yolu olmak üzere üçe ayrılır.

Alacak bir ilâma veya ilâm niteliğindeki belgeye bağlı ise, alacaklı doğrudan doğruya iflas yoluna başvurabilir.(İ.İ.K. m.37; m.177/4). Fakat alacaklı, böyle bir ilâma veya ilâm niteliğindeki belgeye dayanarak, genel iflas yoluna da başvurabilir.

Genel iflas yolu, genel haciz yolunun iflas hukukundaki karşılığıdır. Genel iflas yolu, alacaklının icra dairesinde yapacağı bir iflas takip talebi ile başlar. Bunun üzerine, icra müdürü borçluya bir iflas ödeme emri gönderir. Borçlu yedi gün içinde borcunu öderse iflas takibi son bulur; ödenmezse, alacaklı ticaret mahkemesine bir iflas davası açarak borçlunun iflasına karar verilmesini ister. Buradaki takip talebi ve ödeme emri safhaları, genel haciz yolundaki takip talebi ve ödeme emri safhalarına çok benzer.

İflas hukukunda icra takibini alan icra dairesinin düzenlediği ödeme emrinin düzenleme süresi ise icra hukukundan farklı olarak üç gündür. İflas ödeme emri ile; takip talebindeki kayıtlar, borcun ve takip giderlerinin yedi gün içinde ödenmesi

¹¹⁸ Deynekli, a.g.e, s: 63-64.

¹¹⁹ Aynı, s: 109.

¹²⁰ Berkin, a.g.e, s: 380.

gerektiği , borçlunun gerek borçlu olmadığına, gerek kendisinin iflasa tabi kişilerden olmadığına dair bir itirazı varsa, itirazını yedi gün içerisinde icra dairesine bildirmesi ve konkordato teklif edebileceği ile borç yedi gün içerisinde ödenmediği takdirde, alacaklının ticaret mahkemesinden borçlunun iflasına karar verilmesini isteyebileceği belirtilir.

Ödeme emrine itiraz nedenleri, kural olarak genel haciz yolundaki gibidir. Ayrıca borçlu, iflasa tabi kişilerden olmadığını iddia ediyorsa, bu iddiasını da ödeme emrine itiraz yolu ile ileri sürmelidir. Bu da icra dairesinin borçlunun iflasa tabi kişilerden olup olmadığını re'sen göz önüne almadığını göstermektedir.

Genel haciz yolundakinin aksine, burada itirazı, borca ve imzaya itiraz olmak üzere ikiye ayırmaya gerek yoktur ve borçlu itirazında bildirmiş olduğu itiraz sebepleri ile bağlı değildir. Buna göre, borçlunun itiraz dilekçesinde yalnız "itiraz ediyorum" demesi yeterlidir. Bu halde de, borçlu ticaret mahkemesinde (kendisine karşı) açılacak iflas davasında yapacağı savunmada, bütün itiraz ve def'ilerini ileri sürebilir.¹²¹

Genel iflas yolunda, alacaklının ilk önce icra dairesine iflas takip talebinde bulunması ve icra dairesinin borçluya bir iflas ödeme emri göndermesi gerekmektedir. Borçlu ödeme emrine rağmen borcunu ödemezse, ancak o zaman, alacaklı ticaret mahkemesine başvurarak (iflas davası açarak) borçlunun iflasına karar verilmesini isteyebilmektedir. Bu nedenle, bu iflas yoluna, takipli iflas yolları da denir.

Alacaklı, bazı sebeplere dayanarak, ilk önce icra dairesine bir iflas takip talebinde bulunup, borçlusuna iflas ödeme emri göndertmeden, doğruca ticaret mahkemesine iflas davası açabilir ki, bu iflas yoluna, (icra dairesine başvurmadan, doğruca ticaret mahkemesinde iflas davası açıldığından) doğrudan doğruya iflas yolu denir. Buna takipsiz iflas yolu da denir.

Kanun borçluya karşı bir iflas takibi yapılması ve borçluya bir iflas ödeme emri gönderilmesi işlemleri sonunda, alacaklının alacağına kavuşmasının tehlikeye gireceğinin veya borçlunun iflas ödeme emrine rağmen borcunu ödemeyeceğinin önceden kuvvetle tahmin edildiği bazı halleri doğrudan doğruya iflas sebebi kabul etmiştir. (İ.İ.K. m.177)

¹²¹ Kuru, a.g.e, s: 406.

1.2.3.3.2. Vergi Yönetiminin İflas İstemi

Vergi alacaklarından dolayı borçlunun iflasının istenmesi vergi yönetiminin çıkarları açısından her zaman uygun olmayabilir. Özellikle kendi alacağına göre rüçhanlı (örneğin rehinli) alacaklarının mevcut olması durumunda alacağına ulaşmaya bilir. Ayrıca vergi yönetimine tanınan iflas isteme hakkı da bir takım kısıtlamalara tabiidir. Vergi yönetimi, borç teminata bağlanmış veya kefil gösterilmişse öncelikle bunları takip edecektir. Bunların vergi alacağının tahsilinde yeterli olmaması, haciz yoluyla takipten bir sonuç alınamayacağının anlaşılması durumunda iflas yoluyla takibe geçebilecektir.¹²²

Vergi yönetimi; adi iflas yoluyla (İ.İ.K. m.154) vergi borcunun ödenmesi amacıyla kambiyo senedi verilmesi halinde kambiyo senetlerine mahsus iflas yoluyla takip yapabilir. Vergi yönetimi, şartların mevcut olması halinde İ.İ.K.' un 177. ve 179. maddelerine göre vergi borçlusunun doğrudan doğruya iflasını isteyebilir. Borçlunun kendi iflasını istemesi halinde de (İ.İ.K. m.178-179) bu iflasın tasfiyesine katılabilir. Aslında borçlunun bir başka alacaklının talebi ile veya vergi yönetiminin talebi ile ya da kendi talebi ile iflas etmesinin vergi yönetimi yönünden bir önemi bulunmamaktadır.

Bir şirketin iflasına karar verilmiş olması ve masa malvarlığından vergi alacağının tahsilinin mümkün olmadığına anlaşılması yeterli kabul edilmelidir. Nitekim 378 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde “borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde” kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceği vurgulanmıştır. Mükerrer 35. maddeye göre kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için kamu alacağının asıl borçlu olan temsil edilen şirketin malvarlığından tamamen ve kısmen tahsil edilememiş olması ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir.

T.T.K.' un 182. maddesi uyarınca kolektif şirketin iflası, ortakların iflasını gerektirmez. Ancak alacaklı, kolektif şirketle birlikte ortakların iflasını isteyebilir. (T.T.K. m.180/2) Kolektif şirketin iflası halinde, şirketin iflas masasına sadece şirketten alacaklı olanlar alacağını yazdırabilirler. Şirket alacaklıları, alacaklarını almadıkça ortakların şahsi alacaklıları şirket mallarına müracaat edemezler. (T.T.K. m.181) Örneğin, iflasına karar verilen kolektif şirketin vergi borcunun bulunmaması, ancak ortağın vergi borcunun bulunması halinde vergi yönetimi, müflis şirketten

¹²² Aykaç, a.g.e, s: 324.

alacaklarını almadığı sürece ortağın olan vergi alacağı için şirketin mallarına müracaat edemeyecektir.

Basit tasfiyede, iflas dairesince yirmi günden az veya iki aydan çok olmamak üzere tespit edilen sürede vergi alacağının iflas masasına bildirilmesi gerekir. (İ.İ.K. m.218/2) Adi tasfiyeye ilişkin ilanda, alacaklılara ve istihkâk iddiasında bulunanlara, alacaklarını ve istihkaklarını ilandan itibaren bir ay içinde kaydettirmeleri ve delillerinin asıl ve tasdikli suretlerini vermeleri hususu belirtilir. (İ.İ.K. m.219/2)

Vergi yönetimi, alacağının imtiyazlı bulunduğunu belirtmemiş olsa dahi, imtiyazlı olduğu anlaşılacağından, iflas idaresinin sıra cetveline, imtiyazın niteliğine göre dahil edilmesi gerekir. Vergi yönetiminin alacağının imtiyazlı olduğunu belirtmemesi, sırf bu nedenle adi alacak olarak kaydını gerektirmez. Vergi alacakları, kural olarak sıra cetveline bildirimle takip edilir. Bildirim olmadan iflas idaresi vergi alacağını kendiliğinden sıra cetveline geçirmek zorunda değildir.

K.V.K.' un 34. maddesi ve benzer bir hüküm taşıyan 6183 sayılı Kanunun 33. maddesi hükümlerine göre, iflas idaresinin kamu alacaklarını re'sen nazara almak mecburiyetinde olduğu sonucu çıkarılmasa da iflas idaresinin müflisin kayıtlarından öğrendiği vergi borçlarını sıra cetveline re'sen geçirmeli, daha doğrusu onlar için karşılık ayırmalıdır.¹²³

İflasın açılması anında henüz kesinleşmemiş ancak iflasın açılmasından sonra kesinleşen vergi alacakları da sıra cetveline kabul edilmelidir.¹²⁴ İflasın açılmasından önceki dönemle ilgili olup, sıra cetveli düzenlendikten sonra kesinleşen vergi alacakları da İ.İ.K.' un 236. maddesi uyarınca yapılan müracaat üzerine sıra cetveline kabul edilmek zorundadır. Zira iflasın kapanmasına kadar iflas masasına alacak kaydettirmek mümkün kılınmıştır. (İ.İ.K. m.236)

İflas idaresi, bir vergi borcunu müflisin vergi yönetiminden olan alacağı ile takas edip, alacağı tamamen ve kısmen reddedemez. Zira B.K.' un 123. maddesine göre, takas talebinin vergi yönetimince kabul edilmesi halinde mümkündür. İflas idaresi bu durumda, bildirilen vergi alacağını sıra cetveline kabul etmelidir.

İflas masasına bildirilen alacakların incelenmesi sonucu düzenlenecek sıra cetveli, alacakların tatmin sırasını gösteren bir plan ve kabul edilen ve edilmeyen

¹²³ Kuru, (İflas ve Konkordato Hukuku) a.g.e, s: 312.

¹²⁴ Aynı, s: 313.

alacakları gösteren bir listedir.¹²⁵ Haciz yolunda sıra cetveli borçluya ait mahcuzun satış bedelinin tüm haciz sahibi alacaklıların alacaklarını karşılamaması durumunda düzenlenirken, iflasta gerek basit tasfiye gerekse adi tasfiye sırasında mutlaka sıra cetveli düzenlenmelidir.¹²⁶

İflasta, eşya ve gayrimenkulun aynından doğmayan bütün vergi alacakları İ.İ.K.' un 206. maddesi uyarınca beşinci sırada imtiyazlıdır. Yani bu tür vergiler iflas idaresince sıra cetvelinde beşinci sıraya kaydedilmelidir. Vergi yönetiminin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları ise, adi alacak olarak İ.İ.K.' un 206. maddesinde öngörülen altıncı sırada yer alır.

1.2.3.4. Konkordato

Konkordatoda, dürüst borçlu, alacaklılarının çoğunluğu ile, alacaklıların alacaklarının belirli bir yüzde miktarından vazgeçtiklerini gösteren bir anlaşma yapar. Borçlu, elindeki mevcudu ile borçlarını kabul edilen yüzde oranında öder, geriye kalan borçlarından vazgeçer. Esas itibariyle borçlunun menfaatini ön planda tutan konkordato aynı zamanda alacaklıların menfaatlerini koruma amacını da güder.¹²⁷

İşte borçlunun, alacaklılarının üçte iki çoğunluğu ile yaptığı ve onu kabul etmeyen diğer alacaklıları da bağlayan bu anlaşmaya konkordato denir.¹²⁸

Vergi alacağı imtiyazlı olduğundan İ.İ.K.' un 303. maddesine göre konkordato hükümlerine tabi değildir. Bu nedenle konkordato da borçlu, kamu alacaklarını bu arada vergi alacağını tam olarak ödemesi gerekmektedir. Yani kabul edilen konkordato şekli ne olursa olsun, kamu alacakları için, tasdik edilen konkordato mecburi değildir. (İ.İ.K. m.303, 6183 S.K. m.101) Konkordato borçlusu kamu alacağını tam olarak ödemek zorundadır.

2. İDARE VE KAMU BORÇLUSU LEHİNE DÜZENLENEN BAZI KURUMLARIN İŞLETİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi alacağının cebren tahsilinde; yasal düzenlemeleri hem mükellef açısından, hem de vergi yönetimi açısından getirilen hükümler bakımından ele almakta

¹²⁵ Kuru, a.g.e, s: 302.

¹²⁶ Aym, s: 365.

¹²⁷ Süha Tanrıver, Adnan Deynekli, *Konkordatonun Tasdiki*, (Ankara, 1996) s: 30.

¹²⁸ Kuru, a.g.e, s.540.

Fayda vardır. Çünkü önemli olan, her ne şart altında olursa olsun verginin tahsil edilmesi değildir. Getirilen düzenlemelerin aynı zamanda mükellefin vergi borcunu kendi rızası ile ödemesine yardımcı olacak hükümleri de içermesi ve bunların uygulanabilir olması vergi yönetimi ve mükellef arasındaki ilişkiler ve verginin en kısa sürede tahsil edilebilmesi açısından önemlidir.

Getirilen ödeme kolaylıkları, kolaylığın oranına göre değişmekle birlikte, vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflere, zamanında ödemeyen mükelleflere göre bir külfet yüklemekte ve haksız rekabet yaratmaktadır.

Toplumda vergi affi beklentisi var olduğu sürece vergilerin zamanında ödeneceğini beklemek yanlış olur. Bu şekilde vergi ödemeye karşı oluşan direncin kırılabilmesi için bu tür beklentilerin kırılması ve kamu alacaklarının aynı durumdaki her mükellefe eşit yük getirecek biçimde tahsil edilmesi gerekir.

Kamu alacaklarının tahsili için bir sistem kurulmuştur. Bu sistemi kuran 6183 sayılı kanunun sağlıklı işleyebilmesi için öncelikle toplumun büyük çoğunluğunun, kendiliğinden, o sisteme uyması gerekir. Az sayıda kişi söz konusu kanuna uymazsa, kamu otoritesi, zor kullanarak, uymayan kişileri kanuna uymaya zorlayabilir. Büyük çoğunluk kanuna, yani sisteme uymazsa kamu otoritesi zor kullanarak toplumu o sisteme uyduramaz. Vergi tahsilat sistemini de mükelleflerin büyük çoğunluğunun kendiliğinden uyacağı şekilde kurmak ve işletmek gereklidir.

Vergi borçlarını zamanında ödemeyenlere sık sık ödeme kolaylıklarının getirilmesi, bir iki yıl sonra toplumda tekrar böyle bir beklenti doğurmakta ve kamu alacağının tahsilini sekteye uğratmaktadır. Mükelleflerin önemli bir kısmının bu şekilde davranmaya başlamasıyla da, her mükellefe cebri takip usulünün tatbiki mümkün olamayacağından, tekrar ödeme kolaylığı getirilmesi zorunlu hale gelmektedir.¹²⁹

2.1. İdare Lehine Düzenlemeler

Devlet alacağının özel alacaklara göre bir önceliğinin bulunması ve bu nedenle bazı ayrıcalıklara sahip olmasının yanında, devletin; alacağını tahsil ederken borçlusunun borcunu ödemesinden sonraki durumunu da gözetmesi gerekmektedir. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun kamu alacaklarının cebren tahsil hükümlerini düzenlerken, bazı maddelerinde idare bazı maddelerinde de mükellef lehine olan kurumlara

¹²⁹ Yusuf Çot, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı: 110), s: 53.

düzenlediği görülmektedir. Söz konusu kurumların genel hatlarının ve madde hükümlerinin uygulanması sonucunda elde edilen sayısal verilerin, (piyasa faiz oranları ile enflasyon oranları karşılaştırılarak) mükellefi hangi yönde etkilediğinin belirlenebilmesi için, bu çalışmada sadece gecikme zammı ve gecikme faizi ile birlikte idare lehine düzenlenen ve bir koruyucu önlem olan yurt dışına çıkma yasağı ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

Ayrıca, mükellef lehine düzenlenen kurumların işletilmesinin değerlendirilmesinde de tecil, terkin ve zamanaşımı olmak üzere üç başlık altında inceleme yoluna gidilmektedir.

Ancak söz konusu kanun hükümlerini incelemeyen önce ekonomik suçta ekonomik ceza mı verilmeli yoksa bu suçlara da hürriyeti bağlayıcı ceza mı uygulanmalı sorusunu tartışmakta fayda bulunmaktadır.

Acaba yargı organlarınca uygulanan bir yaptırım olan hürriyeti bağlayıcı hapis cezasının, kamu alacaklarının ödenmemesi durumunda uygulanması mümkün olabilir mi? 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' un 1954 yılında uygulanmaya başlanmasından önce yürürlükte olan Tahsili Emval Kanununda, kamu alacaklarının ödenmemesi durumunda idari makamlarca verilecek hapis cezasının uygulanması söz konusu idi.¹³⁰ Ancak bu uygulamaya 6183 sayılı Kanun ile son verilmiştir. Gerekçesi ise şöyledir: "...Borç için hapis, borçluyu iktisadi faaliyetlerinden mahrum bırakarak, onun iktisadi faaliyetler sonucu elde edeceği kazancı ile borcu ödenmesine engel olması itibarıyla de makul bir vasıta sayılmamak icap eder..."¹³¹

Görüleceği üzere Devletin konumu, özel alacaklıdan farklıdır. Özel hukuk alanında bir alacaklıyı, borçlusunun ekonomik durumu ilgilendirmez. Oysa Devlet, kendisine vergi, resim, harç gibi borcu olanları gözetir. Çünkü bunlar kamu idarelerinin devamlı gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bu nedenle kamu idareleri, bunların durumları ile borç ödendikten sonra bile ilgilenmek zorundadırlar.

¹³⁰ "Tahsili Emval Kanun göre "Vergilerini tediye eden ve zahirde emvali menkule ve gayrimenkulesi bulunmadığı ve serveti nakdiyesinin vücudu mensup oldukları kariye ihtiyar meclislerinin tasdiknamesiyle tebeyyün eylediği halde, tahsilat meclislerinin talebi ve mahalli en büyük mülkiye memurunun emri üzerine nihayet bir mah (ay) hapis ile tediye deyne icbar olunur." hükmü yer almaktadır. Ayrıca hapis yoluyla zorlamanın şartları ise, borçlunun borcunu ödemediği imtina etmesi, cebri icra yoluyla takibin sonuçsuz kalması veya borçlunun borcunu bir defada ödeyebilecek kadar parasının mevcudiyetinin tahakkukudur."

¹³¹ **6183 Sayılı Kanunun Gerekçesi.** Kamu Alacaklarının Ödenmesinde ve Zorla Tahsilinde Uygulanması Gereken Esaslar."

Alacak sebebiyle borçlunun hapsedilmesi, bugün modern bir tahsil yöntemi olarak kabul edilmemektedir. Bu durumun istisnası, borçlunun mal beyanında bulunmasını sağlamak amacıyla hapis cezasının verilmesidir. İcra ve İflas Kanununun kabul ettiği bu genel prensibe paralel olarak, 6183 sayılı Kanunda da, borçluların hapsedilmeleri, gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödememeleri sebebine değil, mal beyanında bulunmamaları, dürüst hareket etmemeleri ve takibata engel olmaları durumu ile sınırlandırılmıştır.¹³²

Devlet, vergi kanunlarına aykırı davranışların ve uygulanacak ceza hükümlerinin belirlenmesi aşamasında, hem vergi alacaklısı, hem yasak koyucu ve hem de ceza uygulayıcısı olarak toplumsal ve bireysel çıkarları uzlaştırmak ve dengelemek durumundadır. Bu aşamada, genellikle vergi cezalarının bir amacı da vergi alacağının zamanında ve tam olarak tahsilini sağlayarak devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu nedenle, ekonomik suçlarda olduğu gibi, vergi suçlarında da cezaların belirlenmesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ikinci plana itilmektedir.¹³³

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışları yani mali ihlaller sonucu oluşan vergi kaybı, nispi nitelikteki parasal ceza olan gecikme zammı ile cezalandırılmaktadır. Mükellefin dürüst hareket etmediği ve uygulamaya engel olduğu durumlarda, vergi ödemekten kaçınması ve bu şekildeki davranışları hileli birtakım yollara başvurarak işlemesi halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır. Günümüz ekonomik koşulları göz önüne alındığında, bir mükellefin borcu için hapis cezası ile tazyik edilmesi durumunda, geri döndüğünde piyasada ayakta kalması ve ekonomik faaliyetlerine devam etmesi mümkün değildir. Devlet kendi gelir kaynağını kurutmak istemiyorsa, mükelleflerini ekonomik faaliyetlerden uzaklaştırarak alacağını tahsil etmek yerine onların kendi rızaları ile borçlarını ödeyebilecekleri ortam ve imkanları sağlamalıdır. Bu amaçla, borç için hapis cezası uygulamasının günümüz için çağdışı olduğunu ve Devlete gelir getirmek yerine gelir kaybına neden olacağını söyleyebiliriz.

¹³² Özer, a.g.e.s: 137.

¹³³ Yusuf Karakoç, "Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının "Mütalâa" Şartına Bağlı Olması" **Vergi Dünyası**, (Sayı: 174, Şubat 1996), s:141.

2.1.1. Gecikme Zammı

Devlet vergi borcunun vadesinde ödenmemesi halinde, kendi alacağına ulaşabilmek için öncelikle kamu alacağının aslı üzerinden gecikme zammı hesaplar, gerekli koşullar sağlandığında da (A.A.T.U.H.K. m.51) doğrudan doğruya alacağını cebren tahsil etmek için girişimde bulunur . Her iki yolda icrai karar yetkisi içerisinde uygulanan yaptırımlardır.

Burada söz konusu olan gecikme zammı mahiyet bakımından bir ceza değil, asıl kamu alacağına bağlı fer'i bir alacaktır. (A.A.T.U.H.K. m.1) Nasıl ki özel hukuk alacaklarında alacağın zamanında tahsil edilememesi durumunda, gecikme nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların telafisi için bazı müeyyideler varsa, kamu hukuku alacaklarının zamanında tahsil edilmemesinden kaynaklanan gecikmenin telafisi için de müeyyideler vardır. Bu müeyyide özel alacaklarda temerrüt faizi, kamu alacaklarında ise gecikme zammı ve faizi olarak ifade edilmektedir ve devletin uğramış olduğu ekonomik kaybın telafisine yönelik ekonomik bir yaptırımdır.

Gecikme zammı hukuki niteliği açısından özel hukuk ilişkilerindeki temerrüt faizinden farklıdır. Bu farklılık, temelde gecikme zammının kamusal bir ilişki olan vergi ilişkisinden doğan ödevlere aykırı davranmanın bir yaptırımı olması noktasında ortaya çıkmaktadır.¹³⁴ Bu nedenle borçlunun ölmesi halinde ödenmemiş olan gecikme zammı düşmez. Zaten ölüm halinde gecikme zammının uygulanmayacağı veya düşeceği konusunda kanunlarımızda da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Fer'i bir alacak olan gecikme zammı asıl vergi borçları gibi mirasçılara intikal eder.

Burada amaç, mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi, devletin alacağına zamanında ulaşamaması, bu nedenle kamu alacaklarında aksamalara yol açması nedeniyle uğranılan kaybı önlemek ve zamanında vergisini ödeyenlerle ödemeyenler arasında oluşan dengesizliğin düzeltilmesi açısından ekonomik bir yaptırım uygulanmasıdır.¹³⁵

¹³⁴ Recai Dönmez, "Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler", *Anadolu Üniversitesi İ.L.B.F. Dergisi*, (Cilt: 13, Sayı: 1-2, 1997), s: 398.

¹³⁵ Bayraklı, a.g.e, 127.

Kamu alacağı için teminat gösterilmesi durumunda gecikme zammı uygulanmayacaktır.¹³⁶ Kamu alacağı için gösterilen teminata haciz konulması durumunda ise sonraki süre için de gecikme zammı uygulanmayacaktır.¹³⁷

Ayrıca gecikme zammının işlemeye başlaması için ödeme emrinin tebliği şart değildir. Borcun vadesinde ödenmemesi yeterlidir. Gecikme zammı mükellefleri vergilerini vadesinde ödemeye zorlamak için getirilmiş bir müessesedir.

“Vergi yükümlüleri, vergi ödemelerini geciktirme kararlarında basit bir çıkar araştırması yaparlar. Eğer gecikme zammı oranı, piyasa faiz oranlarından düşükse, yükümlü aradaki fark kadar kazanç elde edecektir. Bu yüzden gecikme zammı oranının kesinlikle piyasa faiz oranının üzerinde olması gerekir.”¹³⁸ Gecikme zammı oranının aşırı yüksek bir oran olarak saptanması da, belli bir noktadan sonra gecikme zammının işlevini ters çevirebilir. Yani, vergi alacaklarının gecikmeksizin tahsilini sağlamak amacıyla getirilmiş gecikme zammı kurumu, özellikle cebri icra sürecinin zafiyet içinde olduğu ülkelerde asıl vergi borçlarının da ödenmemesine neden olabilir.

Bu durumda vergi yönetimi alacağını tahsil edemeyerek ondan yoksun kalacaktır. Borçluda ödemediği sürece borç tutarı kadar likidite elde ederek bu tutardan yararlanacak, ayrıca bu tutarı bankadan kredi olarak alsaydı ödemek zorunda kalacağı faizi kadar fazla bir tutardan yararlanmış olacaktır.

Örneğin bir kişinin 2001 yılında 100 milyarlık vergi borcunun olduğunu düşünelim. Bu durumda söz konusu kişinin vergisini vadesinde kendi rızası ile ödememesi halinde her ay için % 10 (yıllık % 120) oranında toplam 120 milyar TL. gecikme zammı ödeyecektir. Söz konusu kişi bu durumda borcunu ödemediği için 100 milyar TL.sı tutarında likiditeyi elinde tutacaktır. Aynı kişi bu tutarı yani 100 milyar TL.ı bankadan kredi olarak almış olsaydı yıllık % 62,5 oranında toplam 62,5 milyar TL. faiz ödemek zorunda kalacaktı. Ancak bankadan kredi almadığı için bu 62,5 milyar TL: tutarında faizi de ödemeyecek, böylece 100 milyar TL.’a ilave olarak bir fayda daha sağlamış olacaktır. İşte gecikme zammı böyle bir tutarı kullanmanın faizini

¹³⁶ “Teminat gösterilen kamu alacağına gecikme zammı uygulanmaz. Dan. 4.D., E.1980/3649, K. 1981/1213” Atar, a.g.e, s: 135.

¹³⁷ “Dan.4.D., E.1982/347, K.1982/1085” Aynı, s: 135.

¹³⁸ Erdem, a.g.e, s: 20.

oluşturmaktadır.¹³⁹ Bu nedenle oranın çok iyi tespit edilmesi ve piyasa faiz oranının altında düşmemesine dikkat edilmesi gerekir.

Türkiye’de de bu konuya dikkat edilmekte ve gecikme zammı oranı piyasa faiz haddinin altına düşmemektedir. Ancak uygulama sonuçlarına baktığımızda, beklenen faydanın sağlanamadığı da görülmektedir. Oysa vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefin, söz konusu çıkar ilişkisini kurduktan sonra vergi borcunu geç ödemenin kendisi için fayda değil zarar getireceğini görmesi ve ödemelerini geciktirmeden yapması gerekir.

Ancak Türkiye’de her yıl artan vergi bakayalarından, mükelleflerin bu çıkar ilişkisini göz önünde bulundurmadığını söylemek mümkündür. Çünkü genelde yükümlülerin vergi borçlarını zam ve cezalarla birlikte bir bütün olarak değerlendirme eğilimi içinde olmaları ve cebri icra sürecinin etkin bir şekilde işleyememesi, yükümlülerin büyük boyutlara ulaşmış vergi borçlarını ödemek yerine ödememe eğilimini güçlendirmektedir.¹⁴⁰ Vergi borçlarını ödememe eğilimlerini artıran önemli bir diğer neden de af beklentileridir. Bu durumlar, gecikme zammının etkinliğinin azalmasına ve sonuçta vergi bakayasının artmasına neden olmaktadır.

Kamu alacaklarına uygulanmakta olan gecikme zammının nispeti çeşitli tarihlerde yapılan kanun değişiklikleri ile değiştirilmiştir. Bu değişiklikler ülkedeki enflasyon vs. gibi kriterler baz alınarak yapılmıştır.

10.12.1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3505 sayılı Kanunun 24’üncü maddesiyle, A.A.T.U.H.K.’un 51. maddesinin 3. fıkrasında “31.12.1988 tarihine kadar vadesi geldiği halde ödenmeyen, takibe alınmış veya alınmamış kamu alacakları üzerinden hesaplanacak gecikme zamları, 01.01.1989 tarihi itibarıyla aslı gibi addolunarak tahakkuk ettirilecektir.” şeklinde değişiklik yapılarak bileşik faiz uygulamasına başlanmıştır. Ancak 31.12.1994 tarihili Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle gecikme zammı tutarının kamu alacağının aslını geçmesi uygulamasına son verilmiştir.

Gecikme zammının 01.01.1989 tarihi itibarıyla aslı gibi kabul edilerek tahakkuk ettirilmesi ve asıl vergi borcu ile aynı hükümlere tabi olması durumunda, bir süre sonra gecikme zammı tutarı vergi aslını geçmektedir. Bu durumda gecikme zammı

¹³⁹ Muzaffer Egesoy, “Verginin Zorla Tahsili, Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi”, *Mükellefin Dergisi*, (Sayı: 14, Şubat 1994), s: 3

¹⁴⁰ Dönmez, a.g.e, s: 399.

hem mükellef hem de vergi yönetimi için bir sorun olmaktadır. Mükellef için sorundur çünkü gecikme zammı miktarı vergi aslını aşmaktadır ve vergiden daha fazla bir külfet getirmektedir. Vergi yönetimi için sorundur çünkü zaten tahsil güçlüğü içerisinde olan vergi yönetimi bir de gecikme zammının tahsil edilmesi masraflarını artırmaktadır. Bu açıdan bakıldığında mükellefin vergisini zamanında ödememesinin müeyyidesine yani vergi aslı ve cezasına ertesi yıl toplu olarak yeniden müeyyide uygulamanın kazanç sağlayacağı düşünülebilir. Ancak bu uygulamaya, tahsil edilemeyen miktarlarda yığılmaya neden olmanın dışında pek bir fayda sağlamadığı, mükellefi vergisini ödemekten daha da uzaklaştırdığı, hatta maliyeti arttırdığı nedeniyle son verilmiştir.

Gecikme zammı oranları ile yıllar itibariyle enflasyon oranları karşılaştırıldığında; gecikme zammı oranının enflasyon oranına göre yüksek olarak tespit edildiği görülmektedir.

Tablo 1

GECİKME ZAMMI İLE ENFLASYON ORANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

UYGULAMA TARİHLERİ	ORANI (AYLIK)		YILLIK	TEFE ORANI
01/01/1981-31/12/1981	1. Ay	10%	43	36,8
	Diğer Aylar İçin Aylık	3%		
01/01/1982-31/12/1982	1. Ay	10%	43	27
	Diğer Aylar İçin Aylık	3%		
01/01/1983-31/12/1983	1. Ay	10%	43	30,5
	Diğer Aylar İçin Aylık	3%		
01/01/1984-29/02/1984	1. Ay	10%	43	50,3
	Diğer Aylar İçin Aylık	3%		
01/03/1984-31/12/1984	1. Ay	10%	54	50,3
	Diğer Aylar İçin Aylık	4%		
01/01/1985-31/08/1985	1. Ay	10%	54	43,2
	Diğer Aylar İçin Aylık	4%		
01/09/1985-31/12/1985	1. Ay	10%	75	43,2
	Takip Eden 5 Ay İçin	7%		
	Diğer Aylar İçin Aylık	5%		
01/01/1986-31/12/1986	1. Ay	10%	75	29,6
	Takip Eden 5 Ay İçin	7%		
	Diğer Aylar İçin Aylık	5%		
01/01/1987-31/12/1987	1. Ay	10%	75	32,1
	Takip Eden 5 Ay İçin	7%		
	Diğer Aylar İçin Aylık	5%		
01/01/1988-31/05/1988	1. Ay	10%	75	68,3
	Takip Eden 5 Ay İçin	7%		
	Diğer Aylar İçin Aylık	5%		

UYGULAMA TARİHLERİ	ORANI (AYLIK)		YILLIK	TEFE ORANI
	1. Ay	10%		
01/06/1988-31/12/1988	Takip Eden 3 Ay İçin	8%	76	68,3
	Diğer Aylar İçin Aylık	6%		
	İlk 4 Ay İçin Aylık	10%		
01/01/1989-31/12/1989	Diğer Aylar İçin Aylık	7%	87	64
	Tüm Aylar İçin Aylık	7%		
01/01/1990-31/12/1990	Tüm Aylar İçin Aylık	7%	84	52,3
01/01/1991-31/12/1991	Tüm Aylar İçin Aylık	7%	84	55,3
01/01/1992-31/12/1992	Tüm Aylar İçin Aylık	7%	84	62,1
01/01/1993-29/12/1993	Tüm Aylar İçin Aylık	7%	84	58,4
30/12/1993-31/12/1993	Tüm Aylar İçin Aylık	9%	102	58,4
01/01/1994-07/03/1994	Tüm Aylar İçin Aylık	9%	102	120,7
08/03/1994-31/12/1994	Tüm Aylar İçin Aylık	12%	144	120,7
01/01/1995-30/08/1995	Tüm Aylar İçin Aylık	12%	144	88,5
31/08/1995-31/12/1995	Tüm Aylar İçin Aylık	10%	120	88,5
01/01/1996-31/01/1996	Tüm Aylar İçin Aylık	10%	120	75,9
01/02/1996-31/12/1996	Tüm Aylar İçin Aylık	15%	180	75,9
01/01/1997-31/12/1997	Tüm Aylar İçin Aylık	15%	180	81,8
01/01/1998-08/07/1998	Tüm Aylar İçin Aylık	15%	180	71,8
09/07/1998-31/12/1998	Tüm Aylar İçin Aylık	12%	144	71,8
01/01/1999-31/12/1999	Tüm Aylar İçin Aylık	12%	144	53,1
01/01/2000-19/01/2000	Tüm Aylar İçin Aylık	12%	144	51,4
20/01/2000-01/12/2000	Her Ay İçin	6%	72	51,4
02/12/2000-31/12/2000	Her Ay İçin	5%	60	51,4
01/01/2001-28/03/2001	Her Ay İçin	5%	60	51,4

UYGULAMA TARİHLERİ	ORANI (AYLIK)		YILLIK	TEFE ORANI
29/03/2001-31/12/2001	Her Ay İçin	10%	120	61,6
01/01/2002-30/01/2002	Her Ay İçin	10%	120	61,6
31/01/2002 tarihinden itibaren	Her Ay İçin	7%	84	

Gecikme zammı, 1980'li yılların başında enflasyon oranına yakın olarak tespit edilirken, 1985 yılından sonra enflasyon oranından daha yüksek olarak belirlenmiştir. 1994-1995 döneminde, aylık gecikme zammı % 12'dir. Bu yıllık % 144 demektir. Aynı dönemde enflasyon oranı ise % 120,7 olarak gerçekleşmiştir. 2000 yılında ise gecikme zammı aylık % 6'dır ki bu yıllık % 72 eder. Enflasyon oranı ise % 51,4'dür. Genel olarak gecikme zammı oranı, enflasyon oranından daha yüksek belirlenmiştir. Ayrıca enflasyonun arttığı dönemlerde gecikme zammı oranının yükseldiği, enflasyonun düştüğü dönemlerde de gecikme zammı oranının düştüğü görülmektedir. Bu nokta da, her yıl artan bakayalara bakarak, vergi borcunun zamanında ödenmesi için, gecikme zammından beklenen etkinin sağlanamadığını, etkinliğe ulaşamadığını söyleyebiliriz.

2.1.2.Gecikme Faizi

V.U.K.' unda 3239 sayılı Kanunun 8. Maddesi ile yapılan düzenleme ile 1986 yılından itibaren, zamanında beyan edilmeyip sonradan ikmâlen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gecikme faizinin uygulanmasındaki amaç, devlet alacağının ödenmesindeki gecikmelerin, devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle menfaat sağlayan mükelleflerin ödüllendirilmesini önlemektir. Gecikme faizi ve gecikme zammı kavramları esasında zamanında ödenmeyen vergi dolayısıyla kamunun bir faiz isteme hakkına erişmesidir. Ancak bu iki kavram ayrı kanunlarda yer almakta ve ayrı uygulama düzenine sahip bulunmaktadır.

Öncelikle gecikme zammının uygulanması için verginin tahakkuk evresine girmiş, taksit süresinin sonuçlanmış olması yeterlidir. Oysa gecikme faizinde vergi daha kesinleşme değil tahakkuk evresine bile girmiş değildir.¹⁴¹

¹⁴¹ Egesoy, a.g.e, s: 6.

Gecikme faizi, V.U.K.' unda yer alan vergilerin özel ödeme zamanlarıyla ilgili bir esastır. Gecikme zammı her türlü kamu alacağına uygulandığı halde, gecikme faizi V.U.K.' un kapsamını oluşturan vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Gecikme faizi, gecikme zammından farklı olarak vadesinde ödenmeyen alacaklar için değil, sadece ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanacaktır.¹⁴²

Ancak hangi alacaklara ne şekilde uygulanırsa uygulansın gecikme faizi oranı, gecikme zammı oranıyla aynıdır. Bu nedenle de gecikme zammı için yukarıda tespit edilen oranlar gecikme faizi içinde geçerlidir.

Örneğin tablo 2 incelendiğinde, 1994 yılında, aylık gecikme faizi oranının %12 olduğu görülmektedir. Bu durumda, mükellef vergi borcunu zamanında bildirmemesi ve vergisinin ikmal'en, re'sen veya idarece tarh edilmesi halinde, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen her ay için % 12 oranında gecikme faizi ödeyecektir. Söz konusu tarhiyatın bir yıl sonra yapılması durumunda yıllık % 144 gecikme faizi hesaplanacaktır. Aynı dönemde piyasa faiz oranı yıllık % 95,6, tefe ise % 120,7'dir. 2001 yılında da durum aynıdır. Aylık gecikme faizi oranı % 10, yıllık % 120, piyasa faiz oranı yıllık % 62,5 ve enflasyon oranı ise % 61,6'dır. Bu verilere baktığımızda, mükellefin vergisini zamanında bildirmemesi durumunda zararlı çıkacağı görülmektedir. Zira gecikme faizi her dönemde piyasa faiz haddinin iki katı olarak tespit edilmiştir.

¹⁴² "V.U.K.' un bu hükmüne göre, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar da; dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerde ise ödenmeyen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliği tarihine kadar, geçen süreler için A.A.T.U.H.K.' un 51. Maddesinde öngörülen gecikme zammı oranında "gecikme faizi" uygulanır. (A.A.T.U.H.K. 112/3 m.) Bu durumda artık ayrıca gecikme zammı uygulanmaz. Ancak bu tarihten sonra yapılan ödemelere gecikme zammı uygulanabilir."

Tablo 2

GECİKME FAİZİ İLE PİYASA FAİZ ORANI VE TEFENİN KARŞILAŞTIRILMASI

YILLAR	GECİKME FAİZİ ORANI		PİYASA FAİZ ORANI (YILLIK)(%)	TEFE ORANI(YILLIK)(%)
	AYLIK(%)	YILLIK(%)		
1982	-	-	-	27
1983	-	-	45	30,5
1984	-	-	45	50,3
1985	-	-	55	43,2
1986	10	120	48	29,6
1987	10	120	45,0-58,0(*)	32,1
1988	10	120	83,9	68,3
1989	10	120	58,8	64
1990	7	84	59,4	52,3
1991	7	84	72,7	55,3
1992	7	84	74,2	62,1
1993	9	108	74,8	58,4
1994	12	144	95,6	120,7
1995	10	120	92,3	88,5
1996	15	180	93,8	75,9
1997	15	180	96,6	81,8
1998	12	144	95,5	71,8
1999	12	144	46,7	53,1
2000	6	82	45,6	51,4
2001	10	120	62,5	61,6

Kaynak: T.C.Merkez Bankası, Samsun Kambiyo Şubesi.

Not: (1) Mevduat faiz oranları, bir yıllık vadeli tasarruflara uygulanan oranlardır.

(2) Bankalarca serbestçe belirlenen faiz oranlarının en düşük ve en yüksek rakamları.

Mükellefin vergi borcunu zamanında bildirmemesi veya eksik bildirmesi durumunda karşı karşıya kalacağı faiz oranı hiçte küçümsenmeyecek bir rakamdır. Kar-zarar muhasebesi yapan mükellef bu durumdan kar etmeyeceğini görebilir. Enflasyonun para değeri üzerindeki etkisini göz önünde bulunduran mükellef yine aynı çıkar ilişkisine baktığında fayda sağlayamayacağını görebilecektir. Tablo 2'de baktığımızda, gecikme faizi oranının ekonomik koşulları takip ettiğini ve her zaman piyasa faizinin üzerinde bir oran olarak tespit edildiğini söyleyebiliriz. Fakat mükellefin söz konusu çıkar ilişkileri sonucunda vergi borcunu zamanında bildirmemesi durumunda daha ağır bir vergi borcu altında kalacağını görmesine rağmen ödememesinin belirli nedenleri vardır.

Bu nedenler gecikme zammı için söz konusu olan durumlardan farklı değildir. Vergi yönetiminin, vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefleri tespit etme konusunda yavaş davranması, bunun yanında cebri icra sürecinin yavaş işlemesi ve

özellikle af beklentileri, mükellefleri vergi borçlarını zamanında bildirimde bulunmamaya, yakalanması durumunda ise vergi borcu ve gecikme faizlerini ödememeye itmektedir. Bu nedenle öncelikle vergi affi beklentisinin oluşmasını önlemek için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekir. Aksi takdirde mükelleflere vergi borcunu zamanında bildirmeye ve vadesinde ödemeye yönlendirmek için, nasıl tedbir alınırsa alınsın mükellefler vergi affını beklemek eğiliminde olacaktır. Eğer bu beklenti kalkarsa vergi yönetimi cebren tahsil hükümlerini daha kolay uygulayabilecektir.

2.2. İdare Lehine Koruyucu Düzenlemeler

6183 sayılı Kanunda mükellef lehine olduğu gibi idare lehine de düzenlemeler yer almaktadır. Vergi güvenlik önlemleri olan teminat istenmesi, rüçhan hakkı, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve hükümsüz sayılan işlemler, idare lehine düzenlenmiş önemli kurumlardır. Yasal temsilcilerin sorumlu tutulması ve yurt dışına çıkış yasağı konulması gibi düzenlemeler de, vergi yönetimine vergi alacağına kavuşabilmesi açısından yardımcı olan hükümlerdir. Çalışmamızda idare lehine düzenlenen koruyucu önlemlerden sadece yurt dışına çıkma yasağı ele alınacak, diğer güvence önlemleri değerlendirmede dikkate alınmayacaktır. Yurt dışına çıkma yasağının ele alınma sebebi ise, söz konusu düzenlemenin uygulamasında karşılaşılan sorunların yanı sıra mükelleflerin anayasadan kaynaklanan sahip olduğu bir özgürlüğü kullanmasının yargı kararı olmadan idari bir kararla sınırlandırılıyor olmasıdır.

2.2.1. Yurt Dışına Çıkış Yasağı

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' un 1. Maddesinde yer alan kamu alacağından borçlu bulunan şahıslara, 15 milyar lirayı¹⁴³ aşan vergi borçlarının bulunması durumunda, 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22. Maddesine göre yurt dışına çıkma yasağı konulur.

Pasaport Kanununun 22. Maddesi ile, vergi borcu olduğu pasaport vermekle yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat belgesi verilmeyeceği; pasaportlarını almış olanların da yurt dışına çıkmalarına engel olunacağı hüküm altına

¹⁴³ 424 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete 1.3.2002 Tarih ve 24682 Sayılı.

alınmıştır. Yurt dışına çıkma yasağının ilgili vergi yönetimince emniyet makamlarına konuyla ilgili bildirim yapılması ile, uygulanması mümkün olmaktadır.¹⁴⁴

Mükellefe vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkma yasağının uygulanabilme şartı ise vergi borcunun, kesinleşmiş olması¹⁴⁵ ve bu borcun teminata bağlanmamış olmasıdır. Danıştay Onuncu Daire kararı bu yöndedir. Vergi yönetimi ise bunun aksi görüştedir.

Yurt dışına çıkma yasağı uygulanacak borcun tanımı için Maliye Bakanlığı bir yorumda bulunmuştur. Pasaport Kanununun 22. Maddesinde “vergi borcu” tabiri ile kastedilenin 6183 sayılı Kanunun 1. Maddesinde belirtilen amme alacakları olduğunu 395 sayılı Tahsilat Genel Tebliği¹⁴⁶ ile belirtmiş ve uygulama bu doğrultuda yönlendirilmiştir. Yani vergi yönetimi, “vergi borcu” kavramının sadece vadesi gelmiş borçları değil, henüz vadesi gelmemiş ya da uyuşmazlık bulunan borçları¹⁴⁷ da kapsadığı görüşündedir. Maliye Bakanlığının yorumu her ne kadar kamu alacağının güvence altına alınması gibi önemli bir fonksiyon görmeyi hedeflese de, bir yetki aşımından söz etmek mümkündür.

Bilindiği gibi içtihadı birleştirme kararının dışındaki yargı kararları vergi hukukunun yardımcı kaynaklarıdır. Bu kararlar sadece ilgili mükellef veya sorumlu ile vergi dairesini olayla ilgili olarak bağlar. Bağlayıcılık ve yeni vergi normu koyma ölçütüne göre asli kaynak niteliği taşımayan yardımcı kaynaklar arasındaki yargı kararları¹⁴⁸ uygulamaya yön gösterici niteliktedir. Danıştay Onuncu Dairesi söz konusu yasağın uygulanmasında vergi borcunun kesinleşmesi şartını aradığına göre, vergi yönetiminin de uygulamalarında bunu göz önünde bulundurarak, işlemlerini bu karar doğrultusunda gerçekleştirmesi yerinde olacaktır.

Aksi takdirde bu durum, mükelleflerin henüz herhangi bir hata yapmadan, vergisel bir suç işlemeden kısacası vergi alacağını tehlikeye düşürmeden bu tür bir güvenlik önleminin alınması, vergi yönetiminin mükellefleri zan altında bırakarak onları potansiyel suçlu olarak görmesini ve bu tutumunda vergi idaresi ile mükellef ilişkilerini zedeleyeceği görüşündeyiz. Bu nedenle vergi yönetiminin vergi alacağını

¹⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bak. Orhan Öztürk, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkma Yasağı” **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı: 162, Şubat 1995), s: 7.

¹⁴⁵ Dan. 10.D. 11/11/1998 Tarih ve E. No: 1996/5331, K. No: 1998/5627 Sayılı Kararı, **Danıştay Dergisi**, (Yıl: 29, Sayı: 99), s: 531.

¹⁴⁶ **Resmî Gazete**, 11.06.1996 Tarih ve 22663 Sayılı.

¹⁴⁷ 264 Sayılı **Tahsilat Genel Tebliği**.

¹⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e**, s: 16.

güvence altına almak için, belirli bir miktar vergi borcunun bulunması ve bu borcun kesinleşmesi halinde yetkili makamlardan yurt dışına çıkış yasağını istemesi aksi takdirde henüz kesinleşmemiş, vadesi gelmemiş vergi borcu için yurt dışına çıkış yasağının uygulanmamasının yerinde olacağını düşünmekteyiz.

1 Mart 2002 tarihinden itibaren uygulamaya konan 424 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğiyle yurt dışına çıkma yasağı konmasında vergi borcu limitinin 5 milyardan 15 milyara yükseltilmesi ile sadece İstanbul'da 2002 yılının ilk dört ayında toplam 3944 kişinin yurt dışına çıkış yasağı sona ermiştir. İlçe bazında özel çalışma gerektirdiği için tam rakam bilinmemekle birlikte ülke genelinde 50 bin mükellefin yurt dışı yasaklı olduğu tahmin edilmektedir.¹⁴⁹

Mükellefler, vergi dairelerince 1 Şubat 2001 tarihinden itibaren yurtdışı çıkış yasağı ile ilgili yapılan işlemlere ilişkin bilgileri de VEDOP projesi kapsamında otomasyona geçen vergi dairelerinden öğrenebilmektedirler. Bu kapsamda, bağlı olunan Vergi Dairesinden alınan şifre ile girilen internet vergi dairesinde mükellefler, yurtdışına çıkış yasaklarının olup olmadığını öğrenebilmektedirler.

2.3. Mükellef Lehine Düzenlemeler

Kamu icra hukukunda kamu borçlusu lehine işleyen bir takım kurumlar bulunmaktadır. Bunların başında, zor durumda olan kamu borçlusu için kabul edilen tecil kurumu ile terkin kurumu gelmektedir. Ancak kamu borçlusu lehine kabul edilmiş bulunan bu kurumların işletilmesinin bazı şartları bulunmaktadır. Bu şartların gerçekleşmesi halinde, kamu borçlusunun bu kurumlardan yararlandırılması ve idarenin bu kurumlardan yararlandırma konusundaki takdir yetkisini hukuka uygun olarak kullandırması gerekir.¹⁵⁰

2.3.1. Tecil

Tecil ekonomik durgunluğun başlaması, aşırı ve haksız rekabetin bulunması, yeni buluşlar, işletmenin kötü yönetilmesi, hırsızlık, yangın, sel gibi afetler vb nedenler ile mükelleflerin vergi borçlarını ödeyememeleri yüzünden zor duruma düşen mükellef yararına yapılan bir ertelemedir.

¹⁴⁹ 31 Mayıs 2002 Tarihli Star Gazetesi, s: 9.

¹⁵⁰ Karakoç, a.g.m, s: 177.

Vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına, cebren tahsil işlemleri uygulanmasının yanı sıra gecikme zammı müessesesi de uygulanmaktadır. Gecikme zammı oranının yüksekliği, ciddiyetle uygulanması durumunda gerçekten ağır ve sert olan cebren tahsil usulleriyle birleşince, bazen iyi niyetli ancak ödeme güçlüğü içindeki mükellefleri çok zor durumda bırakabilir ve mükellefin faaliyetinin sona ermesine yol açabilir. Böyle bir sonuca yol açmaması için de kanun koyucu aynı kanunun 48. maddesinde “tecil” müessesesini düzenlemiştir.

Borcun ödenmesinin bu şekilde bir süre ertelenmesi, borçluya belirli bir kolaylığın sağlanmasına, alacaklı kamu idaresi ile borçlunun karşılıklı çıkarlarının dengelenmesine yardımcı olmaktadır. Özellikle iyi niyetli borçlunun, vergiyi ödeyebilme yeteneğinin korunması, böylece vergi kaynağının sürekliliğinin sağlanması, borcun ödenmesinin ertelenmesini gerekli kılmaktadır.

Borcun ödenmesinin ya da haciz uygulamasının borçluyu çok zor duruma düşürmesi halinde, borçlunun bu hususta yazılı bir talebinin olması ile idarenin gerekli incelemelerden sonra tecilin yerinde olacağına kanaat getirmesi ve borçlunun teminat göstermesi durumunda¹⁵¹, vergi¹⁵², resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yıl, bu alacaklar dışında kalan kamu alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecili yoluna gidilebilir. (A.A.T.U.H.K. m.48) Tecil¹⁵³ için Maliye Bakanlığınca saptanan ve genel tebliğlerle ilan edilen oranda¹⁵⁴ tecil faizi uygulanır.

Ancak uygulamada bir takım aksaklıklarla karşılaşmaktadır. Kanunda, mükellefin borcunu ödemesi durumunda zor duruma düşeceğini iddia etmesi halinde, bunu takdir etme yetkisi vergi yönetimine verilmiştir. Fakat bir ölçüt belirlenmemiştir.

Bazen mükellef borcuna yetecek miktarda teminat gösteremeyebilir. Bu durumda tecil talebi kabul edilmez. Tecil makamı borçlunun aktif ve pasif

¹⁵¹“Teminat, asli ve fer’i kamu alacaklarını karşılayacak miktarda olur. Haciz yapılmışsa mahcuz mal değeri tutarınca teminat yerine geçer. Cebri takibat nedeniyle daha önce haczedilmiş mallar tecilli borçlar için teminat olarak kabul edilebilecek, mükelleflerce istenilmesi halinde bu hacizli mallar yerine başka teminatlar verilebilecektir.”

¹⁵² “Her ne kadar 6183 sayılı Kanun kapsamında tahsil edilse de, Taşıt Alım Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Geçici Vergi, Zirai Stopajlar ve Fon Payı, tecil ve taksitlendirme kapsamı dışındadır. Ancak, bu alacaklardan doğan gecikme zamları tecil ve taksitlendirme kapsamındadır.”

¹⁵³ “Tecile tabi tutulamayacak alacaklar ise trafik, nüfus, seçim, para cezaları ve mahkeme para cezaları gibi ceza mahiyetindeki alacaklar ile ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanım, destekleme primi, kur farkı gibi çeşitli teşvik mevzuatından kaynaklanan kamu alacaklarıdır.”

¹⁵⁴ “421 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğine göre yıllık tecil faizinin % 60 olarak saptandığı açıklanmıştır.”

varlıklarından ve mal varlığından hareketle, teminat olarak borcuna yetecek miktarda malının bulunmadığını tespit etmiş ve tecil talebini uygun görmemişse, bu durumda mükellef zor durumdadır ve aciz halindedir. O zaman mükellefe A:A.T.U.H.K.'un 75. maddenin uygulanması gerekir. Söz konusu maddenin uygulanması durumunda ise 76. madde hükmüne göre, "Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48. madde hükmü uygulanır." hükmünden hareketle bu kez de faizsiz tecil uygulanması gerekmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı böyle bir uygulamaya gitmemekte ve kamu alacağının gecikme zammı ile birlikte borçlu tarafından ödenilmesini talep etmektedir. Yani vergi yönetimi kanun maddesini uygulamayarak görevini yerine getirmemektedir. Oysa tecil müessesesi iyi niyetli mükellefler açısından önemli bir düzenlemedir.

Çünkü tecil veya kamu alacaklarının tahsilinin koşulları içinde geri bırakılması, gerek zor durumda olan mükelleflerin iflasları veya işlerini terk etmeleri gibi milli ekonomi bakımından ortaya çıkabilecek bir sakıncanın önlenmesi, gerekse kamu alacağının gecikmeli de olsa tahsilinin gerçekleşmesi yönlerinden uygun bir gerekçesi vardır. Yeter ki uygulamanın dar mali zihniyet içinde yürütülmesine ve özellikle iyi niyet içinde olan kamu borçlularının korunmasına önem verilsin.¹⁵⁵

Ayrıca kanunda tecil müessesesinin iki ilâ beş yıl arasında yapılabileceği belirtilmekteyse de, teciller gelir bütçesinin uygulamasını aksatmamak için kısa dönemleri kapsayacak şekilde karara bağlanmakta, içinde bulunulan bütçe yılının son iki ayı içerisinde yapılan tecil talepleri bütçe yılını dört ay aşabilmektedir.¹⁵⁶

Tecil uygulaması ile ilgili diğer aksaklık da tecil talebinin kabul edilmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. İdarenin tecil talebini uygun bulmaması durumunda mükellefe; vergi borcunu ödeyebilmesi için, tebliğ tarihinden itibaren 30 günü geçmeyecek bir süre verilmesi ve ödeme tarihine kadar kamu alacağına tecil faizi uygulanması gerekmektedir.¹⁵⁷

Uygulamada vergi dairelerinin tecil talebini reddettikleri mükelleflere belirli bir süre vermeden hemen ödeme talebinde buldukları, ayrıca borca gecikme zammı

¹⁵⁵ Akif Erginay, *Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, (15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995), s: 136.

¹⁵⁶ Mehmet Maç, Meltem Sağlam, "Vergi Borçlarında Tecil ve Taksitlendirme Uygulaması" *Vergi Dünyası*, (Sayı: 211, Mart 1999), s: 14.

¹⁵⁷ "İdarenin vereceği sürenin alt sınırı 6183 Sayılı Kanununun 8. Maddesine göre en az 15 gün olması gerekir."

uyguladıkları görülmektedir. Bu uygulama gerek 6183 Sayılı Kanununun 48. Maddesinin ikinci fıkrasına gerekse de Danıştay'ca verilen kararlara aykırıdır.¹⁵⁸

Bir diğer önemli nokta da, kamu alacağının tahakkukunun gecikmesinin bir müeyyidesi niteliğindeki gecikme faizi (V.U.K. m.112/3) ile tahakkuk etmiş bir kamu alacağının müddeti içinde ödenmemesinin bir müeyyidesi mahiyetindeki gecikme zammı (A.A.T.U.H.K. m.51) alacaklarına tecil faizi uygulanması usulüdür. Bu usul; kamu borçlularını tecil müessesesinden yararlanmamaya ve tahsil dairesinden kaçabildiği kadar kaçmaya sevk etmektedir. Bu durum kamu borçlusu ile alacaklı kamu idaresi arasında olması gereken iyi ilişkileri bozmaktadır.

Gecikme zammı ve gecikme faizi borçlularını tecil müessesesinden yararlanarak ödeyen mükellefler ile tahsil dairesinden herhangi bir şekilde kaçmak suretiyle cebri tahsilatı geciktiren kamu borçlularının katlanmak zorunda kaldıkları müeyyideler farklılık arz etmekte, iyi niyetli olanlar aleyhine bir adaletsizlik ortaya çıkmaktadır.¹⁵⁹

İdeal olan kamu borçlularının borcunu vadesinde ödemesi, ödemediği takdirde, tahsilatın cebren, mutlaka ve en kısa süre içerisinde yapılmasıdır. Tahsil dairesi olarak belirlenen vergi daireleri, personel, araç-gereç yetersizliği, idari yapıdaki bozukluklar en önemlisi de gündemden hiç düşmeyen “af” beklentileri nedeniyle, cebren tahsilat işlemlerini ya hiç yapamamakta ya da zamanında yapamamaktadır. Bu durum borcunu zamanında ödemek isteyen iyi niyetli kamu borçlularının haksızlığa uğramasına, kötü niyetli olanların ise mükafatlandırılmasına neden olmaktadır.

Yıllar itibariyle tecil faiz oranlarına baktığımızda; genel olarak tecil faiz oranının mevcut cari faiz oranına göre düşük olması nedeniyle hemen hemen her yıl yeniden tespit edildiğini görüyoruz. 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre tecillerde uygulanan faiz oranı ilk olarak 1954 yılında % 5 olarak uygulanmaya başlamıştır. Bu faiz oranı mevcut cari faiz haddine göre çok düşük olduğundan Devlet alacaklarının bu kadar düşük nispetle tecil edilerek mükellef nezdinde tutulması uygun görülmediğinden, kalkınma planının 1966 yılı programında da öngörüldüğü üzere 319 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile bu oranın % 10'a yükseltilmesi uygun görülmüştür. Daha sonra bu oran, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullarla bağlantılı olarak hemen hemen her

¹⁵⁸ Uluatam, **a.g.e.**, (Dan. 7.D. E.1989/1389, K.1993/1287 sayılı karar), s: 146.

¹⁵⁹ Bayram Güzel, “Tecil Edilen Gecikme Faizi ve Gecikme Zammına Tecil Faizi Uygulanmasının Sakıncaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı: 109, Ekim 1997), s: 52.

yıl artmıştır. Ancak tespit edilen oranın piyasa faiz oranının altında kalmamasına da özen gösterilmiştir.

Tablo 3

YILLAR İTİBARIYLA TECİL FAİZ ORANLARI

DÖNEMLER	FAİZ ORANI(YILLIK)	DÖNEMLER	FAİZ ORANI(YILLIK)	DÖNEMLER	FAİZ ORANI(YILLIK)
01.01.1954	% 5	01.09.1985	% 54	10.07.1998	% 96
19.08.1966	% 10	01.06.1988	% 65	25.01.2000	% 48
11.11.1974	% 12	01.01.1989	% 72	21.12.2000	% 36
01.06.1978	% 14	01.01.1990	% 63	31.03.2001	% 72
01.07.1979	% 18	07.01.1994	% 78	02.02.2002	% 60
01.08.1980	% 20	09.03.1994	% 144		
01.11.1980	% 24	07.09.1995	% 96		
15.06.1982	% 32	02.02.1996	% 144		
01.01.1984	% 42	22.10.1996	% 120		

Kaynak: Tahsilat Genel Tebliğlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tecil faizi 2001 yılı için yıllık % 72'dir. Para piyasalarına (2001 yılı için piyasa faiz oranı yıllık % 62,5) bağlı olmakla birlikte yıllık % 72 nispeti yüksek bir orandır. Konuya bu açıdan bakıldığında, yıllık % 72'lik tecil faiz oranının mükellefleri caydırdığını söyleyebiliriz.

Buna karşılık kamu borçlarının öncelikle ödenmesini sağlamak için gecikmenin müeyyidesi ağır olmalıdır. Aksi takdirde piyasanın genel faiz nispetinin altında bir oran, kamu borçlularına masrafsız bir kredilendirme imkanı sağlar ve hazineye nakit akışını aksatır. Ayrıca faiz oranı ne kadar düşük olursa o oranda gerekli gereksiz tecil talepleri artabilecektir. Yeterli ve gerekli inceleme yapılmadığından da ihtiyaç göstermedikleri halde bazı mükellefler bu olanaktan yararlanabileceklerdir.

Fakat gecikme zammı nispetinin yüksek olması ve 400 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde yer alan ifadesi ile tecil ve taksitlendirme müessesesinin etkin bir şekilde çalıştırılmaması zaman içerisinde sürekli büyüyen kamu borçlarının tasfiyesinde güçleştirmektedir.¹⁶⁰ Bu nedenle bireysel tecil uygulamalarının yanında genel tecil

¹⁶⁰ Kadir Demirbilek, "400 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliğ Çerçevesinde Tecil ve Taksitlendirme Müessesesinin Özel Bir Uygulaması" *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı: 134), s: 109.

uygulamaları da söz konusudur. Örneğin 400 sayılı genel tebliğ bireysel tecil başvurularını değil genel tecil uygulamalarını düzenleyen bir genel tebliğdir. Kapsam olarak da bireysel başvurulara göre mükellefe daha fazla kolaylıklar sağlamaktadır.¹⁶¹

Defterdarlık ve Vergi Dairesi Başkanlıklarına tanınan tecil yetkisi kaldırılarak tecil ve taksitlendirme için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır.¹⁶²

Ayrıca söz konusu tahsilat genel tebliği ile, 6183 sayılı kanununun 48. maddesinde belirtilen çok zor durumda olma şartından vazgeçilmiştir. Adı geçen tebliğ ile, hazineye intikal etmesi gereken alacakların bir an önce hazineye intikalini sağlamak amacıyla, kamu alacağının vadesinde ödenmesi halinde ticari, sınai ve zirai faaliyetinin devamına imkan kalmaması veya bu faaliyetlerin ağır bir şekilde sekteye uğraması şeklinde ifade edilen çok zor durumdan vazgeçerek kamu alacağını ödemedeki mali sıkıntıya düşmüş iyi niyetli mükelleflere bir imkan sağlamıştır. Ayrıca tecil edilen borçlara ilişkin yıllık % 6 oranında tecil faizi uygulanacaktır. Bu oran sadece söz konusu tecil ve taksitlendirmeden yararlanacak olanlar için geçerlidir. Sürenin sonunda yani 31.08.1997 tarihinden sonra vadesi dolacak alacaklar için yine yıllık % 120 tecil faizi uygulanacaktır.

Burada çok zor durumda olduğu için yıllık % 120 oranındaki faizi kabul ederek tecil talebinde bulunan mükellef (yani bireysel tecil uygulaması) ile mali sıkıntı içine giren ve 400 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğinden faydalanarak yıllık % 6 tecil faizi ödeyecek olan mükellefler (yani genel tecil uygulaması) arasında ciddi bir eşitsizlik bulunmaktadır.

2001 yılı için yıllık % 72 oranında tecil faizi işletilen bir tecil müessesesi yürürlükte iken ve ülkede aylık % 5,13, yıllık % 61,6'lar civarında bir enflasyon oranı mevcutken, bir tebliğ hükmü ile yıllık sadece % 6 tecil faiziyle kamu alacağının ertelenmesi, kanuna uygun mevcut bir mali yükümlülüğün kaldırılması anlamına gelmektedir ki bu da kanuna aykırıdır.

Yine 414 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile; ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle vergi borçlarını ödeme güçlüğü içine düşen mükelleflere, Bakanlık vergi

¹⁶¹ "400 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile mükelleflere 31.08.1997 tarihi itibari ile vadesi geldiği halde 05.09.1997 tarihine kadar ödenmemiş 213 sayılı VUK kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı kanun kapsamındaki gecikme zammı için özel bir tecil ve taksitlendirme hakkı tanınmıştır."

¹⁶² 03.03.1997 tarihli 08361 1997/1 Seri Numaralı Tahsilat İç Genelgesi.

dairelerince tahsil edilen vergi borçlarını ödemede kolaylık sağlamak amacıyla 6183 sayılı kanunun 48. maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmeyen borçlarını yıllık %3 tecil faizi uygulanmak suretiyle 18 ayda 18 eşit taksitte, deprem bölgesindeki mükelleflere ise 19 ayda 19 eşit taksitte ödeme imkanı tanınmıştır.

Daha sonra 417 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile deprem bölgesindekilerin başvuru süresi 15 Ağustos 2001'e kadar uzatılmış, ilk taksit Ağustos 2001'den başlamak üzere 17 ayda ve 17 eşit taksitte ödeyebilme imkanı tanınmıştır. 418 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile başvuru süresi 15 Ekim 2001 tarihine kadar uzatılmış ve ilk taksitin Ekim 2001 tarihinden itibaren 15 ayda 15 eşit taksitte ödenebileceği tebliğ edilmiştir. Bu süre 419 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile yeniden uzatılmıştır. Son olarak başvuru tarihi 16 Eylül 2002 tarihine kadar uzatılmış ve 4 ayda 4 eşit taksitte ödemeleri yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Görüleceği üzere mükelleflerin tecil ve taksitlendirme imkanından yararlanarak vergi borçlarını ödeyebilmeleri için vade sürekli olarak uzatılmıştır. Bu da devletin vergi borcunu tahsil etme konusundaki yetersizliğinin, etkinsizliğinin bir göstergesidir.

2.3.2. Terkin

Terkin, kanunda belirtilen şartların varlığı halinde kamu borcunu bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran idari bir işlemdir.¹⁶³

Yangın, su baskını, yer kayması, deprem, kuraklık, don gibi doğal afetlerden zarar gören mükelleflerin durumunu daha fazla ağırlaştırmamak için, V.U.K.'un 115. maddesinde vergi borçlarının silinmesiyle ilgili bir imkan getirilmiştir. Bu maddeye göre, doğal afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini yitiren mükelleflerin, borçları ve vergi cezaları, ürünlerinin en az üçte birini yitiren mükelleflerin, afete uğrayan arazi için zararın gerçekleştiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ilişkin olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığınca tamamen veya kısmen terkin edilir yani tahakkuktan indirilerek kayıtları silinir.

V.U.K. kapsamına girmeyen kamu alacakları için, A.A.T.U.H.K.'un 105. maddesinde, paralel bir hüküm konulmuştur. Vergi niteliğinde olmakla birlikte; V.U.K. kapsamında bulunmayan gümrük vergisi gibi kamu alacakları, V.U.K.'undaki hükme

¹⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s: 149.

göre, benzer biçimde terkin edilir. Ancak, bu durumdaki alacaklarda terkinde Maliye Bakanlığı değil Bakanlar Kurulu karar verir. A.A.T.U.H.K.'un 105. maddesinin 2. fıkrasında yer alan terkin için altı aylık Bakanlar Kuruluna başvurma süresi, hak düşürücü süredir.¹⁶⁴ Bu süre geçtikten sonra yapılacak terkin başvuruları kabul edilmez.

Kamu alacaklarının tahsil aşamasında kabul edilmiş bulunan bir diğer terkin sebebi de, tahsil imkansızlığı sebebiyle silmedir. (A.A.T.U.H.K. m.106) Terkin edilecek kamu alacağının asıl ve fer'i olmasının önemi yoktur. Toplama, hem asıl hem de fer'i kamu alacaklarının dahil edilmesi gerekir.¹⁶⁵

Türkiye'de yaşanan iki büyük deprem felaketinin ardından, 30.12.2001 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4731 sayılı Vergi Terkin Yasasının¹⁶⁶ 1. maddesi ile terkin kapsamına giren alacakların neler olduğu belirtilmiş ve 2. maddesi¹⁶⁷ ile de deprem tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait bazı vergi türleri de terkin kapsamına alınmıştır.

Terkin kendiliğinden gerçekleşen bir kurum değildir. Mükelleflerin terkinden yararlanabilmeleri için vergi dairesine başvurmaları gereklidir. Ancak Vergi Terkin Yasasına göre belirli illerde örneğin Düzce il merkezi ve Kaynaşlı ilçesinde kayıtlı bulunan mükelleflerin terkin işlemi için başvuru şartı aranmayacaktır. % 10 ve daha fazla zarar görme şartı aranan mükelleflerin ise bu kanun hükümlerinden yararlanmaları için 1 sıra numaralı genel tebliğde belirtilen Terkin Talep Formunu doldurarak başvuruda bulunması zorunludur. Doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan mükelleflere borçlarından kurtulmak için böyle bir imkan tanınması mükellefler açısından önemli bir avantajdır.

¹⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s: 112, Çağan, Süreler, s: 27.

¹⁶⁵ Şimşek, a.g.e, s: 961

¹⁶⁶ "4731 Sayılı 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları Ve Vergi Cezalarının Terkini İle Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"

¹⁶⁷ "Kanunun 2. maddesine göre terkin kapsamına alınacak alacaklar şunlardır;

1. 1999 vergilendirme dönemine ait yıllık gelir ve kurumlar vergileri
2. 1999 vergilendirme dönemine ait geçici vergiler,
3. 2000 vergilendirme dönemine ait yıllık gelir ve kurumlar vergileri,
4. 2000 vergilendirme dönemine ait geçici vergiler

5. 2000 ve 2001 yıllarında G.V.K.'un 94/6-(b) alt bendi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatları, Ancak terkin kapsamına giren bu alacaklarla beraber tahakkuk eden fon payı, Eğitime Katkı Payı, Özel İşletme Vergileri ve Damga Vergileri terkin kapsamına alınmamıştır. Tahsilatına devam edilecektir.

2.3.3. Zamanaşımı

Alacaklı kamu idareleri, kanunlarda belirtilen sürelerin geçmesinden sonra kamu borcunu tahakkuk ettirmek ve tahsil etmek hakkını yitirmekte ve kamuya olan borç sona ermektedir. Zamanaşımı olarak ifade edilen bu kurumun kanunlarda yer almasının belli haklı nedenleri bulunmaktadır. Bu kurum sayesinde alacaklı kamu idareleri; görevlerini zamanında yerine getirmeye zorlanmakta ve sistemin işleyişi hız kazanmaktadır. Aksi takdirde alacaklarından mahrum kalmakta ve görevliler sorumlu tutulmaktadır.¹⁶⁸

Zamanaşımı kurumunun kamu borçluları açısından da yararları vardır. Her şeyden önce borçluların süresiz olarak kamuya borçlu kalmaları, bu kişiler üzerinde büyük bir psikolojik baskı yaratır. İleriye güvenle bakamazlar ve iş yapmaktan, yatırım yapmaktan korkar hale gelirler.

Zamanaşımı, tahsil dışında vergi borcunu sona erdiren sebeplerin en önemlilerinden birisidir. Hukukun diğer alanlarında zamanaşımı kurumunun yaratılmasını gerekli kılan nedenler, vergi hukukunda da, belli süreler geçtikten sonra devletin vergi alacağını isteme hakkının ortadan kalkmasını zorunlu kılmıştır. Zamanaşımı ile vergi idaresinin, alacaklarını daha özenli istemeye yönlenebileceği; devlet – mükellef arasındaki alacak-borç ilişkisini çok uzun zaman askıda bırakmasının ortaya çıkarabileceği belirsizlikleri giderebileceği, mükelleflerin defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve vergi incelemelerinden korunacağı ve yargı organlarını, gecikmiş davaların aşırı yükünden kurtaracağı umulmaktadır.¹⁶⁹

Tahsil zamanaşımı, vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere, A.A.T.U.H.K.' da düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun 102. maddesine göre, kamu alacağı, vadesini izleyen yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Bu beş yıllık süreden maksat, tahsil zamanaşımı bakımından kamu alacaklarında, takip işlemleri için yeterli bir sürenin kabul edilmesi ve bir birlik sağlanmasıdır. Vergi mükellefinin yabancı bir ülkede bulunması, hileli iflas etmesi ve terekenin tasfiyesi dolayısıyla, hakkında takibat yapılmasına imkan bulunmaması durumunda tahsil zamanaşımı süresi duracaktır. Tahsil zamanaşımını kesen nedenler aynı kanunun 103. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

¹⁶⁸ Çelik, a.g.e, s: 253.

¹⁶⁹ Uluatam, a.g.e , s: 150.

6183 sayılı Kanun, kamu alacağının tecilini zamanaşımını kesen sebepler arasında saymamıştır. Ancak, tecil için teminat yatırmak gerektiğinden, dolaylı olarak, bu durumda zamanaşımı kesilmiş olur.

Söz konusu zamanaşımı, vergi yönetiminin vergi alacağı konusunda tembelliğe düşmemesi, alacağını zamanında tahsil edebilmesi için gerekli önlemleri alması gerektiğini gösteren önemli bir müessesedir.

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde ödeme emirlerine itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi konularında V.U.K. hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, söz konusu kanunun 113. maddesinde ise zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlanmış ve zamanaşımının mükellefin bu konuda bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği açıklanmıştır.¹⁷⁰ Zira zamanaşımının hakim tarafından re'sen dikkate alınması gerekmektedir. (V.U.K. m.113)

Bu kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere bir verginin tahakkuk sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması o verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemelerce resen dikkate alınması gerekir. Zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır. Ortadan kalkan bir verginin tahsilinden söz edilemez.

Ayrıca 6183 sayılı Kanunun 26. maddesinde özel yapıda bir zamanaşımı şekli bulunmaktadır. Buna göre, ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü (m.27), bağışlama sayılan tasarruflar (m.28), hükümsüz sayılan diğer tasarruflar (m.29) ve amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar (m.30) hakkında, bunların meydana geldiği tarihten itibaren 5 yıl geçtikten sonra dava açılmaz hükmü getirilerek vergi yönetimine burada bir esneklik sağlamıştır.

¹⁷⁰ "DNA. 9.D. 14.12.1989 tarih, E.1984/2408, K.1989/3575 sayılı karar"

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORTA KARADENİZ BÖLGESİNDEKİ VERGİ YÖNETİMLERİNİN CEBREN TAHSİL UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. UYGULAMADAKİ ETKİNLİK

Vergi yönetiminin tahsil süreci içerisinde, yükümlülerin ödemeleri ile ilgili hesaplarını tutmak, ödemelerin düzenli ve zamanında yapılması için gerekli önlemleri almak ve yerine getirilmemesi halinde söz konusu vergi borçlarını izleyerek tahsilini sağlamak için gerekli önlemleri almak gibi yapmak zorunda olduğu bir takım görevleri vardır.¹

Vergi yönetiminin, bu görevlerini yerine getirebilmesi, vergi alacağını takip edebilmesi için etkin yaptırım gücüne sahip olması ve bunun yasalarla sağlanmış olması gerekir. Yasalarla böyle bir güç ile donatılan vergi yönetiminin aynı zamanda eleman ve araç yönünden de çağdaş niteliklere sahip olması gerekmektedir. Çünkü verginin tahsili, vergilendirme sürecinin nihai sonucudur. Vergilerin tam olarak tahsil edilmemesi durumunda, daha önce yapılan işlemlerin herhangi bir değeri kalmayacak, vergilendirme amacına ulaşamayacaktır.

Ekonomik koşullar ve mükelleflerin psikolojik durumu gibi etkenlerin yanında vergi yönetiminin etkin olmaması bir takım sorunları ortaya çıkarır. Hazineye nakit akışının yavaşlamasının yanı sıra mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratan sonuçlardan birisi de vergi ödemelerinde gecikmeler ve bakayalardır. Özellikle vergi yönetiminin iyi örgütlenmediği ve vergi bilincinin yerleşmediği toplumlarda bu miktar daha büyük olur. Ancak vergi yönetimi ne kadar iyi örgütlenirse örgütlensin, yine de tahakkuk eden vergilerin tamamını eksiksiz olarak tahsil edememektedir. Ekonominin içinde bulunduğu durumdan, mükellef davranışlarından, yardımcı kuruluşların yeterli derecede bilgi aktarmamasından kaynaklanan nedenlerle mutlaka bir miktar vergi bakayası oluşmaktadır. Önemli olan bu miktarı minimum seviyede tutabilmektir.

Sayısal bilgilere ulaşılabilirdiği sürece vergi yönetiminin tahsil aşamasında ne kadar vergiyi tahsil edebildiğini, bu tahsilatları gerçekleştirirken ne kadar maliyetle

¹ NOWAK, A.g.e., s: 99.

alacağına kavuştuğunu ve cebren tahsil aşamasında ne derece cebren tahsil hükümlerini uygulayabildiğini yani bu konuda etkin olup olmadığını tespit etmek mümkündür.

Vergi yönetiminin tahakkuk-tahsilat rakamları ne kadar birbirine yakınsa, ertesi seneye ne kadar az tahakkuk artışı bırakıyorsa, o zaman yönetim kendisine verilen görevleri etkin bir şekilde yerine getiriyor diyebiliriz.

Ancak etkinliği etkileyen bir çok faktör vardır. Etkin bir vergi yönetimi; mükellef, memur, yasal düzenlemeler ve fiziki koşullar gibi birden çok değişkenin oluşturduğu bir fonksiyon olarak tanımlanabilir. Bu değişkenlerden biri ihmal edilerek yapılan bir çalışma sonuç vermeyebilir.² Örneğin, yasal düzenlemeler ne kadar yerinde olursa olsun, onları uygulayacak memurlar istenilen yeterlilikte ve çalışma arzusunda değilse yapılan işten beklenen sonucu almak güçleşir. Yasal düzenlemeler, memurlar ve fiziki çalışma koşulları çok iyi düzeyde olsa da mükellef vergi bilincine tam olarak vakıf değilse, istenen sonuca ulaşmak zorlaşır.

Çalışmamızın amacı, vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasında yüklenmiş olduğu görevleri ne kadar etkin olarak yerine getirdiğinin ve kanunun kendisine vermiş olduğu yetkileri ne kadar etkin kullandığının bir değerlendirmesini yapmaktır. IMF'nin Türkiye ile yapmış olduğu Stand-by anlaşması çerçevesinde vergi sisteminin, vergi yönetiminin ve vergi tahsilatının etkinliğinin sağlanması, yapısal kriterler arasında sayılmıştır. Özellikle gecikmiş vergi borçlarının vergi kanunu hükümlerinin uygulanması suretiyle tahsil edilmesi vergi yönetiminde etkinliğin sağlanması açısından önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Etkinliğin ölçülmesinde istatistiksel verilerin önemi büyüktür. Ancak Türkiye'de her konuda istatistiksel bilgiye ulaşmak mümkün olmadığından, elde edilebilen veriler üzerinden araştırmamızın amacı ve kapsamı çerçevesinde bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasının etkinliğini değerlendirebilmek için tespit ettiğimiz kriterler; birinci bölümde de belirttiğimiz gibi cebren tahsil ile ilgili mevzuatın yapısı, tahakkuk/tahsilat oranı, takipli alacakların sayısı, haciz işlemlerinin sayısı ve ihtilafli dosyaların sayısıdır. Kullanılan değişken sayısı az olduğu içinde hata payı yüksek alınmıştır. Bu nedenle etkinliğe ulaşma ölçütü % 90 olarak kabul edilmiştir. Tahakkuk/tahsilat oranı ile takipli alacakların tahsilata oranının % 90'a ulaştığı ölçüde etkin olduğu aksi takdirde etkinliğe ulaşamadığı kabul edilecektir. Haciz işlemlerinin

² Mehmet KORKUSUZ, "Vergi İdaresinde Etkinlik Nasıl Sağlanır?" *Maliye Dergisi*, (Eylül-Aralık 1992, Sayı: 10), s: 11.

sayısı ve bu işlemlerden yine % 90'a varan ölçüde gerçekleştirilen haciz miktarı aynı şekilde etkinliğin göstergesi olarak kabul edilecektir. İhtilafı dosyaların sayısı ise mükellefin vergi yönetimine ne kadar güvendiğinin göstergesi olacaktır. Zira mükellefin vergi borcunu kendi rızası ile vadesinde ödemesinin sağlanmasında vergi yönetiminin işini verimli ve iyi yaptığına olan inancın etkisi büyüktür. Cebren tahsil ile ilgili mevzuatın yapısı hakkında ikinci bölümde bilgi verilmiştir. Bu nedenle bu bölümde diğer etkinlik kriterleri hakkında bilgi verilecek ve değerlendirmesi yapılacaktır.

Öncelikle Karadeniz bölgesinde yer alan il defterdarlıklarına yazı ile müracaat edilerek illerinde gerçekleştirilen cebren tahsil işlemlerine ilişkin bilgilerin gönderilmesi istenmiş ve ağırlıklı olarak Samsun Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün kapsadığı³ illerden yanıt alınmış ve değerlendirmeler bu iller üzerinden yapılmıştır.

Araştırmanın yöntemi ise şöyledir; öncelikle ülke genelinde daha sonra da iller bazında tahakkuk ve tahsilat rakamları karşılaştırılacak, her yıl ortaya çıkan bakaya miktarları tespit edilecek, bu miktarların ne kadarı için takip işlemlerinin başlatıldığı, başlatılan takip dosyalarının ne kadarının sonuçlandırılabilirdiği, ihtilafı dosyaların durumunun hangi aşamada ve ne kadar olduğu belirlenecek ve vergi yönetiminin vergi alacağını cebren tahsilinde etkinliğe ulaşp ulaşamadığı tespit edilecektir.

1.1. Tahakkuk ve Tahsilat Oranları

Daha öncede belirtildiği gibi bir örgütü değerlendirebilmek için onun ölçülebilir olması gerekir. Vergi yönetiminin tahsil işlevini ne derecede iyi yerine getirdiğinin ölçülebilir unsurlarından birisi tahakkuk ve tahsilat oranlarıdır. Bu noktada vergi yönetiminin uygulamada aksaklıklarının olup olmadığını daha iyi görmek için yönetimin söz konusu görevi ile ilgili olarak rakamlar vermek mümkündür.

Tahakkuk ve tahsilat rakamlarının karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkacak rakamlar, yönetimin gelir elde etme amacına ne kadar ulaştığını gösterecektir. Ayrıca tahsil edemediği kısım vergi bakayasını oluşturacak ve böylece cebren tahsil hükümlerinin uygulanacağı kısım ortaya çıkacaktır.

Öncelikle iller itibariyle genel bütçe vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat rakamlarına bakmakta fayda bulunmaktadır. Böylece ülke genelinde tahakkuk eden vergi gelirlerinin ne kadarının tahsil edilebildiğini ve illerin tahsilat nispetleri ile toplam

³ "178 Sayılı KHK.'de değişiklik yapan 516 Sayılı KHK.'e göre, 12 bölgede Gelirler Bölge Müdürlükleri kurulması öngörülmüştür." **Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu**, s: 29.

tahsilat içerisindeki paylarının ne kadar olduğunu görmek mümkün olacaktır. Bu bize tahsilat konusunda hangi illerde sorunla karşılaşıldığını gösterecektir.

Ayrıca vergi tahsilatının idari açıdan etkinliğinin ölçülmesini sağlayan, bir birim verginin tahsil edilmesi için yapılan harcamalar kriteri, belirli tutardaki vergi gelirlerinin en az maliyetle toplanmasıyla tahsilatta etkinliğin sağlanmasına yönelik bir kriter olarak kabul edilmektedir.⁴ Teorik olarak, vergi toplama maliyetlerinin zaman içinde azalması veya değişmemesi ve bir birim verginin tahsilat maliyeti oranının % 1 civarında olmasıdır.⁵ Ancak, vergi idaresi açısından toplanan bir birim verginin maliyetinin yanı sıra, hazineye sağlanan toplam vergi geliri miktarı da önem taşımaktadır. Bu nedenle, toplama maliyetinin yüksek olmasına rağmen hazineye reel olarak daha fazla gelir sağlanması da bu kriter açısından vergi yönetiminin etkinliğini göstermektedir.

Bu nedenle Türkiye'deki iller itibariyle tahakkuk ve tahsilat oranları belirlendikten sonra bir birim vergi gelirinin tahsil maliyetinin ne kadar olduğu tespit edilmeye çalışılarak etkin tahsilatın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenecek, daha sonra da aynı inceleme iller bazında yapılacaktır.

1.1.1. Türkiye'de İller İtibariyle Tahakkuk ve Tahsilat Oranları

İllerin yıllar itibariyle tahakkuk ve tahsilat rakamları ve tahsilat yüzdeleri tablo 4'de yer almaktadır. İller bazında yapılan bu incelemede, % 90 oranına ulaşan tahsilat rakamları, yönetimin etkin olduğunun göstergesi olarak kabul edilecektir. Mükelleflerin ödemelerindeki gecikmeler ve diğer etkenler göz önünde bulundurularak % 90 tahsilat oranı, yönetimin etkin olduğunun göstergesi olacaktır.

Tablo 4 de, illerin tahakkuk – tahsilat oranlarının karşılaştırılması sonucu, % 90 tahsilat oranına ulaşan il sayısının sınırlı olduğu görülmektedir. % 90 tahsilat oranına 81 il içerisinde sadece 19 il ulaşabilmiştir. Bir önceki yıl ise sadece 16 il bu oranı geçebilmiştir. Yıllar itibariyle genel bütçe gelirlerinin tahakkuk, tahsilat ve bakaya miktarlarına baktığımızda ise her yıl bakaya miktarında artışlar olduğu görülmektedir.

⁴ GERÇEK, A.g.e., s: 33.

⁵ BATIREL, A.g.e., s: 41.

Tablo 4

İLLER İTİBARIYLA 2000 YILI GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ					
SIRA NO	İLLER	TAHAKKUK (1)	TAHSİLAT (2)	TAHSİLAT ORANLARI (2/1)	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı (%)
	MERKEZ	1,786,460	1,786,460	100	6,74
1	ADANA	349,455	281,881	80,66	1,06
2	ADİYAMAN	20,673	16,514	79,88	0,06
3	AFYON	53,337	42,857	80,35	0,16
4	AĞRI	21,667	20,332	93,84	0,08
5	AMASYA	27,454	24,903	90,71	0,09
6	ANKARA	3,530,915	3,317,409	93,95	12,51
7	ANTALYA	254,271	212,489	83,57	0,8
8	ARTVİN	25.150	21,937	87,22	0,08
9	AYDIN	103,389	89,836	86,99	0,34
10	BALIKESİR	191,261	167,233	87,44	0,63
11	BİLECİK	25,959	20,424	78,68	0,08
12	BİNGÖL	5,731	4,823	84,16	0,02
13	BİTLİS	7,548	6,751	89,44	0,03
14	BOLU	26,758	16,156	60,38	0,06
15	BURDUR	22,079	20,313	92,00	0,08
16	BURSA	788,827	706,912	89,62	2,67
17	ÇANAKKALE	59,744	49,791	83,34	0,19
18	ÇANKIRI	12.670	11,505	90,81	0,04
19	ÇORUM	36,739	31,706	86,3	0,12
20	DENİZLİ	144,977	121,821	84,03	0,46
21	DIYARBAKIR	57,617	46.800	81,23	0,18
22	EDİRNE	66,565	60,488	90,87	0,23
23	ELAZIĞ	43,706	38,548	88,2	0,15
24	ERZİNCAN	16,093	13.190	81,96	0,05
25	ERZURUM	52,756	43,879	83,17	0,17
26	ESKİŞEHİR	137,599	124,38	90,39	0,47
27	GAZİANTEP	133,928	111,671	83,38	0,42
28	GİRESUN	35,517	30,615	86,2	0,12
29	GÜMÜŞHANE	5,423	4,766	87,88	0,02
30	HAKKARİ	9,714	9,068	93,35	0,03
31	HATAY	256,99	226,633	88,19	0,85
32	ISPARTA	50,373	45,263	89,86	0,17
33	İÇEL	328,764	298,095	90,67	1,12
34	İSTANBUL	12,380,109	11,026,219	89,06	41,59
35	İZMİR	1,784,061	1,615,986	90,58	6,09
36	KARS	12,912	10.640	82,4	0,04
37	KASTAMONU	35,848	31,004	86,49	0,12
38	KAYSERİ	148,324	134,293	90,54	0,51
39	KIRKLARELİ	77,785	67.080	86,24	0,25

SIRA NO	İLLER	TAHAKKUK (1)	TAHSİLAT (2)	TAHSİLAT ORANLARI (2/1)	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı (%)
40	KIRŞEHİR	14.840	13,227	89,13	0,05
41	KOCAELİ	4,013,652	3,763,332	93,76	14,19
42	KONYA	176,808	143,466	81,14	0,54
43	KÜTAHYA	61,326	52,013	84,81	0,2
44	MALATYA	53,071	45,016	84,82	0,17
45	MANİSA	155,644	137,515	88,35	0,52
46	K.MARAŞ	69,630	61,859	88,84	0,23
47	MARDİN	23,233	19,236	82,8	0,07
48	MUĞLA	130,762	107,671	82,34	0,41
49	MUŞ	8,002	6,705	83,79	0,03
50	NEVŞEHİR	19,517	16,792	86,04	0,06
51	NİĞDE	24,550	21,997	89,6	0,08
52	ORDU	49,694	43,272	87,08	0,16
53	RİZE	46,822	42,450	90,66	0,16
54	SAKARYA	75,774	41,222	54,4	0,16
55	SAMSUN	151,707	139,170	91,74	0,52
56	SİİRT	7,331	6,408	87,41	0,02
57	SİNOP	13,814	12,368	89,53	0,05
58	SİVAS	53,675	42,964	80,04	0,16
59	TEKİRDAĞ	230,831	206,296	89,37	0,78
60	TOKAT	33,626	30,328	90,19	0,11
61	TRABZON	84,319	75,919	90,04	0,29
62	TUNCELİ	6,024	5,683	94,34	0,02
63	URFA	51,054	42,139	82,54	0,16
64	UŞAK	30,022	26,725	89,02	0,1
65	VAN	37,122	34,044	91,71	0,13
66	YOZGAT	31,515	26,867	85,25	0,1
67	ZONGULDAK	172,254	160,133	92,96	0,6
68	AKSARAY	23,862	21,205	88,87	0,08
69	BAYBURT	3,094	2,664	86,1	0,01
70	KARAMAN	15,057	12,506	83,06	0,05
71	KIRIKKALE	70,060	66,242	94,55	0,25
72	BATMAN	17,660	15,382	87,1	0,06
73	ŞIRNAK	44,945	42,859	95,36	0,16
74	BARTIN	16,667	14,798	88,79	0,06
75	ARDAHAN	6,222	5,550	89,2	0,02
76	İĞDIR	19,55	15,763	80,63	0,06
77	YALOVA	40,259	29,942	74,37	0,11
78	KARABÜK	31,973	23,883	74,7	0,09
79	KİLİS	4,420	3,719	84,14	0,01
80	OSMANİYE	17,123	14,223	83,06	0,05
81	DÜZCE	17,421	9,903	56,85	0,04
	TOPLAM	29,284,080	26,514,127	90,54	100

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu, s:135.

Tablo 5
YILLAR İTİBARIYLA TAHAKKUK TAHSİLAT ORANLARI

	1995	1996	1997	1998
BÜTÇE TAHMİNİ	1,403,000,000	2,640,000,000	6,237,920,926	10,760,000,000
ÖNCEKİ YILDAN DEVREDEN TAHAKKUK ARTIĞI	137,370,958	209,268,273	361,286,686	652,966,444
TAHAKKUK	1,449,301,338	2,822,259,485	5,966,997,980	12,245,268,247
TOPLAM TAHAKKUK	1,586,672,296	3,031,528,086	6,328,284,666	12,898,234,690
TAHSİLAT	1,377,404,023	2,670,239,399	5,675,318,223	11,555,561,231
DEVREDEN TAHAKKUK ARTIĞI	209,268,273	361,286,686	652,966,444	1,342,673,459

Kaynak: Gelir Kesin Hesap (B) Cetvelleri.

Tablo 5'den anlaşılacağı üzere bir sonraki yıla devreden tahakkuk artığı her yıl gittikçe artmıştır. Yani tahsilat oranı giderek düşmüştür. Bu aslında verginin tahsilat politikasının güçsüzlüğünün bir göstergesidir.

Tablo 6
VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT ARTIŞI İLE TEFE ARTIŞININ KARŞILAŞTIRMASI

YILLAR	GERÇEKLEŞEN TAHSİLAT (MİLYAR TL)	BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE TAHSİLAT ARTIŞI (%)	12 AYLIK ORTALAMALARA GÖRE TEFE ARTIŞI (%)	12 AYLIK ORTALAMALARA GÖRE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT ARTIŞINA GÖRE FARK	ENFLASYONDAN ARINDIRILMIŞ TAHSİLAT ARTIŞI (MİLYAR TL)
1990	45,399	77,7	52,3	25,4	14.840,857
1991	78,643	73,2	55,3	17,9	19.231,006
1992	141,602	80,1	62,1	18,0	31.820,673
1993	264,273	86,6	58,4	28,2	86.056,563
1994(*)	534,888	102,4	120,7	-18,3	-95.590,335
1994(**)	587,760	122,4	120,7	1,7	8.163,333
1995	1,084,350	102,7*	88,5	24,8	258.681,33
1995	1,084,350	84,5**	88,5	-4	-51.330,176
1996	2,244,094	107,0	75,9	31,1	652.255,35
1997	4,745,484	111,5	81,8	29,7	1.264.043,7
1998	9,228,596	94,5	71,8	22,7	2.216.816,1
1999	14,802,280	60,4	53,1	7,3	1.789.017,2
2000	26,514,127	79,1	51,4	27,2	9.117.373,6

(*) EDV, NAV ve EMTV hariç,

(**) EDV, NAV ve EMTV dahil.

Tablo 6’da vergi gelirleri tahsilat artışı ile Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) artışının karşılaştırılması görülmektedir. 1990 yılı dahil 2000 yılına kadar yıllık vergi gelirleri tahsilat artışı ile Toptan Eşya Fiyat Endeksi artışı karşılaştırıldığında⁶ 1994 ve 1995 yılları hariç diğer yıllarda, yıllık tahsilat artışının 12 aylık ortalamalara göre TEFE artışından fazla olduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile söylemek gerekirse enflasyonun arttığı dönemlerde vergi tahsilat artış oranı enflasyon oranının üstünde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla vergi gelirlerinde enflasyondan kaynaklanan bir artış meydana gelmektedir.

Ancak yıllar itibariyle gerçekleşen tahsilat miktarları ile enflasyondan arındırılmış tahsilat miktarları karşılaştırıldığında tahsilat artışının gerçekte yüksek olmadığı görülmektedir. Örneğin 2000 yılı verilerine bakıldığında 2000 yılında gerçekleşen tahsilatın 26.514.127 milyar TL. olduğu, tahsilatın bir önceki yıla göre % 79,1 oranında artış gösterdiği görülmektedir. Aynı yıl enflasyon oranı % 51,4 olarak gerçekleşmiştir. Tahsilat artış oranı ile enflasyon oranı arasında % 27,2 oranında fark meydana gelmiştir. Başka bir ifade ile tahsilatta bir önceki yıla göre meydana gelen % 79,1’lik artışın % 51,4’lük kısmını fiyat artışı eritmiştir. Bu nedenle 2000 yılında bir önceki yıla göre enflasyondan arındırılmış gerçek vergi tahsilat artışı 9.117.373,6 milyar TL. olmaktadır.

Para değerindeki azalmalara paralel olarak ödenmesi gereken vergi miktarında bir artış meydana gelmektedir. Ancak bu artış gerçek değeri yansıtmamaktadır.

Ayrıca enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde mükelleflerin enflasyondan kaynaklanan ödeme güçlükleri ve vergi yönetiminin alacağını takip etmekte karşılaştığı bir takım sorunlar nedeniyle tahakkuk bakayalarında da artışlar meydana gelmektedir.

1994 yılında yaşanan ağır ekonomik krizin etkisini azaltmak amacıyla alınan istikrar tedbirleri sonucunda ekonomik dengelerde meydana gelen sarsıntı, vergi gelirlerinin tahsilatında da bir takım sorunlara ve dolayısıyla vergi gelirlerinde azalmalara neden olmuştur. Ancak genel olarak enflasyonun artış gösterdiği yıllarda vergi tahsilat artışı enflasyon artışının üzerinde gerçekleşmiştir. Bilindiği gibi aylık ortalama enflasyon oranı ne kadar yüksek, ödemelerdeki gecikme ne kadar uzun olursa verginin reel değerinin uğrayacağı düşme o kadar büyük olmaktadır. Kaldı ki sıfır

⁶ MALİYE BAKANLIĞI Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu, s: 137

enflasyon ortamında bile vergi mükellefinin verginin ertelenmesinden doğan bazı avantajları elde etmesi söz konusudur.⁷ Bu nedenle vergi ödemelerinde gecikmeler söz konusu olmaktadır.

1.1.1.1. Bir Birim Verginin Tahsilat Maliyeti

Vergi yönetiminin etkinliğine bir başka açıdan bakmak da mümkündür. Daha öncede belirtildiği gibi, vergi yönetiminde etkinlik kavramına verimlilik yönünden baktığımızda ve yönetimin amacını en az maliyetle en çok gelir toplamak olarak kabul ettiğimizde, hem yükümlünün, hem de devletin vergilerin toplanmasına ilişkin olarak yüklenecekleri maliyetin minimum olması gerekmektedir. Burada vergi gelirlerinin tahsilatı için vergi yönetiminin yapmış olduğu harcamaları göz önünde bulundurarak bir değerlendirme yapma imkanımız bulunmaktadır. Ancak mükellef harcamalarını tespit etmek mümkün değildir. Tablo 7'de vergi gelirlerinin toplanabilmesi için yönetimin yapmış olduğu harcama miktarı görülmektedir.

TABLO 7

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI İLE GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ HARCAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI (1986-1999)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (Milyar TL.)	GELİR İDARESİ HARCAMALARI (Milyar TL.)	100 TL. VERGİ TOPLAMAK İÇİN YAPILAN HARCAMA (TL.)
1986	7,231,0	73,6	1,02
1987	10,842,0	138,2	1,27
1988	17,868,0	233,6	1,30.
1989	32,553,0	491,0	1,51
1990	59,402,0	935,9	1,57
1991	101,376,0	1,604,6	1,58
1992	177,586,0	3,937,0	2,22
1993	329,588,0	7,978,4	2,42
1994	688,201,0	8,606,6	1,25
1995	1,310,923,0	13,407,0	1,02
1996	2,739,861,0	25,413,0	0,93
1997	5,904,683,0	97,306,3	1,65
1998	11,462,677,0	157,770,1	1,38
1999	18,081,787,0	365,177,2	2,02
2000	32,200,417,0	479,186,3	1,49

(*) Rakamlar, mahalli idarelere verilen paylar ve fonlara aktarılan miktarları da kapsamaktadır.

(**) Harcamalar genel bütçe ve fonlar kanalıyla Gelir İdaresi için yer alan personel, diğer cari, yatırım ve transfer harcamalarının tamamını kapsamaktadır. (2000 yılı rakamları geçicidir.)

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Faaliyet Raporu s: 136.

⁷ Vito TANZİ, *Inflation And The Personal Tax: An International Perspective*, (New York: Cambridge University Pres, 1980), s: 77.

Tahsilat işleminde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesinde kullanılan önemli bir kriter de verginin tahsilat maliyeti oranıdır. Tahsilat işleminde ne kadar harcama ile ne kadar vergi hasılatı sağlanmıştır noktasından değerlendirme yapılmaktadır. Vergi yönetiminin fayda maliyet analizine baktığımızda, Türkiye’de 1986- 2000 yılları arasında 100 liralık verginin yönetime maliyetinin ortalama 1 ila 2,5 lira arasında olduğu görülmektedir.

1986 yılında 100TL. verginin tahsilat maliyeti 1.02 TL. iken, 1993 yılına kadar bu oran % 137 artarak 2.42 TL.’ye yükselmiştir. Ancak vergileme maliyetlerindeki bu artış Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından günün koşullarına ve gereklerine uyum sağlamak amacıyla yapılan yatırım harcamalarından (bina, taşıt, bilgisayar v.s.) kaynaklanmıştır.⁸ 1994 yılından itibaren yatırım harcamalarının kısılmasına paralel olarak azalış trendine giren birim verginin tahsilat maliyeti, 1996 yılında, % 0.93’e kadar düşmüştür. Daha sonra, vergi kimlik numarası ve VEDOP projesi çerçevesinde vergi idaresinde otomasyon uygulamasına yönelik harcamaların yoğunlaşması ile birlikte, tekrar yükseliş trendine giren vergileme maliyetleri, 2000 yılında % 1.49’a ulaşmıştır. Birim verginin tahsilat maliyeti kriteri açısından etkinlikten söz edebilmek için, bu oranın % 1 civarında olması gerektiği göz önüne alınırsa, Türkiye’de vergi yönetiminin maliyetinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Ancak, vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması açısından, yönetim maliyetlerinin yanı sıra, yapılan harcamaların sonucunda vergi hasılatında sağlanacak artışlar da büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, yatırım harcamalarından dolayı birim verginin tahsilat maliyetinin yüksek çıkması sonucunda tahsilat işleminin etkin olmadığını söylemek yanıltıcı olabilmektedir. Çünkü, vergi yönetiminde otomasyonun sağlanmasına yönelik harcamaların yapılması son derece gerekli ve vergi hasılatını doğrudan doğruya artıracak niteliktedir.

Aynı incelemeyi Samsun İli Defterdarlığının için yaptığımızda, il genelinde bir birim verginin toplama maliyetlerinin %1 civarında olduğunu görülmektedir.

⁸ Altan TUFAN, “Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi Paneli’nde yaptığı konuşma, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, (Ankara: H.Ü.İ.B.F., 1990), s: 223-224.

TABLO 8

SAMSUN DEFTERDARLIĞI GELİR BİRİMLERİNİN 2001 YILI HARCAMALARI (1.000TL.)

HARCAMA TÜRÜ	ALINAN ÖDEME EMRİ	YAPILAN HARCAMA
PERSONEL GİDERLERİ	2.140.981.460	
a-Ayıklar		1.158.458.780
b-Sosyal Yardımlar		35.988.830
c- Ek Çalışma Karşılıkları		11.056.470
d-Tazminatlar ve Ödüller		935.477.380
TOPLAM		2.140.981.460
YOLLUKLAR	68.739.440	
a-Yurtiçi Geçici Görev Yollukları		55.144.030
b-Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları		10.033.010
c-Yolluk Karşılığı Verilen Avanslar		3.562.400
TOPLAM	68.739.440	68.739.440
HİZMET ALIMLARI	65.305.380	
a-Müşavir Firma veya Kişi Ödemeleri		30.000
b-Ulaştırma ve haberleşme Giderleri		51.085.510
c-Taşıma Giderleri		161.000
d-Tarifeye Bağlı Ödemeler		14.532.720
e-Makine, Teçhizat, Demirbaş, Taşıt Bakım ve Onarım Giderleri		5.435.210
TOPLAM	65.305.380	71.244.440
TÜKETİM MALLARI VE MALZEME ALIMLARI	37.031.260	
a-Kırtasiye, Basın ve Yayın Giderleri		24.361.250
b-Yakacak Alımları		3.959.780
c-Elektrik, Su, Havagazı Giderleri		2.867.590
d-Özel Malzeme Alımları		328.130
e-Diğer Tüketim Malzemeleri ve Malzeme Alımları		5.514.510
TOPLAM	37.031.260	37.031.260
DEMİRBAŞ ALIMLARI	8.182.910	
a-Büro Makineleri Alımı		8.126.660
b-Diğer Demirbaş Alımları		56.250
TOPLAM	8.182.910	8.182.910
VERGİ, RESİM VE HARÇLAR		23.260
1050 S.K. 48. MADDESİ GİDERLERİ		77.476.060
HİZMET ALIMLARI	10.646.000	
a-Ulaştırma ve Haberleşme Giderleri		16167000
GENEL TOPLAM	2.330.886.450	2.419.845.830

Kaynak: Samsun Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü'nün 2001 Yılı Aralık ayı "Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Cetvelinden alınmıştır.

Tablo 9

SAMSUN DEFTERDARLIĞI GELİR BİRİMLERİNCE 100 TL'LİK VERGİNİN TOPLANMA MALİYETLERİ

YILLAR	TAHAKKUK	TAHSİLAT	HARCAMA	(1.000 TL.)
				100 Liralık Verginin Toplanma Maliyeti (TL.)
1995	9,041,509,188	7,570,891,625	79,039,606	1,04
1996	16,259,175,250	13,626,621,798	157,172,706	1,15
1997	33,045,830,511	28,942,638,854	331,622,234	1,15
1998	69,940,623,883	64,395,827,963	645,824,113	1
1999	126,133,965,679	113,115,665,054	1,107,781,972	0,98
2000	198,738,237,280	181,284,422,250	1,631,562,664	0,90
2001	298,837,842,620	268,925,156,650	2,419,845,830	0,90

Kaynak: Samsun Defterdarlığı Yıllık Faaliyet Raporlarından Alınmıştır.

Yüz liralık verginin ortalama toplanma maliyeti illerin gelir kapasitesine ve her ilde vergi yönetiminin teşkilat genişliğine göre bazı illerde bir (1) liranın altına inebilmekte, bazı illerde ise iki (2) liraya kadar yükselebilmektedir. Örneğin Tablo 9'un incelenmesinde Samsun Defterdarlığı vergi birimlerinin 2001 yılı içinde (personel giderleri, görev yollukları, hizmet alımları, tüketim malları ve malzeme alımları toplamı olarak) 2.419.845.830.000 TL. harcamasının olduğu, gelir birimlerince 298.837.842.620.000 TL.'lık tahakkuk gerçekleştirdiği, bunun 268.925.156.650.000 TL.'lık kısmının tahsil edildiği, 2001 yılı tahsilat ve harcama rakamlarının karşılaştırılmasında 2001 yılında Samsun Defterdarlığının 100 liralık vergiyi 0,90 TL.'lık bir harcamayla topladığı görülecektir.

Yine tablo 9'nun incelenmesinde görüleceği üzere Samsun Defterdarlığı vergi birimlerince 100 TL.'lık verginin toplama maliyetlerinin 1995 yılında 1,04, 1996 yılında 1,15, 1997 yılında 1,15, 1998 yılında 1, 1999 yılında 0,98, 2000 yılında 0,90, 2001 yılında 0,90 TL. olduğu görülecektir. Bu durumda Samsun ilinde birim verginin toplama maliyetinin düşüktür ve tahsilatın etkin olarak gerçekleştirdiğini söyleyebiliriz.

1.1.2. Araştırma Konusu İllerde Tahakkuk ve Tahsilat Oranları

Yukarıda 1.1. maddesinde Türkiye iller itibariyle tahakkuk ve tahsilat rakamları karşılaştırılarak bakaya farkı tespit edilmeye çalışılmıştır. Aynı inceleme burada araştırma konusu iller için yapılacaktır.

Tablo 10

YILLAR İTİBARIYLA TAHAKKUK VE TAHSİLATA AİT BİLGİLER (1.000 TL.)

YILLAR	İLLER	TAHAKKUK	TAHSİLAT	BAKAYA FARKI	TAHSİLAT(%)
1995	AMASYA	2,444,960,025	2,190,033,813	254,926,212	90
	BAYBURT	175,517,205	148,189,615	27,327,590	84
	ÇORUM	2,857,892,379	2,441,465,066	416,427,313	85
	GİRESUN	2,683,111,906	2,396,516,427	286,595,479	89
	GÜMÜŞHANE	264,075,408	145,046,130	119,029,278	55
	SAMSUN	9,041,509,188	7,570,891,625	1,470,717,563	84
	SİNOP	1,132,059,721	1,044,169,504	87,890,217	92
	TOKAT	2,985,275,544	2,553,607,124	431,668,420	85
	ZONGULDAK	13,109,226,978	9,248,621,573	7,937,698,875	71
1996	AMASYA	3,987,708,334	3,458,093,403	529,614,931	87
	BAYBURT	329,932,966	289,569,206	40,363,760	88
	ÇORUM	5,492,316,154	4,682,961,538	809,414,616	85
	GİRESUN	1,961,653,000	880,568,000	1,081,085,000	45
	GÜMÜŞHANE	304,787,667	282,056,810	22,730,857	93
	SAMSUN	16,259,175,250	13,626,621,798	2,632,553,452	84
	SİNOP	1,930,536,396	1,766,688,122	163,848,274	45
	TOKAT	5,874,498,775	5,028,881,064	845,617,711	86
	ZONGULDAK	19,993,145,723	17,570,351,268	2,422,794,455	88
1997	AMASYA	7,859,391,775	6,993,654,430	865,737,345	89
	BAYBURT	726,809,995	647,971,923	78,838,072	89
	ÇORUM	12,149,328,178	10,811,923,902	1,337,404,276	89
	GİRESUN	8,741,003,675	7,495,416,684	1,245,586,991	86
	GÜMÜŞHANE	618,914,606	586,387,711	32,526,895	95
	SAMSUN	33,045,830,511	28,942,638,854	4,103,191,657	88
	SİNOP	3,931,688,661	3,671,456,712	260,231,949	93
	TOKAT	12,377,687,423	11,174,892,511	1,202,794,912	90
	ZONGULDAK	41,676,768,500	36,495,364,411	5,181,404,089	88
1998	AMASYA	12,818,960,259	11,851,416,766	967,543,493	92
	BARTIN	8,339,484,784	7,386,237,091	953,247,693	89
	BAYBURT	1,534,309,060	1,378,140,036	159,169,024	90
	ÇORUM	20,980,158,782	18,444,731,094	2,535,427,688	88
	GİRESUN	16,756,895,885	14,981,597,242	1,775,298,643	89
	GÜMÜŞHANE	1,215,491,264	1,124,339,608	91,151,656	93
	RİZE	27,851,038,603	26,089,297,138	1,761,741,465	94
	SAMSUN	69,940,623,883	64,395,827,963	5,544,795,920	92
	SİNOP	7,503,331,652	6,922,035,317	581,296,335	92
	TOKAT	22,979,484,825	20,919,267,335	2,060,217,490	91
ZONGULDAK	77,628,668,680	71,743,277,196	5,885,391,484	93	

YILLAR	İLLER	TAHAKKUK	TAHSİLAT	BAKAYA FARKI	TAHSİLAT (%)
1999	AMASYA	23,115,383,261	20,100,765,961	3,014,617,300	87
	BARTIN	12,989,803,836	11,361,515,818	1,628,288,018	87
	BAYBURT	2,146,822,966	1,785,220,110	336,602,856	83
	ÇORUM	32,357,905,459	27,494,268,958	4,863,686,501	85
	GİRESUN	30,498,482,244	26,504,748,677	3,993,733,567	87
	GÜMÜŞHANE	1,943,540,786	1,713,847,687	229,693,099	88
	RİZE	37,379,550,945	33,986,044,083	3,393,506,862	91
	SAMSUN	126,133,965,67	113,515,665,05	13,018,300,625	90
	SİNOP	12,251,309,590	10,767,525,928	1,483,783,662	88
	TOKAT	35,977,525,013	30,936,866,856	5,040,658,157	85
ZONGULDAK	118,836,784,308	108,851,793,534	9,984,990,774	92	
2000	AMASYA	35,845,143,180	32,138,813,400	3,706,329,780	90
	BARTIN	21,231,533,870	18,855,301,310	2,376,232,560	89
	BAYBURT	3,160,925,530	2,655,719,070	505,206,460	84
	ÇORUM	48,167,512,500	41,555,525,430	6,611,987,070	86
	GİRESUN	44,942,509,640	38,676,418,220	6,266,091,420	86
	GÜMÜŞHANE	2,883,025,980	2,467,169,510	415,856,470	86
	RİZE	56,932,609,310	51,434,569,360	5,498,039,950	90
	SAMSUN	198,738,237,28	181,284,422,25	17,553,815,030	91
	SİNOP	18,147,831,290	16,242,013,460	1,905,817,830	90
	TOKAT	55,941,631,810	51,583,321,100	4,358,310,710	92
ZONGULDAK	204,565,397,100	189,219,708,350	15,345,688,750	93	

Kaynak: Her İlin Defterdarlık Yıllık Faaliyet Raporlarından Alınmıştır.

Bazı illerin yıllar itibariyle tahakkuk ve tahsilat rakamları ve oluşan bakaya miktarları tablo 10'da yer almaktadır. İller bazında yapılan bu incelemede % 90 tahsilat oranına yaklaşan illerin sayısı sınırlıdır. Üstelik tahsilat oranları konusunda fazla istikrar sağlanamadığı da görülmektedir. Mükelleflerin vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemek için çaba göstermelerine rağmen, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullardan kaynaklanan nedenlerle vergilerini zamamında ödeyememeleri vergi yönetiminin tahsilat işlevini etkin şekilde yerine getirmesine engel oluşturabilmektedir.

Tablo 10 incelendiğinde; Amasya ilinde 1995 yılında bakaya farkı 254.926.212.000 TL. iken 1996 yılında bu miktar 529.614.931.000 TL.'ye, 1997'de 865.737.345.000 TL.'ye, 1998'da 967.543.493.000 TL.'ye, 1999'da 3.014.617.300.000 TL.'ye ve 2000 yılında ise 3.706.329.780.000 TL.'ye yükseldiği görülmektedir. Bayburt ilinde ise 1995 yılında bakaya farkı 27.327.590 TL. iken tahsilat oranı % 84'dür. 1996 yılında bu miktar 40.363.760 TL.'ye tahsilat oranı da % 88'a çıkmıştır. 1997'de 78.838.072 TL.'ye, 1998'de 159.169.024 TL.'ye, 1999 yılında 336.602.856 TL.'ye ve 2000 yılında da 505.206.460 TL.'ye yükseldiği görülmektedir. Söz konusu

ilin tahsilat oranları ise 1997 yılında % 89'a, 1998 yılında % 90'a kadar ulaşmış, 1999 yılında % 83 ve 2000 yılında ise % 84 oranında gerçekleşmiştir. Görüleceği üzere her yıl bakaya farkı katlanarak artmaya devam etmiştir. 1998 yılında bir çok ilde % 90 tahsilat oranına yaklaşılmış ancak diğer yıllarda bu başarı pek sağlanamamıştır.

Fakat tablo 11'de de görüleceği üzere; ilk bakışta bakaya farkı her yıl artış gösteriyor gibi gözükse de, oransal olarak duruma baktığımızda bakaya farkı düşmektedir. Örneğin Amasya ilinde bakaya farkı 1996 yılında % 107,1 iken, 1997'de % 63,5'e, 1998'de de % 11,7'ye düşmüştür. Ancak bakaya farkı 1999 yılında % 211,7'ye yükselmiştir.

TABLO 11

YILLAR İTİBARIYLA BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE TAHAKKUK-TAHSİLAT VE BAKAYA FARKI ARTIŞ ORANLARI

YILLAR	İLLER	TAHAKKUK ARTIŞ (%)	TAHSİLAT ARTIŞ (%)	BAKAYA FARKI ARTIŞI (%)
1996	AMASYA	63,1	57,8	107,1
	BAYBURT	88,5	95,3	47,3
	ÇORUM	92,6	91,8	94,5
	GİRESUN	-17,0	-63,7	277,3
	GÜMÜŞHANE	15,1	94,2	18,4
	SAMSUN	79,0	80,1	79,0
	SİNOP	70,4	68,5	87,3
	TOKAT	96,7	96,9	96,1
	ZONGULDAK	52,5	89,9	-69,5
1997	AMASYA	90,3	102,2	63,5
	BAYBURT	20,6	23,8	95,2
	ÇORUM	121,2	130,9	65,2
	GİRESUN	345,7	751,9	15,1
	GÜMÜŞHANE	103,2	107,8	45,4
	SAMSUN	103,2	112,4	55,8
	SİNOP	103,6	107,8	59,5
	TOKAT	110,7	122,2	42,2
	ZONGULDAK	108,4	107,7	113,9

YILLAR	İLLER	TAHAKKUK ARTIŞ (%)	TAHSİLAT ARTIŞ (%)	BAKAYA FARKI ARTIŞI (%)
1998	AMASYA	63,0	69,4	11,7
	BAYBURT	111,3	112,9	103,8
	ÇORUM	72,6	70,6	89,6
	GİRESUN	91,6	99,8	42,5
	GÜMÜŞHANE	96,6	91,8	184,5
	SAMSUN	111,6	122,5	35,1
	SİNOP	90,8	88,5	123,5
	TOKAT	85,6	87,2	71,4
	ZONGULDAK	86,3	96,6	13,6
1999	AMASYA	80,3	69,6	211,7
	BARTIN	55,8	53,8	70,8
	BAYBURT	39,9	29,5	111,3
	ÇORUM	54,2	49,1	91,8
	GİRESUN	82,1	76,9	124,9
	GÜMÜŞHANE	59,9	52,4	151,6
	RİZE	34,2	30,3	92,7
	SAMSUN	80,4	76,3	135,9
	SİNOP	63,3	55,5	155,3
	TOKAT	56,7	47,9	144,7
	ZONGULDAK	53,1	51,7	69,6
2000	AMASYA	55,1	59,9	22,9
	BARTIN	63,5	65,9	65,9
	BAYBURT	47,3	48,7	50,3
	ÇORUM	48,7	51,2	35,9
	GİRESUN	47,4	45,9	56,9
	GÜMÜŞHANE	48,4	44,1	81,2
	RİZE	52,3	51,3	62,1
	SAMSUN	57,7	59,7	34,8
	SİNOP	48,1	50,8	28,5
	TOKAT	55,5	66,7	-14,6
	ZONGULDAK	72,2	73,8	53,7

Kaynak: Her İlin Defterdarlık Yıllık Faaliyet Raporlarından Faydalanılarak Hazırlanmıştır.

Samsun ilinde de durum aynıdır. Rakamsal olarak yıllar itibariyle bakaya farkı artarken, aslında oransal olarak 1999 yılına kadar bakiye oranında azalma olduğu ancak 1999 yılında ani bir sıçrama ile % 135,9'luk bir artış olduğu görülmektedir.

Enflasyonun 1999 yılında % 53,1 arttığı göz önünde bulundurulduğunda aslında böyle ani sıçramalarda enflasyonunda etkili olduğunu söylemek mümkün olmaktadır. Ancak genel olarak bakaya farkında her yıl artış olduğunu, vergi

yönetiminin cebren tahsil hükümlerini uygulaması gereken miktarın giderek arttığını ve yığılmaların olduğunu söylemek mümkündür.

İllerin yıllar itibariyle tahakkuk ve tahsilat rakamlarına baktığımızda, vergi tahsilat artış oranları, tahakkuk artış oranlarından daha yüksektir. Örneğin Amasya ilinde 2000 yılı tahakkuk artışı 1999 yılına göre % 55,1 iken, tahsilat artış oranı % 59,9'dir. Bakaya miktarındaki artış ise % 22,9 oranındadır. Oysa bu oran 1997 yılından 1998 yılına % 11,7 oranında bir artış ile gerçekleşmiştir. Genel olarak bir önceki yıla göre tahsilat artışları tahakkuk artışlarının üzerinde gerçekleşmiş ancak yine de bakaya miktarları her geçen yıl artış göstermiştir.

Bu durumda vergi yönetiminin ödemelerdeki gecikmeleri ve bakayaları azaltmak için yapması gereken işlemlerden ilki, yükümlülere ödeme alışkanlığının kazandırılmasıdır. Vergi yönetimini etkin hale getirmek için, etkili yöntemlere başvurmak gerekir. Öncelikli olarak, zamanında vergisini ödemeyenlerin gecikmeden saptanması lazımdır. Bunu yapabilmek içinde, hesapların günü gününe izlenip, denetlenmesi gerekir. Hesapların izlenmesi de tek başına yeterli değildir. Vergi yönetiminin yükümlüyü ödemede bulunmaya zorlayabilmesi için, gerekli yaptırımlara ve güce sahip olması gerekmektedir.⁹

1.1.2.1. Tam Otomasyona Geçen İllerdeki Tahakkuk ve Tahsilat Oranları

Hesapların günü gününe izlenmesi ve denetlenmesi ile yönetimin etkin bir şekilde bu hesapları takip edebilmesi için, bilgisayar donanımının varlığı şarttır. Yıllar itibariyle artan mükellef sayıları ve bu mükelleflere hizmet götürecek olan memur sayısındaki düşüklük (Tablo 14), bilgisayar kullanımını zorunlu kılmaktadır. Türkiye'de tam otomasyona geçen vergi dairelerinin bulunduğu illerin durumuna bakıldığında (Tablo 12) sadece dört ilin % 90 tahsilat oranına ulaşabildiği görülmektedir. Sonucun bu kadar düşük çıkmasında bilgisayar uygulamasına yeni başlanılmış olmasının ve bilgisayar donanımlarından tam olarak faydalanılamamasının etkileri büyüktür.

⁹ ERDEM, A.g.e., s: 20.

Tablo 12

**TAM OTOMASYONA GEÇEN VERGİ DAİRELERİNİN BULUNDUĞU İLLERİN GENEL
BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI (1999 Yılı Aralık Sonu İtibariyle)
(Milyon TL.)**

İLLER	TAHAKKUK (Brüt)	TAHAKKUK İÇİNDEKİ PAYI (%)	TAHSİLAT (Brüt)	TAHSİLAT İÇİNDEKİ PAYI (%)	TAHSİLAT (%)
ADANA	292.597.026	1,53	243.043.630	1,43	80,35
ANKARA	2.822.897.149	14,79	2.640.260.612	15,55	92,30
ANTALYA	198.255.930	1,04	164.773.436	0,97	80,75
AYDIN	82.666.376	0,43	71.984.390	0,42	85,67
BURSA	519.889.252	2,72	471.761.358	2,78	89,51
ÇORUM	27.866.459	0,15	23.999.967	0,14	84,52
DENİZLİ	104.910.806	0,55	88.598.419	0,52	83,02
ESKİŞEHİR	113.815.939	0,6	101.285.108	0,60	87,20
GAZİANTEP	105.399.660	0,55	91.311.380	0,54	84,52
HATAY	138.487.300	0,73	118.199.533	0,70	83,74
İÇEL	224.100.091	1,17	200.456.008	1,18	87,92
İSTANBUL	8.436.307.211	44,2	7.223.517.568	42,55	82,15
İZMİR	1.219.923.422	6,39	1.098.533.180	6,47	88,22
KAYSERİ	116.277.833	0,61	104.313.566	0,61	89,01
KOCAELİ	2.367.613.442	12,41	2.306.575.871	13,59	97,35
KONYA	143.347.727	0,75	119.929.791	0,71	81,27
MANİSA	127.863.333	0,67	114.143.191	0,67	87,98
SAMSUN	114.594.659	0,60	105.185.416	0,62	90,37
TEKİRDAĞ	135.285.121	0,71	123.570.463	0,73	90,42
TRABZON	59.732.926	0,31	52.750.730	0,31	87,01
Bilgisayarlı İller Toplamı	17.350.831.662	90,91	15.464.193.617	91,1	86,66
TÜRKİYE	19.085.830.218	100,00	16.974.703.220	100,00	100,00

Not: Rakamlara Askeri, Mülki ve Gümrük Saymanlıkları Dahildir.

Türkiye'de Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren Gelirler Genel Müdürlüğü teşkilatının çalışanlarına 2000 yılı itibariyle sayısal bazda bir göz atıldığında;

Gelirler Genel Müdürlüğü merkez teşkilatında;

1 Genel Müdür,

6 Genel Müdür Yardımcısı,

24 Daire Başkanı,

354 Gelirler Kontrolörü,

51 Şube Müdürü,

14 Şube Müdür Vekili (5' i Vergi Denetmeni),

1 Bilgi İşlem Merkezi Müdür,

1255 memur ve diğer personel olmak üzere toplam 1706 kişi görev yapmaktadır. 1706 kişinin 1374'ü yüksek okul, 324'ü lise, 8'i ilköğretim okulu mezunudur. Yine 1706 kişinin 938'i kadın, 768'i erkektir.

Taşra teşkilatında ise;

76 Gelir Müdürü,

329 Vergi Dairesi Müdürü,

14 Vergi Müdürü,

43 Takdir Komisyonu Başkanı,

1675 Vergi Denetmeni,

98 Gelir Müdür Yardımcısı,

858 Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı,

221 Vergi Denetmen Yardımcısı,

14 Gelir Uzmanı,

5 Vergi İstihbarat Uzmanı,

18 Gelir Uzman Yardımcısı

37.212 diğer personel olmak üzere toplam 40.563 kişi görev yapmaktadır. 40.563 kişinin 16.044'ü yüksek okul, 23.568'i lise, 951'i ilköğretim okulu mezunudur. Yine 40.563 kişinin 17.157'i kadın, 23.406'ı erkektir. Buna göre Gelirler Genel Müdürlüğünde 1706 kişi merkezde, 40.563 kişide taşrada olmak üzere 42.269 kişi görev yapmaktadır.

Tablo 10'un incelenmesinde 2000 yılı itibariyle Türkiye genelinde toplam kayıtlı faal mükellef sayısının 10.529.000 olduğu, bu mükelleflerin işlemlerinin toplam 40.563 memur tarafından yerine getirildiği görülmektedir. 2000 yılı itibariyle Türkiye genelinde memur başına 260 mükellef düşmektedir.¹⁰ Ankara ili vergi daireleri üzerinde yapılan bir çalışmada, memur başına 200 mükellefin düşmesi halinde daha etkin olunacağı tespit edilmiştir.¹¹

¹⁰ MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, 2000 Yılı Faaliyet Raporu, s: 23, 74.

¹¹ KARYAĞDI, A.g.e., s: 166.

Tablo 13

TÜRKİYE GENELİNDE VERGİ TÜRÜ İTİBARIYLA FAAL MÜKELLEFLERİN SAYILARI

VERGİ TÜRLERİ	FAAL MÜKELLEFLERİN SAYISI
Kurumlar Vergisi	542.556
Kurum Stopaj Vergisi	11.902
Gelir Vergisi	1.846.294
Gelir Vergisi(Gayri Menkul Sermaye İradı)	344.049
Gelir Stopaj Vergisi	1.941.392
Katma Değer Vergisi	2.876.610
Basit Usulde Ticari Kazanç Vergisi	806.443
Diğer Ücret Vergisi	21.048
Diğer Vergiler	2.138.706
TOPLAM	10.529.000

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu, s: 74.

Tablo 14

2001 YILINA AİT MÜKELLEFLER VE MEMUR SAYILARINA AİT BİLGİLER

İLLER	FAAL MÜKELLEFLERİN SAYISI	MEMUR SAYISI	MEMUR BAŞINA DÜŞEN MÜKELLEFLERİN SAYISI
AMASYA	16,084	425	37,84
ARTVİN	9,357	356	26,28
BARTIN	10,348	270	38,32
BAYBURT	2,807	85	33,02
BOLU	14,593	380	38,40
ÇORUM	24,540	645	38,04
GİRESUN	20,655	520	39,72
GÜMÜŞHANE	4,910	112	43,83
KASTAMONU	20,903	405	51,61
ORDU	31,839	524	60,76
RİZE	17,797	280	63,56
SAMSUN	55,894	1059	52,77
SİNOP	11,346	554	20,48
TOKAT	23,996	575	41,73
ZONGULDAK	33,689	742	45,40
TOPLAM	298,758	6,932	43,98

Kaynak: Her İlin Defterdarlık Yıllık Faaliyet Raporlarından ve Gelirler Genel Müdürlüğü 2001 Yılı Faaliyet Raporundan Alınmıştır.

Tablo 14’de görüleceği üzere 2001 yılı itibariyle araştırma konusu 15 ilde kayıtlı toplam 298,758 mükellef mevcut olup, bu mükelleflerin işlemleri 6.932 memur tarafından yerine getirilmektedir. Hizmet veren her memura ortalama 72 mükellef düşmektedir. Bu durumda Türkiye genelinde bu konuda etkinliğin sağlanamadığını, ancak inceleme konusu illerde etkinlik için gerekli olan koşullara ulaşıldığını söyleyebiliriz.

1.2. Takipli Alacakların Sayısı

Kamu alacağının, banka ve saymanlıklar aracılığı ile ödenmiş olabileceği de dikkate alınarak, vade tarihinin rastladığı ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar borcunu ödemeyen mükelleflerin listesi tarh dosyası ile karşılaştırılarak, mükellefin vergi dairesinden alacağının veya teminatının olup olmadığı araştırılır. Alacağının veya teminatının bulunduğu tespit edilmesi halinde, borcuna mahsup edilir veya teminatın paraya çevrilmesi amacıyla gerekli işlemlere başlanır.

Borcunu ödemediği tespit edilen mükellefler adına en geç 15 gün içinde takip yapıp ve ödeme emrinden oluşan “Takipli Alacaklar Ortak Formu” düzenlenerek, takip numarası verilir. Böylece takibe alınmamış olan mükellefler için takip işleminin yapılması sağlanır. Ödeme emri ile mal bildirim formu mükellefe gönderilerek takibat işlemlerine başlanır.

Takip dosyaları ve bilgisayar kayıtları her ay sonu itibariyle ilgili memurlar tarafından¹² çeşitli konularda kontrol edilir. Duruma göre de gerekli işlemler yapılır.

Bu konuda da bir takım sayısal verilere ulaşmak mümkündür. Takipli borç miktarı bize vergi yönetiminin peşine düştüğü alacakları hakkında bilgi vermektedir.

¹² “ 1- Ödeme emrinin tebliğ edilip edilmediği,
2- Tebliğ edilmesine rağmen, borcun ödenmemesi halinde mal bildiriminde bulunup bulunulmadığı,
3- Ödeme emrine dava açılıp açılmadığı,
4- Teminata bağlı yürütmeyi durdurma kararlarına göre teminatın alınıp alınmadığı,
5- Tamamen tahsil, terkin ya da hata nedeniyle dosyaların takipten kaldırılması gerekip gerekmediği,
6- Borcun ödeme planına bağlanıp bağlanmadığı,
7- Borçlunun veya mallarının başka bir vergi dairesi yetki alanı içinde olup olmadığı,
8- Borcun teminatlı olması halinde, borcun ödenmesine ilişkin yazının tebliğ edilip edilmediği,
9- Borçlu tarafından böyle bir borcu bulunmadığı veya borcun takibe alınan miktar kadar olmadığı ya da zamanaşımına uğradığının ileri sürülüp sürülmediği,
10- Borç kabul edilmekle birlikte, kısmen veya tamamen ödendiğinin iddia edilip edilmediği,
11- Haciz varakasının düzenlenip düzenlenmediği,
12- Şahsi kefalet gösterilip gösterilmediği,
13- Yazılan ödeme/düzeltilme bildirimlerinin sonuçlarının bildirilip bildirilmediği” Vergi Dairesi İşlem Yönergesi, (109md.), s: 64.

Tablo 15
TAKİPLİ ALACAKLARA İLİŞKİN BİLGİLER

(Milyon TL.)

YIL LAR	İLLER	TAKİPLİ BORÇ MİKTARI	DÜZENLENEN ÖDEME EMRİ SAYISI	TEBLİĞ EDİLEN ÖDEME EMRİ		DEVREDEN TAKİPLİ DOSYA	
				SAYISI	TUTARI	SAYISI	TUTARI
1995	AMASYA	254,926	23,780	21,300	240,580	19,610	310,520
	BAYBURT	29,174	2,108	2,052	28,151	13,092	15,158
	ÇORUM	244,942	19,503	19,503	231,714	860	193,925
	GİRESUN	286,595	24,510	23,150	173,318	21,600	247,595
	GÜMÜŞHANE	14,687	6,106	6,106	10,470	8,815	14,687
	RİZE	1,128,000	16,175	14,570	982,742	17,504	1,512,814
	SAMSUN	416,636	42,800	21,300	217,355	12,700	247,672
	SİNOP	93,500	9,220	8,650	105,980	11,508	128,112
	TOKAT	650,810	37,325	24,220	547,525	17,609	678,712
	ZONGULDAK	7,937,698	43,517	34,315	6,540,890	28,152	5,570,672
1996	AMASYA	710,420	24,805	17,210	590,710	20,100	618,725
	BAYBURT	19,523	1,486	1,210	17,211	13,047	43,080
	ÇORUM	255,646	20,755	20,755	241,903	1,877	438,567
	GİRESUN	1,020,100	31,637	22,415	1,218,185	18,610	1,520,610
	GÜMÜŞHANE	17,978	7,211	7,211	16,895	9,375	17,978
	RİZE	1,448,000	27,430	21,610	967,568	15,650	1,225,605
	SAMSUN	842,841	11,891	8,553	655,328	11,800	457,672
	SİNOP	210,100	9,798	8,400	197,500	9,506	202,598
	TOKAT	845,617	11,510	9,760	755,716	11,528	928,515
	ZONGULDAK	3,100,892	22,100	11,600	2,740,590	12,800	3,517,892
1997	AMASYA	8,542,690	27,640	23,400	7,540,600	27,600	9,670,510
	BAYBURT	81,680	1,866	1,712	79,998	11,914	31,114
	ÇORUM	448,863	21,457	21,457	437,857	3,327	694,214
	GİRESUN	7,595,614	21,640	17,021	6,940,465	15,313	5,742,820
	GÜMÜŞHANE	23,919	2,564	2,564	24,880	10,110	23,919
	RİZE	2,321,410	18,340	13,321	1,876,500	11,040	2,517,318
	SAMSUN	450,504	10,574	7,223	328,542	52,658	732,967
	SİNOP	2,840,900	23,060	18,650	2,530,410	14,100	3,829,517
	TOKAT	10,628,405	32,620	23,400	8,590,620	24,665	14,471,298
	ZONGULDAK	34,495,810	36,800	27,603	28,594,463	31,601	34,570,890
1998	AMASYA	950,500	8,720	7,763	850,500	8,100	980,610
	BARTIN	953,227	6,710	6,540	920,100	7,700	1,120,610
	BAYBURT	119,957	2,286	2,201	118,789	6,109	118,382
	ÇORUM	916,297	24,693	24,693	891,113	4,815	1,143,077
	GİRESUN	1,690,300	13,200	12,740	1,528,892	13,510	1,755,520
	GÜMÜŞHANE	57,667	2,463	2,463	58,453	6,120	57,667
	RİZE	1,817,640	13,650	11,355	1,618,298	13,420	1,897,892
	SAMSUN	697,820	14,956	10,223	598,174	57,592	597,991
	SİNOP	581,296	9,100	7,860	421,300	6,500	405,150
	TOKAT	2,420,100	16,940	14,950	1,819,712	16,720	2,528,101
ZONGULDAK	5,428,320	38,620	31,300	4,737,193	29,400	5,557,666	

YIL LAR	İLLER	TAKİPLİ BORÇ MİKTARI	DÜZENLENEN ÖDEME EMRİ SAYISI	TEBLİĞ EDİLEN ÖDEME EMRİ		DEVREDEN TAKİPLİ DOSYA	
				SAYISI	TUTARI	SAYISI	TUTARI
1999	AMASYA	32,624,300	24,300	17,650	2,100,716	18,710	2,300,617
	BARTIN	2,320,500	17,420	15,430	1,920,888	16,430	1,782,920
	BAYBURT	86,646	2,897	2,711	83,758	6,696	214,897
	ÇORUM	546,240	26,302	26,302	498,770	4,928	2,059,375
	GİRESUN	3,993,733	17,300	16,740	3,638,836	16,430	3,582,618
	GÜMÜŞHANE	162,906	2,717	2,717	166,298	6,520	162,906
	RİZE	3,310,100	14,010	13,580	3,210,100	14,850	3,428,510
	SAMSUN	1,248,273	21,198	15,929	947,985	4,520	1,128,642
	SİNOP	1,328,159	10,210	9,430	1,200,200	7,300	1,010,129
	TOKAT	5,040,658	22,849	19,310	4,669,520	17,800	4,222,335
ZONGULDAK	10,219,500	30,610	27,840	8,796,543	32,140	8,518,927	
2000	AMASYA	3,540,610	13,150	11,405	3,250,120	12,517	3,528,210
	BARTIN	2,376,232	14,570	10,610	1,876,230	9,720	2,620,300
	BAYBURT	228,919	2,993	2,990	228,010	12,957	248,480
	ÇORUM	2,605,615	28,378	28,378	2,407,608	6,272	2,605,615
	GİRESUN	6,152,500	19,100	18,400	5,100,620	19,750	6,305,620
	GÜMÜŞHANE	282,451	3,822	3,822	218,921	8,320	282,491
	RİZE	5,310,840	21,420	17,642	4,320,400	15,300	5,500,201
	SAMSUN	12,012,537	24,761	13,834	8,679,250	9,752	5,165,907
	SİNOP	1,905,517	3,140	2,850	1,420,310	3,508	2,120,408
	TOKAT	4,128,370	7,850	6,740	3,980,870	9,420	5,218,820
ZONGULDAK	14,210,520	18,640	13,400	12,240,800	17,600	18,640,210	

Kaynak: İl Defterdarlıkları Yıllık Faaliyet Raporları.

Tablo 15'den de anlaşılacağı üzere, yıllar itibariyle cebri icraya daha fazla başvurulduğu gözlenmektedir. Ancak başarı oranı belirlenmemiştir. Takipli borç miktarında ise yıllar itibariyle bir düşme gözlenilmezken, aynı dönemlerde tebliğ edilen ödeme emirlerinin miktarında ve takipli dosya miktarında 1996 ve 1997 yıllarındaki azalmanın dışında artışlar olduğu saptanmıştır.

Amasya ilinde 1995 yılında takipli dosya sayısı 23.780 iken bunun 1996 yılına devreden takipli dosya sayısı 19.610'dur. Burada takipli alacakların tahsilatlarının gerçekleşme oranı % 82,46'dır. 1996'da 1995 yılından devredenlerle birlikte takipli dosya sayısı 24.805'e ulaşırken yıl sonunda devreden dosya sayısı 20.100'dür. 1996 yılı için bu oran % 81,03 olara gerçekleşmiştir. 1997 yılında takipli dosya sayısı 27.640 iken 1998 yılına devreden takipli dosya sayısı 27.600'dür. 1998 yılında takipli dosya sayısı 8.720 iken 1999 yılına 8.100 dosya devretmiştir ve 1999 yılında takipli dosya sayısı 24.300'e yükselmiştir. Bunun 18.710'u devretmiştir. 1998 yılında takipli alacakların gerçekleşme oranı % 92,88, 1999 yılında % 72,63 ve 2000 yılında da % 86,73 oranında gerçekleşmiştir. Yani 1998 yılı dışında % 90 etkinlik oranına (takipli alacaklar/ tahsilat oranında kabul ettiğimiz etkinlik oranı) ulaşamamıştır. Görüleceği üzere devreden takipli

dosya sayısında bir azalma olmamakta, aksine takipli dosyalar yıl içinde sonuçlandırılmadığı için yığılmalar meydana gelmektedir.

Aynı karşılaştırmayı Samsun ili için yaptığımızda; 1995 yılında takipli dosya sayısı 42.800 iken, bu rakam 1996'da 11.891'e düşmüştür. Burada takipli alacakların tahsilatlarının gerçekleşme oranı % 29,67'dir. 1997 yılında takipli dosya sayısı 10,574'e düşmüş, 1998'de 14.956'ya, 1999'da 21.198'e ve 2000 yılında 24.761'e yükselmiştir. 1995 yılında devreden takipli dosya sayısı 12.700 iken 1996 yılında 11.800'e, 1997'de 52.658'e 1998'de 57.592'ye yükselmiştir. 1999 ve 2000 yıllarında ise ani bir düşüş olmuş ve 1999 yılında 4.520 ve 2000 yılında da 9.752 dosya devretmiştir. Takipli alacakların tahsilatının gerçekleşme oranları ise 1999 yılında % 21,32 ve 2000 yılında ise % 39,38'dir. 1997 ve 1998 yıllarında ise takibe alınan dosya sayılarında çok büyük artışlar olmuştur. Vergi yönetimi bu konuda etkinlikten çok uzaklaşmıştır.

Örneğin Erzincan Defterdarlığının 31.12.2001 tarihi itibarıyla takip, icra-satış servislerinden alınan bilgilere göre; 2001 yılında toplam takipli dosya sayısı 30.065 iken 2002 yılına devreden takipli dosya sayısı 25.286'dır. Görüleceği üzere sadece 4.466 dosya sonuçlandırılabilmiştir. 313 dosya ise tahsilat imkansızlığı nedeniyle terkin edilmiştir. 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliğine göre tecil talebinde bulunan mükellef sayısı ise 1010'dur. Tahakkuk ve tahsilat oranları genellikle yıllar itibarıyla düşüş gösterirken, takipli borçlarda tahsilat oranı artmaktadır.¹³ Ancak bu artışa rağmen halen takibe intikal eden borçların önemli bir miktarı tahsil edilememekte ve ertesi yıla devretmektedir.

Tablo 16

TÜRKİYE'DE TAKİPLİ ALACAKLARIN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI

YILLAR	Vergi Gelirleri (Milyar TL.)(1)	Takipli Alacak Tahsilatları (Milyar TL.)(2)	(2)/(1)
1995	1,084,350	97,551	9
1996	2,244,094	112,505	5
1997	4,745,484	162,796	3,4
1998	9,228,596	273,966	3
1999	14,807,267	976,233	6,6

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr/mbulten/T3-1-4.htm.

¹³ MALİYE BAKANLIĞI Erzincan Defterdarlığı, Toplam Kalite Yönetimi, "Mükemmelliğe Doğru Yolculuk" (Erzincan 2002), s: 65.

Tablo 16'deki verilerden de görüldüğü gibi, 1995-1998 yılları arasında takipli alacakların vergi gelirlerine oranında sürekli bir azalma söz konusudur. Bu da cebren tahsil işlemlerinde vergi yönetiminin son derece başarısız ve yetersiz kaldığını göstermektedir. 1995 yılında vergi gelirlerinin % 9.0'ı cebren tahsil yollarıyla sağlanmışken, 1998 yılında bu oran ancak % 3.0 oranında gerçekleşmiştir. Yani dört yıllık bir dönemde cebren tahsilat yollarıyla tahsil edilen vergilerde nispi olarak üç kat bir azalma yaşanmıştır. 1999 yılında takipli alacak tahsilatlarının vergi gelirlerine oranı % 6.6'ya çıkmıştır. Bu da söz konusu yılda tahakkuk/ tahsilat oranının düşük gerçekleşmesinden dolayı vergi yönetiminin daha fazla cebren tahsilat yollarına başvurmasından kaynaklanmaktadır.¹⁴

Örneğin genel bütçe vergi gelirlerinin 2.769.953.000.000 Türk lirası 2000 yılından 2001 yılına tahakkuk bakayası olarak intikal etmiştir.¹⁵ Yani Devlet bu miktar gelirini tahsil edememiştir.

Takibe intikal eden borçların önemli bir miktarının tahsil edilemediği ve ertesi yıla devrettiği tablo 15'de görülmektedir. İcrai takip işlerindeki gecikme ve birikmenin giderilmesi için tedbirler alınmadığı takdirde bu rakamların daha da büyümesi kaçınılmaz olacaktır.

Tahsil edilemeyen bu miktar bir sonraki mali yıla takibe alınan vergi borcu olarak geçecektir. Takipli borçların tahsil edilmesindeki başarı bugün halen % 50-60 civarındadır. Bu da göstermektedir ki devlet her yıl büyük bir vergi gelirini kaybetmektedir. Yani vergi idaresi bu konuda etkinliğe ulaşamamıştır.

1.3. Düzenlenen Ödeme Emri Sayısı

Vergi yönetimi, hazinenin zarara uğramaması ve yükümlünün yasalara uygun olarak vergisini kendiliğinden vermesini sağlayacak biçimde etkin olmalıdır. Tahakkuk etmiş bir verginin süresinde ödenmemesi durumunda, yükümlüye ek parasal yükümlülükler yüklenmelidir. Bu nedenle tahsilat işlevi, icrai yetkileri de gerektirmektedir.¹⁶

Bu yetkinin kullanılmasının en güzel örneklerinden birisi, vergi yönetiminin ödeme emrini düzenleyerek, mükellefe tebliğ etmesidir.

¹⁴ GERÇEK, A.g.e., s: 225

¹⁵ MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, 2000 Yılı Faaliyet Raporu, s: 135.

¹⁶ ERDEM, A.g.e., s: 19.

Mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödememeleri durumunda, vergi yönetiminin alacağının peşinde olduğunu ve alacağını zamanında tahsil edemediği için maruz kaldığı kaybı telafi edebilmek amacıyla, vergi alacağı yanında, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesi gereği gecikme zammını da isteyeceğini belirten ödeme emri, hukuksal sürecin düzgün bir şekilde, sakatlığa yol açmadan devam edebilmesi için mükellef adına düzenlenir.

Ödeme emri vergi alacağının asıl ve fer'ileri için düzenlenir. Vergi borcunun aşılınan ödeme emrinde yer almasına karşın ceza miktarının belirtilmemesi, mükellefin ödemesi gereken miktarı tam olarak bilememesine neden olmaktadır. Ancak vergi borcunun asıl ve fer'ilerini tam olarak tespit edip belirtmekte mümkün olamamaktadır. Fakat ödeme emrinin düzenlendiği gün itibariyle ne kadar vergi borcunun olduğunu, bir ay içerisinde öderse gecikme zammının ne kadar, iki ay içerisinde öderse ne kadar olacağını not olarak belirtmek, mükellefin kendi isteğiyle vergi borcunu ödemesine yardımcı olabilir. Böylece vergi yönetiminde görev alan personelinde bunu takip etmesi açısından bir kolaylık oluşur.

Mükellefe uyarı notu şeklinde düzenlenen ödeme emrinin tutarının, vergi yönetiminin tahakkuk ettirdiği ancak tahsil edemediği miktara yakın bir tutar olması, söz konusu yönetimin ne kadar titiz davrandığının, görevini ne derece iyi yerine getirdiğinin, alacağını ne derece etkin takip ettiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Yinede her yıl vergi bakayalarında bir artış olduğu görülmektedir. Peki bu artan bakayaları takip etme konusunda vergi yönetimi ne yapıyor? Bu sorunun cevabı, düzenlenen ödeme emrinin tutarı ve miktarı olacaktır. Çünkü daha öncede belirtildiği gibi, vergi alacağında cebren tahsil hükümlerinin uygulanabilmesi için kanuna uygun surette ödeme emri gönderilmesi, mükelleflere ödemenin yapılmaması veya mal bildiriminde bulunulmaması durumunda cebren tahsil hükümlerinin uygulanacağını bildirilmesi gerekir. Aksi takdirde yapılan işlemler hükümsüz sayılır ve zamanaşımı süresi işlemeye devam eder.

Burada verilecek sayısal veriler bize; bir vergi yönetiminin görev ve yetki alanı içerisinde vergi bakayasının oluşması halinde, vergi yönetiminin cebren tahsil hükümlerini uygulayabileceğini ve takip sürecini başlatacağını bu miktar için ne kadar ödeme emri düzenleyerek alacağının peşine düşeceğini ve düzenlediği ödeme emirlerinin ne kadarını tebliğ ederek hüküm ifade eder konuma getireceğini gösterir. Zira tebliğ işlemi,

ödeme emrinin düzenlenmesi kadar önemlidir. Aksatılması durumunda ise işlemleri hükümsüz kılarak iptal davasına konu oluşturabilir. Bu sürecin doğru işlemesi, mükellefin borcunu ödememesi durumunda teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takip edilmesi veya haciz işlemlerine devam edilebilmesi açısından önemlidir.

Tablo 17
ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN BİLGİLER

(1.000 TL.)

YILLAR	İLLER	TAKİPLİ BORÇ MİKTARI	DÜZENLENEN ÖDEME EMRİ		TEBLİĞ EDİLEN ÖDEME EMRİ	
			SAYISI	TUTARI	SAYISI	TUTARI
1995	AMASYA	254,926	23,780	254,926	21,300	240,580
	BAYBURT	29,174	2,108	29,174	2,052	28,151
	ÇORUM	244,942	19,503	244,942	18,124	231,714
	GİRESUN	286,595	24,510	286,595	23,150	173,318
	GÜMÜŞHANE	14,687	6,106	14,232	1,623	10,470
	RİZE	1,128,000	16,175	1,218,000	14,570	982,742
	SAMSUN	416,636	42,800	416,636	21,300	217,355
	SİNOP	93,500	9,220	93,500	8,650	105,980
	TOKAT	650,810	37,325	650,810	24,220	547,525
	ZONGULDAK	7,937,698	43,517	7,937,698	34,315	6,540,890
1996	AMASYA	710,420	24,805	710,420	17,210	590,710
	BAYBURT	19,523	1,486	19,523	1,210	17,211
	ÇORUM	255,646	20,755	255,646	20,105	241,903
	GİRESUN	1,020,100	31,637	1,020,100	22,415	1,218,185
	GÜMÜŞHANE	17,978	7,211	20,015	1,842	16,895
	RİZE	1,448,000	27,430	1,448,000	21,610	967,568
	SAMSUN	842,841	11,891	842,841	8,553	655,328
	SİNOP	210,100	9,798	210,100	8,400	197,500
	TOKAT	845,617	11,510	845,617	9,760	755,716
	ZONGULDAK	3,100,892	22,100	3,100,892	11,600	2,740,590
1997	AMASYA	8,542,690	27,640	8,542,690	23,400	7,540,600
	BAYBURT	81,680	1,866	81,680	1,712	79,998
	ÇORUM	448,863	21,457	448,864	22,903	437,857
	GİRESUN	7,595,614	21,640	7,595,614	17,021	6,940,465
	GÜMÜŞHANE	23,919	2,564	29,080	1,312	24,880
	RİZE	2,321,410	18,340	2,321,410	13,321	1,876,500
	SAMSUN	450,504	10,574	450,504	7,223	328,542
	SİNOP	2,840,900	23,060	2,840,900	18,650	2,530,410
	TOKAT	10,628,405	32,620	10,628,405	23,400	8,590,620
	ZONGULDAK	34,495,810	36,800	34,495,810	27,603	28,594,463

YILLAR	İLLER	TAKİPLİ BORÇ MİKTARI	DÜZENLENEN ÖDEME EMRİ		TEBLİĞ EDİLEN ÖDEME EMRİ	
			SAYISI	TUTARI	SAYISI	TUTARI
1998	AMASYA	967,543	8,720	950,500	7,763	850,500
	BARTIN	953,227	6,710	953,227	6,540	920,100
	BAYBURT	119,957	2,286	119,957	2,201	118,789
	ÇORUM	916,297	24,693	916,298	23,108	891,113
	GİRESUN	1,690,300	13,200	1,690,300	12,740	1,528,892
	GÜMÜŞHANE	57,667	2,463	90,453	1,440	58,453
	RİZE	1,817,640	13,650	1,817,640	11,355	1,618,298
	SAMSUN	697,820	14,956	697,820	10,223	598,174
	SİNOP	581,296	9,100	581,296	7,860	421,300
	TOKAT	2,420,100	16,940	2,420,100	14,950	1,819,712
	ZONGULDAK	5,428,320	38,620	5,428,320	31,300	4,737,193
1999	AMASYA	3,014,617	24,300	2,624,300	17,650	2,100,716
	BARTIN	2,320,500	17,420	2,320,500	15,430	1,920,888
	BAYBURT	86,646	2,897	86,646	2,711	83,758
	ÇORUM	546,240	26,302	546,240	24,907	498,770
	GİRESUN	3,993,733	17,300	3,993,733	16,740	3,638,836
	GÜMÜŞHANE	162,906	2,717	197,398	1,100	166,298
	RİZE	3,310,100	14,010	3,310,100	13,580	3,210,100
	SAMSUN	1,248,273	21,198	1,248,273	15,929	947,985
	SİNOP	1,328,159	10,210	1,328,159	9,430	1,200,200
	TOKAT	5,040,658	22,849	5,040,658	19,310	4,669,520
	ZONGULDAK	10,219,500	30,610	10,129,500	27,840	8,796,543
2000	AMASYA	3,540,610	13,150	3,540,610	11,405	3,250,120
	BARTIN	2,376,232	14,570	2,376,232	10,610	1,876,230
	BAYBURT	228,919	2,993	228,919	2,990	228,010
	ÇORUM	2,605,615	28,378	2,605,616	27,110	2,407,608
	GİRESUN	6,152,500	19,100	6,152,500	18,400	5,100,620
	GÜMÜŞHANE	282,451	3,822	250,921	1,758	218,921
	RİZE	5,310,840	21,420	5,310,840	17,642	4,320,400
	SAMSUN	12,012,537	24,761	12,012,537	13,834	8,679,250
	SİNOP	1,905,517	3,140	1,905,517	2,850	1,420,310
	TOKAT	4,128,370	7,850	4,128,370	6,740	3,980,870
	ZONGULDAK	14,210,520	18,640	14,210,520	13,400	12,240,800

Kaynak: İl Defterdarlıkları Yıllık Faaliyet Raporları.

Takibe alınan borç miktarlarının ilgili memurlarca kontrolünden sonra, eğer söz konusu borçla ilgili olarak mükellefin vergi yönetimine vermiş olduğu bir teminat varsa ya da vergi dairesinden alacaklı ise, bu durumda ödeme emri düzenlenmeden doğrudan teminatın paraya çevrilmesi ya da mahsup işleminin yapılması ile takibat işlemi tamamlanmaktadır. Eğer söz konusu durumlar gerçekleşmezse ödeme emri düzenlenerek kanunda belirtilen sürecin işlemesi sağlanmaktadır. Tablo 17 incelendiğinde, her yıl artan takipli alacak miktarına bağlı olarak düzenlenen ödeme emri miktarı da artmıştır. Buradan söz konusu illerde vergi alacağının güvence altına alınması için teminat alınmadığı sonucu çıkarılabilir. Zira bu sonuç yanıltıcı olmaz. Çünkü araştırma konusu illerde takipli borç için vergi yönetimine verilmiş bir teminat

olsaydı, bu alacak miktarı için ödeme emri düzenlenmeden teminatın doğrudan paraya çevrilmesi gerekirdi. Oysa takipli borç miktarı ile düzenlenen ödeme emri miktarı eşittir. Bu da vergi borcu için teminat alınmadığının bir göstergesidir. İl Defterdarlıklarından gelen bilgiler arasında da alınan teminat miktarı hakkında bilgiler bulunmamaktadır. Ayrıca bütün illerde düzenlenen ödeme emirlerinin tamamının mükelleflere tebliğ edilemediğini görmekteyiz. Bu da göstermektedir ki, vergi yönetimi cebren tahsil aşamasının daha başında yani vergi borcunun takibe alınma işlemlerinin başında bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır.

Burada göz önüne alınması gereken husus; teminat istenmesini gerektiren bir durumunun meydana gelmesi halinde, yönetimin teminat almaması sonucu oluşan hazinenin zararını tazmin için kanunda herhangi bir hükmün bulunmamasıdır. Yeni hazırlanan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının 5. ve 43. maddelerinde kamu yönetiminin temel işleyişinden ve yöneticilerin sorumluluklarından söz edilmektedir. Bu sorumluluk yöneticilerin üst kademelere karşı sorumluluğudur. Ancak tasarıda da hazine zararının meydana gelmesi halinde ne yapılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. 6183 sayılı kanunda olduğu gibi, tasarıda da böyle bir hükmün olmaması, vergi yönetiminin vergi alacağını teminat altına alması konusunda gevşek davranmasına neden oluşturacaktır.

1.4. Uygulanan Haciz İşlemlerinin Sayısı

Vergi yönetiminin cebren tahsil konusunda elinde bulunan önemli bir yetki de haciz uygulamasıdır.

Takipli borç miktarı ve dosya sayısı tek başına bir şey ifade etmeyebilir. Ancak takibe alınan borç miktarının ne kadarına haciz işleminin uygulandığını ve bu dosyalardan ertesi yıla ne kadarının devrettiğini bilmekle bir sonuç çıkartabiliriz.

Tablo 18
HACİZ İŞLEMLERİNE AİT BİLGİLER

(Milyon TL.)

YIL LAR	İLLER	TAKİP Lİ DOSYA SAYISI	TAKİPLİ BORÇ MİKTARI	HACİZ VARAKASI SAYISI (*)	YAPILAN HACİZ TUTARI	DEVREDEN HACİZ VARAKASI		HACİZ TUTARI YÜZDESİ (%)
						SAYISI	TUTARI	
1995	AMASYA	23,780	254,926	7,830	130,420	21,300	240,580	51
	BAYBURT	2,108	29,174	516	11,512	492	5,151	39
	ÇORUM	860	244,942	870	117,410	270	32,154	47
	GİRESUN	24,510	286,595	8,100	146,820	23,150	173,318	51
	GÜMÜŞHANE	8,815	14,687	1,287	11,451	8,815	14,687	77
	RİZE	16,175	1,128,000	9,560	650,560	14,570	982,742	57
	SAMSUN	42,800	416,636	10,310	210,500	21,300	217,355	50
	SİNOP	9,220	93,500	1,920	38,124	8,650	105,980	40
	TOKAT	37,325	650,810	2,850	194,500	24,220	547,525	29
ZONGULDAK	43,517	7,937,698	6,120	2,930,500	34,315	6,540,890	36	
1996	AMASYA	24,805	710,420	5,420	352,410	17,210	590,710	49
	BAYBURT	1,486	19,523	321	8,321	250	2,780	42
	ÇORUM	1,877	255,646	1,843	129,855	614	41,108	50
	GİRESUN	31,637	1,020,100	11,700	664,725	22,415	1,218,185	65
	GÜMÜŞHANE	9,375	17,978	1,555	20,198	9,375	17,978	112
	RİZE	27,430	1,448,000	7,856	324,450	21,610	967,568	22
	SAMSUN	11,891	842,841	2,124	290,825	8,553	655,328	34
	SİNOP	9,798	210,100	650	50,810	8,400	197,500	24
	TOKAT	11,510	845,617	1,890	252,637	9,760	755,716	29
ZONGULDAK	22,10	3,100,892	2,763	1,892,100	11,600	2,740,590	61	
1997	AMASYA	27,640	8,542,690	9,740	3,785,520	23,400	7,540,600	44
	BAYBURT	1,866	81,680	191	15,094	58	6,480	18
	ÇORUM	3,327	448,863	2,930	214,870	917	97,403	47
	GİRESUN	21,640	7,595,614	4,987	3,328,510	17,021	6,940,465	43
	GÜMÜŞHANE	10,110	23,919	904	6,447	10,110	23,919	26
	RİZE	18,340	2,321,410	2,410	1,320,480	13,321	1,876,500	56
	SAMSUN	10,574	450,504	1,205	183,620	7,223	328,542	40
	SİNOP	23,060	2,840,900	5,450	840,650	18,650	2,530,410	29
	TOKAT	32,620	10,628,405	6,728	5,420,100	23,400	8,590,620	50
ZONGULDAK	36,800	34,495,810	2,428	6,672,900	27,603	28,594,463	19	
1998	AMASYA	8,720	950,500	749	328,500	7,763	850,500	34
	BARTIN	6,710	953,227	650	278,600	6,540	920,100	29
	BAYBURT	2,286	119,957	232	18,298	150	9,250	15
	ÇORUM	4,815	916,297	3,051	224,175	1,617	117,140	24
	GİRESUN	13,200	1,690,300	5,400	428,300	12,740	1,528,892	25
	GÜMÜŞHANE	6,120	57,667	1,217	50,796	6,120	57,667	88
	RİZE	13,650	1,817,640	3,510	485,753	11,355	1,618,298	26
	SAMSUN	14,956	697,820	4,820	295,100	10,223	598,174	42
	SİNOP	9,100	581,296	2,750	198,517	7,860	421,300	34
TOKAT	16,940	2,420,100	5,931	856,720	14,950	1,819,712	35	
ZONGULDAK	38,620	5,428,320	3,234	1,285,620	31,300	4,737,193	23	

YIL LAR	İLLER	TAKİP Lİ DOSYA SAYISI	TAKİPLİ BORÇ MİKTARI	HACİZ VARAKASI SAYISI (*)	YAPILAN HACİZ TUTARI	DEVREDEN HACİZ VARAKASI		HACİZ TUTARI YÜZDESİ (%)
						SAYISI	TUTARI	
1999	AMASYA	24,300	2,624,300	6,420	521,650	17,650	2,100,716	19
	BARTIN	17,420	2,320,500	2,820	328,479	15,430	1,920,888	14
	BAYBURT	2,897	86,646	6	14,748	6	14,748	17
	ÇORUM	4,928	546,240	3,417	291,970	1,809	157,185	53
	GİRESUN	17,300	3,993,733	5,733	992,850	16,740	3,638,836	24
	GÜMÜŞHANE	6,520	162,906	900	88,894	6,520	162,906	54
	RİZE	14,010	3,310,100	6,673	1,274,756	13,580	3,210,100	38
	SAMSUN	21,198	1,248,273	8,670	432,524	15,929	947,985	34
	SİNOP	10,210	1,328,159	1,840	356,793	9,430	1,200,200	26
	TOKAT	22,849	5,040,658	6,420	1,986,100	19,310	4,669,520	39
ZONGULDAK	30,610	10,219,500	3,718	3,972,580	27,840	8,796,543	38	
2000	AMASYA	13,150	3,540,610	7,400	1,556,700	11,405	3,250,120	43
	BARTIN	14,570	2,376,232	628	967,655	10,610	1,876,230	40
	BAYBURT	2,993	228,919	166	25,602	112	14,280	11
	ÇORUM	6,272	2,605,615	4,725	1,417,605	1,824	451,177	54
	GİRESUN	19,100	6,152,500	5,791	2,750,620	18,400	5,100,620	44
	GÜMÜŞHANE	8,320	282,451	1,210	144,500	8,320	282,451	51
	RİZE	21,420	5,310,840	8,427	2,567,000	17,642	4,320,400	48
	SAMSUN	24,761	12,012,537	11,650	4,855,600	13,834	8,679,250	40
	SİNOP	3,140	1,905,517	742	358,620	2,850	1,420,310	18
	TOKAT	7,850	4,128,370	1,824	1,567,890	6,740	3,980,870	37
ZONGULDAK	18,640	14,210,520	1,982	1,786,300	13,400	12,240,800	12	

Kaynak: İl Defterdarlıkları Yıllık Faaliyet Raporları.

(*) Yıl içinde düzenlenen haciz varakası sayısı

Tablo 18 incelendiğinde görüleceği üzere istisnai durumların dışında, incelenen illerde takipli alacakların ortalama % 45' lik kısmı haciz yoluyla tahsil edilmiştir. Ayrıca düzenlenen haciz varakalarının büyük bir kısmı sonuçlandırılmamış ve bu miktarlar tahsil edilemeyerek ertesi yıla devretmiştir.

Örneğin, Samsun Defterdarlığının 1995 yılında toplam 416.636.000.000.TL.lık takipli borç miktarının 210,500,000,000.TL.lık kısmı için haciz işlemi uygulanmıştır. Yani takibe alınan borç miktarının % 50'si için haciz yoluyla takibe başlanılmıştır. Adı geçen Defterdarlığın 1995 yılında devreden haciz varakası sayısı 21.300'dür. 1996 yılında 12.747 dosya sonuçlandırılmış, 8.553 haciz varakası dosyası ertesi yıla devretmiştir. Görüleceği üzere 1996 yılında takipli borç miktarı 842.841.000.000.TL. iken yapılan haciz tutarı 290.825.000.000.TL.dir ve bu haciz yoluyla takibe alınan miktar, toplam miktarın ancak % 34'ü kadardır. 1997 yılında ise bu oran % 40'dır. Aynı ilde 1997 yılında 1.205 haciz varakası daha düzenlenmiş ve 1996 yılından devreden 8.553 haciz varakası ile birlikte toplam 9.758 haciz varakası dosyasından 2.535'i 1997 yılında sonuçlandırılmış, 7.223 dosya 1998 yılına devretmiştir. 1997 yılında hacizli

dosyaların ancak % 25'i sonuçlandırılabilmiştir. 1998 yılında takipli borç miktarı 697.820.000.000. TL. ye düşerken bu dönemde yapılan haciz tutarı ise 295.100.000.000. TL. olmuştur. Yani takipli borç miktarının ancak % 42'si haciz yoluyla takibe alınmıştır. Aynı yıl Samsun ilinde 4.820 haciz varakası daha düzenlenmiştir. Devreden 7.223 dosya ile birlikte toplam 12.043 dosyadan 1.820'i 1998 yılında sonuçlandırılmış, 10.223 dosya ise 1999 yılına devretmiştir. 1998 yılında da hacizli dosyaların ancak % 15'i sonuçlandırılmıştır. 1999 yılında takipli borç miktarının % 34'ü haciz yoluyla takip edilirken, 8670 haciz varakası daha düzenlenmiş; önceki yıldan devreden 10.223 dosya ile birlikte toplam 18.893 dosyadan 2.964 dosya 1999 yılında sonuçlandırılmıştır. 15.929 dosya ise 2000 yılına devretmiştir. 1999 yılında da hacizli dosyaların ancak % 15,6'ı sonuçlandırılmıştır. 2000 yılında ise haciz tutarı yüzdesi % 40 olurken, toplam 11.650 haciz varakası dosyası düzenlenmiştir. Önceki yıldan devreden dosyalarla birlikte toplam 27.579 haciz varakası dosyası olmuştur. Bu dosyalardan 13.745'i sonuçlandırılabilmiştir. 2000 yılında da sonuçlandırılan hacizli dosya sayısı toplam hacizli dosya sayısının ancak % 49'udur.

Bayburt Defterdarlığında 2000 yılında toplam 228.919.000.000.TL.lık takipli borç miktarının 25.602.000.000. TL.lık kısmı için haciz işlemi uygulanmıştır. Yani takibe alınan borç miktarının % 11'i için haciz yoluyla takibe başlanılmıştır. Aynı yıl düzenlenen haciz varakası sayısı 166, sonuçlandırılan haciz varakası sayısı ise 54'dür. Toplam 112 dosya ertesi yıla devretmiştir. Yani dosya sayısının yalnızca % 11'i sonuçlandırılabilmiştir.

Çorum Defterdarlığının 2000 yılında 2.605.615.000.000.T.lık takipli borç miktarının 1.417.605.000.000. TL.lık kısmı için haciz işlemi uygulanmıştır. Yani takibe alınan borç miktarının % 54'ü için haciz yoluyla takibe başlanılmıştır. Aynı yıl düzenlenen haciz varakası sayısı 4.725, sonuçlandırılan haciz varakası sayısı ise 2.901'dir. Toplam 1.824 dosya ertesi yıla devretmiştir. Bu hacizli dosya sayısının % 54'dür.

Erzincan Defterdarlığında 2001 yılında düzenlenen haciz varakası sayısı 3.677, sonuçlanan haciz varakası sayısı ise 869'dur. Toplam 2.808 dosya ertesi yıla devretmiştir. Düzenlenen ve sonuçlanan hacizli dosyalar arasında büyük bir uçurum bulunmaktadır. Hacizli dosyaların sadece % 24 sonuçlanabilmiştir.¹⁷

¹⁷ Erzincan Defterdarlığı, A.g.e., s: 135.

İl Defterdarlıklarının faaliyet raporlarının incelenmesinden, vadesinde ödenmeyen vergi borcu için iflas yoluyla takibe gidilmediği görülmüştür. Kefilin takibe alındığı veya teminatın paraya çevrildiğine dair kayıtlara da rastlanılmamıştır. Bu da haciz uygulamasının önemini artırmaktadır. Oysa 18 numaralı tabloya baktığımızda, Gümüşhane Defterdarlığının dışındaki hemen hemen bütün illerde düzenlenen hacizli dosyaların yarısı bile aynı yıl içerisinde sonuçlandırılmamıştır. Bu da göstermektedir ki, araştırma konusu illerdeki vergi yönetimleri haciz uygulamasında etkinliğe ulaşamamıştır.

1.5. İhtilafli Dosyalar

Vergi yönetiminin re'sen icra yetkisini kullanarak alacağına kavuşmak için yapmış olduğu işlemlere karşı mükellefin dava açma hakkı her zaman bulunmaktadır. Konunun yargısal sürece intikal etmesi ihtilafli dosyaların oluşmasına neden olmaktadır.

Söz konusu ihtilafli dosyaların sayısı mükelleflerin vergi yönetiminin yapmış olduğu işlemlerin doğruluğuna duyduğu güvenin bir göstergesini olarak kabul edileceği daha önce de belirtilmiştir. Tablo 19 ve 20'nin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere ihtilafli dosyaların sayısının çok yüksek olmamasına karşın, sonuçlanan dosya sayıları oldukça düşüktür.

Tablo 19

İHTİLAFLI DOSYALARA İLİŞKİN BİLGİLER

YIL LAR	İLLER	DEVAM EDEN DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	İCRA DOSYASI SAYISI	CEZA DOSYASI SAYISI	TOPLAM
1995	AMASYA	198	22	11	42	273
	BAYBURT	6	4	-	-	10
	ÇORUM	-	9	-	-	9
	GİRESUN	97	31	15	33	176
	GÜMÜŞHANE	4	2	-	-	6
	RİZE	85	16	21	42	164
	SAMSUN	124	97	35	52	308
	SİNOP	52	11	21	32	116
	TOKAT	221	115	67	94	497
ZONGULDAK	274	78	33	57	442	

YIL LAR	İLLER	DEVAM EDEN DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	İCRA DOSYASI SAYISI	CEZA DOSYASI SAYISI	TOPLAM
1996	AMASYA	245	31	17	87	380
	BAYBURT	5	6	-	-	11
	ÇORUM	-	13	-	-	13
	GİRESUN	68	14	-	17	99
	GÜMÜŞHANE	5	3	-	-	8
	RİZE	172	61	9	15	257
	SAMSUN	215	32	48	179	474
	SİNOP	32	6	11	22	71
	TOKAT	179	42	31	65	317
	ZONGULDAK	234	67	21	38	360
1997	AMASYA	156	32	27	35	250
	BAYBURT	3	4	-	-	7
	ÇORUM	8	27	-	-	35
	GİRESUN	42	6	-	5	53
	GÜMÜŞHANE	2	-	-	-	2
	RİZE	61	32	-	-	93
	SAMSUN	73	32	51	152	308
	SİNOP	11	4	5	37	57
	TOKAT	57	21	15	12	105
	ZONGULDAK	132	31	21	17	201
1998	AMASYA	98	12	5	31	146
	BARTIN	-	-	-	-	-
	BAYBURT	7	6	-	-	13
	ÇORUM	15	12	-	-	27
	GİRESUN	15	3	3	18	39
	GÜMÜŞHANE	6	2	-	-	8
	RİZE	31	15	6	21	73
	SAMSUN	48	19	21	98	186
	SİNOP	25	12	5	16	58
	TOKAT	31	9	6	21	67
ZONGULDAK	94	27	11	21	153	
1999	AMASYA	110	16	5	32	163
	BARTIN	-	-	-	-	-
	BAYBURT	5	5	-	-	10
	ÇORUM	41	20	-	-	61
	GİRESUN	54	12	-	-	66
	GÜMÜŞHANE	5	2	-	-	7
	RİZE	41	11	5	21	78
	SAMSUN	168	45	67	71	351
	SİNOP	11	6	3	8	28
	TOKAT	41	12	17	12	82
ZONGULDAK	125	32	5	35	197	
2000	AMASYA	89	9	7	21	126
	BARTIN	3	-	-	7	10
	BAYBURT	4	5	-	-	9
	ÇORUM	29	19	-	-	48
	GİRESUN	21	17	2	17	57
	GÜMÜŞHANE	18	2	-	-	20
	RİZE	62	32	6	22	122
	SAMSUN	51	16	34	86	187
	SİNOP	15	8	-	37	60
	TOKAT	55	16	2	25	98
ZONGULDAK	144	35	12	48	239	

TABLO 20

KARARA BAĞLANAN DOSYALARIN İHTİLAFLI DOSYALAR İÇİNDEKİ ORANI

YIL LAR	İLLER	TOPLAM İHTİLAFLI DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYALARIN TOPLAM İHTİLAFLI DOSYALARA ORANI (%)
1995	AMASYA	273	22	8,05
	BAYBURT	10	4	40,00
	ÇORUM	21	9	42,85
	GİRESUN	176	31	17,61
	GÜMÜŞHANE	6	2	33,33
	RİZE	164	16	9,75
	SAMSUN	308	97	31,49
	SİNOP	116	11	9,48
	TOKAT	497	115	23,13
	ZONGULDAK	442	78	17,64
1996	AMASYA	380	31	8,15
	BAYBURT	11	6	54,54
	ÇORUM	26	13	50,00
	GİRESUN	99	14	14,14
	GÜMÜŞHANE	8	3	37,50
	RİZE	257	61	23,73
	SAMSUN	474	32	6,75
	SİNOP	71	6	8,45
	TOKAT	317	42	13,24
	ZONGULDAK	360	67	18,61
1997	AMASYA	250	32	12,80
	BAYBURT	7	4	57,14
	ÇORUM	35	27	77,14
	GİRESUN	53	6	11,32
	GÜMÜŞHANE	2	-	0
	RİZE	93	32	34,40
	SAMSUN	308	32	10,38
	SİNOP	57	4	7,01
	TOKAT	105	21	20,00
	ZONGULDAK	201	31	15,42
1998	AMASYA	146	12	8,21
	BARTIN	-	-	0
	BAYBURT	13	6	46,15
	ÇORUM	27	12	44,44
	GİRESUN	39	3	7,69
	GÜMÜŞHANE	8	2	25,00
	RİZE	73	15	20,54
	SAMSUN	186	19	10,21
	SİNOP	58	12	20,68
	TOKAT	67	9	13,43
ZONGULDAK	153	27	17,64	

YIL LAR	İLLER	TOPLAM İHTİLAFLI DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYALARIN TOPLAM İHTİLAFLI DOSYALARA ORANI (%)
1999	AMASYA	163	16	9,81
	BARTIN	-	-	0
	BAYBURT	10	5	50,00
	ÇORUM	61	20	32,78
	GİRESUN	66	12	18,18
	GÜMÜŞHANE	7	2	28,57
	RİZE	78	11	14,10
	SAMSUN	351	45	12,82
	SİNOP	28	6	21,42
	TOKAT	82	12	14,63
	ZONGULDAK	197	32	16,24
2000	AMASYA	126	9	7,14
	BARTIN	10	-	0
	BAYBURT	9	5	55,55
	ÇORUM	48	19	33,33
	GİRESUN	57	17	29,82
	GÜMÜŞHANE	20	2	10,00
	RİZE	122	32	26,22
	SAMSUN	187	16	8,55
	SİNOP	60	8	13,33
	TOKAT	98	16	16,32
	ZONGULDAK	239	35	14,64

Kaynak: İl Defterdarlıkları Yıllık Faaliyet Raporları.

1999 yılı verilerine göre Samsun ilinde kayıtlı 92.368 mükellefin olduğu, bu mükelleflerin işlemlerinin 1.059 memur tarafından yerine getirildiği ve memur başına 87 mükellefin düştüğü daha önce belirtilmiştir. (Tablo 14)

Tablo 19'in incelenmesinde ise 92.368 mükellefin bulunduğu Samsun ilinde 1998 yılından 1999 yılına 168 devam eden, 45 karara bağlanan, 67 icra, 71 ceza dosyası olmak üzere toplam 351 ihtilafli dosyanın devrettiği görülecektir. 1999 yılında 351 ihtilafli dosyadan ancak 45'i karara bağlanmıştır. Karara bağlanan dosya sayısı ihtilafli dosya sayısının ancak % 12,82'i kadardır.

Yine 41.444 mükellefin bulunduğu Tokat ilinde 575 memurun görev yaptığı ve memur başına 72 mükellefin düştüğü tablo 14'de görülmektedir. 41.444 mükellefin bulunduğu bu ilde 1999 yılında 82 ihtilafli dosyanın bulunduğu bu dosyaların ancak 12'sinin karara bağlandığı tablo 20'den anlaşılmaktadır. 1999 yılında karara bağlanan dosya sayısı, toplam ihtilafli dosya sayısının Tokat ilinde de ancak % 14,63'ü kadardır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılmaktadır ki, her yıl ihtilafli dosyaların ancak cüzi bir kısmı sonuçlanabilmektedir. İhtilafa konu olan bu gibi işlemlerde karar

sürecinin yavaş cereyan etmesi de vergi yönetiminin etkin görev yapmasını engellemektedir.

Türk yargı sisteminin etkinliği ile ilgili olarak yapılan bir araştırmada, İstanbul ilinde meydana gelen anlaşmazlıkların % 95,3'ünün vergi, vergiye bağlı cezalar ve fonlarla ilgili olduğu, tahsilat işlemlerinde çıkan anlaşmazlıkların ise % 21,5 ile ikinci sırada yer aldığı tespit edilmiştir.¹⁸ Açılan 895 davadan 193 tanesi ödeme emrine karşı açılmıştır. Vergi yönetiminin davacı olduğu bir dosyaya rastlanmadığı belirtilmektedir. Diğer önemli bir tespit, ödeme emirlerine karşı açılan davalarda korunma işleminin çok az olduğudur. Üç dosyada teminat istenmiş, 2 dosyada ihtiyati haciz, 3 dosyada haciz yapılmış ve 1 dosya ise teminat mektubunun paraya çevrilmesi ile sonuçlanmıştır. Kefalet ise hiçbir dosyada görülmemektedir. Bu sonuçlar vergi yönetiminin alacağı ile ilgili çok az endişe taşıdığını düşündürmektedir.¹⁹

TABLO 21
İHTİLAFLI MÜKELLEFLERİN TOPLAM MÜKELLEFLERİN İÇİNDEKİ ORANI (1999 YILI İTİBARIYLA)

İLLER	TOPLAM FAAL MÜKELLEFLERİN SAYISI	İHTİLAFLI MÜKELLEFLERİN SAYISI	İHTİLAFLI MÜKELLEFLERİN TOPLAM MÜKELLEFLERİN İÇİNDEKİ ORANI
AMASYA	16,084	163	0,60
ARTVİN	9,357	318	1,84
BARTIN	10,348	0	0
BAYBURT	2,807	10	0,17
BOLU	14,593	142	0,42
ÇORUM	24,540	61	0,13
GİRESUN	20,655	66	0,20
GÜMÜŞHANE	4,910	7	0,09
KASTAMONU	20,903	274	0,83
ORDU	31,839	231	0,42
RİZE	17,797	78	0,29
SAMSUN	55,894	351	0,38
SİNOP	18,627	28	0,15
TOKAT	41,444	82	0,19
ZONGULDAK	50,308	197	0,39
TOPLAM	298,758	2.008	0,40

Kaynak: İl Defterdarlıkları Yıllık Faaliyet Raporlarından Faydalanılarak Hazırlanmıştır.

¹⁸ Nihal SABAN, *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*, (İstanbul, 2000), s: 12

¹⁹ Aynı, s: 40.

Tablo 21’de illerin mükellef sayıları göz önüne alındığında ihtilafli mükelleflerin sayısının pek de fazla olmadığı görülmektedir. Örneğin 1999 yılında Samsun ilinde kayıtlı 92.368 mükellefin sadece 351’i ihtilafa konu olmuştur. İhtilafa konu olan mükellefler toplam kayıtlı mükelleflerin ancak % 0,38’ine tekabül etmektedir. Tokat ilinde de 1999 yılında 41.444 mükellefin 82’si ihtilafa konu olmuştur. İhtilafa konu olan mükellefler toplam mükelleflerin ancak % 0,19’una tekabül etmektedir.

İhtilafli dosyaların toplam dosyalar içindeki oranı % 0-2 seviyesinde olmasına rağmen, tabloda görüleceği üzere ihtilafli işlemlerde, ihtilafa konu olan ve devam eden dosya sayıları karara bağlanan ve sonuçlanan dosya sayılarından fazladır. Bu durum karar sürecinin yavaş cereyan ettiğinin bir göstergesidir. Karar sürecinin yavaş cereyan etmesi de vergi yönetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen önemli bir faktördür.

Tablo 22
KARAR DOSYALARININ DAĞILIMI

YIL LAR	İLLER	DANIŞTAYDAN GELEN KARAR SAYISI	BÖLGE İDARE MAH. GELEN KARAR SAYISI	VERGİ MAH. GELEN KARAR SAYISI	TOPLAM GELEN KARAR SAYISI
1995	AMASYA	5	6	11	22
	BAYBURT	1	1	2	4
	ÇORUM	4	9	8	21
	GİRESUN	6	12	13	31
	GÜMÜŞHANE	-	1	1	2
	RİZE	1	6	9	16
	SAMSUN	31	4	62	97
	SİNOP	2	3	6	11
	TOKAT	24	42	49	115
	ZONGULDAK	19	27	32	78
1996	AMASYA	3	11	17	31
	BAYBURT	1	1	4	6
	ÇORUM	7	9	10	26
	GİRESUN	2	4	8	14
	GÜMÜŞHANE	-	-	3	3
	RİZE	12	22	27	61
	SAMSUN	12	13	7	32
	SİNOP	1	2	3	6
	TOKAT	5	9	28	42
	ZONGULDAK	8	13	46	67
1997	AMASYA	6	8	18	32
	BAYBURT	1	-	3	4
	ÇORUM	5	10	12	27
	GİRESUN	1	3	2	6
	GÜMÜŞHANE	-	-	-	-
	RİZE	2	9	21	32
	SAMSUN	6	10	16	32
	SİNOP	1	1	2	4
	TOKAT	2	9	10	21
	ZONGULDAK	2	12	17	31

YIL LAR	İLLER	DANIŞTAYDAN GELEN KARAR SAYISI	BÖLGE İDARE MAH. GELEN KARAR SAYISI	VERGİ MAH. GELEN KARAR SAYISI	TOPLAM GELEN KARAR SAYISI
1998	AMASYA	3	4	5	12
	BARTIN	-	-	-	-
	BAYBURT	2	-	4	6
	ÇORUM	3	1	8	12
	GİRESUN	1	1	1	3
	GÜMÜŞHANE	2	-	-	2
	RİZE	2	3	10	15
	SAMSUN	7	2	10	19
	SİNOP	2	3	7	12
	TOKAT	1	3	5	9
	ZONGULDAK	4	7	16	27
1999	AMASYA	2	6	8	16
	BARTIN	-	-	-	-
	BAYBURT	2	-	3	5
	ÇORUM	3	1	16	20
	GİRESUN	1	4	7	12
	GÜMÜŞHANE	1	-	1	2
	RİZE	2	3	6	11
	SAMSUN	9	12	24	45
	SİNOP	1	2	3	6
	TOKAT	1	4	7	12
	ZONGULDAK	3	11	18	32
2000	AMASYA	2	3	4	9
	BARTIN	-	-	-	-
	BAYBURT	3	-	2	5
	ÇORUM	7	4	8	19
	GİRESUN	1	2	14	17
	GÜMÜŞHANE	1	-	1	2
	RİZE	2	4	26	32
	SAMSUN	4	7	5	16
	SİNOP	1	2	5	8
	TOKAT	3	5	8	16
	ZONGULDAK	2	5	28	35

Kaynak: İl Defterdarlıkları Yıllık Faaliyet Raporları.

Tablo 22 incelendiğinde ihtilafli dosyaların vergi mahkemelerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Yargı sürecinin uzun sürmesi tahsilatın gecikmesine ve vergi yönetiminin bu konuda etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır.

İnceleme konusu Defterdarlıklardan alınan bilgiye göre de; 1995 – 2000 yılları arasında hiçbir ilde vergi alacağının iflas yoluyla takibi yapılmamıştır.

2. VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN DİĞER KOŞULLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

IMF'in hazırlamış olduğu bir raporda, "etkin bir vergi idaresi" için, iyi bir bilgisayar donanımına sahip olma, vergi kaçakçılığının iyi izlenmesi, iyi bir denetim ve

kontrol planı yapılması, etkili bir ceza sisteminin kurulması, yüksek kalitede personel istihdamı ve bunlara düzeylerine uygun ücret verilmesi konuları belirtilmiştir.²⁰

Bu noktada vergiyi etkin bir şekilde tahsil edebilmek için öncelikle iyi düzenlenmiş bir vergi yasasına ihtiyaç vardır. Daha sonra da bu kanunu uygulayacak iyi örgütlenmiş bir vergi yönetimine ve vergi ödeme bilincine ulaşmış mükellefe. Bu üç etken etkin tahsilat için önemlidir. Ancak bu yeterli değildir. Bu üç etkenin dışında etkinliğin artmasında ya da azalmasında etki eden başka faktörlerde bulunmaktadır. Nitelikli personel, çağın şartlarına uygun bilgisayar donanımı ve iyi düzenlenmiş denetim, planlama ve vergi yönetimine yardımcı bazı kuruluşlar, vergi yönetiminin etkinliğinin artırılmasında etkili olan diğer faktörlerdir.

Çalışmamızda vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasında etkinliğini belirleyen kanun ve bunu uygulayacak vergi yönetimi hakkında gerekli bilgiler verilmiştir. Bunların yanı sıra etkinliği belirleyen diğer etkenlerden nitelikli personel, ve bilgisayar donanımının yönetimin etkinliğini nasıl etkilediği hakkında kısaca bilgi verilecek ancak etkinliklerinin değerlendirilmesi yapılmayacaktır.

Vergi yönetimi, kamu yönetiminin içerisinde yer almaktadır ve vergi yönetiminin başarılı olması, çalıştırmakta olduğu personelin niteliğinden etkilenmektedir. Personelin davranışları örgütlerin yönetsel etkinliklerini etkiler. Bu durumda, vergi yönetiminin etkinliği vergi personelinin yetenek ve bilgisinden etkilenmektedir. Bilgili ve yetenekli personele sahip yönetimlerin etkinliği daha fazla olmaktadır.

Bilgisayarın ekonomik yaşamın her alanında vazgeçilmez bir unsur olarak ortaya çıkması nedeniyle, vergi yönetiminin nitelikli eleman ihtiyacı da katlanarak artmaktadır.

Vergi yönetiminin sunduğu hizmetlerin kendine özgü özellikleri nedeniyle, hizmetlerin sunumunda bilimsel bilgi ve mesleki deneyim ihtiyacı önemli bir yer tutmaktadır. Cebren tahsil hükümlerini uygulayacak personelinde nitelikli olması son derece önemlidir. Kanunları iyi bilen, mesleki deneyime sahip, teknolojiye ayak uydurabilen, maddi olarak tatmin edilmiş memurların cebren tahsil hükümlerini daha başarılı uygulayacağı şüphesizdir. Zira, kanunun kendisine tanıdığı yetkiyi kullanırken, mükellefi hırpalamadan ve daha fazla gecikmeye meydan vermeden tahsil edebilme

²⁰ IMF, "Designing a Tax Administration Reform Strategy; Experiences and Guidelines" **IMF Working Paper**, (March 1997), s:9-31.

cesaretine haiz olabilecektir. Vergi yönetiminin etkin olabilmesi için ayrıca vergi memurlarının iş yükü ile orantılı sayıda olması gerekmektedir.

Diğer taraftan bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için vergi kanunlarının rasyonelliği yanında vergi yönetiminin, kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik alt yapıya, insan kaynağına ve ayrıca vergi kaçığı caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gerekir.²¹

Günümüzde teknolojinin ulaşılmış olduğu noktayı yakalama çabaları, diğer her kesimde olduğu gibi vergi yönetimi açısından da önemli bir konudur. Artan nüfusla orantılı olarak vergi yönetimlerinde de işlem yükü artmakta, veri akışı hızlanmaktadır. Bu hızlı akışa ayak uydurabilmenin ve çağdaş yöntemlerle değerlendirebilmenin en kolay yolu bilgisayarlı bilgi işlem sürecinin uygulanmasıdır.²²

Öte yandan, mükellefe hizmet verecek olan personelin çağdaş bir ortamda çalışması, vergi toplamının asgari koşullarından biri olarak kabul edilmelidir. Bu husus özellikle hizmette verimliliğin artırılması açısından büyük önem taşımaktadır. Gerçekten bilgisayar destekli bilgi işlem sistemi, diğer sistemlerden daha üstündür. Bilgisayarla ilgili problemlerin olmasına rağmen, etkinlik, kapasite, artan uygunluk ve maliyetlerdeki düşme göz önüne alındığında, hem problemlerin daha kolay çözülmesini sağlamakta, hem de bilgisayar kullanımını daha çekici hale getirmektedir. Vergi yönetiminin normal işlemlerinin bile büyük zaman aldığı kabul edildiğinde bilgisayar desteğinin vergi yönetimine büyük yararlar²³ sağlayacağı tartışılmasına gerek olmayacak şekilde açıklık göstermektedir.

²¹ MALİYE BAKANLIĞI: 2000 Yılı Bütçe Gerekçesi, (Ankara, 1999), s: 21.

²² ERDEM, A.g.e., s: 52.

²³ “Ülkeden ülkeye vergi toplama işlemleri değişir fakat beyanname ve ödeme işlemleri açısından ekseriyetle makineleşmiş bilgi işlem sistemleri kullanılır. Vergi beyannamelerinin kabulü ve ödemelerdeki işlemlerde, bilgisayarlar ödeme şekillerini önceden adreslendirebilir, rapor edilen verinin tutarlılığını ve doğruluğunu kontrol edebilir, vergileri hesaplayabilir, hesaplama hatalarını teşhis edebilir, mükellef kayıtlarını koruyabilir ve genel hesaplamaları kontrol ve kayıt edebilir ve ödeme, vergi tarhi ve para cezası bildirimlerini hazırlayabilir. Bilgisayarlaşmış sistem vergi icrasında ihmalleri teşhis edebilir, bildirimleri hazırlayabilir, gelişen matematiksel formülleri ve istatistiksel programları seçerek beyannamelerin kesin kontrollerini yapabilir, verileri araştırabilir ve diğer bilgisayar dosyalarını veya dış kaynakları ile saptamayı yapmak suretiyle vergiden kaçınmayı teşhis edebilir. En az maliyetle yapılması hususunda, makineleşmiş bilgi işlem sistemi programları, ekonomik analiz ve araştırma, vergi politikasının formüle edilmesi, yönetimde ve planlamadaki politik seçenekler ve vergi yönetimlerine yardım etmek için düzenlenmiş istatistiksel raporları ve etkisini göstermeyi ortaya koyabilir.” Richard M. BIRD and Oliver OLDMAN, *Taxation In Developing Countries*, (Fourth Edition, London, 1990), s: 470.

SONUÇ

Vergi yönetimine; vergi alacağını zamanında, kendi rızası ile ödemeyenlere 6183 sayılı Kanun gereğince cebren tahsil hükümlerini uygulaması için yetki verilmesi, vadesinde ödenmeyen vergi alacağının tamamının tahsil edilebileceği, vergi yönetiminin yasanın kendisine tanıdığı yetkileri kusursuz uygulayacağı ve etkin olacağı anlamına gelmez. Bir devletin vergi alacağını etkin bir şekilde cebren tahsil edebilmesi için öncelikle iyi bir vergi yasasına, sonrada iyi örgütlenmiş bir vergi yönetimine ve vergi ödeme bilincine ulaşmış iyi niyetli mükelleflere ihtiyaç vardır.

İnceleme konumuz olan vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasındaki etkinliğini değerlendirebilmek için, Amme Alacakları Kanunu ile vergi yönetimini ele alarak incelemek ve bunların etkinliğini değerlendirmek bizim için yeterli olacaktır. Mükellef unsuru vergi yönetiminin etkinliğini etkileyen önemli bir faktör olmakla birlikte, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasi koşullardan ve eğitim düzeyinden etkilenmektedir. Ekonomik veya siyasal faktörlerin mükellef üzerinde nasıl bir etki yaptığını ölçmek ise oldukça zordur. Bu nedenle A.A.T.U.H.K. ile vergi yönetiminin değerlendirmesini yapmak daha uygun olacaktır. Her iki unsurunda eleştirilecek yönleri bulunmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde “verginin bir vatandaşlık görevi olması” olgusu yerleşmemiştir. Oysa ülkemizde beyan esası uygulanmaktadır ve beyan esasının temelinde mükellefe güven yatmaktadır. Mükellefin vergiye olan inancının güçlü olması, vergi yönetiminin mükellefe karşı güveninin oluşmasında önemli bir koşuldur. Eğer mükellefin vergiye olan inancı güçlü değilse, beyan sisteminin işlemesi mümkün olmayacaktır. Zira beyan edilen unsurların hepsini tek tek kontrol etmek de mümkün değildir. Türk Vergi Sisteminde de bu konuda bir zafiyet olduğu söylenebilir. Bunun başlıca nedenlerinden birisi de, toplanan vergilerin etkin kullanılmadığına ilişkin inançtır. Oysa ki, bir ülkede mükellefin vergi sistemine olan güveninin oluşturulabilmesi için en önemli şartlardan birisi, vatandaşların vergi yönetiminin etkin olduğuna inanmalarının sağlanmasıdır.

Kanunda yapılan sık değişiklikler ve af beklentileri de vergi sistemine olan güvenin zayıflamasına neden olmaktadır. Güven zayıflığı da, vergi ödemelerinde gecikme ve dolayısıyla bakayaların artma nedenlerinden birisini oluşturmaktadır.

1. Kanunun Eleştirisi;

Yukarıda da belirtildiği gibi, aslında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun oldukça iyi düzenlenmiş bir yasadır. Buna rağmen bazı maddelerinin değiştirilmesi veya işlerlik kazandırılmasında fayda bulunmaktadır.

1.1. Söz konusu kanunun eleştirilecek maddelerinden birisi, aciz hali ile ilgili 75. maddesidir. Bu madde uygulamada hiç yaygın değildir. Vergi yönetimi, bu uygulamaya iyimser bakmamaktadır. Borcuna yetecek miktarda teminat gösteremeyen borçlunun tecil ve taksitlendirme talebinin uygun görülmemesi durumunda aciz halinin kabulü gerekir. Aciz halinde yetki vergi dairesi müdürünüdür. Ama hiçbir vergi dairesi müdürü kolaylıkla aciz haline karar verememektedir. Bu konudaki eleştiri, borcunu ödeyemeyecek durumda olanlara tanınan kanuni hakkın kullanılmadığı yönündedir. Oysa ki mükellefin vergi yönetimine güven duyması açısından bu maddenin işlerlik kazanması gereklidir.

1.2. 6183 sayılı kanun, cebir kullanma bakımından da eleştirilebilir. Kanunun 80. maddesi zor kullanarak kamu alacağının tahsil edilmesi ile ilgilidir. "Haciz uygulamasında istendiği takdirde, kilitli ve kapalı mahallin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecburidir. Gerekirse bu yerler zorla açtırılır. Kilit ve her türlü tedbirler kırılabilir. Haciz olunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir. Eğer borçlunun üzerinde haczi kabil kıymetli mallar bulunur ve kendi rızası ile teslim etmezse veya üzerinde saklarsa şahsına karşıda zor kullanılabilir."

Oysa ki memurun silahının bulunmaması nedeniyle böyle bir zor kullanımı söz konusu olamamaktadır. Yönetimin emniyet güçlerinden yardım istemesi ile böyle bir zor kullanım söz konusu olabilmektedir. Yalnız burada cebir sadece borçlunun şahsına kullanılabilir. Üzerinde borçluya ait bir mal bulunduğu iddiasıyla üçüncü bir şahsa karşı zor kullanmak kanun hükmüne uygun olmaz. Bu işlemler sırasında, ilgili kanunun altıncı maddesi hükmünce, kolluk kuvvetleri de (jandarma veya polis) her türlü yardımcı haciz görevlisine göstermek zorundadır. Zabita memurları tahsil dairesince verilen emri yapmaya mecbur olduklarından icraya memur olan kişi fiili mukavemet ve bir tertip karşısında bulunduğu takdirde polis ve jandarmadan tahsil dairesi vasıtasıyla yardım

isteyebilir. Ancak bu yardım talebinin tahsil daireleri tarafından polis müdürlüğü ve karakolları ile jandarma kumandanlıklarından yazı ile yapılmış olması gerekmektedir.

1.3. 6183 sayılı Kanununun 59. maddesi ile mal bildirimini, 60. maddesi ile mal bildiriminde bulunmayanlar, 61. maddesi ile de mal edinme ve mal artmaları ile ilgili hükümler getirilmiştir. 111. madde ile gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar, 112. madde ile mal edinme ve artmalarını bildirmeyenler, 113. madde ile de amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları mallarını bildirmeyenler hakkında uygulanacak cezalar belirtilmiştir. Bu cezalar ile borçlu mükelleflerden zoraki olarak kamu alacağının tahsili amaçlanmıştır. Ancak vergi yönetiminin borçlunun mallarını tespit etmesi pek mümkün görülmemektedir. Çünkü vergi yönetiminin istediği bilgilere ulaşması için diğer kuruluşlarla aynı kayıt sistemi içerisinde olması gerekirken, farklı sistemler içinde bulunması, sorunların yanıtının alınamamasına neden olmaktadır.

Örneğin; ülkemizde taşınmaz gayrimenkuller tapu tescili ile iktisap edilir. Ancak bir borçlunun gayrimenkulu olup olmadığının tapu sicil muhafızlığından öğrenilmesi için pafta, ada ve parsel numarasının bilinmesi gerekir. Yine borçlu mükellefin bankada mevduatının olup olmadığını öğrenebilmek için hesap numarasının, üzerinde kayıtlı aracının olup olmadığını öğrenebilmek içinde aracın plakasının bilinmesi gerekir.

Vergi yönetiminin; borçlu mükellefin üzerine kayıtlı taşınmazının ada, parsel numarasının, Bankadaki mevduatına ait hesap numarasının veya üzerine kayıtlı aracının plakasını bilmesi durumunda ilgili kuruluşlardan bilgi almasına zaten gerek yoktur. Zira bu durumda vergi yönetimi borçlunun bütün malları hakkında bilgi sahibidir. Önemli olan mükellef isminin bilinip, ada parsel ya da plaka numarasının bilinmemesi durumunda ilgili kuruluşların bu konuda bilgi verebilmesidir. Ancak kayıt sisteminin böylesine farklı oluşu, bu maddenin etkin olarak uygulanmasına engel olmaktadır. Bu nedenle diğer kuruluşlarla bilgi alış verişinin anlamlı olabilmesi için kayıt sistemleri konusunda yürütme ve yasama organına bu aksaklığı giderici yönde düzenlemeler yapma görevi düşmektedir. Aksi takdirde Türkiye’de borçlunun mallarının tespiti neredeyse imkansızdır.

Mükelleflerin bankalarda işlem yapmaları aşamasında (hesap açtırma vs.) kendilerinden vergi kimlik numaralarını beyan etmelerinin istenilmesi mükelleflerin

vergi kimlik numarası almalarını teşvik etmektedir. Bu durum ise mükellefleri kontrol etmek açısından önemli bir ilerlemedir.

1.4. 6183 sayılı Kanununun 110. maddesi ile “kamu alacağının tahsiline kısmen veya tamamen engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını; mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette, gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya asıl olmayan borçları ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır ve tevellüt eden zarar az ise verilecek ceza yarısına kadar indirilerek, eğer pek fahiş ise yarısına kadar artırılarak hüküm olunur.” şeklinde olup yalnızca borçlu mükellef hakkında cezai müeyyide getirilmiştir. Ayrıca bu müeyyidenin uygulanması için de borçlunun ödemek mecburiyetinde olduğu kamu alacağı için takip işlemlerine başlanması şartı bulunmaktadır.

Malı iktisap edenlerle, borç için takip işlemlerine başlanılmadan ellerinden mallarını hileli yollarla çıkaranlar hakkında hiçbir cezai müeyyide hükmü getirilmemiştir.

1.5. Diğer taraftan rasyonel bir vergi sistemi için, teminatın paraya çevrilmesi, haciz ve hacedilen malların paraya çevrilmesi, borçlunun iflasının istenmesi gibi cebren tahsil şekillerinin de yapılacak değişikliklerle basitleştirilmesi gereklidir.

2. Yasama ve Yürütme Organına İlişkin Eleştiriler;

Öncelikle, Anayasa gereği yasama görevini yapan TBMM'nin vergi tahsilatı açısından yeterli duyarlılığı göstermediğini söyleyebiliriz.

Bugüne kadar 6183 sayılı Kanununun bir çok maddesinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Ancak yapılan değişiklikler bir çok yönden karışıklıklara neden olmuştur. Yürütme organı; bütün vergi yasalarında olduğu gibi 6183 sayılı kanunda da yapılan tüm değişiklikleri, tebliğ, genelge, tamim gibi yasal dayanağı olmayan talimatlarla uygulayıcıların ve yükümlülerin içinden çıkamayacakları bir hale getirmiştir.

Kısaca yasama organı 6183 sayılı Kanunun yeniden düzenlenmesi için hiçbir girişimde bulunmamıştır. Ama 3505 ve 2689 sayılı kanunlarla af hükmü koyarak yılda

iki vergi affını yürürlüğe koymuş ve vergi mükelleflerinin zihninde psikolojik etki yaratarak vergisini zamanında ödeyene ceza, ödemeyene de mükafat verircesine kişilerin devlete ve adalete olan inançlarını daha da sarsmıştır.

Bir vergi kanununun yazılması sırasında elbette aksaklıklar meydana getirebilecek durumları önceden tespit etmek zordur. Ancak 6183 sayılı kanun uzun zamandır yürürlüktedir ve aksayan yönleri ortadadır. Bu nedenle 6183 sayılı kanunun yeniden gözden geçirilerek, aksayan yönlerinin ortadan kaldırılması ve daha etkin kullanılması için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ancak yasama organının bu konuda hiçbir girişimde bulunmadığı da görülmektedir.

3. Vergi Yönetimine İlişkin Eleştiriler;

3.1. Verginin takip ve tahsili konusunda vergi yönetiminin bir takım sorunlarının yanında eksiklikleri de bulunmaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü illerdeki ve ilçelerdeki vergi daireleri üzerindeki etkisini valilikler ve Defterdarlıklar aracılığı ile kullanmaktadır. Tüm talimatlar ve emirler defterdarlıklar kanalıyla vergi dairelerine ulaşmaktadır. Oysa ki vergi uygulamaları bakımından esas sorumluluk ve yetki vergi dairelerindedir. Maliye Bakanlığı her türlü kanun düzenlenmesinde, değişikliklerde vergi dairelerinin hiç bir surette görüşüne başvurmadığı gibi, tavsiyelerine de önem vermemektedir.

Vergi yönetimi; ülkemizde vergi tahsilatının önündeki engellerin kaldırılması ve modern çağın gereklerine uygun vergi tahsilatı açısından vergi kanunlarını uygulamak durumunda bulunan vergi daireleri müdürlerinin tavsiyelerini de dikkate almalıdır.

3.2. Vergi yönetiminin merkez ve taşra teşkilatı, hiyerarşik bir bütünlük içinde örgütlenmemiştir. Zira Gelirler Genel Müdürlüğünün Defterdarlar üzerinde doğrudan bir yetkisi bulunmamaktadır. Defterdarların vergiyle ilgili görevlerinin yanında daha bir çok önemli göreve sahip olması doğal olarak vergilendirmeye ilgili işlerle gereği gibi ilgilenememe sonucunu doğurabilmektedir. Bu durumda Genel Müdürlük ile Vergi Dairesi arasındaki bağlantı yeterli ve gerekli olduğu gibi sağlanamamaktadır. Kurulan Gelirler Bölge Müdürlükleri ise yeterli düzeyde yetki ve sorumluluğa sahip olmadıklarından etkin görev yapamamaktadırlar.

Vergi yönetimi bu sorunu en etkin bir şekilde çözebilmek için, Bakanlık ya da müsteşarlık şemsiyesi altında yarı özerk bir yapıda, başkanlık biçiminde örgütlenerek çözebilir. Bu tip örgütlenme modeli bir çok gelişmiş ülkede kullanılmaktadır. Ülkemizde de bir çok özerk yapılı kuruluş mevcuttur. (SPK, BDDK, RTÜK gibi.) Böylece vergi yönetimi, vergi kanunlarını ve usulüne uygun olarak tarafından alınan kararları türlü dış etkilerden uzak, tam bir tarafsızlıkla uygulayabilecek idari özerkliğe sahip olabilecektir.

3.3. Vergi dairesinin mükellefleri, mükellefiyete başlamalarından vergilerini zamanında ödemelerine kadar pek çok konuda takip etmesi ve mükellefte de kendisinin vergisel her konuda takip edildiği inancının oluşturulması açısından, vergi yönetiminin etkinliğinin artırılması konusu son derece önemlidir. Ancak pek çok vergi dairesinin yetki bölgesi üstesinden gelemeyeceği kadar geniş tutulduğundan, uygulamada bunun iyi işlemesi mümkün olamamaktadır. Ayrıca vergi dairesi müdürleri, yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak yükü altında olduklarından, planlama ve izleme gibi temel yöneticilik fonksiyonlarını yerine getirememektedirler Bu nedenle de kendilerine yetki verilen konularda, yetkilerini kullanma konusunda tereddütler yaşamakta, çoğu zaman da kullanmamaktadırlar.

3.4. Vergi yönetiminde uygulama servisinin iyi çalışmaması sonucu, icrai takibata alınacak vergilerin saptanması ve bu vergilerin tahsilatı gecikmektedir. Bunun yanında tahsilat da tamamıyla yapılamamaktadır. Vergi dairelerinin teçhizat bakımından yeterli imkanlara kavuşturulması, memurların ücret düzeylerinin tatminkar olması, sayıca yeterli bulunmaları halinde bu eksiklikler kısmen giderilebilir. Bu sayede takibe alınan vergilerin tahsilinde artış olabilir. Bunun yanında vergi dairelerinin tamamının bilgisayara geçmesi çalışmalarının süratlendirilmesi gereklidir. Böylece takibe alınması gereken mükellefler hemen tespit edilebilecek ve icrai takibat daha süratli, etkin ve seri olarak uygulanabilecektir.

3.5. Diğer bir sorunda vergi uygulamalarının çağdaş teknolojik olanaklardan yeterince yararlanamamasıdır. Hala vergi dairelerinde tamamında tam otomasyon

sistemi uygulanamamaktadır. Vergi dairelerinin tam otomasyonu birkaç pilot uygulamanın ötesine geçememiştir.

Vergi tahsilatı konusunda önemli bir kolaylık sağlayabilecek olan banka kanalıyla tahsilatın yaygınlaştırılması yönünde olumlu ilerlemeler sağlanmıştır. Ancak bankalarla vergi daireleri arasında mükellef bazında, vergi türü ve taksitleri itibariyle günlük olarak sağlanması gereken mutabakatın uzun zaman alması bu uygulamanın aksayan yönüdür. Bu durum, vergilerini banka kanalıyla yatırmak isteyen mükelleflerin söz konusu ödeme sistemine yeterince güven duymalarını ve diğer taraftan da vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükelleflerin üzerine zamanında gidilmesini engellemektedir. Sonuçta vergi yönetiminin etkinliği azalmakta, vergileri tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin sisteme olan güven duyguları sarsılmaktadır.

Ayrıca bankalar, noterler, tapu sicil müdürlükleri, borsalar, meslek odaları, yargı, Emniyet Genel Müdürlüğü, trafik gibi vergi yönetimi ile yakın ilişkide bulunan kurum ve kuruluşlar ile vergi yönetimi arasında çok önemli olan bilgi akışını hızlandıracak çağdaş, teknolojik donanıma sahip alt yapının oluşturulmamış olması da etkinliği azaltıcı bir unsurdur.

3.6. Bütün bunların yanı sıra yetişmiş, kalifiye personel ihtiyacı da hala devam etmektedir. Vergi dairelerinde tahsil işleri ile sorumlu memurlar sadece haciz varakası, makbuz tanzimi, ödeme emri , haciz tutanağı gibi evrakı tanımakta, borçlunun kaçması, haczedilen menkul malların korunması gibi bir çok hukuksal bilgilerden yoksun ve yaptıkları işin sonucunu bilmemektedirler. Oysa ki 6183 sayılı kanun hukuk bilgisini gerektirir.

Vergi dairesi tarafından ödeme emri ile kamu alacağının ödenmesi istenildiğinde borçlunun ödeme emrine itiraz etmesi halinde alacaklı vergi dairesini savunmak, vergi dairesinde genel idare hizmetleri sınıfında görev yapan lise mezunu düzeyinde bir memura düşmektedir.

Vergi dairelerinin müdürleri hukuk bilgisi olmayan memurlar ile vergi tahsil etmek zorunda bırakılmıştır. Bu husus vergi tahsilatı açısından yönetim tarafından (Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı) ele alınıp onarılması gereken Türk vergiciliğinin önemli bir aksaklığıdır.

Vergi personelinin, vergi mevzuatının uygulayıcısı olmak sıfatıyla, uyguladığı mevzuata hakim olması beklenir. Bu nedenle personelin eğitimine önem verilmiştir. Ancak eğitimin iyi netice vermesine iki husus engel olmuştur. Birincisi, mevzuatın süratle değişmesi ve karmaşık hale gelmesi, diğeri de özellikle büyük şehirlerdeki personelin hızla değişmesidir. Yetişmiş elemanların özel sektöre geçişi yönetimin başarı şansını azaltmaktadır.

4. Yönetimin Kanunu Uygulamadaki Yetersizliği Ve Aksaklıklar;

Vergi alacağının cebren tahsil edilebilmesi için, vergi borcunun zamanında (vadesinde) ödenmemesi ve ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması şarttır.

Takibatın başlaması için ödeme emrinin gönderilmesi önemlidir. Ancak ödeme emirleri vergi dairesince geç tanzim ve tebliğ edilmektedir. Düzenlenen ödeme emri ile tebliğ edilen ödeme emirleri arasında da oldukça büyük farklar bulunmaktadır. Bu durum da tabii ki cebren takibe alınacak vergilerin tahsilini geciktirmektedir. Bu idarenin yetersizliğinin bir göstergesidir ve idare açısından bir kayıptır.

Diğer aksayan bir yönde ödeme emrine karşı açılan davalarla ilgilidir. Kanunda belirtilen ödeme emrine karşı açılan davaların vergi mahkemesi tarafından 7 gün içinde karara bağlanması mecburiyeti uygulamada işlerlik kazanmış değildir. Bu davaların karara bağlanması genellikle 7 günden uzun bir süre de gerçekleşmektedir. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açma hakkı, tahsilat işlemlerini sürüncemede bırakmaktadır.

4.1. Mal Bildirimine İlişkin Eleştiriler;

Borçlu mal bildiriminde borcunu karşılayacak kadar mal, alacak ve haklarını belirtmektedir. Ancak gösterdiği kıymetlerin değeri kim tarafından, nasıl belirleniyor, belirlenen değerler gerçek değeri yansıtıyor mu? Mal bildirimleri üzerine derhal hacze gidiliyor mu? İşte uygulama bu konularda da tereddüt göstermektedir.

Mükellefi mal bildiriminde bulunmaya sevk etmek için getirilmiş olan hapisle tazyik müessesesine de uygulamada pek rastlanılmamaktadır. Bu hüküm, uygulanmasına pek başvurulmadığı için borçluların gözünü korkutmaktan uzak kalmıştır. Mal bildiriminde bulunmayan mükellefin mahkemede sözlü olarak malının bulunmadığını beyan etmesinin yeterli görülmesi ve hapisle tazyik edilmemesi

nedeniyle zaten bu hükmün etkinliği de kalmamıştır. Halbuki hapisle tazyik müessesesinin işlerlik kazanması cebren tahsilde olumlu sonuçlar verebilir.

Borçluların hapsedilmeleri, gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödememeleri sebebine bağlı değil, mal beyanında bulunmamaları, cebren tahsil sürecinde yalan beyanda bulunmaları, dürüst hareket etmemeleri ve tahsil işlemlerine engel olmaları hallerine yöneliktir. Hapis cezası uygulanmasının sebebi borçlu olma değil, borcun tahsilini zorlaştırmaya ya da imkansızlaştırmaya yönelik hukuka aykırı davranışlardır.

Kamu alacağının süratle tahsili asıl olduğundan kanunun bütün tazyik ve ödemeyi en kısa sürede sağlayacak müeyyidelerinin birlikte uygulanması zorunludur. Bu tahsil daireleri için kaçınılmaz bir ödevdir. Oysa ki uygulamada 60. maddeye dayanarak hapisle tazyik yoluna gidilirken, haciz yoluna başvurulmadığı, haciz yoluna gidilirken hapisle tazyike devam edilmediğine de sık sık rastlanılmaktadır. Şüphesiz, bu da uygulayıcıların bir hatasıdır.

4.2. Haciz Uygulamasına İlişkin Eleştiriler;

Haciz uygulamalarında da bir takım sorunlarla karşılaşılmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 64. maddesinde “haciz muameleleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin mahallin en büyük memurluğunca tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.” hükmü yer almaktadır.

Gayrimenkul haczinde, tahsil dairesinin; haczettiği gayrimenkulün hasılat ve menfaatlerinin toplanması, idaresi ve işletilmesi için gereken tedbirleri bizzat alması gerekirken, uygulamada sadece gayrimenkulün kayıtlı olduğu tapu idarelerine haciz tebliği ile yetinilmektedir. Hacedilen gayrimenkulün idare edilmesi, işletilmesi, hasılat ve menfaatlerinin toplanması ile hiçbir şekilde ilgilenilmemektedir.

Bu durumda yapılan hacizden bir fayda sağlanamadığı gibi, kamu alacağı da tahsil edilmemektedir. Ayrıca haciz uygulaması nedeniyle gecikme zammının uygulanmasına son verildiğinden, alacaklı kamu idaresi hem alacağını tahsil etmekten hem de gecikme zammından yoksun kalmaktadır.

Ayrıca teorik anlamda sıkıntı olmamasına rağmen, gerek icra, gerek iflas gerekse hacizli satış safhalarında pratikte oldukça sıkıntılar yaşanmaktadır. Örneğin icra servislerinin en büyük sorunu, hacizli malların depolanma sorunudur. Satış konusunda

4369 sayılı kanun ile getirilen düzenlemelerle bir ilerleme sağlanmıştır. Ancak depolama sorunu nedeniyle satış işlemlerinin uzamasının önüne geçilememiştir. Hacizli mallar yedi emine teslim edilmekte yada yerinde bekletilerek satış yapma olanağı araştırılmaktadır. Bu da önemli bir sorundur. Verginin cebren tahsilinde haciz olayının psikolojik yönü yaptırım bakımından daha ağırdır. Mükelleflerin haczedilecek menkullerinin bulunduğu yerden taşınması, depolanması ve kısa sürede satılması gerekmektedir. Aksine mükellefin haczi gereken menkullerinin (Örneğin faks, sandalye, bilgisayar v.s.) vergi yönetiminin bir deposu yada satış mağazası gibi yerinin olmaması yüzünden yerinde tutulması mükellefe hiçbir psikolojik ödeme alışkanlığı kazandırmamaktadır. Yani vergi dairelerinin bir çoğunun depoları olmadığı için bunların satışında da istenilen amaca ulaşamamaktadır. Ayrıca mükellefleri ödeme yapmama yönünde daha çok rahatlatmakta ve kendilerine süre kazandırmaktadır. Bu olumsuzluğun giderilmesi, durumun vergi yönetiminin lehine olumlu hale dönüştürecek tedbirlerin alınması şarttır. Ayrıca yerinde hacizli satışlar da fazla bir itibar görmemektedir. Bu nedenle yapılan hacizler kimi zaman gerçek değerinden nakde çevrilememektedir.

Bölge Müdürlükleri nezdinde menkul mal depolarının kurulması ve ihalenin Bölge Müdürlüğünce yapılması, ihalenin bölge müdürlüğüne bağlı tüm vergi dairelerince kamuya duyurulması, ilgili Bölge Müdürlüğünde satışı gerçekleştirilemeyen menkul malların diğer Bölge Müdürlüklerinde satılmasının mümkün hale getirilmesi bu sorunları çözecektir.

Bölge Müdürlükleri kurulana kadar hacizli malların taşınması sorununu çözebilmek için bütçe ödeneğinin artırılmasında fayda bulunmaktadır. İcra servislerin kamyon, kamyonet, çekici gibi araçlar ile taşıyıcı insan gücüne ihtiyacı vardır. Bakanlık bütçesindeki 330 Taşıma Giderleri harcama kalemine ayrılan ödeneğin az olması haciz işlemlerinden beklenen sonucu sağlamamaktadır. Ödeneksizlik nedeniyle, araç temin edilememesi durumunda hacze giden memurlar, ancak kendisinin kaldırabileceği hafif eşyaları haczetmektedirler ve bunun da hiçbir caydırıcılığı olmamaktadır. Bu anlamda ödeneklerin daha fazla ayrılması konusu büyük önem arz etmektedir.

İcra için görevlendirilecek birimin resmi kıyafetinin olması, memurların telsiz gibi haberleşme araçlarıyla donatılması gerekmektedir. Memurun herhangi bir

olumsuzlukla karşılaşması durumunda bu durumu anında ilgili birimlere ve daireye bildirebilme imkanı oldukça azdır.

Öte yandan gümrükteki malların satıldığı gibi, hacizli malların satışına ilişkin olarak da internette örneğin “hacizlisatislar.gov.tr” gibi bir web sayfası açılarak satışın daha geniş kitlelere duyurulması ve sonuçlandırılması mümkün olabilir.

Gayrimenkullerin haciz tarihinden itibaren ne kadar süre içinde paraya çevrilmesi gerektiği hakkında da kesin bir süre belirtilmemiştir. Ancak gayrimenkullerin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde satılması gerekir. Satışın geciktirilmesi 6183 sayılı kanunun 54. ve müteakip madde hükümlerine aykırı olur. Zira haczedilen bir malın satılarak bedelinin o yıl ki bütçe gelirlerine gelir kaydedilmesi gerekir. Bu nedenle haczedilen gayrimenkulun hasılat ve menfaatlerinin toplanması yoluyla, vergi alacağının kısa bir sürede tahsili sağlanamıyorsa gayrimenkulun aynı yıl içinde satılması uygun olacaktır.

Vergi icra hukukunda gerekli satış işlemlerinin yapılmasına rağmen satılmayan gayrimenkulleri kamu alacaklısının üzerine alması mümkündür. (A.A.T.U.H.K. 98md.) Genel icra hukukunda ise alacaklı, borçlusunun mallarını üzerine alamamaktadır. Bu kamu alacağına tanınan bir ayrıcalıktır. Kamu alacaklısı hacizli malın satışını yapamıyorsa üzerine alabilmektedir.

Aynı şekilde “devlet malı haczedilemez” hükmü kamu kuruluşlarının vergi borçlarını ödemek istemezlerse; vergi yönetimince tahsil edilemeyeceği anlamına gelmektedir. Kamu kuruluşlarının iktisadi faaliyette bulunmaları halinde haksız rekabete yol açan bir takım yasal kolaylıklardan arındırılması zorunludur. Devlet malı haczedilemez hükmü yönetimin kendi alacağını, kendisinin reddi anlamında kullanılmaktan çıkarılmalıdır. Ya da ülke gerçekleri göz önünde bulundurularak haczedilemeyecek devlet malları sınırlı olarak sayılmalıdır. (Okul, hastane araç ve gereçleri gibi.) Böylece bu hüküm, kamu kuruluşlarının vergilerini ödememek için sığındıkları bir hüküm olmaktan çıkarılmış olur.

Hacizli satışlarda; değer tespitlerinin gerçekçi yapılması ve devletten öncelikli alacaklıların gerçek alacaklı olup olmadıklarının tespiti de önemlidir. Özellikle bilirkişilerce oldukça yüksek değerde tespit edilip; bu değerlere yakın fiyatlarda satışın olamayacağı çünkü alıcı çıkmayacağı varsayımından hareketle hacze engel olunması (fiili engel) mutlaka önlenmeli buna yönelik yasal tedbirler alınmalıdır.

Haciz ve satış konusunda kısaca şunu söyleyebiliriz; 6183 sayılı Kanunun vergi borcu olan mükelleflere karşı çok çeşitli ve sert cebren tahsil yöntemlerini kapsadığı, ancak bu yöntemleri uygulayacak dairelerin personelinin aynı sert tutumu sürdüremedikleri görülmektedir. Bunun sonucu bir kısım vergi alacağı zamanında tahsil edilememekte, bir kısmı ise hiç tahsil edilememektedir.

4.3. Yurt Dışına Çıkma Yasağı;

Yurt dışına çıkma yasağının da uygulamada etkinliğini tespit etmek mümkün olamamaktadır. Zira yurt dışına çıkma yasağı ile ilgili olarak istatistiksel verilere ulaşmak mümkün olamamıştır. Ancak ülke genelinde 50 bin kişinin yurt dışına çıkma yasaklı olduğu tahmin edilmektedir. Aslında bu rakam kayıt tutmayan vergi yönetimi için oldukça yüksek bir rakamdır. Borçlu mükelleflerin yurt dışına çıkarak vergiden kaçmalarını önlemek açısından tespit edilen miktar (bugün için geçerli tutar 15 milyardır.) uygundur. Ancak uygulamada bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır.

Yurt dışına çıkma yasağının konulması için yetki ilgili tahsilat dairesine bırakılmıştır. Ancak yıllar içerisinde yayınlanan genel tebliğler ile, ilgili dairelerin uyarılmasına rağmen görevlerini tam olarak yerine getirmediği anlaşılmaktadır.

Kanuna yapılacak bir ilave ile, vadesi geçmiş vergi borcu bulunan mükelleflerin bazı kamusal hizmetlerden yararlanmasına sınırlama getirilmelidir. Örneğin, yurt dışına çıkma yasağının getirilmesi mükellefi vergi borcunu ödemesi için zorlayıcı bir etki yaratacaktır. Aynı şekilde kamusal ihalelere katılmanın engellenmesi de bu kapsamda düşünülmelidir.

4.4. İflas Müessesesine İlişkin Eleştiriler;

İflas müessesesi de oldukça ağır yürümektedir. Burada, iflas masasında devlet alacağını daha öne almak ve güvenceye bağlamak yoluna gidilmelidir. Hileli iflasın yada iflas masasındaki gerçek olmayan alacaklıların çok ağır cezalara çarptırılması gibi caydırıcı ağır müeyyideler getirilmelidir.

4.5. Vergi Yönetiminin Teknolojiyi Kullanmasına İlişkin Eleştiriler;

Vergi dairelerine; mükellefi tespit eden, vergi tarh, tahakkuk ve tahsil eden kimliğinin kazandırılması, vergi dairelerinin gereksiz iş yükünden arındırılarak asli görevini yapması sağlanmalıdır.

Öncelikle Maliye Bakanlığı'nın gelir ve denetim ünitelerinde makine tek tipliliğinin sağlanması lazımdır. Sonraki aşamada tüm Maliye Bakanlığının bilgisayar makine parkı tek tiplileştirilmelidir. Son aşamada ise; Devletin tüm bilgisayar sistemleri için bu uygulama yapılmalıdır. Böylece; makinelerin bakım ve onarımı kolay ve ucuz olacak; istenilen bilgilere kolayca ve hızla ulaşılabilecektir.

Maliye Bakanlığının karşılaştığı bir diğer sorun ise; bilgilerin depolanması ve ham olarak saklanması yerine, bilgilerin işlenerek saklanmasıdır. Bu aşamada; vergi daireleri yönetimleri ile yerel ve merkezi denetim elemanları ve bilgisayar programcılarının ortaklaşa çalışmaları gerekecektir. Hazırlanacak; bilgi işleme programları ve işlenmiş bilgileri kullanma programları ile bilgilerin daha hızlı ve sistemli kullanımı sağlanacaktır.

Bankalarda uygulanan her gün kasa tutturma alışkanlığına benzer şekilde vergi dairelerinin servisleri arasında denkliği (oto-kontrolü) sağlamak açısından beyan edilen ve ödenen vergiler haftalık ve aylık işlemlere tabi tutulacaktır. Bu takibe alınacak miktarın tespiti için önemlidir.

Bilgisayar kullanımı ile vergilerin yalnızca beyan ve denetimi değil; tahsili, cebren tahsili, devlet gelirlerinin paylaşımı gibi uygulamalar da yapılabilecektir.

Büyük yatırım harcamalarını gerektiren vergi dairesi otomasyon projesinin etkinliği, bir vergi dairesindeki iç işlemlerin organizasyonu ve istatistiksel verilerin kısa sürede alınması ile sınırlı kalmıştır. Diğer vergi daireleri ile bağlantısı sağlanamamıştır. Oysa bu projenin bankalarda olduğu gibi vergi daireleri arasında bilgi alışverişlerini kolaylaştıran bir yapıda olması daha faydalı olacaktır. Hatta merkeze bağlı bir yazılım programı ile yazışmalar, dijital ortamda daha çabuk yapılabilir. Ancak otomasyona geçen vergi dairelerinde bile bilgisayar donanımı eksiklikleri bulunmaktadır. Bilgisayar teknolojisinden yararlanabilen vergi dairelerinde ofis programlarının kullanım yetkisinin sadece şeflere verilmiş olması, yazışmaların ise çok sayıda yapılması nedeniyle işlerin zamanında bitirilmesi mümkün olmamaktadır. VEDOP uygulamasına geçen dairelerde otomasyon öncesi her bir mükellefle ilgili geçmiş tahakkuk

bakiyelerinin sisteme yüklenmesine izin verilmemesi nedeniyle, servislerde otomasyon öncesi ve sonrası dönem kayıtları gibi ikili bir uygulamanın oluşumuna yol açılmıştır.

Zaten otomasyona geçen vergi daireleri ile geçmeyenler arasında bir ikilik bulunmaktadır. Bir de vergi dairesinin kendi içerisinde bir ikiliğe düşmesi karmaşaya sebebiyet vermektedir.

Zira VEDOP uygulamasına geçen vergi daireleri aynı zamanda masa sistemine de geçmişlerdir. Dolayısıyla bu vergi daireleri iki büyük değişimi aynı anda yaşamışlardır. Geçiş konusunda yeterli bir hazırlık yapılmamış olması ve geçiş aşamasında verilen 15 günlük eğitimlerin ise hem süre itibarıyla hem de içerik itibarıyla yetersiz olması vergi dairelerinde bir kaos yaratmıştır.

Ancak uygulamada bir takım masalar ya birleştirilmiş ya da kaldırılmıştır. Diğer vergi dairelerinin pek çoğunda da personel yetersizliği nedeniyle bazı masaların kaldırıldığı ve masa sistemi öncesinde olduğu gibi tüm görevlerin tek memurda toplandığı görülmektedir.

Vergi daireleri arasındaki bilgisayar bağlantısı kurulmalı, ayrıca ilişki içerisinde olduğu diğer kamu kurumları ile de bir proje geliştirilerek, birbirinden bilgi temin etmek durumunda olan kurumların bilgisayar ağı ile birbirlerine bağlanmaları sağlanmalıdır. Bu durum kurumlar arasındaki bilgi alış verişinin hızlandırılmasını sağlayacaktır. Bu kapsamda ilk planda düşünülecek kurumlar, tapu müdürlükleri, trafik tescil müdürlükleri, bankalar, nüfus müdürlükleri, gümrük müdürlükleri vs. olabilir. Zira kurumlar arasındaki bilgi alış verişinin hızlandırılması cebren tahsil aşaması için çok önemlidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, bir veya birden fazla ilde iletişimi sağlayacak bilgisayar ağını kurarak işletmelidir. Bu sayede istediği bilgilere daha kısa sürede ulaşma imkanına kavuşacaktır.

4.6. Vergi Yönetiminin Kendisine Verilen Yetkileri Kullanmasına Yönelik Eleştiriler;

Genel icra hukukunda icra organlarının görev ve yetkileri kural olarak kanunda düzenlenmekte iken, vergi icra hukukunda vergi dairelerinin “icra ve tahsilat” servislerinin görevleri yönetmeliklerle belirlenmektedir.

Vergi yönetiminin temel özelliklerinden birisi de, usule ilişkin en ince ayrıntıları bile yasalarla ve diğer hukuksal belgelerle belirlemesi; uygulayıcıya,

yöneticiye herhangi bir inisiyatif bırakmamasıdır. Oysa vergi yönetimine özellikle de vergi dairesi müdürlerine 6183 sayılı kanun ile bir çok konuda yetki verilmektedir. Ancak verilen yetkilerin nasıl kullanılacağı çoğu zaman açıklayıcı bir biçimde belirtilmediğinden vergi dairesi müdürleri uygulamada çekimser kalmaktadır.

Halbuki kanunun vergi yönetimine verdiği geniş yetkiler vardır. Özellikle zorla alım söz konusu olduğunda vergi yönetiminin elinde 9.,13.,17.,27.,54.,80.maddelerde olduğu gibi çok güçlü yetkiler bulunmaktadır. Vergi yönetimi vergi alacağının tehlikeye girmesi durumunda ihtiyati tahakkuk kararı alarak ihtiyati haciz uygulamasına geçebilmekte, gerektiğinde mükellefin üzerinde ve evinde arama yapabilmekte (ki bu görev kolluk kuvvetlerinin görev alanına girmektedir.),borcuna karşılık teminat kabul edip gerektiğinde yargı kararı olmadan haciz uygulamasında bulunabilmekte, hatta mükellefe ödeme emrinin tebliğ edilmesine rağmen mükellefin borcunu ödememesi ve mal bildiriminde bulunmaması halinde ilgili mahkemeden hapisle tazyik kararının verilmesini isteyebilmektedir. Gerekirse zor kullanabilmektedir. Kısacası vergi yönetimi 6183 sayılı Kanun ile cebren tahsil konusunda geniş yetkilerle donatılmıştır.

4.7. Vergi Memurlarının Görevlerine İlişkin Eleştiriler;

Vergi icra hukukunun amacı, tahsil edilebilir hale gelen alacakların olabildiğince kısa sürede ve az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktır. Bu nedenle vergi icra hukuku hükümlerine göre kamu alacağını takip ve tahsil eden memurun İ.İ.K.' un 5. Maddesi hükümlerine göre görev yapan icra memuru gibi görev kusurundan doğan zararlardan sorumlu tutulması kanun gereğidir. (A.A.T.U.H.K. 4md.) Ancak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 12. ve 13. Maddelerine göre, maliye memurları bir devlet memuru olarak görevlerini yürütürken idareye verdikleri zararlardan Borçlar Kanununun haksız fiil esasları çerçevesinde sorumlu tutuldukları halde, kişilere karşı doğrudan doğruya sorumlu tutulmamaktadır. Kişiler "kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açabilirler. Bu durumda, kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır." Eğer genel icra hukuku hükümlerini uygulayan icra memuru gibi görev kusurundan doğrudan sorumlu tutulurlarsa, maddenin etkinliği daha da artacaktır.

Ayrıca memurun hatasından kaynaklanan bir hazine zararı varsa bunun memur tarafından tazmin edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Örneğin; teminat istenmesini gerektiren bir durumunun meydana gelmesi halinde, yönetimin teminat almaması sonucu oluşan hazinenin zararı böyle bir hüküm olmadığı için tazmin edilememektir. Yeni hazırlanan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının 5. ve 43. maddelerinde kamu yönetiminin temel işleyişinden ve yöneticilerin sorumluluklarından söz edilmektedir. Bu sorumluluk yöneticilerin üst kademelere karşı sorumluluğudur. Ancak tasarıda da hazine zararının meydana gelmesi halinde ne yapılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Oysa ki böyle bir hükmün bulunması, vergi yönetiminin vergi alacağını teminat altına alması konusunda gevşek davranmasına engel oluşturacaktır. Kanun da teminat istenmesini gerektiren şartlar belirtilmiştir. Bu şartların gerçekleşmesi durumunda vergi yönetiminin teminat isteyip istememe konusunda bir yetkisi yoktur, teminat istemek zorundadır. Vergi yönetiminin şartların oluşup oluşmadığı konusunda takdir yetkisi vardır. İşte bu noktada vergi yönetimi takdir yetkisini kullanarak kamu alacağına karşılık teminat almazsa ve vergi alacağı tahsil edilemezse, bu durumda hazine zarara uğrayacaktır. Hazine zararının görevli personel tarafından tazmini söz konusu olmadığından yönetimin hatası cezasız kalacaktır. Bu nedenle bu hükmün konulmasında büyük fayda bulunmaktadır.

1963 yılında Türk Vergi İdaresi üzerine hazırlanan WHITE raporunda vergi yönetiminin mükellefe hizmette yetersiz olduğu vergi dairelerinde, imkan ve malzeme yetersizliğinin bulunduğu, memurların yeteneklerinden yeteri kadar yararlanılmadığı, ücret sisteminin ise dengesiz olduğu, beyanname incelemelerinde koordinasyonsuzluğun ve vergi kaçakçılığının bulunduğu belirtilmiştir. Günümüzde de vergi yönetiminin bu sorunları devam etmektedir.

Ne kadar mükemmel vergi kanunları yapılırsa yapılsın, bunu uygulayacak olan yönetime aynı derecede yetki ve önem verilmezse, kanunların uygulanmasında beklenen sonuçları almak mümkün olmaz. Vergi kanunları hazırlanırken mükellef psikolojisi, vergileme ilkeleri, kanun sistematigine uyum vb. gibi unsurlar dikkate alınmış ancak bu yasayı uygulayacak olan yönetim unsuru dikkate alınmamışsa bu yasadan istenen verimi almak mümkün değildir.

Elbette ki vergi yönetiminin etkinsizliğinin genel idare yapısındaki etkinsizlikle doğrudan ilişkisi vardır. Ancak kamu yönetiminde genel bir yapılanmayı beklemek vergi yönetimi için büyük bir zaman kaybı olacaktır. “Vergi dairelerinin genel personel kadrolarına bakıldığında diğer kadrolarda bir şişkinlik görülürken, tahsildar ve icra memurlarına ait kadroların az tutulduğu görülmektedir. Doğal olarak bu etkin bir tahsilat yapılmasını engellemektedir.

4.8. Vergi Dairesinin İç Yapısına İlişkin Eleştiriler;

Eğer tahsilat; vergi dairesi bünyesinden ayrılırsa vergi dairesinin diğer işlemlere ayıracağı zaman artacak, tahakkuk-tahsilat oranı baskısından da kurtulmuş olacaktır.

Vergi daireleri mükellefi tespit eden, vergi tarh ve tahakkuk ettiren, tebliğ eden, vergi kayıp ve kaçagını araştıran bir kurum olmalı, tahsilat işlemi vergi dairelerinin dışına çıkarılmalıdır. Bir son işlem olan verginin ödenmesi tüm bankalar ve özel finans kurumları aracılığı ile ve on-line yapılmalıdır. Vergi daireleri nezdinde yaptığımız çalışmalar sonucunda tahsilatın vergi dairesi dışına alınmasının sadece cebren tahsil aşamasının vergi dairesi görev alanı içerisinde kalmasının hem vergi dairesi çalışanları hem de mükelleflere oldukça büyük kolaylık sağlayacağı tespit edilmiştir.

Eğer tahsilat işlemleri kısa sürede vergi dairesi dışına çıkarılamıyorsa; personelin daha etkin ve verimli kullanılabilmesi amacıyla takibat ve vezne servislerinin kaldırılarak, bütün memurların tahsilata yetkili kılınması da bir başka iyileştirme aracı olarak düşünülebilir. Kamu alacağının icra safhasına kadar olan işlemlerinin tahakkuk servisinde yürütülmesi hem personel hem de kaynak tasarrufu sağlayacağından mükellef hareketleri de çalışanlar tarafından sürekli izlenebilecektir.

Diğer taraftan da bankacılık faaliyetini yürütmek üzere izin verilen banka ve özel finans kurumlarına daha fazla vergi tahsil etme imkanı verilmelidir.

Mali amaçla konulan vergilerde yönetim, verginin en kolay, en kısa, en basit yollarla ve en küçük birimlerle toplanmasını sağladığı ölçüde etkin olur. Bunun için iş hacmine göre bazı yerlerde bütün vergiler için bir irtibat memurluğu ile yetinilirken bazı yerlerde sadece bir vergi çeşidi için büyük tip vergi daireleri açacak, usulleri ve

formalitelere basitleştirecek hizmet için gerekli ve yeterli personel istihdamına gidilmelidir.

Alınacak birkaç idari tedbir ve kanunda yapılacak birkaç değişiklikle cebren tahsilat için gerekli yasal koşullar sağlanabilir. Ancak vergi yönetiminin cebren tahsil konusunda çok büyük yetersizlikleri bulunmaktadır. Vergi yönetimine sağlanan büyük yetkilere rağmen vergi dairelerinin cebren tahsil konusunda yetersiz kalması, sadece kanunun iyi olması ile bir amaca ulaşamayacağını açıkça ortaya koymuştur. Bu nedenle bir yandan vergi yönetiminin cebren tahsil konusundaki etkinliği artırılmaya çalışılırken bir yandan da mükelleflerin vergi borçlarını kendi rızaları ile ödemeleri için gerekli koşulların sağlanması, yasal düzenlemelerin bu yönde değiştirilerek yeniden yazılmasında fayda bulunmaktadır. Aksi takdirde vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasında tahsil edilemeyen bu miktar ertesi mali yıla takibe alınan vergi borcu olarak geçecektir. Takipli borçların tahsil edilmesindeki başarı bugün halen % 50-60 civarındadır. Bu da gösteriyor ki devlet her yıl büyük bir vergi gelirini kaybetmektedir.

Burada sonuç olarak şunları söyleyebiliriz;

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi konusunda, en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi tahsilatında önemli olan ise, kamu hizmetlerinin aksatılmadan yerine getirilebilmesi için gerekli olan finansman ihtiyacının süratle karşılanmasıdır. Devletin vergi alacağını en kısa sürede toplayabilmesi ve 6183 sayılı kanun hükümlerine göre takibat yapılabilmesi için, borçlarını zamanında ödeyen vergi mükellefleri ile borçlarını zamanında ödemeyen vergi mükelleflerinin tespit edilmesi zorunludur.

Vergi yönetimi; mütemerrit durumuna düşmüş borçluların tespit edilmesi ve bunlar hakkında işlemler yapılması konusunda kamusal bir güce sahiptir. Re'sen icra yetkisine dayanarak idari usullerle işlemlerini gerçekleştirebilir. Hukuk düzenimizde kişilerin haklarını bizzat kendi güçlerine dayanarak gerçekleştirmek istemeleri yasaklandığı halde, vergi yönetimi vergi alacakları için kişilere doğrudan ödeme emri gönderebilmekte, taşınır ve taşınmaz malları ile alacak ve haklarına haciz uygulayabilmekte, bu değerleri satarak paraya çevirebilmektedir. Gerektiği takdirde de güvence önlemlerini uygulayabilmektedir.

Bilindiği gibi devletin kamu alacaklarından olan vergi alacağı vergi yönetimi tarafından tahsil edilmektedir. Vergi yönetiminin tahsil etmek zorunda olduğu kamu gelirlerini vadesinde tahsil etmek, vadesinde tahsil edilemeyen kamu alacağını ise

vadesinden sonra vergi icra hükümlerini uygulayarak cebren tahsil edebilmek konusunda kendisine yasa ile tanınmış yetkileri bulunmaktadır. Ancak söz konusu yetkilerin kullanılması temel hak ve özgürlükler açısından son derece önemlidir. Hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak, vergi yönetiminin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargısal denetim yolu açıktır. Vergi icra hukuku işlemlerine karşı yargısal yollara başvurabilme imkanı anayasa gereği vardır. Ancak, söz konusu işlemlere karşı yargı yoluna başvurulması ilke olarak yürütmeyi durdurmamaktadır.

Vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasının bir değerlendirmesi olan çalışmamız da; vergi yönetiminin uyguladığı yasanın bazı eksikliklerinin yanında oldukça iyi düzenlenmiş bir yasa olduğunu kabul etmek gerekir. Ancak bazı konularda mutlaka gözden geçirilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, vergi yönetiminin pek başarılı olduğu söylenemez. Öncelikle vergi yönetiminin vergi alacağını tahsil etme konusunda yetersiz olduğunu ve her yıl vergi bakayalarında artışlar meydana geldiğini ve bu rakamları bir türlü aşağılara çekemediğini tablolardan görmek mümkündür. Örneğin tablo 15'in incelenmesinde her yıl düzenlenen ödeme emirlerinin miktarında artışlar olmasının yanında takipli alacakların tahsilatında bir azalmanın olmadığı, tablo 18'in incelenmesinde, takipli alacakların ancak ortalama % 45'lik kısmının haciz yoluyla tahsil edilebildiği, tablo 19 ve 20'nin incelenmesinde de ihtilafı dosyaların çok yüksek olmasına karşın sonuçlanan dosya sayılarının oldukça düşük olduğunu görmek mümkündür. Bu da vergi yönetiminin cebren tahsil hükümlerini uygulamakta etkin çalışmadığını göstermektedir.

Tabloların incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, vergi yönetimi cebren tahsil aşamasında da tahsil aşamasında olduğu gibi pek başarılı değildir. Vergi yönetimi bir yıl içerisinde vergi alacağının ancak % 50-60'ını tahsil edebilmektedir. Cebren tahsil ettiği kısımda cebren tahsil edilmesi gereken vergi alacağının ancak % 50'si civarındadır. Bu da demektir ki her yıl cebren tahsil etmek zorunda olduğu miktar katlanarak artmaktadır. Bu nedenle de af söylentileri ve uygulamaları gündemden kalkmamaktadır.

Tahsil edilemeyen vergilerin asıl sorumlusu olarak vergi kanunlarını kabul etmek ve onları sık sık değiştirmek bir çözüm getirmemektedir. Zira asıl sorun vergi yönetimindedir. Çünkü vergi kanunları mükemmel hazırlansa da iyi örgütlenmemiş bir

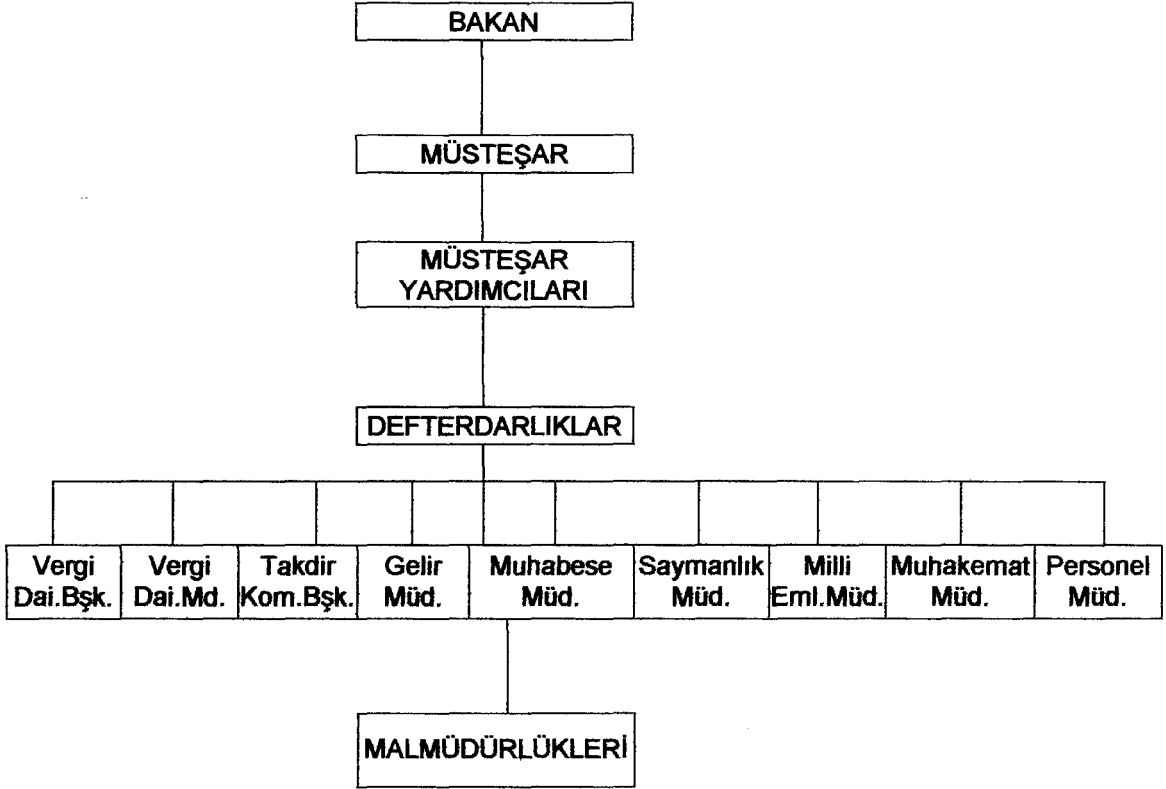
vergi yönetiminin, söz konusu kanunları mükemmel uygulaması mümkün değildir. Bu nedenle öncelikle yönetim sisteminin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

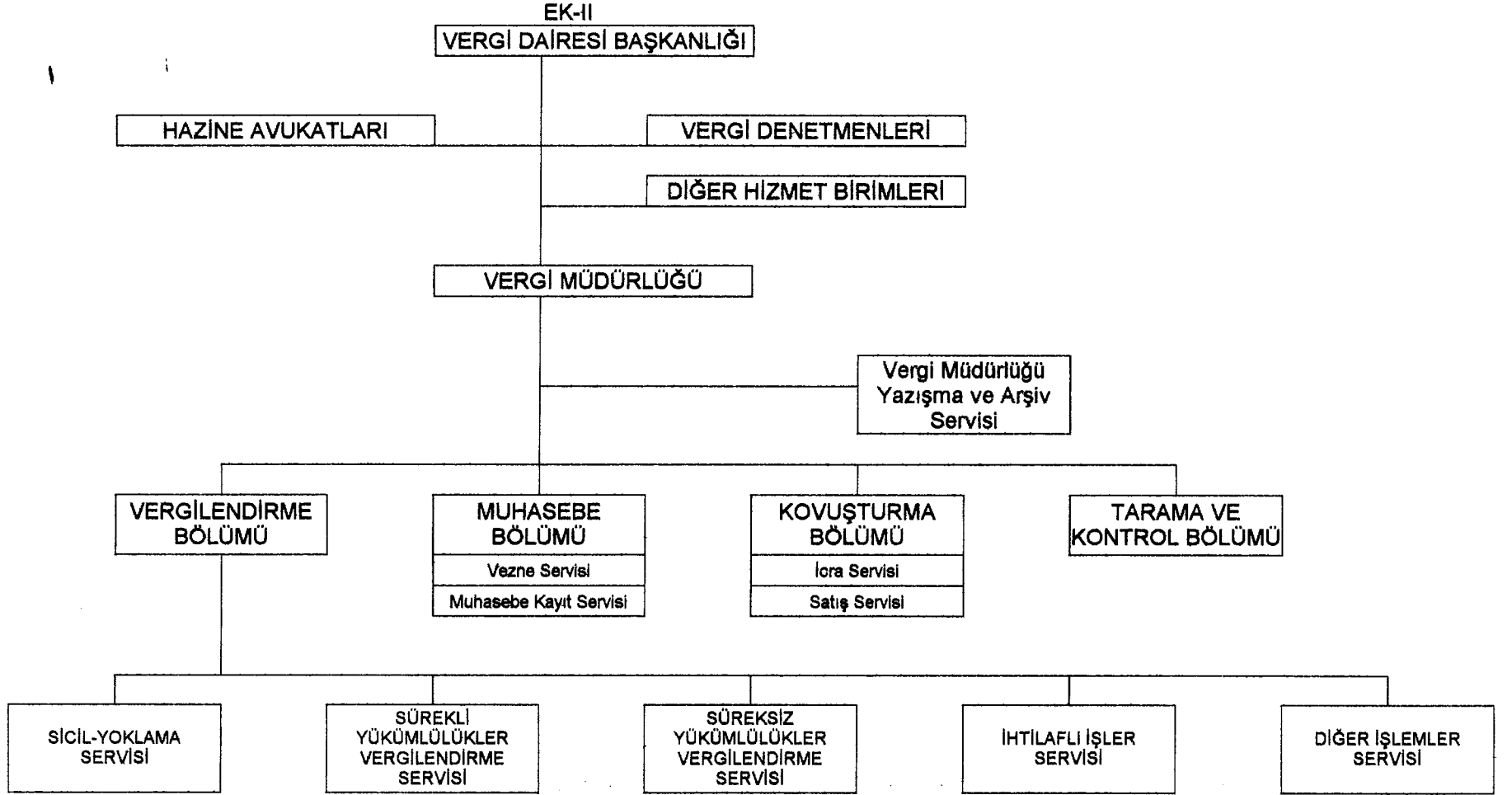
Araştırma konumuz olan vergi yönetiminin cebren tahsil aşamasını uygulayan daire; vergi yönetiminin tahsil dairesidir. Tahsil dairesi vergi dairesinin bünyesi içerisinde yer almaktadır. Vergi dairelerinin de iş yükü oldukça fazladır. Bu nedenle tahsil aşamasının vergi yönetiminin dışında başka bir kurum yada başka bir birim tarafından yapılmasında fayda bulunmaktadır. Mevcut uygulamada vergi yönetimi kendisine kanun ile tanınan yetkileri kullanarak alacağını zorla tahsil etmektedir. Ancak vergi alacağının tahsilinin başka bir kurum tarafından yapılması, sadece cebren tahsil işlemlerinin vergi yönetimi tarafından yapılmasında fayda bulunmaktadır.

Ayrıca hem tahsil hem de cebren tahsil aşamalarında teknolojik imkanlardan yararlanmak suretiyle insanların vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini azaltmak mümkündür. İnternet kullanımındaki hızlı gelişmelere paralel olarak vergi yönetimi de bu teknolojik gelişmeden faydalanmalıdır.

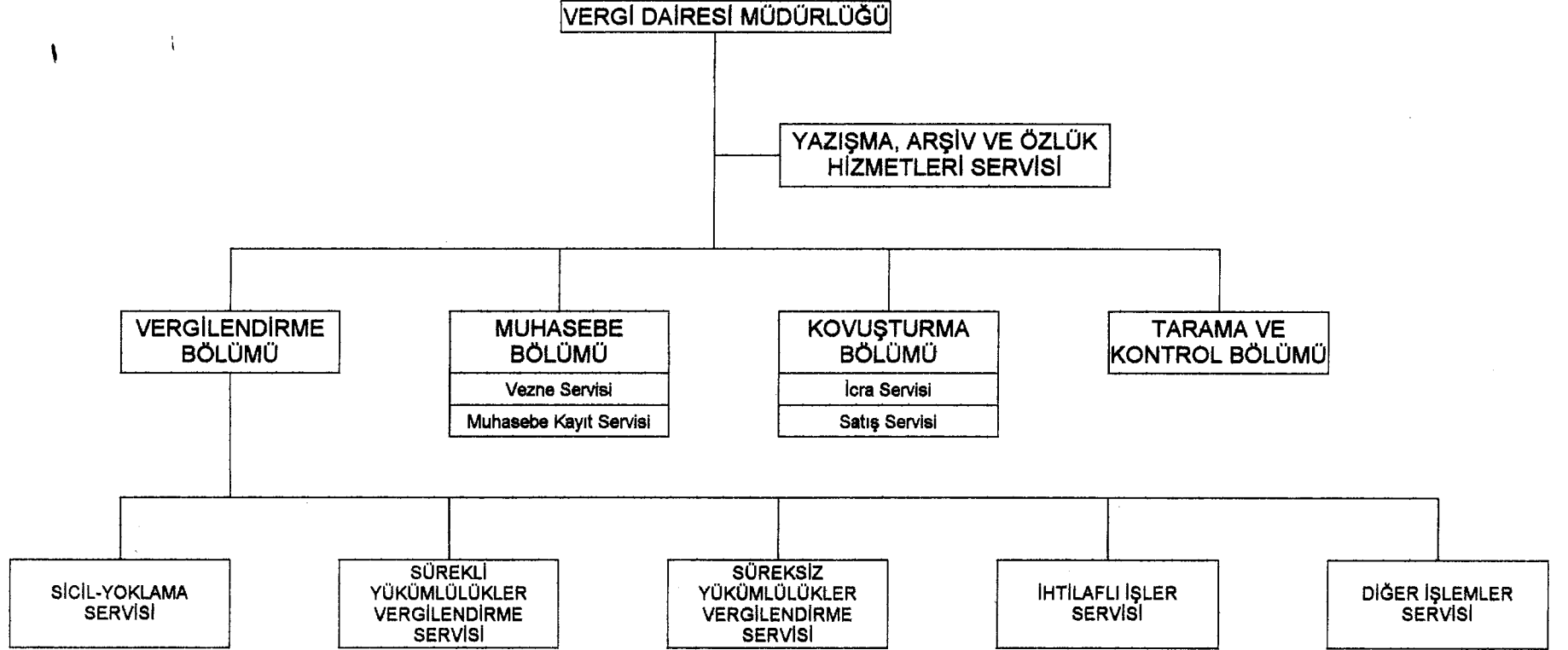
Sonuçta vergi yönetimi gerek devletin alacağı olan vergi alacağını mükellefin kendi rızası ile vadesinde tahsil etme gerekse de vadesinden sonra cebren tahsil hükümlerini uygulayarak tahsil etme konusunda yetersiz kalmaktadır. Vergi yönetimi tahsil edemediği vergiyi affederek tamamen yok etmek yerine, mükellefin kendi rızası ile vadesinde veya vadesinden sonra gecikme zammı ile birlikte ödemesini sağlamak amacıyla gerekli idari tedbirleri almalı ve uygulamalarına bu şekilde yön vermelidir. Mükellef vergisini ödemeyi kanun zoruyla değil de kendi isteği ile yapmalıdır. Aksi takdirde ne kadar zorlayıcı hükümler getirilirse getirilsin vergi yönetiminin vergi alacağını tam olarak tahsil etmesi mümkün olmayacaktır.

EK-I

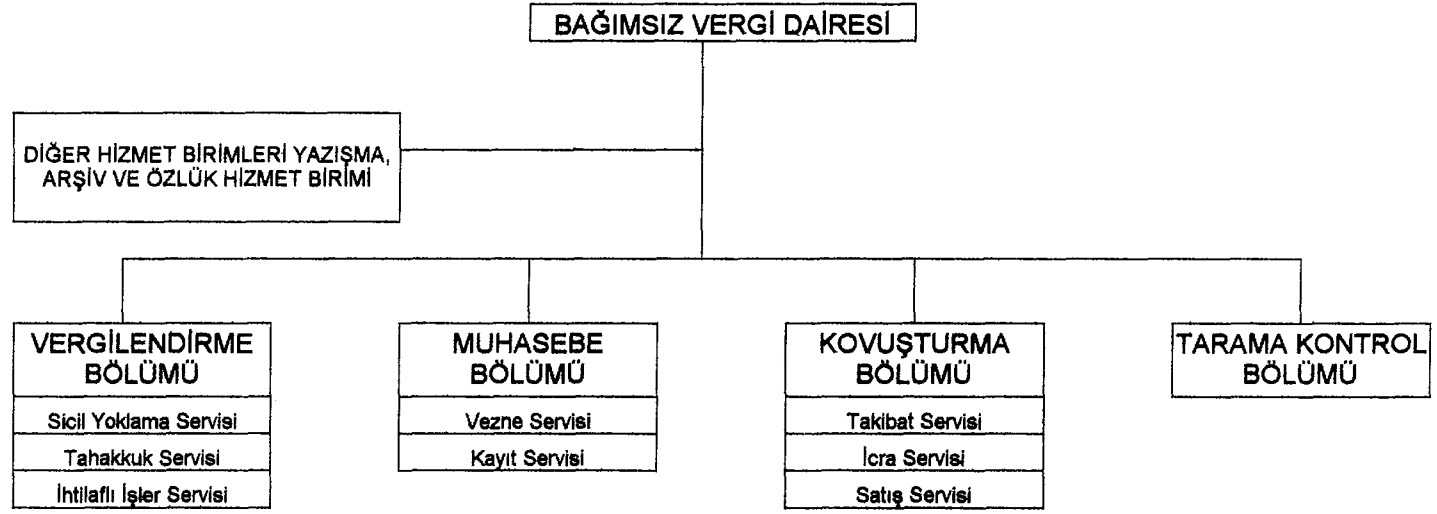




EK-III



EK-IV



KAYNAKÇA;

- Akça, Nilgün. "Türkiye'de Vergi Yönetimine ve Mükelleflere Yardımcı Kuruluşlar"
Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt: 7, Sayı: 1-2, Yıl: 1991.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**. Ankara, 1979.
- Aktan, Coşkun Can. "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Tahsili ve A.A.T.U.H.K.' un
Hukuki Niteliği", **Yüksek Ticaretliler Dünyası**. Nisan, 1987.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. İstanbul, 1982.
- Atar, Yavuz. **Vergi Hukuku, Genel Esaslar**. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya, 1994.
- Aykaç, Kemal. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve
Genel Tebliğler**. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Kitapevi, 1976.
- Baransel, Atilla. "Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü", **İstanbul Üniversitesi İşletme
Fakültesi Dergisi**, 2-3 Kasım 1974.
- Baş, Merih & Ayhan Artar. **İşletmelerde Verimlilik Denetimi**. Ankara: MPM
Yayınları, 1990.
- Başaran, İbrahim. **Yönetime Giriş**. Ankara, 1981.
- Batirel, Ömer Faruk. **Etkinlik Denetiminin Esasları**. T.C. Sayıştay 125. Kuruluş
Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 2/13, Avustralya Sayıştay Başkanlığının
Derlemesinden Çeviri, Ankara, 1987.
- _____ "Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi"
İstanbul İ.T.İ.A. Dergisi, Sayı: 1, İstanbul, 1973.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:
27, AFYON, 2000.
- Berkin, Necmettin. **İflas Hukuku**, İstanbul, 1972.
- Bird, Richard M. and Oliver Oldman, **Taxation In Developing Countries**, Fourth
Edition, London, 1990.
- Bulut, Mehmet. "Kamu Alacağının Cebren Tahsil Belgesi Olan Ödeme Emrinin İçeriği"
Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**. Üçüncü Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi,
1981.
- _____ **Türk Vergi Sistemi Dersleri**. 1.Baskı, Araştırma, Eğitim, Ekin
Yayınları, Ekim 1982.

Candan, Turgut. "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi I". **Maliye Postası**, Sayı:190, Yıl: 9, Mayıs 1988.

_____. **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, 1994.

Cansızlar, Doğan. "Fransız Ekonomi ve Maliye Bakanlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 120, Eylül-Aralık 1995,

Çağan, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**. Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 389, 1975.

_____. **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982 .

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000.

Çot, Yusuf. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 110,

Demirbilek, Kadir. "400 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliğ Çerçevesinde Tecil ve Taksitlendirme Müessesesinin Özel Bir Uygulaması" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 134

Deyneqli, Adnan. **İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998

Deyneqli, Adnan & Sedat Kısa. **Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli**, İstanbul: 1996,

Dicle, Atilla. "Örgütsel Verimlilik ve Etkenlik". **ODTÜ: Geliştirme Dergisi**, Sayı: 9, 1975.

Doğan, Ali Abdullah & Cemil Alver. **İcra ve İflas Kanunu**. Ankara, 1989.

Dönmez, Recai. "Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler". **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1-2, 1997.

_____. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No: 112, Eskişehir, 1998.

Due, John F. **Maliye**. Çeviren: Sevim GÖRGÜN ve İzzettin ÖNDER, Üçüncü Baskı, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1963.

Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**. İstanbul, 1982.

Egesoy, Muzaffer. "Verginin Zorla Tahsili, Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi". **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 14, Şubat 1994.

- Erdem, Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları No: 233/154, 1981.
- Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı, Ankara, 1975.
- _____. **Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**. 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- Erol, Ercan. “Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip- İcra ve İflas Kanunu İle Karşılaştırma” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversite SBE.
- Eryılmaz, Bilal & Musa Eken. **Kamu Bürokrasisi: Personel Alımı ve Verimli Çalıştırılmasına İlişkin Öneriler**. Geliştirilmiş II.Bası, İzmir Ticaret Odası Yayınları, İzmir, 1995.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği**, Ankara: Ekin Kitabevi, 2003
- Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetmelik Yargı**. Gözden Geçirilmiş 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.
- Gözübüyük, A. Şeref & Tekin AKILLIOĞLU. **Yönetim Hukuku**. 5. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992.
- Gündüz, M. Nihat. **Kalkınma İçin Sistem Denetimi**. Ankara, 1974.
- Güner, Sedat. **Tüm Mevzuatıyla Birlikte 6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar (İçtihatlı ve Örnekli)**. Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No: 18, Ankara, Mart 1999.
- Gürkan, Cahit. “Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü” **Vergi Dünyası**. Sayı: 194, Eylül 1997.
- Güzel, Bayram. “Tecil Edilen Gecikme Faizi ve Gecikme Zammına Tecil Faizi Uygulanmasının Sakıncaları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 109, Ekim 1997.
- Haller, Heinz. **Maliye Politikası**. Çeviren: Salih TURHAN, İstanbul, 1974.
- İlgen, Hayri. **İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması**. İstanbul: İstanbul İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, 1989.
- Karakoç, Yusuf. “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalâa” Şartına Bağlı Olması” **Vergi Dünyası**. Sayı: 174, Şubat 1996.
- _____. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000,

- _____. “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku” **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 153, Haziran 2001.
- Karyağdı, Nazmi. **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara: Sanayi Odası Yayını, Yayın No: 51, Mart 2001,
- Karayalçın, Yaşar. “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**. Mart 1994.
- Kılavuz, Raci. “Etkililik-Verimlilik Kavramlarının Analizi ve Kamusal Mal-Hizmet Sunumunda Etkililik” **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 428, Yıl: 72, Eylül 2000.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1996.
- Kirmanoglu, Hülya & Murat ÇAK. “ Kamu Kesimi Performans Ölçümü”, **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya, Mayıs 2000.
- Korkusuz, Mehmet. “Vergi İdaresinde Etkinlik Nasıl Sağlanır?” **Maliye Dergisi**. Sayı: 10, Eylül-Aralık 1992.
- Kök, Recep. **Endüstriyel Verimlilik ve Etkinlik (Bir Uygulama)**. Atatürk Üniversitesi Yayınları No: 680, İ.İ.B.F. Yayınları No: 90, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1991.
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”. A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, **Prof. Dr. Akif ERGİNAY’ a 65 inci Yaş Armağanı**, Ankara: Olgaç Matbaası, 1981.
- Kuru, Baki. **İflas ve Konkordato Hukuku**. Ankara, 1971
- Kuru, Baki & Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz. **İcra ve İflas Hukuku, Ders Kitabı**. 12.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 1999.
- Kuzu, Burhan. “Kamu Yönetiminde Baskı Gruplarının Rolü ve Memleketimizdeki Duruma Kısa Bir Bakış” **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. Cilt:LI, Sayı:1-4, İstanbul, 1985.
- Lutz, Harley L. “**Tax Administration**” Encyclopedia of Social Sciences, eds., Edwin R.A. Seligman and Alvin Johnson, 12 Ed. , Vol. XIV.
- Maç, Mehmet & Meltem Sağlam. “Vergi Borçlarında Tecil ve Taksitlendirme Uygulaması” **Vergi Dünyası**.
- Nadaroglu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul, 1976.
- Neumark, Fritz. **Vergi Politikası**. Çeviren: İclâl CANKOREL, İstanbul, 1975.

- Nowak, Norman D. **Tax Administration In Theory And Practice**, New York, 1970.
- Öncel, Mualla & Ahmet Kumrulu & Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 6.Bası, Ekim 1998,
- Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları (Cilt. I), (Cilt. III)**, İstanbul: 3.Baskı,1966,
- Özdevecioğlu, Mahmut."Örgütsel Etkinlik" **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.8,Yıl: 1999,
- Özer, İlhan. **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması**. Ankara, 1979.
- Öztürk, Orhan. "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkma Yasağı" **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 162, Şubat 1995 .
- Palmer, Margaret J. **Performans Değerlendirmesi**. Çeviren: Doğan Şahiner, İstanbul: Rota Yayınevi.
- Pazarcık, Orhan & Gülten Çoygun. "Kamu Bürokrasisinde Organizasyon Sorunları", **Verimlilik ve Etkinlik**. Ankara: MPM Yayınları: 322, 1985.
- Pehlivan, Osman. "Vergi Yönetimi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Prokopenko, Joseph. **Verimlilik Yönetimi**. Çeviren:Olca Baykal & Nevda Atalay & Erdemir Fidan, Ankara: MPM Yayınları, 1985.
- Saban, Nihal. **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**. İstanbul, 2000.
- Sağocak, Ayhan. "Maliye Bakanlığının Halkla İlişkiler Çalışmaları", **Kamu Kuruluşlarında Halkla İlişkiler Sorunları Semineri**. (Ankara: M.P.M.), 1976.
- Saraç, Özgür. "Türk Vergi Yönetiminde Toplam Kalite" **Türk İdare Dergisi**.
- Silvanı, Carlos & Katherina Baer. "Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlaması: Tecrübe ve İlkeler", Çeviren : Özgür Saraç, **Türk İdare Dergisi**. Yıl: 72, Sayı: 426, Mart 2000.
- Suiçmez, Halit. "Verimlilik Üzerine Kavramsal Deneme", **Kalkınmada Anahtar Dergisi**. MPM Yayınları, Yıl: 10, Sayı: 121, Ocak 1999.
- Şamlıoğlu, Servet & Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**. Ankara,1984.
- Şeker, Neziir. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. İstanbul, 1994.

- Şimşek, Edip. **A.A.T.U.H.K. Şerhi**, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996,
- Tanrıver, Süha & Adnan Deynekli. **Konkordatonun Tasdiki**. Ankara, 1996.
- Tanzi, Vito. **Inflation And The Personal Tax: An International Perspective**, New York: Cambridge University Pres, 1980.
- Tepebaşı, Ozan Turhan. "4108 Sayılı Kanun İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında .
- Tokat, Yakup. "Fransız KDV ve Vergi İdaresi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 114, Temmuz-Ağustos-Eylül 1993,
- Tortop, Nuri. **Halkla İlişkiler**. Ankara, 1995.
- _____. Eyüp İSBİR, Burhan AYKAÇ. **Yönetim Bilimi**. Ankara: Yargı Yayınları, 1993.
- Tosun, Mustafa. **Örgütsel Etkililik**. Ankara: TODAİE Yayınları, 1981.
- Tufan, Altan. "Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi Paneli'nde yaptığı konuşma, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, Ankara: Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F., 1990.
- Tuncer, Selahattin. "Vergilerin Tahsili ve Türk Maliyesinde Tahsilat Sistemi", İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1947.
- Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Der Yayınları, 1987.
- Türk, İsmail. "Vergi İdaresi" **Tercüman Gazetesi**. 19 Aralık 1981.
- Türkoğlu, Cemal. "Vergi Yönetiminde İnsan ve Kurumsal Örgütlenme", **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 2, Ekim 1981.
- Ulukapı, Ömer. "Haczedilemezlik ve Haczedilmezliğin 4046 Sayılı Özelleştirme Kanunu Kapsamındaki Uygulaması" **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**. Sayı:1-2.
- Uluatam, Özhan. **Vergi Hukuku C.1, Genel Esaslar**. Ankara, 1994.
- _____. **Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**. Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995.
- Uyar, Talih. "Haczin yapılış Şekli ve Haciz Yapan Memurun Yetkisi" **İstanbul Barosu Dergisi**. Ocak/Mart 1990.
- Ünlü, M. Cengiz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.

Yaraşlı, Genç Osman & Kamil Duman, "Vergi Sistemleri Üzerine Düşünceler" **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**. Sayı:2, Yıl: 29, Şubat 1992 .

Yıldırım, M. Kamil. "İcra Hukukunun Anayasa İle İlişkisi ve Ölçülülük İlkesi" **Hukuk Araştırmaları Dergisi**. Ocak/Mart 1989.

Yıldız, Gültekin. "Kamu Yönetiminde Müşteri Tatminin Ölçümü" **Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyumu**. Ankara: TODAİE Yayını, 1995.

IMF, "Designing a Tax Administration Reform Strategy, Experiences and Guidelines" **IMF Working Paper**, March 1997,

IMF Niyet Mektubu 4. Gözden Geçirmeye İlişkin 5 Nisan 2003 tarihli Niyet Mektubu.

ADOR- Collection Services Division Rule, <http://www.ador.state.al.us/Coll//12102.html>. (Erişim:09.02.2002)

<http://www.kilavuzyayincilik.com/articles/yazi115htm> (Erişim:09.02.2002)

<http://www.inlandrevenue.gov.uk>. (Erişim:15.01.2003)

<http://www.hazine.gov.tr/standby/mektup/mektup11/nmektub-tr.htm>.
(Erişim:16.06.2003)

<http://www.treasury.gov.tr/duyuru/niyetmektubutercume.htm>.
(Erişim:16.06.2003)

MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, **2000 Yılı Faaliyet Raporu**,

MALİYE BAKANLIĞI: **2000 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara, 1999

MALİYE BAKANLIĞININ 1994/10 sayılı 9.12.1994 tarihli **Tahsilat İç Genelgesi**.

MALİYE BAKANLIĞININ 08361 1997/1 sayılı 03.03.1997 tarihli **Tahsilat İç Genelgesi**.

MALİYE BAKANLIĞI Erzincan Defterdarlığı, **Toplam Kalite Yönetimi**,
"Mükemmelliğe Doğru Yolculuk" Erzincan 2002

MALİYE BAKANLIĞI Gelirler Genel Müdürlüğü 15.05.1984 gün ve 46236/44301 250 sayılı Genel Yazısı,

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesi Kovuşturma Bölümü

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Üyesi Ülkelerde Gelir İdarelerinin Teşkilat Yapıları, (Ankara, Ağustos 1991),

T.C.Merkez Bankası, Samsun Kambiyo Şubesi.

KANUNLAR;

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Gerekçesi.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (6183 S.K.)

Vergi Usul Kanun (213 S.K.)

Borçlar Kanunu

İcra ve İflas Kanunu

4731 Sayılı 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden

Zarar Görenlerin Vergi Borçları Ve Vergi Cezalarının Terkini İle Vergi Usul

Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi

Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik

Yapılması Hakkında Kanun

TEBLİĞLER;

424 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği,

264 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği.

410 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

GAZETELER;

Resmi Gazete: 30.12.1993; Mük. Sayı: 21804.

Resmi Gazete: 07.05.1994; Sayı: 21927

Resmi Gazete: 02.06.1995; Sayı:22301

Resmi Gazete: 11.06.1996; Sayı: 22663

Resmi Gazete: 29.07.1998; Mük. Sayı: 23417.

Resmi Gazete: 27.01.2001; Sayı: 40.

Resmi Gazete, 1.3.2002 Sayı: 24682

Resmi Gazete: 11 Mart 2000

Star Gazetesi. 31 Mayıs 2002

DERGİLER;

Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Cilt: I, Sayı: 29, Ankara, 1994.

Yargıtay Kararları Dergisi, Sayı: 1, Ocak 1983

Danıştay Kararlar Dergisi, Yıl: 29, Sayı: 99

Danıştay Kararlar Dergisi, Sayı:1993/86

Danıştay Kararlar Dergisi, Sayı:1993/87

Danıştay Kararlar Dergisi, Sayı: 76-77

Danıştay Kararları Dergisi, Sayı: 78-79, 1990.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları III